



DECISIÓN EN SEGUNDA INSTANCIA DE CARGO NO ESTUDIADO EN SENTENCIA DE PRIMERA INSTANCIA ESTIMATORIA DE LAS PRETENSIONES DE LA DEMANDA - Procedencia. Si al resolver la apelación de una sentencia se desestima el cargo con fundamento en el cual se anuló la actuación demandada, procede el estudio en segunda instancia de los cargos que no analizó el a quo y que, por ende, no pudieron ser apelados por el actor, dada la falta de interés jurídico para recurrir la sentencia

[S]e pone de presente que se analizará el cargo de nulidad relativo a “las irregularidades en el decreto de pruebas”. Lo anterior, debido a que en esta providencia se rechazará el descuento especial aceptado por el Tribunal y con fundamento en el cual se declaró la nulidad de la actuación demandada, situación que lleva al estudio del cargo de la demanda que no fue objeto de análisis en la sentencia y, por ende, no pudo ser apelado por el actor ante la falta de interés legítimo para recurrir.

DESCUENTO ESPECIAL DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS IVA POR ADQUISICIÓN DE MAQUINARIA INDUSTRIAL - Alcance temporal / IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS IVA POR ADQUISICIÓN O IMPORTACIÓN DE ACTIVOS FIJOS - Prohibición de descuento / IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS IVA POR ADQUISICIÓN O IMPORTACIÓN DE ACTIVOS FIJOS - Tratamiento tributario / PROHIBICIÓN DE DESCUENTO DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS IVA POR ADQUISICIÓN O IMPORTACIÓN DE ACTIVOS FIJOS - Excepción temporal. La constituye el descuento especial del IVA por adquisición o importación de maquinaria industrial / DESCUENTO ESPECIAL DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS IVA POR ADQUISICIÓN O IMPORTACIÓN DE MAQUINARIA INDUSTRIAL - Objeto / DESCUENTO ESPECIAL DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS IVA POR ADQUISICIÓN O IMPORTACIÓN DE MAQUINARIA INDUSTRIAL - Alcance de la expresión maquinaria industrial. Se entiende como un todo utilizado para la obtención o transformación de productos en la actividad desarrollada por el contribuyente / DESCUENTO ESPECIAL DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS IVA POR ADQUISICIÓN DE MAQUINARIA INDUSTRIAL - Requisitos. Principio de taxatividad / DESCUENTO ESPECIAL DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS IVA POR ADQUISICIÓN DE MAQUINARIA INDUSTRIAL - Procedencia / BENEFICIOS O INCENTIVOS TRIBUTARIOS - Criterios interpretativos. Interpretación restringida y prohibición de similitud o analogía no prevista expresamente en la ley / BENEFICIOS O INCENTIVOS TRIBUTARIOS - Principio de taxatividad. Alcance / DESCUENTO ESPECIAL DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS IVA POR ADQUISICIÓN O IMPORTACIÓN DE PARTES Y REPUESTOS PARA MAQUINARIA INDUSTRIAL - Improcedencia. El beneficio no procede sobre piezas o repuestos o servicios requeridos para el funcionamiento de las máquinas o de la planta industrial de los contribuyentes

El artículo 485-2 *ibídem* contempla un tratamiento especial para los contribuyentes del régimen común, los productores de bienes exentos y exportadores **que adquieran o importen maquinaria industrial**, consistente en que **el IVA pagado por ese bien puede llevarse como descontable en la declaración del impuesto sobre las ventas**. Se dice que es un “tratamiento especial” en la medida en que constituye una *excepción temporal* a la prohibición de descontar el impuesto a las ventas pagado por la adquisición o importación de activos fijos consagrada en el artículo 491 del Estatuto Tributario, que hace que por regla



general, ese tributo se lleve como mayor valor del activo en el impuesto de renta. El propósito y la finalidad de este incentivo, se concreta, según los antecedentes de la ley en *“estimular la inversión productiva, corrigiendo el sesgo antiinversión asociado a un IVA tipo renta, en el que el impuesto aumenta el costo de adquisición, lo que implica una disminución del costo del uso del capital en Colombia y por consiguiente, estímulos directos a la reactivación económica para los demás sectores de la economía”*. En otras palabras, lo que se buscaba era estimular la inversión en nueva maquinaria industrial, lo que impedía el tratamiento tributario que tenía el IVA generado por la adquisición o importación de activos fijos, que no era descontable en esa operación y solo incidía en el impuesto a la renta como un costo generado en la actividad productora. 2.1.1. En dicho contexto, el descuento especial fue restringido a los bienes que constituyan “maquinaria industrial”, expresión que no fue definida por la normativa tributaria, pero en su sentido natural hace referencia a un conjunto de máquinas utilizadas para la obtención o transformación de productos. Si bien, estos artefactos se componen de varias piezas, **la ley fue explícita en establecer el beneficio sobre la máquina vista como un “todo”, y no sobre las partes que la conforman**. Por tanto, el descuento no procede sobre piezas o repuestos o servicios requeridos para el funcionamiento de las máquinas o de la planta industrial de los contribuyentes. Y ello es así, porque **la ley condicionó el descuento especial a un determinado tipo de bien: “máquina”, y a un uso determinado: “procesos industriales”**. No puede perderse de vista que la interpretación de las normas que regulan los beneficios tributarios es restrictiva y excluye cualquier similitud o analogía que no haya sido expresamente prevista en la ley. Por eso, como beneficio tributario a favor de ciertos contribuyentes, el descuento de IVA opera bajo el *principio de taxatividad*, que parte de la existencia de una norma expresa en la que se consagre dicha prerrogativa y restringe su aplicación a los casos que en ella se tipifiquen. Si es así, como lo cree la sala, no es procedente extender el descuento a bienes que no fueron contemplados en el artículo 485-2 del Estatuto Tributario, pues la norma, únicamente consagró el beneficio sobre la adquisición de maquinaria industrial, de donde se sigue, que el legislador quiso establecer un incentivo tributario únicamente sobre ese tipo de inversión. En tal sentido, el derecho al descuento especial de IVA surge por la compra de maquinarias industriales, **entendidas como un todo utilizadas para la obtención o transformación de productos, en la actividad desarrollada por el contribuyente**.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 485-2 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 491 / LEY 788 DE 2002 - ARTÍCULO 40

DESCUENTO ESPECIAL DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS IVA POR ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS INCORPORADOS A PLANTA INDUSTRIAL DEL CONTRIBUYENTE - Improcedencia / DESCUENTO ESPECIAL DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS IVA POR ADQUISICIÓN DE MATERIALES DE CONSTRUCCIÓN INCORPORADOS A PLANTA INDUSTRIAL DEL CONTRIBUYENTE - Improcedencia

2.4. De acuerdo con el análisis normativo y las pruebas allegadas al expediente, la Sala encuentra que **no es procedente el descuento especial sobre los bienes enlistados en el numeral 2.3.**, toda vez que estos son partes y repuestos incorporados a las plantas industriales de la empresa, pero no una maquinaria industrial, en el sentido expuesto en esta sentencia. Lo anterior, se corrobora en los conceptos y el dictamen pericial de expertos técnicos en la materia –ingenieros



mecánico, industrial y civil- que soportan que tales bienes constituyen piezas y repuestos que entraron a formar parte de las máquinas de la empresa. De modo que, no tienen la condición de maquinaria industrial, sino de componentes de la misma sobre la cual no procede el beneficio, como se explicó en líneas atrás. En efecto, como bien lo diferencia el artículo 485-2 del Estatuto Tributario, el descuento especial de IVA solo recae sobre la maquinaria industrial, y no sobre sus componentes considerados individualmente. Pero además, se aclara que el hecho de que los bienes estén ubicados en la planta de la sociedad, es decir, en la fábrica en que se realizan los procesos productivos de la empresa, no determina que sobre estos proceda el beneficio tributario, sino que tengan la calidad de maquinaria industrial, porque ese fue el requisito previsto en la ley. 2.5. **Tampoco procede el beneficio respecto de los servicios y los materiales de construcción relacionados en listado del numeral 2.3.**, aunque tuvieran por objeto la puesta en funcionamiento de la maquinaria. Y, ello es así, porque en el caso del descuento especial, la normativa tributaria consagró el beneficio sobre los bienes que tuvieran la condición de maquinaria, razón por la que los servicios de reparación o mantenimiento de los mecanismos no pueden llevarse como descutable invocando esta norma excepcional. 2.6. De acuerdo con las consideraciones expuestas, se confirma el rechazo del descuento especial ordenado en los actos demandados.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 485-2

