



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCION CUARTA

CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá D.C., mayo diecinueve (19) de dos mil dieciséis (2016)

Radicación: 050012331000200800457-01 (20501)
Demandante: CERVECERIA UNIÓN S.A. CERVUNIÓN S.A.
Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -DIAN
Referencia: Renta 2004, Activos fijos reales productivos

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

Procede la Sección a decidir el recurso de apelación interpuesto por la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES –DIAN-, contra la sentencia del 23 de mayo de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala de Descongestión Subsección de Asuntos Contractuales, Tributarios y Aduaneros, que dispuso:

“PRIMERO. DECLARAR la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 11642007000044 de 28 de noviembre de 2007, proferida por la División de Liquidación de la Administración de Impuestos de Medellín, contra la empresa CERVECERÍA UNIÓN S.A.

SEGUNDO. Como restablecimiento del derecho se DECLARA en firme la liquidación privada presentada por la empresa CERVECERÍA UNIÓN S.A., el 11 de abril de 2005, por el año gravable 2004.

TERCERO. Sin condena en costas”.

ANTECEDENTES

1. Hechos de la demanda

1.1.- El 11 de abril de 2005, Cervecería Unión S.A. presentó la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2004, en la que liquidó un saldo a pagar de \$38.483.342.000.

1.2. El 2 de junio de 2006 presentó corrección a la anterior declaración, modificando el valor de las deducciones por inversiones en activos fijos, los cuales incrementó en \$16.305.161.000.

1.3. La Administración de Impuestos, previo emplazamiento para corregir, profirió el Requerimiento Especial No. 110632007000017 de 26 de marzo de 2007, por el cual propuso modificar la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2004, para desconocer deducciones por inversiones en

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda., Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co



activos fijos (sistema de control de ruidos ambientales y sistema de neutralización de aguas residuales), por la suma de \$179.960.000.

1.4. El 28 de noviembre de 2007, previa respuesta al requerimiento especial, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión No. 110642007000044, mediante la cual rechazó la deducción por inversión en activos fijos reales productivos por la suma de \$179.960.000 e impuso sanción por inexactitud por valor de \$110.856.000.

1.5. La parte demandante no presentó recurso de reconsideración y acudió ante la jurisdicción de acuerdo con lo dispuesto en el parágrafo del artículo 720 del Estatuto Tributario.

2. Pretensiones

Las pretensiones de la demanda son las siguientes:

“1. Que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 11642007000044 del 28 de noviembre de 2007, por medio de la cual se modifica la declaración del Impuesto sobre la Renta del año gravable 2004, proferida por la División de Liquidación de la Administración de Impuestos Nacionales de Medellín.

2. Que en consecuencia se restablezca el derecho de la sociedad declarando en firme la declaración del impuesto de renta del año 2004.

3. Si no se llegara a declarar la nulidad de la liquidación oficial de revisión, subsidiariamente solicito se revoque la sanción por inexactitud impuesta, teniendo en cuenta que no se cumplen los presupuestos de hecho definidos en el Artículo 647 del Estatuto Tributario.”

3. Normas violadas y concepto de la violación

La demandante citó como normas violadas los artículos 158-3, 647 y 683 del Estatuto Tributario; y 1 y 2 del Decreto Reglamentario 1766 de 2004.

El concepto de la violación se resume de la siguiente forma:

3.1.- Violación de los artículos 158-3 del Estatuto Tributario y 1 y 2 del Decreto Reglamentario 1766 de 2004, por interpretación errónea, al rechazar la deducción por considerar que no se trata de activos fijos reales productivos



La Cervecería Unión S.A., está dedicada a la fabricación de cervezas, bebidas alimenticias, fermentadas o destiladas, bebidas como refrescos, refajos, jugos, aguas carbonatadas y aguas saborizadas, así como la adquisición, fabricación, procesamiento, transformación y comercialización de materias primas y productos semielaborados, subproductos y demás elementos propios para las industrias de cerveza y bebidas.

El proceso de producción de esos bienes comprende las siguientes etapas: i) caliente o de cocinas, ii) fría o de cavas y iii) envase.

En la última de las etapas, proceso de envase, el líquido es embotellado y debe taparse para conservar el gas carbónico y las características propias del producto.

La sociedad cuenta con una fábrica en la que se elaboran las tapas. Como la materia prima de las tapas es el metal, las máquinas que intervienen en el proceso de fabricación (troqueladora, ensambladora y empacadora) producen un ruido excesivo, motivo por el cual y con el fin de mejorar este procedimiento productivo se instaló un sistema de intervención de ruido compuesto por cabinas, paneles y cubiertas que logran reducirlo en al menos 85 decibeles.

Este aislamiento previene fugas de amoníaco, sustancia que se propaga rápidamente, es pesada y peligrosa para la salud humana y contribuye a evitar incendios porque es autoextinguible.

En cuanto al sistema de tratamiento de aguas alcalinas y sólidos, precisó que las máquinas que intervienen en el proceso de elaboración de las bebidas deben ser lavadas periódicamente, debido a las materias primas y los compuestos orgánicos que componen la cerveza. Esta limpieza debe realizarse en los lugares en el que se encuentran las cocinas y los equipos de frío.

