



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

**MAGISTRADA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

**Bogotá, D.C., trece (13) de noviembre de dos mil veinticinco (2025)**

<b>Referencia</b>	Nulidad y restablecimiento del derecho
<b>Radicación</b>	25000-23-37-000-2021-00111-01 (28452)
<b>Demandante</b>	YARA INDUSTRIAL COLOMBIA S.A.S.
<b>Demandada</b>	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
<b>Temas</b>	Impuesto sobre la renta. Año 2013. Depreciación acelerada. Obsolescencia. Sanción por rechazo y/o disminución de pérdidas.

**SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA**

---

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 19 de octubre de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sub-Sección B<sup>1</sup>, que resolvió lo siguiente:

*“PRIMERO: **NEGAR** las pretensiones de la demanda presentada por la sociedad Yara Industrial Colombia S.A.S. contra la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de conformidad con las razones expuestas en la parte motiva de esta sentencia.*

*SEGUNDO: No se condena en costas por no haberse causado. (...).”*

**ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**

El 14 de abril de 2014, Yara Industrial Colombia S.A.S. (en adelante, Yara) presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementario del año gravable 2013, con pérdida líquida y saldo a favor, la cual fue objeto de corrección el 5 de mayo de 2015, disminuyendo el saldo a favor.

Previa emisión del requerimiento especial y su respuesta, la DIAN expidió la liquidación oficial de revisión nro. 312412019000047 del 13 de septiembre de 2019, que modificó la declaración de corrección en el sentido de desconocer gastos operacionales de administración (deducción por depreciación acelerada). A partir de esto, disminuyó la pérdida líquida, impuso la sanción de inexactitud prevista en el artículo 647-1 del Estatuto Tributario, y redujo el saldo a favor.

El 18 de noviembre de 2019, el contribuyente interpuso recurso de reconsideración y el 21 de septiembre de 2020 la Administración emitió la resolución nro. 99232020000148 que confirmó la liquidación oficial.

**ANTECEDENTES DEL PROCESO**

**Demanda**

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo

---

<sup>1</sup> Samai Tribunal, índice 33.



Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), el demandante formuló las siguientes pretensiones<sup>2</sup>:

**“A. A TÍTULO DE NULIDAD.**

*Respetuosamente solicito a los Honorables Magistrados que se declare la Nulidad Absoluta de: (i) la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412019000047 del 13 de septiembre de 2019, por medio de la cual la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios presentada por la Compañía por el período gravable 2013; y (ii) la Resolución No. 992232020000148 del 21 de septiembre de 2020, por medio de la cual la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, resolvió el Recurso de Reconsideración interpuesto por la Demandante en contra de la Liquidación Oficial de Revisión.*

*En caso de que se acepten parcialmente los argumentos expuestos por la Demandante durante este proceso judicial, solicito respetuosamente a su Honorable Despacho se sirva declarar la Nulidad Parcial de los Actos Administrativos demandados, derivada de los fundamentos aceptados, liquidando el saldo a pagar correspondiente a la Compañía.*

**B. A TÍTULO DE RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO.**

*Respetuosamente solicito a su Honorable Despacho que, como consecuencia de la Nulidad de los Actos Administrativos demandados, se declare como Restablecimiento del Derecho que la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios presentada por la Compañía correspondiente al período gravable 2013 se encuentra en firme.*

*Subsidiariamente, en caso de que su Honorable Despacho declare la Nulidad Parcial de los Actos Administrativos demandados, y no obstante considere que en el presente caso mi representada no declaró correctamente el impuesto sobre la renta y complementarios para el período gravable 2013, solicito respetuosamente que como Restablecimiento del Derecho se sirva determinar y liquidar el impuesto sobre la renta y complementarios del período gravable 2013 a cargo de la Compañía, de conformidad con los presupuestos debidamente acreditados en el presente caso.”*

A los anteriores efectos, el demandante<sup>3</sup> invocó como **normas violadas** los artículos 29, 83 y 223 de la Constitución Política; 26, 107, 128, 129, 647-1 y 777 del Estatuto Tributario; 264 de la Ley 223 de 1995; 1.6.1.5.7 del Decreto 1625 de 2016; y 64 del Decreto 2649 de 1993.

Preliminarmente, relató que, el 12 de junio de 1996, la sociedad suscribió con Indumil un contrato de coproducción de material explosivo destinado a la industria minera. No obstante, en julio de 2012 intentó renegociar el precio pactado en el contrato y el 8 de noviembre de 2013, dado que no se llegó a un acuerdo, este se terminó.

**1. Interpretación errada del artículo 129 del Estatuto Tributario**

Explicó que el artículo 129 del Estatuto Tributario establece que el presupuesto fáctico y jurídico de la obsolescencia se configura con la modificación de las circunstancias económicas en la explotación de los activos adquiridos para desarrollar un negocio jurídico. Sin embargo, la DIAN limitó la obsolescencia a tres casos: *i)* el cumplimiento de la vida útil del bien, *ii)* el desarrollo de nuevas tecnologías que deriven en deficiente funcionamiento de este y *iii)* la imposibilidad de encontrar repuestos adecuados.

<sup>2</sup> Samai Tribunal, índice 11 (reforma demanda).

<sup>3</sup> Se pone de presente que el actor allegó reforma de la demanda “*integrando la misma al texto inicial en un solo documento*” (Samai Tribunal, índice 11. Página 5), que se resume a continuación.



Consideró que los actos desconocieron que la compañía demostró que los activos adquiridos para el acuerdo de coproducción eran inutilizables para la sociedad, dada la inviabilidad económica de la ejecución del contrato, lo que permitió tomar la deducción por depreciación acelerada, debido a que la obsolescencia se generó por motivos económicos.

Reseñó que la jurisprudencia<sup>4</sup> ha aceptado que la deducción por obsolescencia es un hecho que incide en la determinación de la renta y que tiene diversos requisitos tales como: *i)* acreditar con documentos los motivos del retiro de los bienes antes de la terminación de la vida útil señalada y *ii)* establecer las explicaciones que evidencien el cambio de situación.

Dijo que la sociedad cumplió los requisitos reseñados dado que soportó la inutilidad súbita de los bienes por motivos de índole jurídico-económico en los estados financieros de los años 2012 y 2013, el estudio técnico del contrato de coproducción y el acta 11 del comité de conciliación efectuada por Indumil. Agregó que, la imposibilidad de renegociar el precio del contrato llevó al abandono de los activos, porque habían sido adquiridos para la coproducción del material explosivo, actividad que solamente puede realizar el Estado colombiano.

Cuestionó los argumentos de la DIAN frente al hecho de que los activos no se utilizaran en la actividad productora de renta de la sociedad, pues consta en el acta nro. 01.575.650 del 6 de agosto de 2014, que los activos se transfirieron a Indumil en su totalidad a través de una diligencia de posesión, situación que hacía nugatoria su utilización, ya que no eran parte de los activos de la actora. Adicionó que, el certificado de revisor fiscal demostró que los bienes se encontraban directa y exclusivamente relacionados con la ejecución del acuerdo de coproducción suscrito con Indumil, de suerte que ante su finalización los activos devinieron obsoletos.

Concluyó que la terminación del acuerdo generó la imposibilidad física y económica de usar los bienes ya que solo podían ser utilizados por el Estado y fueron entregados a Indumil.

## **2. Falta de aplicación del artículo 128 del Estatuto Tributario**

Dijo que la deducción por depreciación cumple los requisitos del artículo 128 del Estatuto Tributario, que se concretan en *i)* el desgaste, deterioro normal u obsolescencia del activo, sustentado en el cargo anterior, y *ii)* que el bien hubiere sido utilizado en el año gravable, como en este caso, ocurrió durante el período 2013. Como sustento, presentó un cuadro con las pruebas allegadas para demostrar la operación, el cambio en la situación económica, la terminación del contrato, la depreciación ajustada y la transferencia de los activos.