DEBIDO PROCESO - Noción y alcance / RÉGIMEN PROBATORIO DE LAS ACTUACIONES TRIBUTARIAS - Fundamento / PRUEBAS EN ACTUACIONES TRIBUTARIAS - Principio de publicidad / PRUEBAS EN ACTUACIONES TRIBUTARIAS - Motivación / NEGACIÓN DE PRUEBA PERICIAL EN ACTUACIÓN TRIBUTARIA - No violación del debido proceso / NEGACIÓN DE PRUEBA PERICIAL SOLICITADA PARA CORROBORAR CERTIFICACIÓN DE EXPERTOS APORTADA EN ACTUACIÓN TRIBUTARIA - Procedencia. El rechazo del peritazgo se justificó porque no era necesario, dado que con él se pretendía la práctica de otra prueba que validara o corroborara un concepto técnico que había sido decretado y valorado por la administración / PRUEBA PERICIAL DECRETADA EN PROCESO JUDICIAL - Valor probatorio. Debe ser sopesado por el juez para determinar si acoge o no sus conclusiones / NECESIDAD DE LA PRUEBA - Alcance

3.2. El debido proceso es el conjunto de etapas, exigencias o condiciones establecidas por la ley, que deben concatenarse al adelantar todo proceso judicial o administrativo. Entre esas garantías, se encuentra el ejercicio del derecho de defensa, y la posibilidad de aportar y controvertir las pruebas. En el Título VI del Estatuto Tributario se regula de manera especial el régimen probatorio de las actuaciones tributarias, bajo la premisa de que las decisiones de la Administración deben fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el expediente, por los medios de pruebas señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto estos sean compatibles con aquellos. Por eso el **decreto o negación de las pruebas y su valoración debe obedecer a razones que debe conocer el interesado, en virtud precisamente de los principios de publicidad y motivación de las decisiones.** 3.3. En el caso concreto, se encuentra que la solicitud de la prueba pericial se hizo en el recurso de reconsideración y la Administración decidió sobre la misma en la resolución que resolvió el recurso, etapa del procedimiento tributario que seguía a la presentación de dicha solicitud. El hecho de que las pruebas se negaran en esa oportunidad



procesal, no vulnera, **por si sola**, el principio de publicidad, ni los derechos al debido proceso, de defensa y contradicción, en tanto esa decisión fue motivada y notificada al contribuyente; lo que permitió que la sociedad acudiera a la jurisdicción y expusiera las inconformidades que tenía frente al rechazo de su solicitud. 3.4. Ahora, en cuanto a la procedencia de la prueba pericial, se observa que esta fue solicitada por la sociedad con el objeto de que corroborara las certificaciones de sus ingenieros que informaban sobre la naturaleza de los bienes discutidos por la Administración, documentos que fueron allegados con el recurso de reconsideración. Pero la DIAN rechazó la solicitud por considerarla innecesaria, ante la existencia de las citadas certificaciones que daban “claridad de la destinación de los bienes y servicios presentados por los profesionales expertos vinculados a la sociedad”. Para la Sala, el rechazo del peritazgo encuentra justificación en que el mismo fue solicitado para efectos de confirmar el concepto de los ingenieros de la empresa que fue decretado y valorado por la Administración y, por ende, no era necesario practicar otra prueba que validara lo dicho en esos documentos. Todo, porque no era propiamente un problema de prueba, sino de apreciación de la misma, como puede advertirse en lo relatado en los apartes precedentes. No era, pues, un medio de convicción necesario para establecer la correspondencia entre los hechos y las afirmaciones del interesado. 3.5. En todo caso, se precisa que en sede judicial, fue decretada y practicada una prueba pericial por solicitud del contribuyente, que apuntaba a lo mismo que se pretendía en sede administrativa, independientemente, claro está, de la seriedad, precisión, coherencia y fundamento del mismo, que debe ser sopesado por el juez, para determinar si acoge o no sus conclusiones o se aparta de ellas, como ocurre en el presente caso. 3.6. Por las razones expuestas, no se configura la vulneración al debido proceso alegada por la parte demandante.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 742

SANCIÓN POR INEXACTITUD - Conductas sancionables / SANCIÓN POR INEXACTITUD - Eximentes de responsabilidad / SANCIÓN POR INEXACTITUD POR INCLUSIÓN DE IMPUESTOS DESCONTABLES INEXISTENTES EN EL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS IVA - Configuración / PRINCIPIO DE FAVORABILIDAD EN EL RÉGIMEN SANCIONATORIO TRIBUTARIO - Aplicación. Disminución de la sanción por inexactitud

El artículo 647 del Estatuto Tributario dispone que habrá lugar a la sanción por inexactitud cuando exista omisión de ingresos, de impuestos generados por operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes y en general, la utilización en las declaraciones de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. Sin embargo, el contribuyente se puede exonerar de la sanción cuando el menor valor a pagar se derive de errores de apreciación o diferencias de criterios entre la autoridad tributaria y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, y siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos. 4.2. En la declaración presentada, el actor incurrió en una de las conductas tipificadas como inexactitud sancionable, como es la inclusión de impuestos descontables inexistentes, lo que condujo a la determinación de un menor impuesto sobre las ventas. Adicionalmente, la Sala encuentra que en este caso no presenta una diferencia de criterios en relación con la interpretación del derecho aplicable



porque, como se observó, las pretensiones del demandante se despacharon desfavorablemente porque éste desconoció que el artículo 485-2 del Estatuto Tributario, establece el beneficio sobre la adquisición de maquinaria industrial, y no sobre partes, repuestos y servicios. Por tanto, procede la imposición de la sanción por inexactitud. 4.3. Sin embargo, la Sala pone de presente que mediante el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, se estableció que “el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior”. Al compararse la regulación de la sanción por inexactitud consagrada en el artículo 647 del Estatuto Tributario, con la modificación efectuada por la Ley 1819 de 2016, la Sala aprecia que ésta última establece la sanción más favorable para el sancionado en tanto disminuyó el valor del 160% -establecido en la legislación anterior- al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente. 4.4. En consideración a lo anterior, la Sala dará aplicación al principio de favorabilidad y establecerá el valor de la sanción por inexactitud en el 100% y no el 160% impuesto en los actos demandados.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 640 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 647 / LEY 1819 DE 2016 - ARTÍCULO 282

CONDENA EN COSTAS - Improcedencia. Falta de prueba de su causación

En cuanto a la condena en costas, se modificará la impuesta por el Tribunal y apelada por la DIAN, toda vez que no obra elemento de prueba que demuestre su causación. Todo, porque de conformidad con el artículo 365 del CGP aplicable por disposición del artículo 188 del CPACA –num.8-, para que proceda la condena se requiere que la causación de las costas sea probada en el juicio. Por las mismas razones, no procede la condena en costas en segunda instancia.

FUENTE FORMAL: LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 188 / LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO) - ARTÍCULO 365 NUMERAL 8

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá D.C., catorce (14) de marzo de dos mil diecinueve (2019)

Radicación número: 76001-23-33-000-2013-00858-01(22202)

Actor: POLLOS EL BUCANERO S.A.

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO



Procede la Sección Cuarta a decidir el recurso de apelación interpuesto por el apoderado de la U.A.E. DIAN, parte demandada en el presente proceso, contra la sentencia del 1 de junio de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que dispuso:

1. Declarar la nulidad de los actos administrativos contenidos en la Liquidación Oficial de Revisión No. 052412011000086 del 8 de noviembre de 2011, por la cual se liquida el impuesto a las ventas del segundo período del año gravable 2007; la Resolución No. 900.288 del 7 de diciembre de 2012, por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 052412011000086 del 8 de noviembre de 2011.
2. A título de restablecimiento del derecho, se ordena declarar en firme la declaración del impuesto sobre las ventas del segundo período del año 2007¹ presentada por la sociedad Pollos El Bucanero S.A. y, por tanto, no procede a modificar el saldo a favor determinado en la suma de \$1.169.057.000; por ende, la sociedad no está obligada a pagar mayores valores impuestos ni sanciones por el primer período del año gravable 2007.
3. Condenar en costas al demandado de conformidad con lo expuesto en la parte motiva, y se fijan agencias en derecho la suma de (\$11.690.570) pesos M/CTE.

ANTECEDENTES

1. Demanda

1.1. Pretensiones

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, la sociedad Pollos El Bucanero S.A., solicitó que se hicieran las siguientes declaraciones y condenas:

1. Declarar la nulidad de los siguientes actos administrativos:
 - Liquidación Oficial de Revisión No. 052412011000086 del 8 de noviembre de 2011, por la cual se liquida el impuesto a las ventas del segundo período del año gravable 2007.
 - Resolución No. 900.288 del 7 de diciembre de 2012, por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración interpuesto en contra de la Liquidación Oficial de Revisión No. 052412011000086 del 8 de noviembre de 2011.
2. Como consecuencia de la anterior declaratoria, se restablezca en su derecho a la sociedad Pollos El Bucanero S.A. NIT 800.197.463-4, disponiendo que la declaración del impuesto a las ventas del (SIC) primer periodo del año 2007 quedó en firme, que por lo tanto, no procede modificar el saldo a favor determinado por la suma de \$1.169.057.000; y finalmente que la sociedad no está obligada a pagar mayores impuestos ni sanciones por el primer período del año gravable 2007.