A su vez, las botellas retornables deben ser sometidas a un proceso de limpieza y esterilización con soda cáustica, detergente industrial y aguas a altas temperaturas, proceso que es verificado por inspectores electrónicos, rechazando las que tengan cuerpos extraños.

La sociedad también adquirió un tanque en el que confluyen las aguas con un alto nivel de soda cáustica y otras que tienen un contenido de ácido bajo y se neutralizan. De esta manera pueden salir esas aguas industriales de la planta sin causar daños al ambiente o a la salud humana.

La Administración consideró que no son activos fijos reales productivos “El Sistema para el control de ruidos ambientales y el Sistema de neutralización de aguas residuales”, *por cuanto su participación en la elaboración de los productos no es directa, a pesar de que se encuentren en la planta de producción.*

Sin embargo, los activos glosados son de gran importancia en la actividad generadora de renta de la sociedad. Las inversiones cuestionadas no se hicieron para cumplir con los requerimientos ambientales de ley, sino para mejorar los procesos productivos, por ello han obtenido calificaciones de cumplimiento de estándares superiores a los legales por el ICONTEC e ISO.



Para la sociedad es necesario contar con un Sistema para el Control de Ruidos Ambientales de acuerdo a los artículos 17 y siguientes de la Resolución 8321 de 1983. Si la compañía permitiera la emisión de ruidos por encima de los 60 y 70 decibeles atentaría contra la salud de los trabajadores y contaminaría el medio ambiente.

El incumplimiento de estas normas genera sanciones que van desde una amonestación hasta el cierre temporal o definitivo del establecimiento. De manera, que el control de ruidos que producen las máquinas está vinculado directa y permanentemente con la actividad productora de renta.

Igualmente, las inversiones para el tratamiento residual tienen relación directa y permanente con la producción de la cerveza porque el agua utilizada junto con los elementos necesarios para el lavado se convierte en agua residual, que debe ser tratada por Cervecería Unión para disminuir su temperatura y la carga química que contiene, solo de esta manera puede ser recibida por el alcantarillado de EPM.

Es tan esencial el agua en la producción y comercialización de la cerveza, que si no se pudieran lavar los envases, simplemente no se puede vender la cerveza.

3.2. Violación de los artículos 647 y 683 del Estatuto Tributario, por aplicación indebida y falta de aplicación

La DIAN impuso a la sociedad sanción por inexactitud, lo que no es procedente, toda vez que no se configuran los supuestos fácticos señalados en el artículo 647 ib, por no incluirse costos o deducciones inexistentes, o datos falsos o equivocados de los cuales derive un menor impuesto o saldo a pagar, como tampoco se logra demostrar que hubo utilización de maniobras fraudulentas en la información.

La Administración hace una lectura errónea del artículo 647 ídem, porque no enfoca su análisis al caso que se discute, el cual es la procedencia de la deducción por inversión en activos fijos del artículo 158-3 íbidem, sino lo orienta a la inclusión de datos o factores equívocos.

La Administración considera que las deducciones impugnadas no son procedentes, pero lejos de obedecer a una maniobra fraudulenta, esto es producto de una diferencia criterios, y por ello no debe imponerse sanción por inexactitud.

Finalmente de acuerdo a lo establecido en el artículo 683 ib, las actuaciones de los funcionarios públicos deben estar presididas por un relevante espíritu de justicia, toda vez que el Estado no aspira a que al contribuyente se le exija más de lo que la misma ley ha querido que coadyuve con las cargas de la Nación.

4. Oposición



La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en lo siguiente:

Si bien es cierto que el objeto social de la sociedad es la fabricación de bebidas y que está involucrado el envase, no es menos cierto que el proceso de lavado de dichos envases no está incluido en la fabricación de bebidas, tal actividad no es la productora de renta así tenga relación con esta.

Para que una empresa pueda funcionar debe cumplir con normas como las de equilibrio ambiental, entre las que están las de tratamiento de aguas residuales, pero del cumplimiento de estas disposiciones no se deriva que los activos involucrados participen de forma directa en el proceso productivo de fabricación de las bebidas.

La sanción por inexactitud impuesta obedeció a la inclusión de una deducción inexistente, fundamentada en la interpretación extensiva de una norma y no puede enmarcarse en una diferencia de criterios, porque “tal situación ha de entenderse lo que considera la autoridad tributaria y el sujeto pasivo en quien recae el cumplimiento de las normas sustanciales sobre el derecho a aplicar, que no es este el caso”.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Antioquia, mediante sentencia de 23 de mayo de 2013, declaró la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 11642007000044 de 28 de noviembre de 2007. Como fundamento de su decisión, expuso lo siguiente:

Se encuentra acreditado que la sociedad adquirió maquinaria y equipos con códigos 1516 y 1520 denominados “*Sistema para el control de ruidos ambientales y Sistema de neutralización de aguas residuales*”, relacionadas como activos por la Administración en el <Acta de Verificación y en la Inspección Ocular> realizada a la planta de producción.