Anotó que el estudio técnico demostró que la totalidad de los activos depreciados corresponden al acuerdo de coproducción, *“bienes sobre los cuales la Demandada aceptó la procedencia de la depreciación hasta noviembre de 2013, con lo cual, carece de asidero y fundamento señalar que dichos bienes se utilizaron hasta noviembre de 2013 y al mismo tiempo que no se utilizaron durante el 2013”*. Agregó que, los activos sí generaron renta, como se desprende de la depuración del impuesto de renta de 2013. Y, concluyó que, dado el cambio de las condiciones económicas y jurídicas que impidieron utilizar los bienes, *“era procedente depreciar en el año 2013 lo que restaba depreciar de los activos”*.

<sup>4</sup> Citó las sentencias del 18 de junio de 2015, exp. 18792, del 11 de noviembre de 2009, exp. 16944, del 18 de junio de 2015, exp. 18792, del 30 de septiembre de 2010, exp. 17097, del 13 de junio de 2011, exp. 17934 del Consejo de Estado.



### **3. Violación de los principios de buena fe, confianza legítima y respeto por los actos propios**

Aseveró que la DIAN aceptó la procedencia de la depreciación por línea recta de los activos CT 151250, CT 151250 tolvas y tornillos, ANS 150810, adecuación taller (15169500), estructura metálica (15169500 otros), y soporte trabajo en altura (15169500 otros), por los meses de enero a noviembre de 2013. No obstante, en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, desconoció la que correspondía a los mismos activos para efectos de la depreciación por obsolescencia. Lo cual constituye una violación del principio confianza legítima, la buena fe y el respeto por los actos propios, pues desde un inicio la DIAN había determinado que los bienes depreciados corresponden a los relacionados con el contrato de coproducción.

### **4. Infracción del artículo 223 de la Constitución Política**

Insistió en que es improcedente que se rechace la obsolescencia porque los bienes no se usaron durante todo el año 2013, pues desde la terminación del contrato de coproducción, la planta de fabricación de explosivos era inutilizable, debido a que el monopolio de armas, municiones de guerra y explosivos radica en cabeza del Gobierno (artículo 223 de la Constitución Política).

### **5. Pretermisión del artículo 107 del Estatuto Tributario**

Explicó que la deducción por depreciación acelerada tenía relación de causalidad con su actividad productora de renta, en particular, la elaboración de productos requeridos para la industria minera, porque recae sobre activos adquiridos para la ejecución del contrato suscrito con Indumil, hecho aceptado por la DIAN.

Agregó que la depreciación fue una erogación: (i) necesaria dado el cambio de condiciones económicas del contrato y la imposibilidad sobreviniente de utilizar los activos que derivaron en que se dieran de baja, (ii) proporcional pues es razonable a la luz de la situación económica de la actora y el acuerdo suscrito con Indumil. Narró que adquirió activos técnicos y especializados para producir emulsión matriz y elaborar "Anfo y Mezclas", incurriendo en un gasto del 5,54% de la renta bruta. Adicionó que la necesidad y la proporcionalidad fueron aceptadas por la DIAN cuando señala que la deducción era procedente hasta noviembre de 2013.

### **6. Transgresión de los conceptos DIAN 013816 de 2006 y 22392 de 2010**

Invocó el concepto DIAN 013816 de 2006 que, a su juicio, avala tomar como deducible la totalidad de la depreciación pendiente de un activo, antes del vencimiento de la vida útil, en los casos en que deba ser abandonado por inadecuado. Y con fundamento en el concepto DIAN 22392 de 2010, sostuvo que acreditó los requisitos de la deducción por obsolescencia en el estudio técnico y el acta que dio de baja para hacer el respectivo registro contable, sin embargo, la administración desconoció sus propios conceptos.

### **7. Inaplicación de los artículos 26 del Estatuto Tributario y 1.6.1.5.7. del Decreto 1625 de 2016**

Censuró que la DIAN adujera que el período gravable del impuesto sobre la renta no debía ser analizado en forma anual, como lo prevén los artículos 26 de Estatuto Tributario y 1.6.1.5.7. del Decreto 1625 de 2016, sino que se tenía que ceder



según cada circunstancia económica ocurrida en forma independiente durante el respectivo año gravable. Por esta razón, debido a que los activos solo fueron utilizados hasta el 15 de noviembre de 2013, la Administración omitió que sí se usaron durante el período 2013 y rechazó la deducción por depreciación.

Reconoció que si bien, los hechos económicos deben registrarse en la contabilidad en el momento de su ocurrencia, no es menos cierto que para fines fiscales una vez materializada la obsolescencia, por la imposibilidad de utilizar el bien, entre otras, se podrá tomar la totalidad de la depreciación restante.

#### **8. Inaplicación del artículo 64 del Decreto 2649 de 1993**

Sostuvo que la vida útil de los bienes depreciables puede variar por razones distintas a *“las condiciones de ser utilizados”*, como equivocadamente lo adujo la DIAN, pues también atiende a los cambios económicos o jurídicos, como lo prevé el artículo 64 del Decreto 2649 de 1993.

#### **9. Falta de aplicación del artículo 777 del Estatuto Tributario**

Afirmó que el certificado de revisor fiscal aportado con el recurso de reconsideración era prueba conducente, pertinente y útil al demostrar que los bienes objeto de depreciación, como *“CT 151250, CT 151250 tolvas y tornillos, ANS 150810, adecuación taller, estructura metálica y soporte trabajo en altura”* guardan relación con el acuerdo de coproducción. Dijo que con la reforma a la demanda allega estudio técnico en el que se explica el detalle de los bienes y el motivo de la obsolescencia, así como un certificado que acredita la dada de baja. Y acusó a la demandada de no realizar una valoración sistemática de las pruebas.

#### **10. Improcedencia de la sanción por rechazo de pérdidas**

Estimó que la sanción era improcedente dada la ausencia de hecho sancionable ante la veracidad de la información registrada. Alegó una diferencia de criterios como causal eximente de la sanción, en cuanto a la interpretación de los artículos 128 y 129 del Estatuto Tributario, la jurisprudencia del Consejo de Estado, y los conceptos DIAN 013816 de 2006 y 22392 de 2012.

#### **Oposición de la demanda**

La DIAN contravirtió las pretensiones de la reforma de la demanda, así<sup>5</sup>:

Mencionó que **la obsolescencia de los activos** se encuentra relacionada con su desgaste natural o por la ocurrencia de un imprevisto que modifique sus características físicas o económicas que lo pongan en condiciones de abandono por inutilidad, y no con la finalización anticipada de un contrato, hecho en virtud del cual no puede entenderse que los bienes perdieran su vida útil, pues en este caso, está probado que los activos pasaron a ser de Indumil y podían seguir siendo utilizados.

Advirtió que para probar la obsolescencia es necesario aportar un estudio técnico que justifique la razón por la cual el activo se considera obsoleto y además debe quedar registrado mediante un acta que el bien fue dado de baja, pues de no efectuarse su destrucción no tendría sentido afirmar que este perdió su vida útil; sin embargo, la deducción solicitada por la actora no se respalda en dichos soportes.

<sup>5</sup> Samai Tribunal, índice 24.



Precisó que el certificado de revisor fiscal aportado en la reforma de la demanda solo prueba el tratamiento contable aplicado a los activos entregados a título gratuito a Indumil por la terminación anticipada del contrato, y no que los bienes fueron dados de baja.

Anotó que el cambio de condiciones económicas debe predicarse frente a los bienes, y no a las decisiones que adopte la sociedad en sus relaciones contractuales. Advirtió que, en medio de la renegociación del acuerdo de coproducción, el contribuyente siguió adquiriendo activos para el desarrollo del contrato, el cual finalizó solo unos meses después, aun sabiendo que, según lo pactado, los bienes iban a ser entregados a título gratuito a Indumil. De manera que, esa decisión no es oponible al fisco, ni da derecho a la deducción por obsolescencia. Añadió que, desde noviembre de 2013, los activos no fueron utilizados en la actividad productora de renta de la sociedad. En consecuencia, lo que debía tomarse era el valor normal de depreciación del activo, y no el remanente.

Resaltó que frente a los bienes que fueron objeto de depreciación acelerada identificados como tolvas y tornillos, adecuación de taller, estructura metálica y soporte de trabajo en altura, nunca se demostró su exclusividad en la ejecución del contrato de coproducción que había suscrito Yara con Indumil, así como tampoco, se acreditó la vida útil de cada uno, por lo que ello impidió a la Administración establecer la naturaleza jurídica de los bienes relacionados y el tratamiento fiscal de los mismos.