¹ Mediante sentencia complementaria del 14 de septiembre de 2015 se corrigió un error de transcripción incurrido en el numeral 2º de la sentencia del 1 de junio de 2015, en que se había declarado en firme la declaración del "primer" bimestre del año 2007, y no la del segundo bimestre de esa misma anualidad, que es la analizada en el presente proceso. FI 345 c.p.



3. Condenar en costas procesales y agencias del derecho a la Nación – Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales- Administración Local de Impuestos Nacionales de Cali.

1.2. Hechos relevantes para el asunto

1.2.1. El 23 de mayo de 2007, la sociedad Pollos El Bucanero S.A. presentó la declaración del impuesto sobre las ventas del 2º bimestre del año 2007, en la que registró impuestos descontables por el IVA pagado en la adquisición de maquinaria industrial, conforme con lo previsto en el artículo 485-2 del Estatuto Tributario.

1.2.2. La Administración modificó la declaración del tributo por considerar que los impuestos descontables son improcedentes, por derivarse de la compra de repuestos y en tanto se generaron en el año 2007.

Para la DIAN, el descuento especial en el impuesto sobre las ventas previsto en el artículo 485-2 *ibídem*, solo se aplica para la adquisición o importación de maquinaria industrial y por el IVA pagado en los años 2003 a 2005.

1.2.3. Por su parte, para el contribuyente el impuesto descontable se pagó por la adquisición de complejas máquinas industriales conformadas por diferentes componentes y elementos que intervienen sincrónicamente en el periodo productivo.

También manifestó que conforme con los artículos 73 de la Ley 1111 de 2006 y 496 del Estatuto Tributario, para los productores de bienes exentos, como la sociedad Pollos El Bucanero S.A., el descuento especial era aplicable en la declaración de IVA del período fiscal de su adquisición y hasta el día 30 de abril de 2007. Por tanto, aquélla podía solicitarlo en la declaración de IVA del 2º bimestre de 2007.

1.3. Normas violadas y concepto de la violación

1.3.1. Violación del artículo 485-2 del Estatuto Tributario por el desconocimiento del beneficio del descuento especial en IVA

El beneficio tributario consagrado en el artículo 485-2 del Estatuto Tributario, permite que los responsables del régimen común soliciten el IVA pagado en la compra de “maquinaria industrial”, como descuento en la declaración de ventas.

Durante los años 2006 y 2007, la sociedad Pollos El Bucanero S.A. adquirió plantas industriales en sus agencias ubicadas en el municipio de Candelaria –Valle; plantas que se enmarcan en tres grandes complejos de maquinaria industrial:

- Planta industrial de producción de concentrados balanceados
- Planta industrial de harinas o de producción de proteína comestible
- Planta industrial automatizada de beneficio de pollo

Estos bienes no son repuestos ni una simple máquina industrial, sino complejas plantas industriales conformadas, a su vez, por diferentes componentes y elementos que intervienen sincrónicamente en el proceso productivo. Por tanto, en conjunto constituyen la maquinaria industrial, respecto de la cual se puede solicitar el descuento especial.

1.3.2. Violación del debido proceso en el decreto de pruebas

En el recurso de reconsideración, la sociedad le solicitó a la DIAN que decretara como prueba la práctica de un dictamen pericial, para que constatará la naturaleza de los bienes; pero al resolver el recurso, la entidad negó la prueba por improcedente e inconducente.



Actuación que desconoció los derechos al debido proceso, derecho de defensa y contradicción, y el principio de publicidad de la prueba, porque el contribuyente no tuvo la oportunidad de discutir el rechazo de la prueba.

Además, la prueba solicitada era procedente porque se necesita el concepto de un profesional en la materia, para determinar la procedencia del beneficio, y entender los conceptos de maquinaria industrial y proceso productivo.

1.3.3. Violación de los artículos 485-2 –parágrafo 2º- y 496 del Estatuto Tributario por desconocer el término para solicitar el beneficio

Los artículos 485-2 –parágrafo 2º- y 496 del Estatuto Tributario, establecen una regla especial de aplicación del beneficio para los productores de bienes exentos de IVA, en el sentido de que pueden solicitarlo en la declaración de IVA del período fiscal correspondiente a su adquisición.

En ese supuesto, se encuentra la sociedad Pollos El Bucanero S.A. por cuanto se dedica a la crianza, levante, engorde, sacrificio y procesamiento de pollitos, bienes exentos del tributo.

Pero además, no puede perderse de vista que el beneficio se extendió por el artículo 73 de la Ley 1111 de 2006, hasta el 30 de abril de 2007.

Por esas razones, era procedente que la sociedad llevara la totalidad del impuesto descontable de la maquinaria industrial adquirida en el año 2007, en la declaración de IVA del 2º período de esa misma anualidad.

1.3.4. Violación del artículo 647 del Estatuto Tributario

No es procedente la sanción por inexactitud toda vez que la sociedad no omitió ingresos gravados ni declaró impuestos descontables inexistentes. Súmese a ello que el incumplimiento de un requisito formal no da lugar a la imposición de la sanción, cuando los datos declarados son reales.

En todo caso, lo que se presenta es una diferencia de criterios en la aplicación del artículo 485-2 del Estatuto Tributario.

2. Oposición

Mediante apoderado judicial, la DIAN compareció al proceso y se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en los siguientes argumentos:

A partir de la fecha de modificación del parágrafo 5º del artículo 485-2 del Estatuto Tributario, la doctrina de la DIAN ha aceptado que el descuento especial en IVA puede solicitarse hasta el 30 de abril del 2007, inclusive. “Por tanto, en este punto le asiste la razón al apoderado judicial de la sociedad contribuyente²”.

El beneficio solo procede sobre la adquisición o importación de maquinaria industrial. Si el legislador hubiere considerado la posibilidad del descuento de IVA pagado por la adquisición de elementos, anexos o servicios para poner en funcionamiento la maquinaria industrial lo habría señalado expresamente.

La maquinaria industrial es aquella destinada exclusivamente para la obtención, transformación, fabricación o producción de una cosa; y dentro de ese concepto no se encuentran los bienes respecto de los cuales se solicita el descuento especial y, que son entre otros: cables de diferentes dimensiones, careta para soldar, hoja lija agua, metros

² FI 177 c.p.



de lona pre lavada, ángulos, tuvo de agua negra, brochas, cepillos de acero, contador, motobomba, centrifuga, válvulas, acoples. Ni tampoco respecto de los servicios como construcción alumbrado público, peaje para recoger técnico, servicio de energía, transporte en sus instalaciones.

Súmese a ello que, los ingenieros de la sociedad certificaron que los bienes y servicios por los cuales se aplicó el impuesto descontable no son maquinaria industrial, sino que se incorporaron a la planta de la empresa.

La prueba pericial solicitada por el contribuyente en el recurso de reconsideración, fue negada en debida forma en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, informándole los motivos de la decisión, esto es, la existencia de informes de los ingenieros de la empresa, que evidencian que los bienes no eran una maquinaria industrial.

Debe mantenerse la sanción por inexactitud porque el contribuyente declaró impuestos descontables inexistentes, que derivaron en un mayor saldo a favor. Y, en este caso no se presenta una diferencia de criterios sino el desconocimiento del derecho aplicable.

3. Sentencia de primera instancia

Mediante sentencia del 1º de junio de 2015, el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, declaró la nulidad de los actos demandados y condenó en costas a la demandada.

Para el Tribunal, a partir de la modificación del párrafo 5º del artículo 485-2 del Estatuto Tributario, la aplicación del descuento especial procedía hasta el 30 de abril de 2007. Por tanto, el beneficio podía solicitarse en la declaración de IVA del período 2º del año 2007.

En cuanto a la naturaleza de los bienes respecto de los cuales se solicita el descuento especial, se advierte que en el proceso se decretó la práctica de un dictamen pericial por un perito ingeniero civil, en el cual se constató que el funcionamiento de las maquinaria industrial de las plantas de la empresa requieren necesariamente de la incorporación de todos los elementos que hacen parte de la misma.

Las demás pruebas allegadas al expediente –facturas e informes del proceso de producción-, demuestran que la empresa instaló máquinas del sector industrial, en las cuales no solo se procesa alimento para las aves, sino también la carne apta para el consumo humano. Para ello, no solo se utiliza una maquinaria sino una serie de accesorios y bienes necesarios para la producción de los bienes que realiza la sociedad.

De modo que, las adquisiciones de bienes y servicios destinados al funcionamiento de la maquina industrial hacen parte de esta por ser inherente y necesaria. En consecuencia, procede el beneficio de descuento especial de IVA sobre esos bienes.

En virtud de lo dispuesto en los artículos 188 del CPACA y 366 del CGP, se condena en costas a la parte vencida en el proceso.

4. Recurso de apelación

La parte demandada apeló la sentencia de primera instancia, en el sentido de exponer nuevamente los argumentos planteados en la contestación de la demanda, referente a la improcedencia del descuento especial por no derivarse en la adquisición de una maquinaria industrial, y que se confirme la sanción por inexactitud.

