

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

**Consejero ponente: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**

Bogotá, D.C., octubre diez (10) de dos mil dieciséis (2016)

**Radicado número: 250002327000-2010-00221-01 [19366]**

**Actor: IBM DE COLOMBIA & CIA SCA**

**Demandado: UAE - DIAN**

**Referencia: IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS AÑO GRAVABLE 2006. CORRESPONDENCIA ENTRE LOS HECHOS DEL REQUERIMIENTO ESPECIAL Y LA LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN, POSIBILIDAD DE INCLUIR NUEVOS Y MEJORES ARGUMENTOS EN LA LIQUIDACIÓN OFICIAL. DEDUCCIONES – INCENTIVOS AL TRABAJADOR - GASTO DEDUCIBLE POR SU ORIGEN EN LA RELACIÓN LABORAL - PAGOS LABORALES INDIRECTOS. CORRECCIÓN MONETARIA. SANCIÓN POR NO ENVIAR INFORMACIÓN. SANCIÓN POR INEXACTITUD. CARÁCTER PROVISIONAL DE LA DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR DECLARADOS EN RENTA Y VENTAS - AUTONOMÍA E INDEPENDENCIA DEL PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO CON EL DE DEVOLUCIÓN Y/O COMPENSACIÓN.**

Conoce la Sala del recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del treinta (30) de noviembre de dos mil once (2011), proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que en su parte resolutive dispuso lo siguiente:

***PRIMERO.*** Declárase inhabilitada para pronunciarse de fondo sobre las peticiones de “compensación con las obligaciones de IVA del primer y segundo bimestre de 2007” y “devolución del pago de los intereses de la retención en la fuente correspondiente a abril de 2007”, conforme a la parte motiva de esta providencia.

***SEGUNDO. NIÉGANSE*** las pretensiones de la demanda.

***TERCERO. DEVUÉLVANSE*** los antecedentes administrativos a la oficina de origen.

***CUARTO. ARCHÍVESE*** el expediente, una vez ejecutoriada esta providencia, previas las desanotaciones de rigor.

## 1. ANTECEDENTES

### 1.1 Hechos

El 14 de mayo de 2007, la sociedad IBM DE COLOMBIA & CIA S.C.A. [en adelante IBM de Colombia] presentó en forma electrónica la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2006, liquidando un saldo a favor de \$14.720.592.000.

Esta declaración fue corregida en forma electrónica el 22 de junio de 2007, sin modificar el saldo a favor declarado inicialmente.

El 27 de junio de 2007, la sociedad solicitó la **compensación del saldo a favor** originado en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2006<sup>1</sup>.

El 6 de agosto de 2007, la DIAN profirió el Auto de Adición de Términos Nro. 127-0003 y prorrogó en un (1) mes el término para efectuar la devolución y/o compensación pedida por la sociedad.

El 6 de septiembre de 2007, la DIAN expidió el Auto Nro. 112-016, mediante el cual suspendió por el término de noventa (90) días el trámite de la solicitud de compensación presentada por el contribuyente<sup>2</sup>.

El 17 de septiembre de 2007, la Administración Tributaria profirió el Auto de Apertura Nro. 310632007001009 dentro del programa Investigación Previa a Devoluciones.

El 10 de octubre de 2007, la DIAN expidió el Requerimiento Ordinario Nro. 310632007000307, mediante el cual solicitó información en relación con el impuesto sobre la renta del año gravable 2006<sup>3</sup>. Requerimiento que fue respondido el 30 de octubre de 2007<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> Fl. 3 c. a. Nro. 1.

<sup>2</sup> Fl. 64 c. a. Nro. 1.

<sup>3</sup> Fls. 65-67 c. a. Nro. 1.

<sup>4</sup> Fl. 79 y s.s. c. a. Nro. 1.