Observó que la actora no aportó un documento soporte que evidenciara los bienes que se adquirieron para la ejecución del acuerdo, para constatar su utilización y participación en la generación de ingresos. Añadió que, uno de los medios probatorios de la deducción es el acta de los bienes dados de baja, debidamente suscrita, la cual nunca fue allegada.

A partir de la definición de obsolescencia de la Real Academia Española concluyó que si la sociedad consideraba que los bienes eran obsoletos debió destruirlos.

Dijo que no tienen lugar los argumentos de la reforma de la demanda relativos al artículo 107 del Estatuto Tributario, pues en este caso, se discute la deducción especial por obsolescencia, cuya procedencia atiende a unos presupuestos específicos contemplados en el artículo 129 ibidem. Clarificó que, en todo caso, los requisitos de la primera norma no se cumplen, en particular frente a la necesidad de la expensa pues los bienes fueron entregados voluntariamente y a título gratuito, de modo que, no contribuyeron a la actividad generadora de renta ni trajeron algún beneficio.

Advirtió que la compañía pretende llevar una depreciación acelerada de activos que no se dieron de baja, y que, desde el mes de noviembre de 2013, continuaron su vida útil en manos de un tercero -Indumil-, quien quedó con la posesión de los bienes debido a que se utilizan en la fabricación de explosivos, que es una labor exclusiva del Estado. Y, concluyó que el manejo del contrato no puede afectar los intereses del fisco.

Desestimó la aplicación del artículo 128 del Estatuto Tributario dado que no es el caso de un contribuyente que hubiese deducido cantidades razonables por depreciación, sino el de uno que decidió llevarse la totalidad de la depreciación por considerar que ésta debía acelerarse con ocasión de la supuesta obsolescencia de los bienes, la cual no se demostró.



Estimó procedente la **sanción por disminución de pérdidas** dado que se registraron deducciones a las que no se tenía derecho. Que, el rechazo de los gastos operacionales de administración es un debate probatorio y no de interpretación normativa, de manera que no hay una diferencia de criterios.

### **Sentencia apelada**

El Tribunal<sup>6</sup> negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas, con fundamento en las siguientes consideraciones:

Definió **la depreciación** e hizo referencia a los artículos 128, 129 y 138 del Estatuto Tributario para establecer que una de sus causas es la obsolescencia, que ocurre cuando un bien empleado en la actividad productora de renta pierde su función y se convierte en inutilizable por la modificación en sus condiciones físicas o económicas. Y que la vida útil de un bien puede ser menor a la autorizada en el reglamento, siempre que se rindan las explicaciones necesarias<sup>7</sup>.

Transcribió apartes del acuerdo suscrito entre la actora e Indumil, el cual consistió en la coproducción de productos explosivos destinados a la industria minera en Colombia. Dijo que, de conformidad con la adición 2 del contrato numeral 13.3, la empresa acordó con Indumil la cesión de la propiedad de la planta y equipos usados en el mismo, incluyendo los saldos pendientes de depreciación cuando sucediera la terminación anticipada de la negociación, sin importar la causa.

Relacionó los bienes adquiridos para la ejecución del contrato, con fecha de compra, valor y cuotas a depreciar, para señalar que la compra fue registrada contablemente junto con la depreciación, como se refleja en el libro de movimiento de cuentas de 2008 a 2013 y el certificado de revisor fiscal. Relató que el 23 de septiembre de 2013, Yara manifestó la imposibilidad de seguir ejecutando el contrato, a menos de que se renegociara, so pena de darlo por terminado y que, en virtud de ello, la sociedad aceleró la depreciación de los bienes durante los meses noviembre y diciembre de 2013, invocando su obsolescencia.

Aceptó que acelerar la depreciación era posible ante el cambio de las condiciones económicas del contrato, pues *“se justifica en el desequilibrio económico que acarrea la continuación del contrato para la demandante, en tanto el precio pactado no fue modificado por Indumil”*. Sin embargo, no obraba en el expediente acta que diera cuenta de que los bienes adquiridos para el contrato se dieron de baja, ni su descripción y monto para tener certeza de la identificación de los activos y dilucidar si éstos en realidad podían calificarse como obsoletos. Añadió que solo se allegó la certificación de Deloitte, la cual era una prueba insuficiente pues solo acreditaba el tratamiento contable de los activos, y no que fueron dados de baja.

Agregó que, la decisión del Tribunal de Arbitramento sobre la terminación anticipada del contrato con Indumil se adoptó en 2015, con posterioridad al año fiscalizado.

Advirtió que, según quedó establecido en la adición del contrato, con la terminación anticipada, los bienes adquiridos por la actora fueron cedidos a Indumil sin costo alguno, incluyendo el saldo susceptible de ser depreciado. Esto último se constata en el estudio técnico aportado con la reforma a la demanda que indica que Indumil tomó posesión de la planta de producción en noviembre de 2013.

<sup>6</sup> Samai Tribunal, índice 33.

<sup>7</sup> Sobre el tema citó la sentencia del 12 de marzo de 2009, exp. 16242, C.P. Ligia López Díaz del Consejo de Estado.



A partir de lo anterior, consideró que de acuerdo a lo pactado entre las partes, la consecuencia de la terminación anticipada del contrato no daba lugar a que la demandante acelerara el proceso de depreciación de los bienes adquiridos bajo la figura de la obsolescencia porque, de un lado, éstos fueron cedidos gratuitamente a Indumil para ser empleados en la planta, hecho que indica que a partir de ese momento debió cesar todo registro contable de la depreciación a cargo de la demandante, y del otro, tampoco podía la empresa incluir en su contabilidad un gasto por obsolescencia, una vez los bienes salieron de su propiedad.

Añadió que el proceso de aceleramiento de la depreciación no cumple con los requisitos establecidos en el artículo 139 del Estatuto Tributario toda vez que, de acuerdo con las notas a los estados financieros, los bienes adquiridos en cumplimiento del contrato suscrito con Indumil dejaron de producir ingresos desde marzo de 2012, lo que implica que durante el periodo 2013 objeto de fiscalización, éstos no fueron empleados para el desarrollo de la actividad productora de renta.

Estimó procedente la **sanción por disminución de pérdidas** ya que se comprobó que la sociedad declaró una deducción por depreciación de activos que no se encuentra debidamente soportada, lo que condujo, a su vez, a liquidar una pérdida fiscal superior a la que correspondía.

Ordenó **no condenar en costas**, al no encontrarlas demostradas en el expediente.

### Recurso de apelación

El **demandante** apeló la decisión de primera instancia,<sup>8</sup> advirtiendo que el *a quo* omitió pronunciarse sobre la totalidad de los diez cargos propuestos en la reforma de la demanda, e instó a que se protegiera la tutela judicial efectiva, mediante pronunciamiento sobre todos los reparos planteados.

Manifestó que, contrario a lo señalado por el tribunal, **los artículos 128 y 129 del Estatuto Tributario no obligan a sustentar la obsolescencia a partir de un acta o una prueba en particular que describa los bienes obsoletos**. Por el contrario, la libertad probatoria facultaba a identificarlos a través de cualquier medio de prueba conducente, pertinente y útil<sup>9</sup>, sin que fuera dable imponer una tarifa legal que es del resorte del legislador. Observó que demostró los bienes dados de baja con las notas a los estados financieros, la relación de inventarios, las certificaciones de revisor fiscal y el estudio técnico del acuerdo de coproducción, anexados a la reforma a la demanda.

Sostuvo que el *a quo* reconoce que la sociedad había identificado los bienes que habían sido dados de baja por obsolescencia, empero pretermitió el efecto jurídico del hecho demostrado sin ningún sustento para ello, dado que **desconoció que los certificados expedidos por los revisores fiscales son suficientes** para efectos de acreditar los hechos económicos que registra la contabilidad<sup>10</sup>.

Precisó que la certificación del revisor fiscal establece de manera detallada la naturaleza de los activos que fueron dados de baja por la compañía con ocasión de la terminación del acuerdo de coproducción, así como la cuenta contable en la que obra el mencionado hecho económico, el valor de la compra y el valor de la depreciación acumulada sobre cada uno de los bienes, hecho no valorado.