Agregó que no puede confundirse planta industrial con maquinaria industrial, porque aquella es el conjunto de máquinas e infraestructura física y demás elementos que permiten desarrollar un proceso, y no la maquina en sí misma.



El error de apreciar la planta industrial como maquinaria industrial generó que en el dictamen pericial se le otorgara a los bienes accesorios la condición de maquinaria industrial. Y, que no se diferenciaron cuáles de los bienes constituían repuestos o reparaciones.

No obstante lo anterior, se advierte que el perito aceptó que el alumbrado público y las redes aéreas no son necesarios para la producción, dada la ubicación de la planta.

Pero además, se observa que en general, en el expediente no está demostrado que los elementos sobre los que se solicita el descuento, hagan parte o estén incorporados a una maquinaria industrial, o que tengan relación directa con la misma, o que hubieren sido necesarios para la construcción de la planta industrial.

Adicionalmente, se encuentra que algunos de esos bienes y servicios, como los metros de lona prelavada, mano de obra en corte y confección, oxígeno gaseoso y alquiler de cilindro, revisión de proyectos de electrificación, servicio energía y reparación general ventilador plástico, no pudieron ser verificados por la Administración, por lo que no se encuentra demostrada su existencia.

Concluyó que no es procedente la condena en costas por tratarse de un asunto de interés público.

5. Alegatos de conclusión

La demandante no presentó alegatos de conclusión.

La demandada reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Procurador Sexto Delegado ante el Consejo de Estado no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. Problema jurídico

1.1. En los términos del recurso de apelación, se debe determinar la procedencia de:

(i) El descuento especial sobre los bienes que fueron incorporados a las plantas industriales de la empresa. Para lo cual, se debe precisar el alcance del concepto “maquinaria industrial” sobre el cual recae el beneficio tributario.

(ii) La sanción por inexactitud.

1.2. Adicionalmente, se pone de presente que se analizará el cargo de nulidad relativo a “las irregularidades en el decreto de pruebas”.

Lo anterior, debido a que en esta providencia se rechazará el descuento especial aceptado por el Tribunal y con fundamento en el cual se declaró la nulidad de la actuación demandada, situación que lleva al estudio del cargo de la demanda que no fue objeto de análisis en la sentencia y, por ende, no pudo ser apelado por el actor³ ante la falta de interés legítimo para recurrir.

³ En este caso, se advierte que el Tribunal omitió pronunciarse de este cargo en la sentencia de primera instancia.



2. Procedencia del descuento especial en IVA

2.1. En este cargo, se discute la procedencia del descuento especial del impuesto sobre las ventas previsto en el artículo 485-2 del Estatuto Tributario, en particular, el requisito relativo a la “adquisición de maquinaria industrial”.

El artículo 485-2 *ibídem*⁴ contempla un tratamiento especial para los contribuyentes del régimen común, los productores de bienes exentos y exportadores **que adquieran o importen maquinaria industrial**⁵, consistente en que **el IVA pagado por ese bien puede llevarse como descontable en la declaración del impuesto sobre las ventas**.

Se dice que es un “tratamiento especial” en la medida en que constituye una *excepción temporal*⁶ a la prohibición de descontar el impuesto a las ventas pagado por la adquisición o importación de activos fijos consagrada en el artículo 491 del Estatuto Tributario⁷, que hace que por regla general, ese tributo se lleve como mayor valor del activo en el impuesto de renta.

El propósito y la finalidad de este incentivo, se concreta, según los antecedentes de la ley en⁸ *“estimular la inversión productiva, corrigiendo el sesgo antiinversión asociado a un IVA tipo renta, en el que el impuesto aumenta el costo de adquisición, lo que implica una disminución del costo del uso del capital en Colombia y por consiguiente, estímulos directos a la reactivación económica para los demás sectores de la economía”*.

En otras palabras, lo que se buscaba era estimular la inversión en nueva maquinaria industrial, lo que impedía el tratamiento tributario que tenía el IVA generado por la adquisición o importación de activos fijos, que no era descontable en esa operación y solo incidía en el impuesto a la renta como un costo generado en la actividad productora.

2.1.1. En dicho contexto, el descuento especial fue restringido a los bienes que constituyan “maquinaria industrial”, expresión que no fue definida por la normativa tributaria, pero en su sentido natural hace referencia a un conjunto de máquinas⁹ utilizadas para la obtención o transformación de productos¹⁰.

Si bien, estos artefactos se componen de varias piezas¹¹, **la ley fue explícita en establecer el beneficio sobre la máquina vista como un “todo”, y no sobre las partes que la conforman**. Por tanto, el descuento no procede sobre piezas o repuestos o servicios requeridos para el funcionamiento de las máquinas o de la planta industrial de los contribuyentes.

Y ello es así, porque **la ley condicionó el descuento especial a un determinado tipo de bien: “máquina”, y a un uso determinado: “procesos industriales”**.

No puede perderse de vista que la interpretación de las normas que regulan los beneficios tributarios es restrictiva y excluye cualquier similitud o analogía que no haya sido expresamente prevista en la ley. Por eso, como beneficio tributario a favor de ciertos

⁴ El artículo 485-2 del Estatuto Tributario fue adicionado por el artículo 40 de la Ley 788 del 2002.

⁵ En el caso de productores de bienes excluidos, la norma contempla el beneficio en el sentido de que el IVA puede llevarse como descuento en el impuesto de renta.

⁶ Este beneficio fue previsto desde el año 2003 hasta el año 2007, inclusive. Parágrafo 5º del artículo 485-2 del año 2007.

⁷ Estatuto Tributario. Artículo 491. El impuesto a las ventas por la adquisición o importación de activos fijos no otorgará derecho a descuento”. Redacción vigente para la época de los hechos.

⁸ Secretaría del Senado. Exposición de motivos de la Ley 788 de 2002. Gaceta 398 y 614 de 2002.

⁹ Diccionario de la Real Academia Española. Definición de maquinaria. <http://dle.rae.es/?id=OL3YyPM>.

¹⁰ Diccionario de la Real Academia Española. Definición industria. <http://dle.rae.es/?id=LRwJlbQ>.

¹¹ Diccionario de la Real Academia Española. Definición máquina. <http://dle.rae.es/?id=OKvTasd>.



contribuyentes, el descuento de IVA opera bajo el *principio de taxatividad*, que parte de la existencia de una norma expresa en la que se consagre dicha prerrogativa y restringe su aplicación a los casos que en ella se tipifiquen.

Si es así, como lo cree la sala, no es procedente extender el descuento a bienes que no fueron contemplados en el artículo 485-2 del Estatuto Tributario, pues la norma, únicamente consagró el beneficio sobre la adquisición de maquinaria industrial, de donde se sigue, que el legislador quiso establecer un incentivo tributario únicamente sobre ese tipo de inversión.

En tal sentido, el derecho al descuento especial de IVA surge por la compra de maquinarias industriales, **entendidas como un todo utilizadas para la obtención o transformación de productos, en la actividad desarrollada por el contribuyente.**

2.2. En el caso concreto, la sociedad solicita el beneficio sobre bienes y servicios incorporados a las plantas industriales de Pollos El Bucanero S.A., y que según él, en conjunto conforman una maquinaria industrial.

Pero, la DIAN desconoce los impuestos descontables porque se generaron en la adquisición de repuestos, elementos anexos y servicios, que no tienen la condición de maquinaria industrial.

2.3. Verificados los antecedentes administrativos se encuentra que el contribuyente solicitó el descuento especial por valor de \$408.455.856 respecto de los siguientes bienes y servicios¹²:

Proveedor	Factura	Descripción compra	Valor IVA
López Sandoval Rosalba	1892	300 comederos Economax 15 kilos Alphex	127.680
Bombas del Valle Ltda.	9540	Motobomba centrifuga IHM	566.720
Dueñas Orozco Representaciones	2513	Bomba neumática Sand Piper	741.000
Ferretería Reina S.A.	47975	2 Válvulas Bola Bronce	2.474
Eléctricos del Valle S.A.	381088	100 Mts cable CU 18-100 Mts 600V	10.550
Bernal Jorge Humberto	84	8 Mts de lona prelavada de 1.50 mts	19.429
Elementos Eléctricos S.A.	100891	1 Bloque de contacto y 1 selector de manija	12.460
Elementos Eléctricos S.A.	100890	1 Selector Manija -100 Borna UNIP	48.552
Master Eléctrico del Valle	269467	100 mts cable Veh No. 18 verde	5.648
Ferretería Reina S.A.	48012	24 mts de tubería de ¾ -8 codos A/C	34.598
Master Eléctrico del Valle S.A.	269310	1 contactor LC-1 fuente SITOP	151.523
Hierros HB S.A.	94272	tubo de agua negra	108.964
Equipos Eléctricos S.A.	702521	1 Mini.B Piloto verde	11.364
Elementos Eléctricos S.A.	101101	1 Arrancador electrónico	548.160
Master Eléctrico del Valle S.A.	269443	1 Amperímetro Transf de corriente	12.091
Master Eléctrico del Valle S.A.	269304	100 Mts de cable Veh. No. 18 Rojo	5.648
Equipos Eléctricos S.A.	702780	1 Mini B. Disyuntor	79.272
Díaz Palacio Álvaro Ángel	1837	6 niples para maquina rosca	6.400
Kamati Ltda.	1696	1 CPU 224 fuente VAC Bloque interfa	233.305
Calfers Ltda.	4016	Suministro de personal retiro del TK Bomba	25.920
Calfers Ltda.	4016	2 Flanche de 3 PVC SCH	16.902

¹²Este cuadro se construyó con fundamento en la información de la relación de facturas de los impuestos descontables desconocidos que obra en el requerimiento especial, la relación de activos fijos adquiridos en el año 2007 y las facturas de los mismos aportadas por el actor. Fls 142- 186, 187-416 y 478-482 c.a.