De acuerdo con el objeto social de la empresa, esta se encarga del proceso de producción de la cerveza desde su fabricación hasta su comercialización y exportación. Con la inspección judicial realizada el 9 de junio de 2009 se probó la existencia de los activos fijos objeto de estudio y se logró verificar que estos hacen parte integral de la producción de la cerveza, coincidiendo con lo expuesto por el auxiliar de la justicia en su peritazgo.

De las pruebas allegadas al proceso consideró que los activos fijos sobre los cuales la demandante pretende realizar la deducción contemplada en el artículo 158-3 del Estatuto Tributario, hacen parte directa del proceso productivo de la empresa.

Lo anterior porque para poder desarrollar su actividad industrial debe cumplir con las normas ambientales de tratamiento de aguas residuales, y las de contaminación por ruido, necesarias para la seguridad industrial de sus trabajadores y para no generar contaminación auditiva en el sector. Por



lo tanto, dichos activos son necesarios para lograr el objetivo final de colocar el producto al alcance del consumidor.

RECURSO DE APELACIÓN

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales apeló la sentencia de primera instancia y solicitó que se confirme en su totalidad la actuación oficial. Como fundamentos del recurso expuso:

No toda inversión en activos fijos da lugar a la deducción, solo aquella que recaiga bajo el concepto de “reales productivos”, por lo tanto, no se pueden deducir las inversiones que no son reales, o que lo son pero no son productivas.

La DIAN practicó las pruebas que desvirtuaron los datos consignados en la declaración de renta, en especial, el acta de inspección ocular, pruebas que no fueron tenidas en cuenta por el *A quo*.

La decisión adoptada estuvo sustentada en la inspección judicial llevada a cabo por ese Despacho, de la cual concluyó que *“se probó la existencia de los activos fijos objeto de la presente acción y se verificó que los mismos hacen parte integral de la producción de la cerveza, coincidiendo con el peritazgo”*.

En su oportunidad, el dictamen pericial fue objetado, sin que se llegara a desvirtuar las pruebas practicadas por la Administración. No se logró demostrar que los activos fijos adquiridos participaron directamente en el proceso productivo, pues no es suficiente el resumen del proceso de producción de la cerveza que se hizo en el acta de la inspección judicial, ni las consideraciones subjetivas y de derecho, que no son procedentes en un dictamen pericial.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN EN SEGUNDA INSTANCIA

El demandante presentó alegatos de conclusión, en los que reiteró los argumentos expuestos a lo largo del trámite de primera instancia.

La demandada allegó escrito de conclusión, reiterando los planteamientos hechos en el recurso de apelación.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Ministerio Público no rindió concepto.



CONSIDERACIONES

1. Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación, le corresponde a la Sala establecer: Si la parte demandante tiene derecho a la deducción registrada en la declaración de renta y complementarios por el año gravable 2004, por concepto de: (i) inversión en activos fijos reales productivos y ii) si es procedente la aplicación de la sanción por inexactitud impuesta en el acto administrativo demandado o si se configuró la diferencia de criterios entre la Administración y el contribuyente como causal excluyente de esta sanción.

2. De la deducción por inversión en activos fijos reales productivos

2.1. El artículo 158-3 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 68 de la Ley 863 de 2003, previó la deducción por inversión en activos fijos reales productivos en los siguientes términos:

"Artículo 158-3. Las personas naturales y jurídicas contribuyentes del impuesto sobre la renta, podrán deducir el treinta por ciento (30%) del valor de las inversiones efectivas realizadas solo en activos fijos reales productivos adquiridos, aun bajo la modalidad de leasing financiero con opción irrevocable de compra, a partir del 1º de enero de 2004. Esta deducción solo podrá utilizarse por los años gravables 2004 a 2007 inclusive. Los contribuyentes que hagan uso de esta deducción no podrán acogerse al beneficio previsto en el artículo 689-1. La DIAN deberá informar semestralmente al Congreso sobre los resultados de este artículo.

El Gobierno Nacional reglamentará la deducción contemplada en este artículo".

2.1.1. La Sala ha dicho que el propósito del legislador al establecer esta deducción "fue la adquisición de bienes tangibles que **participen de manera directa y permanente en la actividad productora de renta del contribuyente**, es decir, que el elemento determinante de la prerrogativa fiscal, es que el **activo fijo real se involucre directamente en el proceso productivo** para generar ingresos y ejercer efectos positivos en la producción y el empleo y así en tal definición deben ser tenidos en cuenta, por ser elementos sustanciales a la productividad, (...)".(Negrilla fuera de texto).

2.1.2. Conforme con esta norma, en términos generales, los contribuyentes del impuesto sobre la renta tienen derecho a deducir el 30% del valor de las inversiones efectivas realizadas solo en **activos**

¹ Sentencias del 29 de abril 29 de 2007, Exp No. 15153, C. P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa; de 13 de septiembre de 2012, Exp. 18473, C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; de 11 de octubre de 2012, Exp. 18233, C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; de 11 de diciembre de 2014, Exp. 19461, C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; de 6 de agosto de 2014, Exp. 19288, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; 12 de diciembre de 2014, Exp. 19121, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; de 9 de julio de 2015, Exp. 20713, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia; de 4 de noviembre de 2015, Exp. 21151 C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.



fijos reales productivos adquiridos.