<sup>8</sup> Samai Tribunal, índice 36.

<sup>9</sup> Al respecto, citó la sentencia del 29 de agosto de 2019, exp. 21774 del Consejo de Estado.

<sup>10</sup> Sobre el tema, refirió las sentencias del 21 de febrero de 2019, exp. 21366, y del 15 de julio de 2021, exp. 24660, del Consejo de Estado.



Manifestó que el tribunal **omitió aplicar el principio de la sana crítica al momento de valorar el material documental aportado** y que transgredió los artículos 777 del Estatuto Tributario, 29 de la Constitución Política, 3 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 176 del Código General del Proceso, al considerar que no había acreditado que en su haber existían activos que habían devenido obsoletos, y que por tanto era procedente tomar la deducción por depreciación correspondiente durante el período gravable 2013 y reiteró que *“dichos bienes devinieron obsoletos dada la circunstancia jurídica de la terminación del contrato y la inutilidad súbita del bien, circunstancia que generó como efecto económico la imposibilidad de continuar explotándolos, deviniendo innegable, flagrante y manifiesta la procedencia de la depreciación conforme con el artículo 129 del Estatuto Tributario”*.

Hizo **relación de las pruebas aportadas en sede judicial que sustentaban la inutilidad de los activos**, tales como el contrato de coproducción suscrito con Indumil y sus prórrogas, propuesta de renegociación del mismo, terminación del acuerdo, pruebas de la transferencia de los activos y el acta de conciliación del año 2015. A partir de esto, anotó que el acuerdo se terminó el 15 de noviembre de 2013, por lo que Indumil tomó posesión de la planta de producción, dado que a Yara le estaba vetado realizar actividades asociadas a la manipulación de explosivos por prohibición constitucional. Todo lo cual acredita la inutilidad súbita y manifiesta de los activos dados de baja.

Precisó que el valor y naturaleza de los bienes que fueron dados de baja se acreditó con los anexos 15 a 21 de la reforma de la demanda (soporte de la cuenta construcciones y edificaciones, certificados de revisor fiscal, soporte Excel de relación de bienes, estudio técnico, y relación fotográfica de los activos), que prueban que eran activos depreciables relacionados directa y exclusivamente con la ejecución del acuerdo de coproducción, los cuales devinieron en obsoletos ante la terminación del contrato. Argumentó que con las pruebas que allegó acreditó el acaecimiento de circunstancias económicas a partir de las cuales los activos asociados al acuerdo devinieron en inutilizables, y por tanto obsoletos, así como también demostró la naturaleza de estos y su transferencia a Indumil, de forma que era imposible su utilización. Y, presentó cuadro con los mencionados soportes, precisando su conducencia, pertinencia y utilidad probatoria, y advirtió que el Tribunal omitió valorar esas pruebas.

**Cuestionó que, con fundamento en la cláusula 13.3 de la adición 2 del acuerdo, el Tribunal infiriera que el actor debía ceder a Indumil los saldos pendientes de amortización al terminar el contrato**, lo cual resulta violatorio del artículo 66 del Código Civil debido a que las presunciones deben constar en la ley, y no hay norma alguna que determine que, ante la existencia de indicios e inferencias, sea posible presumir la inexistencia de un gasto por obsolescencia. Precisó que en ningún aparte de la cláusula señalada se pactó expresamente la obligación de ceder los saldos por depreciar, de manera que la sentencia incorporó una obligación contractual inexistente, a partir de una presunción.

Sobre las consideraciones de los estados financieros expuestas por el Tribunal, **consideró que el artículo 139 del Estatuto Tributario no era la norma aplicable dado que esta solo opera en la adquisición de activos usados**, situación ajena a este caso, y además, los bienes a los que las notas a los estados financieros hacían mención no son los analizados en la litis.

Afirmó que, contrario a lo señalado por el *a quo*, **los bienes adquiridos con ocasión al acuerdo de coproducción no dejaron de percibir ingresos desde marzo de 2012**, pues



en las notas a los estados financieros se evidencia que el contrato al que alude la anotación corresponde a otro acuerdo, el Contrato Marco 3-088 del 2009 que generó ingresos por asistencia técnica. De manera que, se valoraron erradamente los estados financieros.

Reiteró que **demostró el cumplimiento de los requisitos de los artículos 128 y 129 del Estatuto Tributario**, la procedencia de la depreciación por la obsolescencia de los activos, así como la necesidad, proporcionalidad y causalidad de la expensa. Aclaró que el acuerdo de producción concluyó en noviembre de 2013, y no en 2015 cuando se dirimió el proceso arbitral, como sostuvo el Tribunal.

Señaló que las condiciones económicas adversas que dieron lugar a la obsolescencia de los activos se dieron durante el año 2013, por lo que **el gasto por depreciación resultante de la obsolescencia debía tomarse por el año gravable 2013, y no durante por el año gravable 2015** en el cual el Tribunal de Arbitramento resolvió la controversia relacionada con la terminación del contrato.

Se opuso a la **sanción por disminución de pérdidas** dada la ausencia de hecho sancionable ante la veracidad de la información declarada. Alegó la configuración de una diferencia de criterios como causal eximente de la sanción, en tanto la interpretación realizada por la demandante de los artículos 128 y 129 del Estatuto Tributario es razonable, y se fundamenta en los criterios jurisprudenciales del Consejo de Estado.

### **Oposición a la apelación**

La **demandada** guardó silencio.

### **Intervención del Ministerio Público**

El Ministerio Público no rindió concepto.

## **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

### **1. Problema jurídico**

De conformidad con los cargos de apelación formulados por la parte demandante respecto de la sentencia de primera instancia, que denegó las pretensiones de la demanda, juzga la Sala la legalidad de los actos que modificaron la declaración del impuesto sobre la renta y complementario del año gravable 2013 presentada por Yara Industrial Colombia S.A.S.

En particular, corresponde determinar si: *i)* procede la deducción por depreciación acelerada causada por obsolescencia, *ii)* la sentencia de primera instancia omitió resolver sobre todos cargos de la reforma de la demanda, *iii)* hay lugar a imponer la sanción por disminución de pérdidas, *iv)* se configura una diferencia de criterios.

### **2. Procedencia de la deducción por depreciación acelerada y configuración de la obsolescencia – valoración probatoria**

En los actos demandados, la DIAN rechazó parcialmente gastos operacionales de administración derivados de la depreciación acelerada registrada en la declaración con respecto a los activos utilizados por Yara en la ejecución del acuerdo de



coproducción de explosivos suscrito con Indumil. Para la Administración, debido a la terminación unilateral del contrato por parte de la sociedad, los activos no fueron utilizados en su actividad productora de renta desde el 16 de noviembre hasta el 31 de diciembre de 2013. Por tanto, «solo son fiscalmente procedentes las depreciaciones de enero a noviembre de 2013», y no por el mes de diciembre en el que incluyó «el valor de las cuotas faltantes para completar el total de depreciación».

También indicó que la obsolescencia de un activo tiene lugar cuando termina su vida útil o hay un imprevisto que modifica sus características físicas o económicas, y no por los cambios en las condiciones económicas de la sociedad ante sus decisiones contractuales. Agregó que no existían pruebas de la obsolescencia ni del hecho de que los bienes hubiesen sido adquiridos exclusivamente para ser utilizados en la ejecución del acuerdo de coproducción, su vida útil y la clase de activo, ni tampoco la fecha de traspaso a Indumil o el acta que acredite dicho hecho pues la terminación del acuerdo se protocolizó con el acta de comité de conciliación hasta el año 2015.

En particular, en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la DIAN advirtió que el contribuyente debió aportar el estudio técnico en donde se justificara la razón por la que los activos eran obsoletos y el acta debidamente firmada en la que conste que se dieron de baja.