Calfers Ltda.	4016	4 tornillos de 5/8	1.797
Calfers Ltda.	4016	Retiro y montaje bomba de sangre	18.011
Eléctricos del Valle S.A.	382591	1 tablero	12.572
Calfers Ltda.	4016	1 empaque de 3 caucho	416
Ferretería Sumivalle Ltda.	58504	1 universal HN 150-3 y NIPLE AC SCH	1.608
Calfers Ltda.	4016	2 codos de 2 PVC	3.357
Calfers Ltda.	4016	2 adaptadores machos de 3 PVC	5.178
Calfers Ltda.	4016	Instalación de tramos de láminas	42.356
Calfers Ltda.	4016	4 tuercas	215
Calfers Ltda.	4016	Corte de campanas en láminas	37.523
Calfers Ltda.	4016	1 codo de 3 PVC	1.987
Ferretería Reina S.A.	48144	1 niple SCH Rosca 1 codo Hierro	2.171
Ferretería Española y CIA Ltda.	45014	12 tubos A/C niple A/C	30.971
Ferretería Reina S.A.	48145	1.92 mts de tubería niple	22.015
Optimización de Energía S.A.	1509	1 Tablero, 1 extractor – lamp	288.480
Calfers Ltda.	4026	Construcción y montaje de línea para aceite	148.554
Ferrepacífico S.A.	29355	6 Ángulo 1/8	19.176
Ferretería Española y CIA Ltda.	45117	1 tubo	35.251
Ploval S.A.	5954	4 adaptador 1 codo 1 TEE	20.631
Ferretería Reina S.A.	48249	4 Flange	25.805
Ferretería Reina S.A.	48249	4 copas en acero 2 niple	31.165
Ferretería Reina S.A.	48251	Copas de acero – Flange	79.692
Master Eléctrico del Valle S.A.	270575	10 Terminales Barril largo	7.557
Elementos Eléctricos S.A.	101840	210 mts cable cobre	332.609
Ferretería Española y CIA Ltda.	45179	Niple	5.808
Master Eléctrico del Valle S.A.	271007	3 Canaleta ranurada gris	9.135
Master Eléctrico del Valle S.A.	271092	2 Conmutador bloque de contacto	18.075
Elementos Eléctricos S.A.	102684	1 Selector de manija	7.455
Serna Ltda. montaje industrial	406	Construcción plataforma para enfriador	252.800
Serna Ltda. montaje industrial	-	Fabricación y montaje malla bandeja en acero	24.000
Serna Ltda. montaje industrial	409	Suministro de personal para fabricación de plataforma	486.400
Bombas del Valle Ltda.	9711	1 bomba goulds	1.463.760
Carlos Hernán Vivas V & CIA	895	Construcción alumbrado público callejones vecinos	614.182
EPSA S.A. E.S.P.	6060000 14-006	Revisión proyecto de electrificación	937.389
Carlos Hernán Vivas V & CIA	920	Construcción cambio nivel de tensión	1.537.422
Carlos Hernán Vivas V & CIA	922	Suministro materiales. Construcción y montaje pórtico SUBES	7.242.116
Carlos Hernán Vivas V & CIA	921	Construcción y montaje electromecánico pórtico	421.708
Carlos Hernán Vivas V & CIA	917	Suministro materiales redes aéreas, retiro e hinc.	466.199
Carlos Hernán Vivas V & CIA	916	Construcción redes aéreas	33.593
Carlos Hernán Vivas V & CIA	914	Suministro de materiales conjunto primario para el montaje recloser y seccionador en el cambio de nivel de tensión de la planta	205.497
Carlos Hernán Vivas V & CIA	915	Construcción conjunto primario para montaje	12.415



		recloser	
Rodríguez Carballo & CIA S.C.A.	1767	Transporte en sus instalaciones con montacarga	431.250
Rodríguez Carballo & CIA S.C.A.		Transporte en sus instalaciones con montacarga.	258.000
Caicedo Feijoo Edgar Marino	9501	Proyecto de inversión FINAGRO	2.006.400
Ferretería Barbosa & CIA	40969	2 Cepillo acero brocha perfect	2.361
Distribuidora Marsal & CIA	190265	Lubricante	6.165
Distribuidora Marsal & CIA	190264	1 Aeroshell Grease Shell Omala	130.059
Distribuidora Marsal & CIA	190349	15 Shell Omala	46.148
Rodríguez Carballo & CIA S.C.A.	1863	Transporte en su instalación y grúa telescópica	1.921.152
Rodríguez Carballo & CIA S.C.A.	1862	Transporte en su instalación	36.320
Rodríguez Carballo & CIA S.C.A.	1888	Transporte en las instalaciones	26.373
Oxi-Cali Ltda.	159052	Oxigeno gaseoso y alquiler de cilindro	67.973
Soldaduras & Electroodos Ltda.	45289	1 careta para soldar	4.848
Sánchez Escobar Rodamientos Ltda.	55459	1 acople E40	157.000
Rodríguez Carballo & CIA S.C.A.	1934	Transporte en sus instalaciones	39.560
Soldaduras & Electroodos Ltda.	45287	10 Gricon	16.070
Casa Sueca S.A.	39044	1 Rex Omega Flastomero	76.104
Soldaduras Industriales Ltda.	113157	10 KG de Gricon	15.360
Sew Eurodrive Colombia Ltda.	24356	1 Motorreductor	4.640.000
Rodríguez Carballo & CIA S.C.A.	1978	Transporte en sus instalaciones	34.400
Rodríguez Carballo & CIA S.C.A.	2073	Servicio de transporte en sus instalaciones	286.720
Universal de Suministros Compa	-	1 cabezote de máquina pedestal, aceitera, llave boca	1.365.517
Industrias Onar Ltda.	5254	Módulos adicionales interface para automati.	2.902.545
Industrias Onar Ltda.	5254	Cables para motores raceras sensores	3.297.423
Metalteco Ltda. CI	5678	Plataforma, elevador, zaranda	15.650.600
Industrias Onar Ltda.	5254	1 centro de control motores	5.881.272
Metalteco Ltda. CI	5678	1 bascula para líquidos	2.620.800
Industrias Onar Ltda.	5252	Módulos adicionales interface para automati.	4.314.800
Metalteco Ltda. CI	5680	1 Compuerta manual	91.752
Metalteco Ltda. CI	5680	1 tolva de recibo carbón	645.222
Metalteco Ltda. CI	5678	Montaje equipos-desmontaje	28.327.000
Metalteco Ltda. CI	5678	Estructura de soportación	11.088.000
Metalteco Ltda. CI	5679	1 aliment. Rotativo, molino martillos	5.864.487
Metalteco Ltda. CI	5678	Tolva de recibo elevador limpia	7.550.200
Metalteco Ltda. CI	5678	Tolva sobre ensaca	9.426.200
Metalteco Ltda. CI	5678	Compuerta automática, bascula	10.409.000
Industrias Onar Ltda.	5254	Centro de control motores	1.619.200
Metalteco Ltda. CI	5678	Tolvas	4.233.600
Industrias Onar Ltda.	5252	Licencia PCIM para configuración sistema	1.474.200
Industrias Onar Ltda.	5254	Cable, limpiadora y aspiración central	2.048.000
Industrias Onar Ltda.	5254	Cable para motores raceras extrusión	3.039.673
Metalteco Ltda. CI	5679	Montaje metalmecánico y centro control	2.870.940
Industrias Onar Ltda.	5254	Cables, bandeja portacable y accesorios	2.858.000