El 4 de enero de 2008, la Administración emitió el informe final de visita.<sup>5</sup>

El 9 de enero de 2008, la División de Fiscalización Tributaria expidió el **Requerimiento Especial Nro. 310632008000001**, en el que se propuso modificar la declaración de corrección presentada por el contribuyente el 22 de junio de 2007<sup>6</sup>, por los conceptos que se enuncian a continuación:

Concepto	Valor
Pagos laborales	\$82.279.786
	\$1.652.121.029
Gastos médicos	\$192.290.059
Otros gastos de personal	\$850.919.841,01
Seguros de vida	\$26.928.228
Diferencia en cambio	\$2.077.631.879
Corrección monetaria	\$1.865.251.294

Además, planteó la imposición de la sanción por inexactitud de \$2.405.438.000, lo que produjo la disminución del saldo a favor declarado a \$10.811.755.000.

El 14 de enero de 2008, la División de Recaudación – Grupo Administración Interno de Trabajo de Devoluciones de la UAE DIAN profirió el Auto de Improcedencia Provisional Nro. 111-001, mediante el cual declaró improcedente provisionalmente la devolución de la suma de \$3.908.837.000<sup>7</sup>.

Por Resolución Nro. 608-0064 del 15 de enero de 2008, la Administración reconoció a favor de la sociedad la suma de \$10.811.755.000 y ordenó compensarla a las obligaciones de retención en la fuente correspondientes a los periodos de febrero, marzo y abril del año 2007<sup>8</sup>.

El 8 de abril de 2008, el contribuyente dio respuesta al citado requerimiento especial, oportunidad en la que se opuso a la adición de ingresos, el

---

<sup>5</sup> Fls. 928-954 c. a. Nro. 7.

<sup>6</sup> Fls. 955-978 c. a. Nro. 7.

<sup>7</sup> Según se relata en la respuesta a la ampliación al requerimiento especial (Fl. 1478 c. a. Nro. 10).

<sup>8</sup> *Ibidem*.

desconocimiento de costos y gastos y la procedencia de la sanción por inexactitud propuesta por la DIAN<sup>9</sup>.

El 11 de abril de 2008, la Administración profirió el Auto de Verificación o Cruce Nro. 310642008000007<sup>10</sup>, que fue atendido por el contribuyente, tal como consta en las actas de entrega del 24 y 28 de abril del mismo año<sup>11</sup>.

El 9 de julio de 2008, la División de Liquidación de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá profirió la **Ampliación al Requerimiento Especial Nro. 310642008000002** en las siguientes glosas<sup>12</sup>:

Concepto	Valor
Adición de ingresos	\$1.616.577.337
Costo de ventas – rechazo	\$3.185.305.779
Gastos en el exterior – rechazo	\$3.560.943.708
Deducciones por provisiones	\$408.010.709
Deducciones por pensiones de jubilación	\$182.280.561

Adicionalmente, planteó la aplicación de la **sanción por no informar** [art. 651 ET] en cuantía de \$330.810.000<sup>13</sup> y de la **sanción por inexactitud** [art. 647 ET] por la suma de \$7.920.558.000.

En consecuencia, se propuso la disminución del saldo a favor determinado por el contribuyente en la declaración privada, en la suma de \$1.518.875.000.

Con ocasión de la ampliación al requerimiento especial, el 6 de octubre de 2008 la sociedad corrigió su declaración, en el sentido de aceptar parcialmente las glosas planteadas por la Administración<sup>14</sup>.

<sup>9</sup> Fls. 990 y s.s. c. a. Nro. 7.

<sup>10</sup> Fls. 1065 y 1063-1064 c.a. Nro. 8.

<sup>11</sup> Fls. 1070-1074 c.a. Nro. 8.

<sup>12</sup> Fls. 1402-1425 c.a. Nro. 10.

<sup>13</sup> La sanción a imponer ascendía a la suma de \$10.628.547.386, pero, se limitó a 15.000 UVT y de acuerdo con la Resolución de la DIAN Nro. 15013 del 6 de diciembre de 2007, para el año 2008 cada UVT equivalía a la suma de \$22.054.

<sup>14</sup> Fl. 1614 c.a. Nro. 11.