La sentencia de primera instancia confirmó el rechazo de la deducción debido a que, si bien era dado acelerar la depreciación de activos ante el cambio de las condiciones económicas del contrato, la actora no probó que los bienes se hubiesen dado de baja, ni su descripción o monto, para dilucidar si podían calificarse como obsoletos. Precisó que, en la adición 2 del acuerdo, se pactó que, al finalizarse el contrato, Yara transferiría los bienes adquiridos sin costo alguno a Indumil junto con los saldos pendientes de depreciación, lo cual se constata en el estudio técnico aportado con la reforma a la demanda que indica que Indumil tomó posesión de la planta de producción en noviembre de 2013. Que, por tanto, a partir de ese momento debió cesar todo registro contable de la depreciación.

Añadió que el proceso de aceleramiento de la depreciación no cumple con los requisitos establecidos en el artículo 139 del Estatuto Tributario toda vez que, de acuerdo con las notas a los estados financieros, los bienes adquiridos en cumplimiento del contrato suscrito con Indumil dejaron de producir ingresos desde marzo de 2012, lo que implica que durante el periodo 2013 objeto de fiscalización, éstos no fueron empleados para el desarrollo de la actividad productora de renta.

Con la apelación, la demandante indicó, por un lado, que sí se demostró que los activos fueron dados de baja por la compañía con ocasión de las pruebas allegadas (los estados financieros, relación de inventarios, certificaciones de revisor fiscal, el estudio técnico, soporte cuentas, y Excel relación de bienes) y que no existe tarifa probatoria para demostrarlo, y, por el otro, que el tribunal efectuó una indebida valoración probatoria del material aportado.

Advirtió que, en la adición 2 numeral 13.3. del acuerdo no se pactó la obligación de ceder los saldos a depreciar, como equivocadamente lo infirió el Tribunal. Y, que el artículo 139 era inaplicable dado que opera para bienes usados, sumado a que las notas a los estados financieros se referían a otro contrato.

Para resolver, se precisa que, de acuerdo con el artículo 128 del Estatuto Tributario (vigente para la época de los hechos), son deducibles las cantidades razonables por la depreciación causada por desgaste o deterioro normal o por obsolescencia de



bienes usados en negocios o actividades productoras de renta, equivalentes a la alícuota o suma necesaria para amortizar 100% de su costo durante la vida útil de dichos bienes, siempre que estos hayan prestado servicio en el año o periodo gravable de que se trate.

Así mismo, de acuerdo con el artículo 129 *ibidem*, se entiende por obsolescencia, la pérdida por deterioro de valor, el desuso o falta de adaptación de un bien a su función propia, o la inutilidad que pueda preverse como resultado de un cambio de condiciones o circunstancias físicas o económicas, que determinen clara y evidentemente la necesidad de abandonarlo por inadecuado, en una época anterior al vencimiento de su vida útil probable.

Como se advierte, la obsolescencia de un activo no solo opera por el cambio en sus características físicas o funcionales, sino que también se predica cuando hay circunstancias externas que inciden en la pérdida de utilidad del activo para el desarrollo de la actividad productora de renta, como pueden ser dinámicas del mercado o negociales que derivan en que el bien deje de prestar funcionalidad al objeto económico del contribuyente, tal como lo ha establecido la jurisprudencia de esta Sección<sup>11/12</sup>.

En línea con las disposiciones reseñadas, el artículo 138 del Estatuto Tributario (vigentes para la época de los hechos) preveía la posibilidad de aumentar la deducción por depreciación por razones de obsolescencia u otros motivos imprevistos, durante el período que le queda de vida útil al bien, siempre que el contribuyente adujera «las explicaciones pertinentes». Lo anterior implica que la normativa no exige una tarifa legal para justificar la depreciación acelerada, la cual puede demostrarse bajo el principio de libertad probatoria, siempre que se determine «clara y evidentemente la necesidad de abandonar el bien por obsolescencia.»<sup>13</sup>

A partir de lo expuesto, es improcedente que los actos administrativos rechacen la deducción con el argumento de que la condición de inutilidad por cambios en las circunstancias económicas debe predicarse únicamente del activo que se deprecia, pues la obsolescencia es un concepto más amplio que trasciende las razones meramente técnicas asociadas al bien y tiene en cuenta factores externos que afectan su funcionalidad.

En ese sentido, frente a los activos que por distintas razones se vuelven inoperantes las sociedades pueden optar por reconocer tal hecho en sus estados financieros bien sea mediante su baja o la depreciación de los saldos restantes, esto considerando que las condiciones externas que afectan la funcionalidad de los activos no necesariamente derivan en su destrucción o disposición. De acuerdo con lo estados financieros que reposan en los anexos de la demanda en la nota 8 sobre propiedad planta y equipo neto en la nota 2 referida al incremento de la depreciación, se consignó «Debido a la suspensión del contrato de coproducción suscrito con Indumil en noviembre de 2013 se procede a dar de baja todos los activos pendientes pro depreciar relacionados con este contrato.»

<sup>11</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 17 de septiembre de 2020, exp. 24020, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

<sup>12</sup> En la liquidación oficial demandada, la DIAN citó al Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 11 de noviembre de 2009, exp. 16944, C.P. Martha Teresa Briceño Valencia, en la cual se aceptó la depreciación por obsolescencia de activos dados de baja por abandono como consecuencia de la fusión entre dos sociedades, la cual produjo su inutilidad económica.

<sup>13</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 3 de julio de 2013, exp. 17422, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; reiterada en la sentencia del 11 de octubre de 2024, exp. 27247, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



Teniendo en cuenta lo expuesto, en el expediente están acreditados los siguientes hechos y se allegaron las siguientes pruebas<sup>14</sup>:

- El 12 de junio de 1996, la sociedad suscribió acuerdo con Indumil para la coproducción de productos explosivos por un término de diez años. Para ello, en la cláusula 1, se autorizó a la demandante a construir, obtener, tener y poseer plantas, equipos, materias primas y tecnología necesarias para el cumplimiento exclusivo del contrato.

En las obligaciones de las partes se pactó específicamente que la demandante adquiriría la planta o plantas, equipos, materias y realizaría la coproducción durante el término del acuerdo (Anexo 7 de la demanda).

- Posteriormente, el acuerdo fue objeto de adiciones y prorrogas (Anexo 8 de la demanda). En la adición 1, suscrita el 21 de enero de 2008, a efectos de prorrogar el contrato, los compromisarios transfirieron a Indumil la propiedad sobre la totalidad de los equipos importados y la tecnología utilizada para la producción de agentes de voladura y todos los derechos sobre los activos, equipos y elementos necesarios para dicho fin, sin costo.

En la adición 2 suscrita el 29 de agosto de 2008, las partes modificaron el régimen de bienes en la cláusula décima tercera. Particularmente, se pactó:

- i) la concesión del uso a la demandante de los equipos de propiedad de Indumil, transferidos previamente el 21 de enero de 2008, a cambio de un pago por el uso regulado en la cláusula 2.1.28. del contrato. La sociedad no podía dar un uso distinto a la planta y a los bienes o cambiar su ubicación o finalidad y era responsable del cuidado y mantenimiento de los equipos (cláusula 13.1),
- ii) las inversiones, mejoras y ampliaciones requeridas para la producción de agentes de voladura [efectuadas con posterioridad a enero de 2008] se entregarían a Indumil en nuda propiedad mientras se realizaran, consolidándose la plena propiedad en cabeza de la entidad, **una vez depreciadas**.<sup>15</sup> (cláusula 13.2).
- iii) respecto al tratamiento de los bienes **en caso de terminación anticipada**, en la cláusula 13.3. se dispuso lo siguiente:

«LAS PARTES acuerdan que en caso de terminación anticipada del Acuerdo por cualquier causa que impida su continuidad, sin que se hubiere llevado a cabo la depreciación total de los bienes cedidos en nuda propiedad a favor de Indumil, Las Partes adoptarán las medidas necesarias para consolidar el dominio pleno a favor de la Industria Militar de los valores de los saldos por depreciar de los bienes, para lo cual llegará a un acuerdo con LOS COMPROMISARIOS.»

Nótese que la cláusula 13.3 no dispuso una obligación inmediata en cabeza de los compromisarios de ceder los saldos por depreciar de los bienes tan pronto se notificara la decisión de terminación anticipada del Acuerdo, sino que impuso a las dos partes la obligación de llegar a un acuerdo para adoptar las medidas necesarias para consolidar el dominio pleno de los bienes en cabeza de Indumil. Esto, considerando que la voluntad de las partes contenida en la cláusula 13.2 era que el nudo propietario (Indumil) se hiciera a la plena propiedad cuando los activos se encontraran totalmente depreciados (en cabeza de Yara).