Metalteco Ltda. CI	5678	Tolvas y dosif.	7.278.600
Metalteco Ltda. CI	5678	1 estructura para cubierta	2.821.000
Industrias Onar Ltda.	5254	Centro de control motores	3.713.886
Metalteco Ltda. CI	5679	1 Tolva, depósito, compuerta manual-control	9.038.501
Metalteco Ltda. CI	5679	Equipo. Enfr. 1 transporta, enfriador	6.750.290
Metalteco Ltda. CI	5679	filtro mangas, ventilador	8.469.548
Metalteco Ltda. CI	5679	1 transportador SIFIN, elevador	5.803.872
Metalteco Ltda. CI	5679	Equipo Extrusión, silo agitador	16.222.738
Metalteco Ltda. CI	5678	Mexcladora, tolva	10.474.800
Indutrias Onar Ltda.	5255	Tablero totalizador	1.833.421
Indutrias Onar Ltda.	5252	Tablero totalizador	1.544.200
Indutrias Onar Ltda.	5252	Tablero de dist. eléctrico	2.310.000
Metalteco Ltda. CI	5678	Alimentador	8.596.000
Metalteco Ltda. CI	5680	Conjunto de ductos y accesorios	303.373
Metalteco Ltda. CI	5678	Tolvas	5.238.800
Metalteco Ltda. CI	5681	Elevador cangilones	4.428.025
Metalteco Ltda. CI	5678	Alimentador	711.200
Metalteco Ltda. CI	5678	Transportadora, tolva	9.525.600
Industrias Onar Ltda.	5252	Centro de control motores	14.750.400
Metalteco Ltda. CI	5678	Elevador, desmorador	8.073.800
Industrias Onar Ltda.	5252	Automata Programable con modulo	5.581.800
Metalteco Ltda. CI	5679	Aumento capac. Tolvas	8.503.988
Metalteco Ltda. CI	5680	1 elevador de cangilones	3.482.126
Metalteco Ltda. CI	5681	1 cangilones	3.334.007
Metalteco Ltda. CI	5680	Montaje equipos de carbón	2.734.794
Industrias Onar Ltda.	5252	Conduc. Eléctricos, bandeja portacable	25.475.800
Metalteco Ltda. CI	5680	1 Tolva de depósito	8.180.702
Metalteco Ltda. CI	5679	Cadena, conjunto ductos	1.761.964
Metalteco Ltda. CI	5678	Sensores de Nile	7.231.000
Metalteco Ltda. CI	5679	Polvillo 1 caja cambio 1 canal	9.180.394
Metalteco Ltda. CI	5678	Compuerta, contra tolva	7.799.400
Metalteco Ltda. CI	5678	Elevador, ductos y acceso	27.493.200
Mepal S.A.	3487	Trabajo origen externo, transporte	24.000
Amaya Jaime Tecno Electric	4786	Mantenimiento general, reparación ventilador plástico	37.680
Eléctricos del Valle S.A.	387004	300 Mts de cable	236.222
Atlas Copco Colombia Ltda	43039	Compresor de aire	4.080.000
Industrias Was Velt Ltda.	1906	2 Tanques cilindros en lámina	928.000
Comercio Eléctrico del Norte	5212	150 mts cable aislado	97.344
Mariano Herrera & CIA Ltda.	80947	Tanque agua Galv.	337.655
Transportes Terrestres de Carga Ltda.	11489	Transporte de equipos de Bucaramanga a candelaria	152.000
Epsa S.A. E.S.P.	7040076 46	Servicio de energía	345.882
Transportes Terrestres de Carga Ltda.	10113	Transporte de equipos de Bucaramanga a candelaria	152.000
Unión temporal desarrollo vial	1662	Peaje para recoger técnico	688
Asotaba	221	Parqueo para recoger técnico	288
Elementos Eléctricos S.A.	100878	Cable de cobre	99.955
Elementos Eléctricos S.A.	100853	24 platinas unión galv. Tapa bandeja	76.557
Elementos Eléctricos S.A.	100854	Ductos telefónicos, borna tubular, cable cobre	155.339
ITA Internacional Ltda.	2384	1 tanque para recibo de patas	560.000
Bombas del Valle Ltda.	9716	1 equipo de presión constante	2.044.800
Sánchez Díaz José Raúl	7115	Pavimento de piso, columnetas en bloques	283.794



Sánchez Díaz José Raúl	7261	Canaletas con losa-viga dintel- excavaciones	1.467.785
Sánchez Díaz José Raúl	7419	Reposición pavimento y fundición	1.327.398
Sánchez Díaz José Raúl	7574	Rellenos de silos con roca muerta	41.290
Sánchez Díaz José Raúl	7574	Fundición en concreto PSI de muro	581.807
Sánchez Díaz José Raúl	7574	Fundición de piso de cárcamo	90.323
Sánchez Díaz José Raúl	7574	Fundición de muros de cárcamo salida	28.215
Sánchez Díaz José Raúl	7697	Rellenos de silos –fundición concreto	1.203.200
TOTAL			408.455.856

Para demostrar que los anteriores bienes y servicios conforman una “maquinaria industrial”, el contribuyente aportó las siguientes pruebas:

(i) *Certificado de existencia y representación legal* de la empresa, en la que se verifica que tiene por objeto social¹³:

a) la crianza, levante, engorde, sacrificio, procesamiento, importación exportación, distribución, comercialización y venta de pollos, cerdos, y cualquier especie animal destinada al consumo humano, b) la fabricación, procesamiento, importación, exportación, comercialización y venta de carnes y demás productos extraídos del pollo, la gallina, el cerdo [...] así como la incubación, importación, exportación, compra venta, distribución y comercialización de huevos fértiles, c) la producción, importación, exportación y comercialización de carnes frías y adobadas, d) la fabricación, procesamiento, importación, exportación, compra venta y comercialización de alimentos para pollos, gallinas, cerdos y demás especies animales [...].

(ii) *Conceptos de los ingenieros* mecánico e industrial vinculados laboralmente a la sociedad Pollos El Bucanero S.A.¹⁴. En esos documentos se explica que los bienes y servicios respecto de los cuales se solicitó el descuento son:

[E]n el primero de los casos piezas o componentes básicos, que se incorporan e interactúan sistemáticamente en el funcionamiento de la maquinaria industrial, y en el segundo de los casos, corresponden a servicios conexos o esenciales al funcionamiento de la misma; todos ellos necesarios para la construcción y la puesta en funcionamiento de la Planta Industrial.

A esos documentos se anexaron fotos de algunos procesos industriales de las plantas, y de algunos bienes.

(iii) *Certificado de revisor fiscal* en el que se informa¹⁵:

Que durante los años 2007 y 2008 Pollos El Bucanero S.A. construyó tres plantas industriales en su sede del Municipio de Candelaria [Valle] correspondientes a: la planta industrial de concentrados, planta industrial de harinas y planta industrial de beneficio de pollo.

[...]

Que en el curso del montaje y construcción de las plantas industriales, el valor de los impuestos sobre las ventas pagados en la adquisición de bienes y servicios que se incorporan a las mismas, se contabilizaron en la cuenta denominada “impuesto sobre las ventas descontable” Código 2408.

[...]

¹³ Fls 91-92 c.a.

¹⁴ Fls 508-570 c.a.

¹⁵ Fls 571-573 c.a.



Precisando, además, que de las construcciones en curso que se trasladan a maquinaria y equipo, corresponden a las obras civiles construidas en curso y necesarias para el montaje de la maquinaria.

(iv) En sede judicial, por solicitud del contribuyente se practicó un dictamen pericial por un ingeniero civil¹⁶. En el dictamen se dijo:

Todos los elementos identificados constituyen en su conjunto una planta industrial construida por la sociedad Pollos El Bucanero S.A.; en esa medida los bienes incorporados constituyen repuestos o elementos que hacen parte integral para el correcto y adecuado funcionamiento de las plantas industriales certificadas.

Para poder poner en funcionamiento la maquinaria industrial representada en las plantas industriales construidas por Pollos El Bucanero S.A. se requiere necesariamente de la incorporación de todos los elementos que hacen parte de la misma.

[E]l correcto funcionamiento de la maquinaria industrial representada en las plantas industriales construidas por Pollos El Bucanero S.A., requiere necesariamente de la interacción continua y sistemática de todos y cada uno de los elementos incorporados y que forman parte de la misma como un todo”.

Contra ese dictamen, la DIAN solicitó aclaraciones y complementaciones, en el sentido de que el perito especificara los elementos a que se refiere la experticia, y explicara la forma en que los mismos participaban activamente en los procesos de producción como una sola máquina¹⁷.

En la audiencia de pruebas, el perito manifestó¹⁸:

[L]os elementos identificados constituyen bienes incorporados para el funcionamiento de esas máquinas, unos son repuestos y otros elementos. [...] Los repuestos es una pieza que se necesita cambiar para que la máquina siga funcionando, y los elementos son piezas que se pueden incorporar a las máquinas para mejorar el funcionamiento. [...]

Para la construcción de una planta industrial, participan una serie de gastos en los cuales si no poderlos realizar no se cumplirían con la producción de determinado ítem, como el servicio de transporte [...] lo mismo los peajes, son gastos inherentes para poder realizar la actividad.

2.4. De acuerdo con el análisis normativo y las pruebas allegadas al expediente, la Sala encuentra que **no es procedente el descuento especial sobre los bienes enlistados en el numeral 2.3.**, toda vez que estos son partes y repuestos incorporados a las plantas industriales de la empresa, pero no una maquinaria industrial, en el sentido expuesto en esta sentencia.