2.1.3. En criterio de esta Sala, cuando el legislador especificó que la deducción sólo recaía en la adquisición de “**activos fijos reales productivos**”, sí hizo una distinción, pues, excluyó del beneficio aquellos activos que no son fijos reales o productivos².

2.1.4. Respecto de estas particularidades es oportuno hacer las siguientes precisiones:

Activos fijos: Conforme con el artículo 60 del Estatuto Tributario son activos fijos los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporeales que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente. Es decir, se excluyen los activos movibles.

Bienes reales - tangibles: Conforme con la definición del artículo 653 del Código Civil³, los bienes corporales son los que tienen un ser real y pueden ser percibidos por los sentidos. En consecuencia, quedan excluidos los bienes intangibles⁴.

Productivos: Esta condición implica que “entre lo producido y los bienes empleados para ello, debe existir una relación directa y permanente, de suerte que sean indispensables para su ejecución. Ello necesariamente excluye los activos fijos que participan de manera indirecta en el proceso productivo, como son los muebles y equipos destinados a la parte administrativa y gerencial”⁵ (Subraya y negrilla fuera del texto original).

Adquiridos: Para la Sala la adquisición se “*refiere a la compra, adquisición o apropiamiento por operación de traslación de dominio, de los bienes tangibles incorporados al patrimonio del contribuyente e incorporados a la actividad productora de renta*”⁶.

2.1.5. Naturalmente que el concepto activo fijo productivo o con relación directa y permanente para la producción, debe mirarse atendiendo el caso concreto, pues a priori no puede catalogarse determinado bien como productivo o no. Debe tenerse en cuenta su asociación con el proceso productivo de renta y la incidencia o importancia que tiene en el mismo, todo dentro del propósito de la norma. Por eso para citar un caso, ha dicho la jurisprudencia que también se cumple la finalidad del artículo 158-3 del Estatuto Tributario – reactivar la economía- “*cuando se aplica la deducción a los casos en que, sin haberse adquirido un activo fijo, se hacen inversiones en los activos ya*

² Sentencia del 24 de mayo de 2007, radicado No. 14898 reiterada en la sentencia del 24 de octubre de 2007, radicado No. 15396, ambas con ponencia del doctor Juan Ángel Palacio Hincapié.

³ El artículo 653 del Código Civil, señala que “*Los bienes consisten en cosas corporales o incorporeales. Corporales son las que tienen un ser real y pueden ser percibidas por los sentidos, como una casa, un libro. Incorporeales las que consisten en meros derechos, como los créditos y las servidumbres activas*” (Se subraya).

⁴ Sentencia del 24 de mayo de 2007, radicado No. 14898, C. P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié.

⁵ *Ibidem*.

⁶ Sentencia del 13 de septiembre de 2012, radicado No. 18473, C. P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.



existentes para que no disminuya la producción de renta ni se paralice la actividad de la empresa, que, finalmente, es lo que ocurriría si el empresario decidiera no hacer las reparaciones necesarias para que los activos fijos pudieran seguir cumpliendo con su función primordial, que es la producción de renta”⁷.

2.1.6. Eso explica también la definición que trae el Decreto 1766 de 2004, reglamentario del artículo 158-3 del Estatuto Tributario, que en su artículo 2 se refiere **al activo fijo real productivo** como *“los bienes tangibles que se adquieren para formar parte del patrimonio, participan de manera directa y permanente en la actividad productora de renta del contribuyente y se deprecian o amortizan fiscalmente”*.

2.1.7. Es decir, para que los bienes sean considerados como **activos fijos reales productivos** se requiere que: (i) se trate de activos fijos; (ii) los bienes sean tangibles; (iii) se adquirieran para formar parte del patrimonio del contribuyente; (iv) participen de manera directa y permanente en la actividad productora de renta y (v) se deprecien o amorticen fiscalmente.

2.1.8. De manera que no todo activo fijo tiene la condición de generar el beneficio, ya que el reglamento lo limitó a aquellos bienes que se utilicen de manera directa y permanente en las actividades productoras de renta.

3. Pruebas para decidir el caso

3.1 Certificado de existencia y representación legal de Cámara de Comercio Aburra Sur⁸, en el que se indica que la sociedad Cervecería Unión S.A. tiene como objeto social:

A) LA FABRICACIÓN DE CERVEZAS, LA PRODUCCIÓN Y TRANSFORMACIÓN DE BEBIDAS ALIMENTICIAS, O FERMENTADAS O DESTILADAS ASÍ COMO LA FABRICACIÓN, PRODUCCIÓN Y TRANSFORMACIÓN DE TODA CLASE DE BEBIDAS TALES COMO REFRESCOS, REFAJOS, JUGOS, AGUAS LISAS, AGUAS CARBONATADAS Y AGUAS SABORIZADAS; LA ADQUISICIÓN ENAJENACIÓN, COMERCIALIZACIÓN, DISTRIBUCIÓN, EXPORTACIÓN, ALMACENAMIENTO Y EXPENDIO NO SOLO DE SUS PROPIOS PRODUCTOS SINO TAMBIEN DE LOS OTROS FABRICANTES RELACIONADOS CON ESTOS RAMOS INDUSTRIALES.