Por ende, contrario a lo indicado por el Tribunal, no puede concluirse que, a partir de esa cláusula, Yara debió cesar todo registro contable de la depreciación, pues ello estaba supeditado a un acuerdo entre las partes y no obra prueba de que ello hubiese ocurrido en el año 2013, ni posteriormente.

- Durante los meses de septiembre a noviembre de 2013, la actora remitió a Indumil comunicaciones en las que manifestó que el acuerdo era económicamente inviable, a menos de que se ajustara el precio. En dichos escritos, manifestó que, de no llegarse a un acuerdo, daría por terminado el contrato de coproducción, lo cual ocurriría a partir del 15 de noviembre de ese año (Anexos 9 y 10 de la demanda).
- En los Estados Financieros de 2013 (Anexo 11 de la demanda), nota 1, la sociedad corroboró que Indumil concedió a la demandante el uso de los equipos transferidos previamente el 21 de enero de 2008, que el acuerdo de coproducción se dio por terminado en forma unilateral el 15

<sup>14</sup> Samai Tribunal, índice 18. Anexos reforma de la demanda.

<sup>15</sup> De conformidad con el artículo 127 del Estatuto Tributario vigente para la época de los hechos, los beneficiarios de la deducción por depreciación son los propietarios o el usufructuario del bien.



de noviembre de 2013, y que se procedió a la entrega de la planta a Indumil el 16 y 17 de noviembre de esa anualidad. Así mismo, señaló que el 21 de noviembre de 2013 activó la cláusula arbitral contenida en el acuerdo de coproducción.

En la nota 2 de “políticas contables” -literal g Intangibles- estableció que los derechos de usufructo correspondían al costo de los bienes entregados a Indumil el 21 de enero de 2008, los cuales era reconocidos como activos (como sucede para efectos fiscales según las voces de los artículos 127, 261, 263, del Estatuto Tributario) y se continuaban depreciando de acuerdo con las vidas útiles establecidas y, en el -literal h Propiedades planta y equipo-, precisó que, como consecuencia de la suspensión del contrato de coproducción, a todos los activos asociados a ese acuerdo se les aplicó la depreciación acelerada, hasta completar su valor en libros.

En concordancia, en la nota 8 de “propiedades, planta y equipo”, Yara reconoció una depreciación acumulada originada en «la suspensión del contrato de coproducción suscrito con Indumil en noviembre de 2013», con lo que procedió a «dar de baja todos los activos pendientes por depreciar, relacionados con este contrato.»

Así mismo, en la nota 10 referente a “intangibles”, se registraron derechos de usufructo, los cuales corresponden al «costo de los bienes entregados a Indumil de conformidad con Acta de Transferencia suscrita el 21 de enero de 2008, sobre los cuales la compañía posee el derecho de usufructo (...)»

De otro lado, en la nota 18 correspondiente a los ingresos operacionales se estableció que: «Durante el mes de marzo de 2012, Indumil interrumpió el contrato marco 3-088/2009 y a partir de este momento, no se generó ningún ingreso por este concepto (ver nota 8)»

- Se allegó el acta 11 del 11 de agosto de 2015 del comité de conciliación de Indumil en donde se evidencia que: i) la entidad no aceptó la terminación del contrato e inició procedimiento sancionatorio por incumplimiento, declarando la caducidad con Resolución 251 del 20 de diciembre de 2013 y liquidando el contrato con Resolución 059 del 4 de abril de 2014, ii) el 21 de noviembre de 2013, por la contratista presentó ante la Cámara de Comercio solicitud de convocatoria del Tribunal de Arbitramento con el fin de dirimir las controversias contractuales surgidas con ocasión del acuerdo, iii) en el documento se pactó el pago de una suma de dinero a cargo de Yara y, una vez cancelada, daría lugar a la declaratoria de paz y salvo por todo concepto relativo al acuerdo de coproducción. (Anexo 12 de la demanda).

En las páginas 14 y 15 del acta figura un resumen de las pretensiones de la demanda presentada, dentro de las cuales se resaltan las siguientes:

Pretensión	Excepción
<i>DUODÉCIMA. DECLARAR que INDUMIL debe pagar a los Convocantes los saldos por depreciar de los bienes, inversiones, mejoras y ampliaciones de conformidad con las cláusulas 13.2 y 13.3 del Adicional Dos, que establecen lo siguiente: (...)</i>	1. PACTA SUNT SERVANDA. 2. ACTO ADMINISTRATIVO EN FIRME Y EXIGIBLE: (...) 3. COMPENSACIÓN Y PAGO
<i>DÉCIMA TERCERA. Como consecuencia de la Duodécima pretensión, CONDENAR a INDUMIL a pagar a las Convocantes el saldo por depreciar de las inversiones obligatorias que realizaron las Convocantes en virtud del Adicional Dos, el cual se estima en (...)</i>	1. PACTA SUNT SERVANDA. 2. INEXISTENCIA DE LA OBLIGACIÓN A CARGO DE INDUMIL. 3. RIESGOS A CARGO DEL CONTRATISTA. 4. ACTO ADMINISTRATIVO EN FIRME Y EXIGIBLE: (...) 5. COMPENSACIÓN Y PAGO

En las páginas 33 y 34 del acta constan los valores y conceptos compensados entre las partes, entre los cuales se resalta el renglón 9 así:

ITEM	Concepto	OBLIGACIONES A FAVOR DE INDUMIL RES.059/14	PROPUESTA YARA: VALORES A FAVOR DE INDUMIL
	<b>DAÑO EMERGENTE</b>		
1	MANTENIMIENTO PUESTA EN OPERACIÓN DE LOS CAMIONES	\$357.952.000	\$357.952.000
2	CAMIONES POR DEFINIR RÉGIMEN IMPORTACIÓN	\$1.040.000.000	\$320.000.000
3	INVERSIONES EN ADICIONES Y MEJORA VEHÍCULOS	\$300.000.000	\$300.000.000
4	ADQUISICIÓN PLANTA MOVIL	\$922.264.947	\$1.226.259.343



5	TRASLADO DE LA PLANTA – US\$3.000.000	\$6.024.780.000	\$7.200.000.000
6	DAÑO EMERGENTE POR NO PRODUCCIÓN	\$3.536.093.092	\$2.492.690.676
7	LUCRO CESANTE POR LA NO PRODUCCIÓN	\$78.537.834	\$349.193.892
8	3% POR EL USO DE EQUIPOS CEDIDOS EN PROPIEDAD DE INDUMIL	\$5.632.718.260	\$0
	SUBTOTAL SALDO A FAVOR DE INDUMIL	\$17.892.346.133	\$12.246.095.911
9	<b>MENOS EL SALDO POR DEPRECIAR A FAVOR DE LOS COMPROMISARIOS</b>	<b>\$1.147.379.745</b>	<b>\$1.707.379.745</b>
	TOTAL SALDO A FAVOR DE INDUMIL	\$16.744.966.388	\$10.538.716.166
	MENOS VALOR FACTURAS PENDIENTES DE PAGO A YARA		\$7.983.111.882
	SALDO A GIRAR POR YARA		\$2.555.604.284

SUMAS A FAVOR DEL CONTRATISTA: CERO  
SUMAS A FAVOR DE INDUMIL: \$2.555.604.284

En las páginas 29 y 30 del acta se lee que el balance final de la negociación fue sometido a auditoría por un experto financiero y contable contratado por las partes que determinó que el valor adeudado por Yara a Indumil era de \$2.555.604.284, previa detracción de facturas no canceladas por esta última y de la «Depreciación de plantas pendiente de realizar por \$1.707.379.882.»

Lo anterior refuerza el hecho de que en el expediente no existe prueba del acuerdo entre las partes para la transferencia de saldos pendientes por depreciar asociados a los activos que fueron objeto de deducción en la declaración del año 2013. Ello se explica en la medida en que, el acta indica que la depreciación que fue objeto de negociación es distinta a la que se reconoció contable y fiscalmente para la vigencia 2013, pues quienes suscriben el acta reconocen que a la fecha (2015) no han sido depreciados, y también se constata al comparar los valores y la naturaleza de los bienes, tanto así que se asocia a “plantas”, activo que no fue objeto de depreciación acelerada, según la relación que allega el demandante. A su vez, de la liquidación del acta se desprende que no fueron transferidos saldos de depreciación a Indumil.