El 10 de octubre de 2008, el representante legal de la sociedad dio respuesta a la ampliación del requerimiento especial, oponiéndose a las demás modificaciones propuestas por la DIAN<sup>15</sup>.

El 7 de abril de 2009, la División de Liquidación de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá profirió la **Liquidación Oficial de Revisión Nro. 312412009000031**, mediante la cual aceptó la improcedencia de las siguientes glosas: (i) recuperación de deducciones [\$1.616.577.000], (ii) adición de ingresos por diferencia en cambio [\$2.077.631.879], (iii) costo de ventas – alquiler de maquinaria y equipo con ajuste fiscal débito [\$3.185.305.779]; (iv) deducción por gastos en el exterior [\$3.560.943.708], (v) deducciones por provisiones [\$408.010.709] y (vi) deducción por pensiones de jubilación [\$182.280.561]<sup>16</sup>.

En consecuencia, se mantuvieron las siguientes:

Concepto	Valor
Gastos operacionales de administración	\$82.280.000
Gastos por aportes al fondo de empleados	\$1.652.121.000
Gastos operacionales de ventas – gastos de personal- gastos médicos	\$626.966.198
Gastos médicos	\$192.290.059
Otros gastos de personal	\$850.919.841
Corrección monetaria	\$1.865.251.294

En este acto administrativo se propuso la **sanción por inexactitud** en la suma de \$1.125.618.000 y la **sanción por no informar** en cuantía de \$356.445.000<sup>17</sup>; en consecuencia, el saldo a favor se determinó en \$12.535.018.000.

El 12 de junio de 2009, el contribuyente interpuso recurso de reconsideración contra la citada liquidación oficial de revisión<sup>18</sup>, que fue resuelto el 7 de mayo de 2010 mediante la **Resolución Nro. 900054**, que la confirmó<sup>19</sup>.

<sup>15</sup> Fls. 1477-1500 c.a. Nro. 10 y fls. 1501-1535 c.a. Nro. 11.

<sup>16</sup> Fls. 3927-3968 c. a. Nro. 27.

<sup>17</sup> La sanción a imponer ascendía a la suma de \$3.606.043.319, pero, se limitó a 15.000 UVT y de acuerdo con la Resolución de la DIAN Nro. 1063 del 3 de diciembre de 2008, para el año 2009 cada UVT equivalía a la suma de \$23.763.

<sup>18</sup> Fl. 4010 y s.s. c. a. Nro. 27.

<sup>19</sup> Fl. 479 vlto. c. a. Nro. 27.

## 1.2 Pretensiones

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, la parte demandante solicitó:

*A. Que se declare la nulidad total de la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412009000031 del 7 de abril de 2009, proferida por la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes (en adelante DIAN) respecto de la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2006.*

*B. Que se declare la nulidad total de la Resolución No. 900054 del 7 de mayo de 2010, proferida por la Dirección de Gestión Jurídica de la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412009000031 del 7 de abril de 2009.*

*C. Que como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho de IBM en los siguientes términos:*

*1. Declarando que los valores denunciados por mi representada en el formulario de declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2006, son correctos.*

*2. Declarando que el saldo a favor del período fiscal determinado en la declaración previamente mencionada, por valor de \$14.720.592.000, es correcto.*

*3. Declarando que no procede la sanción por inexactitud impuesta a mi representada.*

*4. Declarando que la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2006 presentada por mi representada está en firme, y*

*5. Declarando que no son de cargo de IBM las costas en que haya incurrido la DIAN con relación a la actuación administrativa, ni las de este proceso<sup>20</sup>.*

Con la corrección de la demanda, la parte actora adicionó las siguientes pretensiones:

*3. Ordenando la devolución del saldo a favor, por un valor de \$3.908.837.000 susceptible de ser compensado con las obligaciones de IVA del primer y segundo bimestre de 2007, y lo restante si fuere el caso pueda ser solicitado en devolución, incrementado en el valor de los intereses corrientes correspondientes, calculados desde el 11 de enero de 2008, fecha de notificación del requerimiento especial a mi representada, y hasta cuando el saldo a favor sea devuelto, así como en los intereses moratorios a que haya lugar, calculados estos últimos desde cuando el referido saldo a favor ha debido ser devuelto.*