3.2 Acta de Verificación de la División de Fiscalización Tributaria de la Administración de Impuestos Nacionales de Medellín, en la que se lee:

“...

4. INSPECCIÓN OCULAR

⁷ Sentencia del 24 de octubre de 2013, radicado No. 18375, C. P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

⁸ Fls. 4 a 19 c.p.



Se realizó inspección ocular en la planta de producción, situada en las instalaciones del domicilio de la sociedad, para verificar la existencia y ubicación de los activos fijos, objeto de la deducción; se toma una muestra aleatoria de los valores más representativos con la información suministrada por los ingenieros de planta, se pudo establecer que los activos fijos, están ubicados en la planta de la sociedad investigada y participan directamente en el proceso productivo, en desarrollo del objeto social, cumpliendo con lo estipulado en el artículo 158-3 del estatuto tributario y el Decreto reglamentario 1766/04; a excepción de las inversiones en activos que relacionan con el control del medio ambiente ...

Las inversiones en activos fijos tendientes a aminorar el impacto ambiental se puede deducir que no son activos fijos productivos, por cuanto su participación en la elaboración de los productos no es directa a pesar de que estos se encuentren ubicados en la planta de producción; a continuación se relacionan los activos que son objeto de rechazo por parte de la Administración Tributaria:

<i>Sistema para el control de ruidos ambientales</i>	<i>343.243.181</i>
<i>Sistema de neutralización de aguas (residuales)</i>	<i><u>256.622.212</u></i>
<i>Total activos</i>	<i>599.865.393</i>
<i>Porcentaje</i>	<i>30%</i>
<i>Valor de la deducción</i>	<i>179.959.618</i>
<i>Valor de la deducción a rechazar</i>	<i>179.960.000</i>
<i>...” (fl.337 c.a.).</i>	

3.3 Inspección Judicial, ordenada por el Tribunal Administrativo de Antioquia, y realizada el 9 de junio de 2009, en las instalaciones de la Cervecería Unión S.A., ubicada en la Carrera 50ª No. 38 39 Itagüí Antioquia, con la asistencia de perito, en la que se observó⁹:

“...
Todos los equipos, redes, tanques que intervienen en el proceso de producción de la cerveza requieren de limpieza para garantizar la estabilidad microbiológica del producto, aseo que se hace en cada bache o bloque de producción. Las ollas de cocción y las redes son lavadas diariamente, los tanques de fermentación se lavan cada siete (7) días, los de maduración cada cuatro (4) días y los filtros se lavan a diario, y las botellas y tanques permanentemente, o sea diario. Las sustancias de limpieza empleadas en este proceso son alcalinas (soda cáustica ústica) y como residuo de la limpieza queda un agua residual alcalina, la cual posee un pH de aproximadamente de 12. El agua residual con estas características no puede ser vertida directamente a los alcantarillados municipales, por lo tanto deben ser tratadas en un proceso de neutralización para llevarlas a condiciones de vertimiento de 5 a 9 de pH y una temperatura inferior a 40º centígrados. La neutralización se realiza a través de adición y mezcla de sustancias ácidas como es el caso del ácido sulfúrico y el CO2. Para este proceso se utilizan los siguientes equipos, los cuales son observados por el Despacho en el Recorrido que se hace a la planta de neutralización de

⁹ Fls 132-135 c.p.



aguas residuales. El sistema consta de unos tanques localizados en cada uno de los procesos de elaboración como de envase, en los cuales se hace una preneutralización. Posteriormente el agua residual pasa al tanque final de neutralización, el cual está enterrado en una zona bastante extensa, para hacer de allí el vertimiento con el agua ya tratada, como debe llegar a los colectores de Empresas Públicas, ...

*Seguidamente el Despacho continúa a la parte denominada **fábrica de tapas, en la cual se observan varias máquinas que se encuentran dentro de unas cabinas que aíslan el ruido producido por la elaboración de las tapas. La cual hace parte integral de la cerveza. Este proceso genera mucho ruido por el impacto de la troqueladora sobre la lámina para poderla partir y formar la tapa**, explica el Doctor Luis Mario Mejía, que la legislación ambiental tiene normas estrictas en el nivel de decibeles que puede soportar las personas y la comunidad y como se encuentran rodeados por una zona residencial, la empresa tiene mucho cuidado en no generar un impacto ambiental por contaminación sonora, razón por la cual tuvieron que utilizar las cabinas y los paneles que se instalaron en el techo para que amortigüen o reduzcan el nivel del ruido, lo que se logró favorablemente con el sistema instalado, pues de no hacerlo, no podrían elaborar las tapas, y el proceso de la producción de la cerveza quedaría incompleta, pues no se concibe que salga una cerveza al mercado sin tapa. ...” (Negrillas fuera de texto).*

3.4 Dictamen Pericial, de fecha 1 de julio de 2009, rendido durante el trámite procesal de primera instancia¹⁰.

Es importante resaltar que el proceso de producción consta de tres etapas a saber: 1.- Caliente de cocinas. 2.- Fría o de cavas y 3.- Envase.