En consecuencia, no obra evidencia de que, para 2013, la sociedad hubiese recibido un valor que implicara el reconocimiento de los saldos depreciados contable y fiscalmente, de manera que no existen pruebas de que estos se hubiesen devuelto a Indumil, ni tampoco del acuerdo entre las partes que debía tener lugar, en virtud de la cláusula 13.3 de la adición 2 del contrato.

- Obra copia del movimiento de cuenta de depreciación- construcciones en curso en cuantía de \$2.328.095.650 (Anexo 15 de la reforma a la demanda)
- En el anexo 16 de la reforma de la demanda, obra cuadro que identifica: fecha de compra, código, descripción de los bienes, valor de compra, cuota mensual, número de cuotas depreciadas y pendientes y el valor de la depreciación llevado al renglón 52 de la declaración de 2013. Así mismo, obra el cuadro mes a mes de la depreciación por el año 2013. A este respecto, es importante resaltar que todos los bienes depreciados, según la relación, fueron adquiridos con posterioridad a enero de 2008.
- El acta 01.575.650 del 06 de agosto de 2014, se evidencia que Indumil tomó posesión de los bienes utilizados para la ejecución del contrato, en desarrollo de lo pactado en la adición 2 del acuerdo (Anexo 17 de la demanda).
- En el anexo 18 de la demanda, consta certificación de revisor fiscal en la que se advierte lo siguiente:

*De acuerdo a los registros contables auxiliares de YARA INDUSTRIAL COLOMBIA S.A.S (antes Suministros y servicios mineros de Colombia Ltda.), con corte 31 de diciembre de 2013, se encuentran reconocidos los activos detallados a continuación, los cuales guardan relación con el Acuerdo de Coproducción suscrito entre YARA INDUSTRIAL COLOMBIA S.A.S. e INDUMIL, a que se refieren los considerandos 1 y 2 de esta certificación:*

Código del Activo	Cuenta Contable	Descripción	Fecha de Compra (A/M/D)	Costo de Activo	Depreciación Acumulada	Saldo neto en libros
0009-00015	15162000 Fábricas y Plantas Industriales	CT 151250	2008/12/31	\$4.294.120.459	\$4.294.120.459	0
0009-00015	15162000 Fábricas y Plantas Industriales	CT 151250 Tolvas y Tornillos Adición	2013/06/30	\$255.036.890	\$255.036.890	0
0009-00016	15162000 Fábricas y Plantas	ANS 150810	2008/12/31	\$288.563.437	\$288.563.437	0



Código del Activo	Cuenta Contable	Descripción	Fecha de Compra (A/M/D)	Costo de Activo	Depreciación Acumulada	Saldo neto en libros
	<i>Industriales</i>					
0014-00001	15169500 Adecuación Taller	Adecuación Taller	2008/12/31	\$30.650.171	\$30.650.171	0
0022-00001	15169500 Otros	Estructura Metálica	2011/07/25	\$31.265.773	\$31.265.773	0
0022-00002	15169500 Otros	Soporte Trabajo En Altura	2013/09/18	\$19.500.000	\$19.500.000	0

- En el anexo 19 de la demanda figura la citada relación del anexo 16, precisando el movimiento de la cuenta.
- La sociedad allegó estudio técnico del contrato de coproducción (anexo 20 de la reforma a la demanda), rendido por un ingeniero civil asesor técnico en minería, en el cual describió el objeto, utilidad, alcance y propósito de la planta en la que se ejecutó el acuerdo, los activos que componían la planta tales como tanques, bombas, tolvas y tornillos, adecuación de taller, soporte trabajo en altura, entre otros, los equipos y tecnología utilizados, el tiempo de funcionamiento y la capacitación del personal. El estudio concluye afirmando que “En Noviembre del 2013 se paró la planta, e Indumil tomó posesión de la planta de producción”.
- La actora aportó una certificación adicional de la revisoría fiscal de fecha 25 de febrero de 2021 que establece lo siguiente (anexo 21 de la reforma a la demanda):
  1. *Para los efectos de esta certificación he obtenido de la Gerencia la información que he considerado necesaria y he seguido las normas de auditoría aplicables en Colombia.*
  2. *De acuerdo con los registros contables auxiliares de Yara Industrial Colombia S.A.S., durante el 2013 se dieron de baja los siguientes activos fijos:*

Cuenta contable	Código	Descripción	Valor de Compra	Depreciación Acumulada	Costo Neto
151250	0009-00015	CT 151250	\$4.294.120.459	\$4.294.120.459	-
151250	0009-00015	CI 151250 Tolvas y Tornillos Adición	255.036.890	255.036.890	
150810	0009-00016	Ans 150810	288.563.437	288.563.437	
151250	0014-00001	Adecuación Taller	30.650.171	30.650.171	
151695	0022-00001	Estructura Metálica	31.265.773	31.265.773	
151695	0022-00002	Soporte Trabajo en Alturas	\$19.500.000	\$19.500.000	

A partir del recuento probatorio expuesto, se evidencia que:

- i) La demandante suscribió un contrato de coproducción de agentes explosivos con Indumil desde 1996, el cual fue prorrogado en varias oportunidades,
- ii) Inicialmente, obró como propietaria de los equipos importados, activos, elementos y la tecnología utilizada para la producción de agentes de voladura,
- iii) Una vez se transfirieron esos elementos a Indumil en enero de 2008 y hasta la fecha de terminación del contrato, obró como usufructuaria de esos bienes
- iv) También obró como usufructuaria de inversiones y mejoras efectuadas con posterioridad de enero de 2008, pues se pactó que Indumil tendría la nuda propiedad respecto de ellas.

En cuanto al usufructo, este constituye un derecho real que no comporta la transferencia del bien sobre el cual recae. El Código Civil define su alcance y características en los artículos 823 y 824 del Código Civil:

Art. 823: (...) es un derecho real que consiste en la facultad de gozar de una cosa con cargo de conservar su forma y sustancia, y de restituir a su dueño, si la cosa no es fungible; o con cargo de volver igual cantidad y calidad del mismo género, o de pagar su valor si la cosa es fungible.



Art. 824: (...) El usufructo supone necesariamente dos derechos coexistentes: **el del nudo propietario, y el del usufructuario**. Tiene, por consiguiente, una duración limitada, al cabo de la cual pasa al nudo propietario y se consolida con la propiedad”. (Subrayado y resaltado propio).

Se verifica así, una desmembración de los atributos de la propiedad, de una parte, la nuda propiedad, despojada del derecho de uso y de goce y de la otra el usufructo, la cual tiene efectos contables y tributarios particulares. En efecto, de acuerdo con las particularidades pactadas en el negocio, el desmembramiento del derecho de dominio puede generar dos activos patrimoniales apreciables en dinero: por un lado, la nuda propiedad en cabeza de quien la ostenta y, por el otro, el derecho de usufructo, para quien es titular de los derechos de uso y goce.

En lo que atañe al usufructo, las normas fiscales confieren de forma expresa al usufructuario la facultad de registrar la depreciación de los bienes sobre los cuales este recae. El artículo 127 del Estatuto Tributario identifica como beneficiarios de la deducción por depreciación al “propietario o usufructuario” del bien.<sup>16</sup>

En ese sentido, es claro que el demandante, como usufructuario, tenía la posibilidad de tomar la deducción por depreciación, circunstancia que no fue discutida en los actos demandados, en los que se aceptó la depreciación hasta el mes de noviembre de 2013 y tampoco fue refutada por la sentencia de primera instancia. En realidad, lo que se cuestionó fue que la depreciación acelerada fuese procedente toda vez que los activos dejaron de producir renta y no se acreditó una circunstancia constitutiva de obsolescencia.