Lo anterior, se corrobora en los conceptos y el dictamen pericial de expertos técnicos en la materia –ingenieros mecánico, industrial y civil- que soportan que tales bienes constituyen piezas y repuestos que entraron a formar parte de las máquinas de la empresa. De modo que, no tienen la condición de maquinaria industrial, sino de componentes de la misma sobre la cual no procede el beneficio, como se explicó en líneas atrás.

¹⁶ La prueba fue decretada en la audiencia inicial del 12 de junio de 2014. Fl 257-258 c.p.

¹⁷ Audiencia de pruebas y escrito de aclaración. Fls 25-272 c.p.

¹⁸ Fls 275-278 c.p.



En efecto, como bien lo diferencia el artículo 485-2 del Estatuto Tributario, el descuento especial de IVA solo recae sobre la maquinaria industrial, y no sobre sus componentes considerados individualmente.

Pero además, se aclara que el hecho de que los bienes estén ubicados en la planta de la sociedad, es decir, en la fábrica en que se realizan los procesos productivos de la empresa, no determina que sobre estos proceda el beneficio tributario, sino que tengan la calidad de maquinaria industrial, porque ese fue el requisito previsto en la ley.

2.5. Tampoco procede el beneficio respecto de los servicios y los materiales de construcción relacionados en listado del numeral 2.3., aunque tuvieran por objeto la puesta en funcionamiento de la maquinaria.

Y, ello es así, porque en el caso del descuento especial, la normativa tributaria consagró el beneficio sobre los bienes que tuvieran la condición de maquinaria, razón por la que los servicios de reparación o mantenimiento de los mecanismos no pueden llevarse como descutable invocando esta norma excepcional.

2.6. De acuerdo con las consideraciones expuestas, se confirma el rechazo del descuento especial ordenado en los actos demandados.
No prospera el cargo para el apelante.

3. Decreto de pruebas en la vía gubernativa

3.1. Debido a que el cargo relativo a la procedencia de los impuestos descontables fue negado, se analizará el otro cargo de nulidad que la actora interpuso contra los actos demandados.

La sociedad discute que la Administración negó la solicitud de la prueba pericial, a pesar de que la misma era necesaria para determinar la procedencia del beneficio. Además, considera que esa actuación desconoce el debido proceso, el principio de publicidad de la prueba, y el derecho de defensa y contradicción, porque el contribuyente no tuvo la oportunidad de discutir la decisión.

Por su parte, *la DIAN* consideró que la prueba es innecesaria e ineficaz porque en el expediente administrativo existían conceptos de profesionales expertos vinculados a la sociedad.

3.2. El debido proceso es el conjunto de etapas, exigencias o condiciones establecidas por la ley, que deben concatenarse al adelantar todo proceso judicial o administrativo. Entre esas garantías, se encuentra el ejercicio del derecho de defensa, y la posibilidad de aportar y controvertir las pruebas.

En el Título VI del Estatuto Tributario se regula de manera especial el régimen probatorio de las actuaciones tributarias, bajo la premisa de que las decisiones de la Administración deben fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el expediente, por los medios de pruebas señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto estos sean compatibles con aquellos¹⁹.

Por eso el **decreto o negación de las pruebas y su valoración debe obedecer a razones que debe conocer el interesado, en virtud precisamente de los principios de publicidad y motivación de las decisiones.**

3.3. En el caso concreto, se encuentra que la solicitud de la prueba pericial se hizo en el recurso de reconsideración y la Administración decidió sobre la misma en la resolución que resolvió el recurso, etapa del procedimiento tributario que seguía a la presentación de dicha solicitud.

¹⁹ Estatuto Tributario. Artículo 742.



El hecho de que las pruebas se negaran en esa oportunidad procesal, no vulnera, **por sí sola**, el principio de publicidad, ni los derechos al debido proceso, de defensa y contradicción, en tanto esa decisión fue motivada y notificada al contribuyente; lo que permitió que la sociedad acudiera a la jurisdicción y expusiera las inconformidades que tenía frente al rechazo de su solicitud.

3.4. Ahora, en cuanto a la procedencia de la prueba pericial, se observa que esta fue solicitada por la sociedad con el objeto de que corroborara las certificaciones de sus ingenieros que informaban sobre la naturaleza de los bienes discutidos por la Administración, documentos que fueron allegados con el recurso de reconsideración²⁰.

Pero la DIAN rechazó la solicitud por considerarla innecesaria, ante la existencia de las citadas certificaciones que daban “claridad de la destinación de los bienes y servicios presentados por los profesionales expertos vinculados a la sociedad²¹”.

Para la Sala, el rechazo del peritazgo encuentra justificación en que el mismo fue solicitado para efectos de confirmar el concepto de los ingenieros de la empresa que fue decretado y valorado por la Administración y, por ende, no era necesario practicar otra prueba que validara lo dicho en esos documentos.

Todo, porque no era propiamente un problema de prueba, sino de apreciación de la misma, como puede advertirse en lo relatado en los apartes precedentes.

No era, pues, un medio de convicción necesario para establecer la correspondencia entre los hechos y las afirmaciones del interesado.

3.5. En todo caso, se precisa que en sede judicial, fue decretada y practicada una prueba pericial por solicitud del contribuyente, que apuntaba a lo mismo que se pretendía en sede administrativa, independientemente, claro está, de la seriedad, precisión, coherencia y fundamento del mismo, que debe ser sopesado por el juez, para determinar si acoge o no sus conclusiones o se aparta de ellas, como ocurre en el presente caso.

3.6. Por las razones expuestas, no se configura la vulneración al debido proceso alegada por la parte demandante.

4. Sanción por inexactitud

4.1. Respecto de la procedencia de la sanción por inexactitud, se hacen las siguientes precisiones:

El artículo 647 del Estatuto Tributario dispone que habrá lugar a la sanción por inexactitud cuando exista omisión de ingresos, de impuestos generados por operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes y en general, la utilización en las declaraciones de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable.

Sin embargo, el contribuyente se puede exonerar de la sanción cuando el menor valor a pagar se derive de errores de apreciación o diferencias de criterios entre la autoridad tributaria y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, y siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.

²⁰ FI 621 c.a.

²¹ FI 14 vuelto c.p.



4.2. En la declaración presentada, el actor incurrió en una de las conductas tipificadas como inexactitud sancionable, como es la inclusión de impuestos descontables inexistentes, lo que condujo a la determinación de un menor impuesto sobre las ventas.

Adicionalmente, la Sala encuentra que en este caso no presenta una diferencia de criterios en relación con la interpretación del derecho aplicable porque, como se observó, las pretensiones del demandante se despacharon desfavorablemente porque éste desconoció que el artículo 485-2 del Estatuto Tributario, establece el beneficio sobre la adquisición de maquinaria industrial, y no sobre partes, repuestos y servicios.

Por tanto, procede la imposición de la sanción por inexactitud.

4.3. Sin embargo, la Sala pone de presente que mediante el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016²², que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, se estableció que “el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior”.

Al compararse la regulación de la sanción por inexactitud consagrada en el artículo 647 del Estatuto Tributario²³, con la modificación efectuada por la Ley 1819 de 2016, la Sala aprecia que ésta última establece la sanción más favorable para el sancionado en tanto disminuyó el valor del 160% -establecido en la legislación anterior- al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente.

4.4. En consideración a lo anterior, la Sala dará aplicación al principio de favorabilidad y establecerá el valor de la sanción por inexactitud en el 100% y no el 160% impuesto en los actos demandados.

5. Condena en costas

En cuanto a la condena en costas, se modificará la impuesta por el Tribunal y apelada por la DIAN, toda vez que no obra elemento de prueba que demuestre su causación. Todo, porque de conformidad con el artículo 365 del CGP aplicable por disposición del artículo 188 del CPACA –num.8-, para que proceda la condena se requiere que la causación de las costas sea probada en el juicio.

Por las mismas razones, no procede la condena en costas en segunda instancia.

6. Decisión

Por lo anteriormente expuesto, la Sala modificará la sentencia apelada, en el sentido de declarar la nulidad parcial de los actos demandados, pero solo en lo relativo a la sanción por inexactitud. Adicionalmente, ordenará no condenar en costas en ninguna de las instancias.

En consecuencia, la Sala procederá a practicar una nueva liquidación de la declaración de IVA del período 2 del año 2007 en el sentido de levantar la sanción por inexactitud.

IVA Bimestre 2 de 2007

Concepto	Privada	DIAN	Consejo de Estado
----------	---------	------	-------------------

²² Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal y se dictan otras disposiciones.

²³ **Artículo 647. Sanción por inexactitud.** [...]

La sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial, y el declarado por el contribuyente o responsable. Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente.