El suscrito se referirá únicamente a la tercera etapa o sea a la del Envase, ya que en ella es donde reside el objeto de este dictamen.

1.- Lavado de los envases retornables y neutralización de aguas residuales.

Todos los envases o botellas que llegan a la planta son sometidos a un proceso de limpieza y de esterilización. Este proceso se realiza utilizando los siguientes elementos: Soda Cáustica, detergentes industriales y aguas a altas temperaturas.

Los ENVASES RETORNABLES tienen que ser sometidos a un proceso de lavado con SODA CÁUSTICA. Ver fotos N: 6 – N: 7 y N: 8.

¹⁰ Fls. 144-157, c.p.



Posteriormente se verifica la efectividad de este proceso de limpieza, haciendo pasar las botellas por el frente de unos inspectores electrónicos, los cuales rechazan las botellas que contengan impurezas o cuerpos extraños en su interior.

Las botellas que no son rechazadas, continúan el proceso de llenado con el producto (cerveza) y posteriormente se les coloca la tapa y se pasteurizan.

Tal como se dijo anteriormente, los envases retornables son lavados con soda cáustica, lo cual implica que durante todo el proceso de producción en forma permanente y continua se está ejecutando una labor de limpieza con SODA CÁUSTICA.

Si esta labor de limpieza con soda cáustica se da durante todo el proceso de producción, es porque ella constituye una actividad inherente a dicho proceso productivo. En otras palabras: La labor de limpieza en este proceso es una actividad que por su naturaleza está unida inseparablemente con el proceso productivo de la cerveza.

De ese proceso de producción integrado se desprende unos residuos (aguas industriales o aguas alcalinas) que saldrán de la planta con temperaturas elevadas y un PH aproximadamente de 12.

Dadas esas características de las aguas residuales, estas no pueden ser vertidas directamente a los alcantarillados de Empresas Públicas y en consecuencia se requieren de un proceso de neutralización para llevarlas a una temperatura de vertimiento de 40 grados centígrados y un P.H. entre 5 y 9. Ver fotos N: 10 – N: 11 – N: 12 – N: 13 y N: 14.

Es de sentido elemental concluir que los envases utilizados para empacar la cerveza, tiene que ser lavados. Y si ese proceso de lavado se tiene que hacer como se indicó anteriormente, entonces es condición necesaria realizar el proceso de neutralización de las aguas residuales para colocarlas en las condiciones de temperatura y PH establecidas y exigidas por nuestra legislación para ser vertidas a los alcantarillados.

*Esto indica que existe una relación DIRECTA Y PERMANENTE entre el proceso de producción de cerveza y el tratamiento de las aguas residuales (proceso de neutralización). No se podrá dar el proceso de producción de cerveza sin el tratamiento de aguas residuales o sea la neutralización de las mismas, de acuerdo con lo dispuesto por nuestra normatividad legal y vigente.
(...)*

2. Ruido ocupacional.

La Resolución N: 8321 emanada del Ministerio de Salud, estableció en su artículo 17 los niveles máximos en decibeles permitidos por emisión de ruidos para controlar la contaminación ambiental y la ocupacional.



Para la ambiental (sic) se estableció que en los sectores industriales el nivel máximo estará entre 60 y 70 decibeles.

Para la ocupacional se fijó en 85 decibeles.

Con base en estos parámetros, el suscrito visitó las instalaciones de la planta donde se elaboraban las tapas para colocarle a las botellas envasadas con el producto de cerveza, pero no pudo experimentar nada sobre el problema del ruido generado en el proceso de elaboración de las tapas, ya que los equipos adquiridos por Cervunión S.A. para dicho proceso, no estaban funcionando, dado que la empresa decidió suspender definitivamente la producción de las tapas.

...

3.5 Aclaración al dictamen pericial¹¹

“...

La parte actora solicitó lo siguiente:

“El dictamen no concluye si el sistema antiruido es un activo fijo real productivo que está directa y permanentemente relacionado con la actividad productora de renta de la compañía en el año 2004”.

Respuesta:

El sistema de producción de tapas hacía parte integral del proceso de producción de la cerveza. Por lo tanto, el sistema antiruido instalado dentro del proceso de producción de tapas, constituía también un elemento inherente y permanente del proceso de producción de la cerveza.

Sin ese sistema no se podía producir la cerveza, ya que al hacerlo sin él se incurriría en la violación de normas sobre seguridad industrial lo cual conllevaría a sanciones por parte de las autoridades sanitarias y al cierre de la planta”. (Subraya fuera de texto).

4. Caso concreto

4.1 Corresponde a la Sala establecer si las inversiones descritas como “Sistema de neutralización de aguas (residuales)” y “Sistemas para el Control de ruidos ambientales”, participan de manera directa y permanente en la actividad productora de renta del contribuyente.