*4. Reconociendo en caso que no proceda la devolución de los \$3.908.837.000 mencionados en la pretensión anterior, la devolución o compensación de los \$1.723.263.000, correspondientes a la diferencia entre el*

---

<sup>20</sup> Fls. 3-4 c. p. Nro. 1

*saldo a favor reconocido por la Administración en el Requerimiento Especial No. 310632009000001 (sic) del 9 de enero de 2009 (sic) de \$10.811.755.000, y el mayor valor del saldo a favor reconocido en la Liquidación Oficial de Renta No. 312412009000031 del 17 (sic) de septiembre (sic) de 2009, expedida por la Gestión de liquidación (sic) de la dirección (sic) Seccional de Grandes Contribuyentes, mediante la cual la DIAN acepta la improcedencia de algunas glosas, reconociendo un saldo a favor del contribuyente por un valor de \$12.535.018.000.*

*Lo anterior, tiene sustento en lo señalado en el literal O de los hechos de esta demanda, y en el acápite de los fundamentos de las pretensiones, donde en el capítulo IV, acápite B numeral 1 de la demanda, se explican las razones de la procedencia de esta compensación.*

*7. Ordenando la devolución de los intereses pagados por concepto de Retención en la fuente para el mes de abril de 2007, equivalentes a \$336.867.000, los cuales se cancelaron en el momento (sic) que se llevó a cabo la solicitud de devolución y compensación del saldo a favor, tal como se manifiesta en el hecho C e I de la demanda, considerando además los fundamentos de las pretensiones descritos que en el acápite B del capítulo IV numeral 2 del texto de la demanda, que expone las razones de esta devolución<sup>21</sup>.*

### **1.3 Normas violadas y concepto de la violación**

La parte demandante consideró que con la actuación de la DIAN se transgredieron los siguientes artículos: 29 de la Constitución Política, 35 del Código Contencioso Administrativo [CCA], 107, 108, 647, 651 y 742 del Estatuto Tributario [ET], 15 de la Ley 788 de 2002 y 5 del Decreto 3750 de 1986.

El concepto de la violación lo desarrolló de la siguiente manera:

#### **1.3.1 Violación de los artículos 35 del CCA y 742 del ET**

Se incurrió en falsa e indebida motivación porque la DIAN desconoció las normas aplicables y omitió valorar las pruebas aportadas por el contribuyente.

#### **1.3.2 Violación de los artículos 107 y 108 del ET, por desconocimiento del gasto por aportes al fondo de empleados**

La contribución al fondo de empleados pretende incentivar el interés por el ahorro a sus beneficiarios [art. 51 del Decreto Ley 1481 de 1989 y Ley 454 de 1998] y constituye un pago de carácter laboral perteneciente a la partida no salarial,

---

<sup>21</sup> Fls. 504-505 c. p. Nro. 2.

respecto del que se practicó la correspondiente retención en la fuente, es decir, se cumplió con lo previsto en el artículo 108 del ET.

Estos pagos cumplieron los requisitos previstos en el artículo 5 del Decreto 3750 de 1986 para ser considerados pagos laborales indirectos, susceptibles de ser deducidos.

Se cumplió con el requisito de necesidad porque la mayoría de grandes empresas legalmente constituidas en Colombia, tanto públicas como privadas, contribuyen de una u otra manera a los fondos de empleados que han constituido sus trabajadores<sup>22</sup> y tienen la obligación de reportar información a la DIAN.

Contrario a lo sostenido por la DIAN, el aporte que el empleador hace al fondo de empleados no es un derecho incierto, habida consideración de que todos los trabajadores que pertenecen al fondo son acreedores del mismo, es decir, no está sujeto a la realización de ninguna condición. Tanto es así, que el empleado recibe su ingreso anualmente y así consta en el certificado de ingresos y retenciones.