- v) En los estados financieros, se reconoció un activo intangible (derecho de usufructo) por los activos transferidos a Indumil en enero de 2008, dentro de los cuales no se encuentran los depreciados en forma acelerada en el año 2013 pues esta aplica respecto de las inversiones y mejoras que fueron adquiridas con posterioridad a enero 2008. También se encuentra el reconocimiento de una depreciación acumulada en la propiedad, planta y equipo respecto a la cual, en la nota 2 se especifica que «debido a la suspensión del contrato de coproducción suscrito con Indumil en noviembre de 2013, se procede a dar de baja los activos pendientes por depreciar, relacionados con este contrato».
- vi) Está demostrado que la demandante le manifestó a Indumil la inviabilidad y el desequilibrio económico del contrato en varias oportunidades derivados de la última prórroga suscrita con el fin de renegociar precios y, como consecuencia, de no haberse logrado la renegociación, la sociedad terminó el contrato unilateralmente en noviembre de 2013. Así, se configuró una causa externa que afectó la condición de utilidad de los activos adquiridos para ejecutar el contrato, toda vez que, como acertadamente lo señala el apelante, el Estado tiene el monopolio de la fabricación de armas y explosivos y, al finalizarse el vínculo contractual, los bienes devinieron en inútiles para el contribuyente, pues no podía continuarlos utilizando en su actividad generadora de renta sin contar con ese contrato.
- vii) Para la Sala resulta improcedente que el Tribunal no hubiere tenido como prueba los certificados de revisor fiscal, bajo el argumento de que solo

<sup>16</sup> En la sentencia del 3 de septiembre de 2020, exp. 24508, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez se establece que el beneficiario de la deducción por depreciación debe acreditar su condición de propietario o usufructuario del bien.



acreditaban el tratamiento contable, pues los mismos permiten individualizar los bienes y su salida definitiva, en tanto dan cuenta de los activos registrados objeto de la depreciación detallando el código y descripción, su relación con el contrato de coproducción, la fecha de compra, el costo del activo y la depreciación acumulada; información que además, como se expuso, se respalda en los cuadros de Excel, registros contables, estados financieros de la sociedad, y en la terminación del acuerdo.

- viii) Por último, el acta 11 de agosto de 2015 acredita que los acuerdos posteriores suscitados entre Yara e Indumil pretendieron la recuperación de un saldo pendiente por depreciación ajeno al que detrajo la sociedad demandante para efectos fiscales en el 2013, pues en esta se da cuenta de una depreciación asociada a plantas, activos que no fueron objeto de la deducción. Así mismo, no obra en el expediente prueba que permita colegir que hubo una transferencia de los saldos pendientes por depreciación registrados en el denuncia, lo cual tiene explicación lógica en el hecho de que no existían por haberse deducido.

En consecuencia, a partir de los documentos allegados, esto es, del contrato y sus adiciones y de las diversas comunicaciones de Yara a Indumil, puede concluirse que sí existió una razón comercial que derivó en la obsolescencia de los activos, los cuales fueron identificados en las certificaciones de revisor fiscal y en la relación en Excel, obrante en el anexo 16 de las pruebas aportadas por la parte demandante, documentos que se complementaron con el movimiento de la cuenta de la depreciación.

Así, se considera que sí existió una razón legítima para concluir que los activos derivaron en inutilizables y que estaban plenamente identificados para que operara la depreciación acelerada.

Adicionalmente, está comprobado que los activos pasaron a posesión de Indumil en el mes de noviembre, como se desprende del estudio técnico aportado con la reforma de la demanda (citado por el Tribunal para concluir que desde noviembre de 2013 la planta dejó de funcionar), lo que no se desvirtúa con el acta de conciliación del 2015, pues en esta solo se dirimió el conflicto derivado de la terminación del contrato, y en la misma consta que el acuerdo no continuó, pues la entidad inició proceso sancionatorio de incumplimiento contra la sociedad, declarando la caducidad en diciembre de 2013. De allí que yerra la DIAN al exigir un acta en el que conste que se dio de baja a los activos, toda vez que estaba probado el descargue del bien al transferirse a un tercero.

De manera que, se encuentra acreditado que los bienes prestaron servicio durante el período gravable 2013, pero que por causa de la terminación del contrato y ante la imposibilidad de seguir utilizando los bienes por tratarse de explosivos cuyo monopolio radica en el Estado, en noviembre de 2013 finalizó su vida útil en la sociedad, y se debieron trasladar a Indumil, todo lo cual justifica que la actora solicitara el valor pendiente por depreciar en esa anualidad.

Ahora bien, en lo que respecta a lo pactado en la adición 2 frente al hecho de que los saldos por despreciar serían transferidos a Indumil para consolidar el dominio pleno, que fue expuesto en la sentencia de primera instancia, la Sala advierte que esta circunstancia no fue uno de los fundamentos del rechazo de la deducción, ni tampoco se cuestionó en los actos acusados. No obstante, se aclara que esa



cláusula estaba sujeta a un acuerdo posterior entre Indumil y los compromisarios, el cual no ocurrió en el año 2013, el cual no está acreditado.

Así mismo, como acertadamente lo señala el recurrente el contrato a que hacen referencia los estados financieros que dejó de producir ingresos en 2012 es el Contrato Marco 3-088 de 2009 para la prestación de servicios de asistencia técnica suscrito el 3 de septiembre de 2009, el cual difiere del que se estudia en esta oportunidad. En ese sentido, la sentencia de primera instancia cometió un yerro al asimilarlos y también al efectuar el análisis de la depreciación a la luz del artículo 139 del Estatuto Tributario, norma aplicable para la adquisición de bienes usados.

En virtud de lo expuesto, la Sala considera que el apelante acreditó la causa de la obsolescencia de los bienes y su plena identificación de tal forma que estaba facultado para tomar la depreciación, aun en forma acelerada, en su declaración de renta. En consecuencia, se declarará la nulidad de los actos demandados, absteniéndose de pronunciarse sobre los demás cargos de la apelación por sustracción de materia y economía procesal.

### 3. Sanción por rechazo y/o disminución de pérdidas

Dada la prosperidad del recurso de apelación, la sanción por rechazo y/o disminución de pérdidas se levantará ante la ausencia de hecho sancionable.

### 4. Costas

Atendiendo lo previsto en el numeral 4 del artículo 365 del Código General del Proceso y según el criterio mayoritario de la Sección contenido en la sentencia del 23 de septiembre de 2025<sup>17</sup>, se encuentra que, como se revocó en su totalidad la sentencia dictada por el *a quo*, es procedente condenar al recurrente a pagar las costas, por concepto de agencias en derecho, en ambas instancias, para lo cual se tasan en un (1) smmlv. Por tanto, se ordenará al Tribunal tramitar el respectivo incidente de liquidación, conforme a las reglas consagradas en el artículo 366 del Código General del Proceso.

En cuanto a las expensas y gastos del proceso, atendiendo a ese mismo criterio, no procede la condena, pues en el expediente no se verifica su causación en sede de apelación, según lo exige el numeral 8 del artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable en virtud del artículo 188 de la Ley 1437 de 2011.

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 del del 19 de octubre de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sub-Sección B.
2. **Declarar** la nulidad de la liquidación oficial de revisión nro. 312412019000047 del 13 de septiembre de 2019 y de la resolución nro. 992232020000148 del 21 de septiembre de 2020, proferidas por la DIAN.

<sup>17</sup> Sentencia del 23 de septiembre de 2025, Exp. **28292**, CP. Wilson Ramos Girón.



A título de restablecimiento del derecho, **declarar** la firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta y complementario del año gravable 2013 presentada por Yara Industrial Colombia S.A.S.

3. **Condenar en costas** en ambas instancias a la demandada. En consecuencia, ordenar al Tribunal que dé trámite al respectivo incidente, conforme a lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.
4. Reconocer personería al abogado Wilman Orlando Paredes Torres, como apoderado de la parte demandada, en los términos del poder obrante a folio 17 de Samai.

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

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

*(Firmado electrónicamente)*  
**WILSON RAMOS GIRÓN**  
Presidente  
Con aclaración de voto

*(Firmado electrónicamente)*  
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**  
Con aclaración de voto

*(Firmado electrónicamente)*  
**LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO**  
Con aclaración de voto

*(Firmado electrónicamente)*  
**CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ**  
Con aclaración de voto

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