4.2. La sociedad en la declaración de renta y complementarios del año gravable 2004 incluyó en el renglón 58 la deducción especial por activos fijos reales productivos, los siguientes conceptos:

¹¹ Fls. 1-4, c.a.2



Sistema de Neutralización de aguas residuales	256.622.212	30%	76.986.664
Sistema de Reducción de Ruidos	343.243.181	30%	<u>102.972.950</u> 179.960.000

4.3. La Administración desconoce la deducción porque la inversión no cumple el requisito de participación de manera directa y permanente en la actividad productora de renta, por cuanto su utilización no implica una estrecha relación con los procesos de producción, manufactura, y fabricación para la obtención del producto final.

Para determinar si existe relación directa con la actividad productiva de renta se debe analizar la naturaleza del activo fijo al cual se refiere la inversión, y establecer si se vincula con la actividad empresarial que desarrolla el contribuyente.

4.4. El Sistema de neutralización de aguas (residuales)

4.4.1. Muchas empresas generan efluentes residuales¹² con determinados químicos (ácidos o alcalinos) que no pueden vertirse fuera de sus instalaciones debido a que incumplen con las normas ambientales de descarga, por lo que es necesario su tratamiento para neutralizar la carga química.

4.4.2 El Decreto 1594 de 1984, vigente para la época de los hechos, reguló entre otros aspectos, los usos del agua y residuos líquidos. El artículo 73 señalaba que todo vertimiento de agua a un alcantarillado debe cumplir con lo siguiente:

Referencia	Valor
pH	5 a 9 unidades
Temperatura	< 400.C
Ácidos, bases o soluciones ácidas o básicas que puedan causar contaminación; sustancias explosivas o inflamables	Ausentes
Sólidos sedimentables	< 10 ml/1
Sustancias solubles en hexano	< 100 mg/1

4.4.3 La vigilancia y control le corresponde a la Entidad Encargada del Manejo y Administración del

¹² Son residuos líquidos o residuos líquidos mezclados con sólidos, <http://www.estrucplan.com.ar/contenidos-efluentes-liquidos>.



Recurso (EMAR). En Medellín las Empresas Públicas de Medellín EPM ESP, es la encargada de la recolección, transporte y tratamiento de las aguas residuales.

4.4.4 De acuerdo a las pruebas obrantes, la Sala observa que el **proceso de producción de cerveza** se desarrolla en tres etapas: 1) Caliente o de Cocinas 2) Fría o de cavas y 3) Envase.

4.4.5 En cada una de las fases se utilizan materias primas y compuestos orgánicos, que se exponen a ciertas temperaturas en determinado tiempo, los cuales sufren cambios como son la fermentación, maduración, filtración, contrapresión, envasado y finalmente pasteurización para su conservación.

En cada etapa de producción los elementos utilizados tales como equipos, tanques, ollas, botellas requieren de una constante y minuciosa limpieza que se efectúa a altas temperaturas y con la mezcla de químicos como productos alcalinos (soda cáustica), que varían el pH del agua.

Esas aguas utilizadas para el lavado se convierten en aguas residuales, que para ser vertidas al alcantarillado deben cumplir con los requisitos antes señalados, por lo que posteriormente pasan a una planta de tratamiento, que consiste en un tanque de neutralización, diseñado para una serie de procesos físicos, químicos y biológicos para el control del pH, y así poder cumplir con las normas de descarga.

4.4.6 Como se observa, la elaboración de la cerveza se realiza a través de un proceso de producción o cadena productiva, que implica desde la producción misma del bien hasta la entrega del producto final. La Sala ha precisado que *se entiende que el proceso de producción se compone de una serie de etapas, que permiten transformar los recursos hasta la obtención de bienes o servicios destinados al consumo*¹³.

4.4.7 En el presente caso no está en discusión la necesidad de la limpieza de los equipos, tanques, ollas y botellas durante el proceso de producción que realiza la sociedad demandante, y si bien esta actividad no transforma el líquido que es envasado para obtener el bien destinado al consumo, si garantiza su calidad, que no debe salvaguardarse exclusivamente en el producto final, sino que debe estar presente a lo largo de todo el proceso productivo.

4.4.8 Con fundamento en lo expuesto, encuentra la Sala que este sistema de neutralización de las aguas residuales incide de manera permanente y directa en la actividad productora de renta, de la sociedad actora, porque de no realizarse, el producto no aprobaría los controles de calidad, imposibilitando de esta manera su distribución.

Adicional a lo anterior, es evidente que la falta de tratamiento o la realización del mismo sin la observancia de los requerimientos hechos por las Entidad Encargada del Manejo y Administración del Recurso (EMAR), ineludiblemente conduciría a la aplicación de las sanciones legales, entre las que se encuentra el cierre temporal o definitivo del establecimiento, con el consecuente efecto en la producción y, por ende, en la producción de renta.

¹³ Sentencia 28 de octubre de 2004, M.P. Dra. Ligia López Díaz Exp. 14064



4.4.9 Lo expuesto resulta suficiente para acceder a la deducción por la suma de \$76.986.664.

4.5. Sistemas para el Control de ruidos ambientales

4.5.1 La sociedad demandante expuso que cuenta con una fábrica en la que elabora las tapas y como la materia prima de las tapas es el metal, las máquinas que intervienen en el proceso de fabricación (troqueladora, ensambladora y empacadora) producen un ruido excesivo, motivo por el cual y con el fin de mejorar este procedimiento productivo, se instaló un sistema de intervención de ruido compuesto por cabinas, paneles y cubiertas que logran reducirlo en al menos 85 decibeles.