Saldo a pagar del período fiscal	0	0	0
Saldo a favor del período fiscal	2.775.196.000	2.366.740.000	2.366.740.000
Retenciones por IVA	0	0	0
Saldo a pagar por impuesto generado	0	0	0
Sanciones	0	653.530.000	408.456.000
Total saldo a pagar	0	0	0
Total saldo a favor	2.775.196.000	1.713.210.000	1.958.284.000

**Liquidación
Sanción por
inexactitud**

	DIAN	CE
Saldo a favor declarado	2.775.196.000	2.775.196.000
Menos saldo a favor determinado	2.366.740.000	2.366.740.000
Base sanción	408.456.000	408.456.000
Valor sanción	160%	100%
SANCIÓN	653.530.000	408.456.000

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. Revocar** la sentencia apelada dictada por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca.
- 2. Declarar la nulidad parcial** de la Liquidación Oficial de Revisión No.05241201100086 del 8 de noviembre de 2011 y de la Resolución No. 900.288 del 7 de diciembre de 2012, expedidas por la Dirección Seccional de Impuestos de Cali, que modificaron la declaración de IVA presentada por la sociedad Pollos El Bucanero S.A. por el bimestre 2 de 2007, pero únicamente respecto de la imposición de la sanción por inexactitud.
- 3.** A título de restablecimiento del derecho, se declara que el impuesto sobre las ventas del bimestre 2 del año 2007 presentada por la sociedad Pollos El Bucanero S.A. corresponde al liquidado en esta providencia”.
- 4.** Sin condena en costas en ninguna de las instancias.
- 5. RECONOCER** personería para actuar en nombre de la parte demandada a la doctora Miryam Rojas Corredor, de conformidad con el poder que obra en el folio 364 del expediente.
- 6.** Ejecutoriada la presente providencia, devuélvase el expediente al Tribunal de origen

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

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

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO



MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

DESCUENTO ESPECIAL DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS IVA POR ADQUISICIÓN DE MAQUINARIA INDUSTRIAL - Justificación / PROHIBICIÓN DE DESCUENTO DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS IVA POR ADQUISICIÓN O IMPORTACIÓN DE ACTIVOS FIJOS - Efectos / IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS IVA POR ADQUISICIÓN O IMPORTACIÓN DE ACTIVOS FIJOS - Tratamiento tributario. La improcedencia del descuento regular del IVA en el impuesto sobre las ventas hace que se maneje como un mayor costo en el impuesto sobre la renta / MAQUINARIA INDUSTRIAL – Falta de definición legal / MAQUINARIA INDUSTRIAL - Noción / DESCUENTO ESPECIAL DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS IVA POR ADQUISICIÓN O IMPORTACIÓN DE PARTES Y REPUESTOS PARA MAQUINARIA INDUSTRIAL - Procedencia. Las partes y repuestos que integran las plantas industriales tienen un tratamiento de activos fijos y como tales, el IVA pagado en su adquisición no da derecho al descuento regular, conforme el art. 491 del E.T., pero sí al descuento especial en el impuesto sobre las ventas por el periodo objeto de discusión, sin que el hecho de que individualmente se puedan denominar partes o repuestos desvirtúe su unidad como maquinaria industrial

Al revisar la exposición de motivos de la Ley 788 de 2002, que en su artículo 40 adicionó el artículo 485-2 del Estatuto Tributario, el descuento especial fue justificado de la siguiente manera: *“con el fin de apoyar la actividad empresarial y la generación de empleo, se introducen algunos incentivos a la inversión productiva, entre los cuales se destaca el descuento del IVA en la compra de maquinaria industrial, corrigiendo el sesgo anti-inversión asociado a un IVA tipo renta, en el que el impuesto aumenta el costo de adquisición”*. La corrección a la que se refiere la exposición de motivos es la del efecto que genera la prohibición de descontar el impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición de activos fijos, contenida en el artículo 491 del E.T. La improcedencia del descuento en IVA hace que se maneje como un mayor costo en el impuesto sobre la renta. Lo que pretende la norma es que el impuesto al valor agregado pagado por activos fijos, que correspondan a maquinaria industrial, pueda ser descontando del IVA generado por el responsable. La expresión “maquinaria industrial” no tiene una definición legal, por lo que atendiendo el diccionario de la real academia de la lengua, maquinaria es un *“Conjunto de máquinas para un fin determinado”*, industrial *“relativo a la industria”*, esto es, el *“conjunto de operaciones materiales ejecutadas para la obtención, transformación o transporte de uno o varios productos naturales”*. Atendiendo el sentido natural y obvio de la expresión, **maquinaria industrial** se refiere a máquinas para transformación, elaboración o transporte de bienes. La intención de la Ley también era estimular la industrialización de las empresas. A partir de este entendimiento, los bienes por los que el contribuyente solicitó el descuento especial y que *denominó “planta industrial de producción de concentrados balanceados”, “planta industrial de*



harinas o de producción de proteína comestible” y “planta industrial automatizada de beneficio de pollo” en los que se incorporan una serie de elementos que integran dichas plantas, constituyen maquinaria industrial, como se acreditó en el expediente con el dictamen pericial practicado. El hecho que individualmente, puedan denominarse partes o repuestos no desvirtúa su unidad como maquinaria industrial, al contrario así lo acreditaron el informe técnico y el dictamen. No fue objeto de discusión que dichas “partes y repuestos” que integran las plantas industriales tienen un tratamiento de activos fijos y como tales, el IVA pagado en su adquisición no da derecho al descuento regular, conforme el art. 491 del E.T. Por tanto, procedía el descuento especial en el impuesto sobre las ventas por el periodo objeto de discusión, atendiendo al artículo 485-2 del E.T.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 485-2 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 491 / LEY 788 DE 2002 - ARTÍCULO 40

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., catorce (14) de marzo de dos mil diecinueve (2019)

Radicación número: 76001-23-33-000-2013-00858-01(22202)

Actor: POLLOS EL BUCANERO S.A.

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

SALVAMENTO DE VOTO

En el presente caso el problema jurídico a resolver es si los bienes y servicios adquiridos por la sociedad demandante constituyen o no “maquinaria industrial”. En caso afirmativo, había lugar a aceptar el descuento especial del impuesto sobre las ventas pagado en su adquisición en el segundo bimestre de 2007.

Al revisar la exposición de motivos de la Ley 788 de 2002, que en su artículo 40 adicionó el artículo 485-2 del Estatuto Tributario, el descuento especial fue justificado de la siguiente manera: *“con el fin de apoyar la actividad empresarial y la generación de empleo, se introducen algunos incentivos a la inversión productiva, entre los cuales se destaca el descuento del IVA en la compra de maquinaria industrial, corrigiendo el sesgo anti-inversión asociado a un IVA tipo renta, en el que el impuesto aumenta el costo de adquisición”*.²⁴

La corrección a la que se refiere la exposición de motivos es la del efecto que genera la prohibición de descontar el impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición de activos fijos, contenida en el artículo 491 del E.T.

²⁴ Gaceta 398/02.



La improcedencia del descuento en IVA hace que se maneje como un mayor costo en el impuesto sobre la renta. Lo que pretende la norma es que el impuesto al valor agregado pagado por activos fijos, que correspondan a maquinaria industrial, pueda ser descontando del IVA generado por el responsable.

La expresión “maquinaria industrial” no tiene una definición legal, por lo que atendiendo el diccionario de la real academia de la lengua, maquinaria es un “*Conjunto de máquinas para un fin determinado*”, industrial “*relativo a la industria*”, esto es, el “*conjunto de operaciones materiales ejecutadas para la obtención, transformación o transporte de uno o varios productos naturales*”.²⁵

Atendiendo el sentido natural y obvio de la expresión, **maquinaria industrial** se refiere a máquinas para transformación, elaboración o transporte de bienes. La intención de la Ley también era estimular la industrialización de las empresas.²⁶

A partir de este entendimiento, los bienes por los que el contribuyente solicitó el descuento especial y que denominó “*planta industrial de producción de concentrados balanceados*”, “*planta industrial de harinas o de producción de proteína comestible*” y “*planta industrial automatizada de beneficio de pollo*” en los que se incorporan una serie de elementos que integran dichas plantas, constituyen maquinaria industrial, como se acreditó en el expediente con el dictamen pericial practicado. El hecho que individualmente, puedan denominarse partes o repuestos no desvirtúa su unidad como maquinaria industrial, al contrario así lo acreditaron el informe técnico y el dictamen.

No fue objeto de discusión que dichas “partes y repuestos” que integran las plantas industriales tienen un tratamiento de activos fijos y como tales, el IVA pagado en su adquisición no da derecho al descuento regular, conforme el art. 491 del E.T. Por tanto, procedía el descuento especial en el impuesto sobre las ventas por el periodo objeto de discusión, atendiendo al artículo 485-2 del E.T.

En los anteriores términos dejo expresadas las razones de mi salvamento de voto.

MILTON CHAVES GARCÍA

²⁵ <https://dle.rae.es>

²⁶ En la Ley 788 se incluyó también, a modo de estímulo, la desgravación del IVA en la importación de “*maquinaria industrial que no se produzca en el país, destinada a la transformación de materias primas*”