Si se permitiera la emisión de ruidos por encima de esos decibeles se estaría atentando contra la salud de los trabajadores, en primer lugar.

4.5.2 Por su parte, la Administración señala que la existencia de esos activos obedece a la exigencia de las diferentes entidades encargadas de velar por la protección del medio ambiente y de la higiene y seguridad industrial.

4.5.3 Advierte la Sala que el ruido es una de las fuentes de contaminación ambiental, produce molestias, distracciones, perturbaciones, e incluso si la exposición es muy prolongada, puede producir daños irreversibles para los trabajadores expuestos, en el órgano de la audición, por lo que es necesario su control.

El Ministerio de Salud profirió la Resolución 8321 de 1983, *por la cual se dictan normas sobre protección y conservación de la audición de la salud y el bienestar de las personas, por causa de la producción y emisión de ruidos*, y en su artículo 17 estableció los niveles sonoros máximos permisibles así:

TABLA No. 1

NIVEL DE PRESIÓN SONORA DE dB(A)

ZONAS RECEPTORAS	Periodo diurno	Periodo nocturno
	7:01 A.M. . 9:00 P.M.	9:01 P.M. . 7:00 A.M.
Zona I Residencial	65	45
Zona II Comercial	70	60
Zona III Industrial	70	75

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda, Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co

4.5.4 En la prueba documental –fotografías-¹⁴ aportadas al expediente con ocasión de la diligencia de inspección judicial practicada por el *a quo* el 9 de junio de 2009, se observa que para el control de ruidos ambientales en la fabricación de tapas, la sociedad colocó unas cabinas de troquelado, ensamblaje y empacadoras, y se instalaron paneles en el techo con el fin de amortiguar o reducir el nivel del ruido.

Se lee en el acta de la diligencia de inspección judicial lo siguiente:

“...Seguidamente el Despacho continúa a la parte denominada fábrica de tapas, en la cual se observan varias máquinas que se encuentran dentro de unas cabinas que aíslan el ruido producido por la elaboración de las tapas. ... Este proceso genera mucho ruido por el impacto de la troqueladora sobre la lámina para poderla partir y formar la tapa... En esta zona se encuentran: la máquina troqueladora, que tiene por función el corte la lámina y la formación de la tapa; las máquinas ensambladoras, que se encargan de colocarle el sello de plástico a la tapa; y la empacadora para disponer la tapa que será transportada al salón de envase. Todas estas máquinas se encuentran dentro de una cabina antirruido respectivamente¹⁵.

4.5.5 De acuerdo con lo expuesto, para la Sala el sistema de control de ruidos ambientales participa de forma permanente y directa en la actividad productora de renta de la sociedad actora, por cuanto en la etapa de envasado¹⁶ las botellas se llenan con el producto correspondiente, y se tapan para la conservación de su contenido, y no puede tomarse como una mera incorporación de un material, sino como un todo imprescindible para que el producto sea puesto en condiciones de ser consumido.

Es decir, la tapa de la botella es un elemento necesario para que una vez fabricado el producto – cerveza y otras bebidas-, esta se pueda almacenar, transportar, exhibir y llegue al consumidor, en otras palabras es un elemento indispensable para que CERVUNIÓN desarrolle su objeto social.

Ahora bien, si en el proceso de fabricación de las tapas se genera contaminación auditiva que debe ser mitigada por la empresa, es viable aceptar la deducción solicitada respecto de los activos que conforman el sistema de intervención de ruido que ocupa la atención de la Sala, por tratarse de activos fijos reales productivos.

Y no es de recibo lo alegado por la Administración que la deducción debía ser solicitada con fundamento en el artículo 158-2 del Estatuto Tributario, que se refiere a la inversión en control y mejoramiento del medio ambiente, por cuanto el requisito que cuestionó la Administración para

¹⁴ Fls. 136 -137 c.p.

¹⁵ Fl. 134 c.p.

¹⁶ Referido a la acción de embotellar, enlatar o poner en un recipiente alimentos líquidos o sólidos para indistintos fines



aplicar la deducción por activos fijos reales productivos (art. 158-3) – *que los bienes participen de manera directa y permanente en la actividad productora de renta*- fue acreditado por el contribuyente.

Por lo tanto, procede la deducción por la suma de \$102.972.950 y, en consecuencia, se confirmará la sentencia apelada.

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. CONFÍRMASE la sentencia de 23 de mayo de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala de Descongestión Subsección de Asuntos Contractuales, Tributarios y Aduaneros, que declaró la nulidad del acto demandado.

2.- Se **RECONOCE** personería para actuar a las abogadas María Fernanda Pérez Salazar, como apoderada de la sociedad Cervecería Unión S.A. y Clara Inés González Ramírez, como apoderada judicial de la U.E.A. DIAN, de conformidad con los poderes que obran a folios 273 y 285 del expediente, respectivamente.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidenta de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ



PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda, Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co