Cosa distinta es que con la finalidad de proteger e incentivar el ahorro, los dineros aportados por el trabajador y el empleador solo puedan ser retirados transcurrido un plazo determinado, en los porcentajes acordados.

### **1.3.3 Violación de los artículos 107 y 108 del ET, 15 de la Ley 788 de 2002 y 5 del Decreto 3750 de 1986, por desconocimiento de los gastos médicos**

El plan médico que IBM tiene establecido para sus trabajadores configura un beneficio voluntario que se otorga con el propósito de incentivar en ellos el interés en el cuidado de su salud y la de su núcleo familiar, ciertamente, con unas limitaciones de parentesco.

---

<sup>22</sup> Citó que en la información consolidada anual del reporte de los estados financieros de las entidades vigiladas por la Superintendencia de Economía Solidaria, publicada en la página web de dicha entidad, consta que a 31 de diciembre de 2007, en el país, existían 1711 fondos de empleados.

Conforme con el artículo 5 del Decreto 3750 de 1986, constituyen pagos laborales indirectos<sup>23</sup> y por expresa disposición legal no se encuentran sujetos a retención en la fuente, pese a lo cual, la compañía la practicó<sup>24</sup>.

Es un gasto necesario porque con este se brinda mayor protección para los empleados y su entorno familiar, resulta proporcional con los ingresos de la compañía y atendió el requisito de la causalidad porque los trabajadores son el principal activo y el medio que le permite obtener ingresos<sup>25</sup>.

### **1.3.4 Violación del artículo 107 del ET, por desconocimiento de otros gastos de personal**

#### **1.3.4.1 Bono de ingreso y bono de retención**

El **bono de ingreso** corresponde a una bonificación que IBM de Colombia les otorgó a los trabajadores captados de otras empresas, con el objeto de que apliquen todo su conocimiento y experiencia en favor de los intereses de la compañía.

Por su parte, el **bono de retención** constituye un incentivo a los mejores trabajadores por su permanencia y excelente desempeño en la consecución de los objetivos y metas propuestas en la actividad productora de renta.

El pago de bonificaciones, además de tratarse de una práctica común en las empresas, guarda estrecha vinculación con la actividad productora de renta; por lo tanto, es deducible en los términos del artículo 107 del ET.

#### **1.3.4.2 Premios y premios *Stock Options***

El **programa IBM's *Employee Stock Options*** está diseñado específicamente para empleados cuyos *skill* son de alto potencial y contribuyen directamente al éxito colectivo, constituyendo una herramienta de retención para una población limitada a los talentos claves de la compañía.

---

<sup>23</sup> Citó el concepto de la DIAN Nro. 13962 del 23 de febrero de 1999 y la sentencia del Consejo de Estado del 25 de noviembre de 2004, Expediente acumulado, radicados Nros. 14295 y 14427.

<sup>24</sup> Citó el concepto de la DIAN Nro. 050670 de 2005

<sup>25</sup> Citó las sentencias del Consejo de Estado del 13 de agosto de 2009 radicado Nro. 16217 y del 26 de octubre de 2009 radicado Nro. 16761.

Este plan de compensación se resume en que en algunos casos IBM de Colombia les otorgó a sus empleados la opción de adquirir acciones de la compañía por un valor inferior al precio de mercado, dependiendo de la fluctuación entre el momento del otorgamiento de la opción y el instante en el que la misma se ejerció.

En este sentido, esta bonificación es un gasto laboral, no constitutivo de salario y sujeto a retención en la fuente en los términos previstos en el artículo 87-1 del ET.

Los **premios** son incentivos que se pagaron a los empleados del área de ventas con ocasión de sus logros y el cumplimiento de metas, constituyeron bonificaciones no salariales y fueron sometidos a retención en la fuente, razón por la cual, también procede su deducción.

Para efectos de su deducción, se rigen por el artículo 108 del ET, aunque, en gracia de discusión, cumplen los requisitos de necesidad, causalidad y proporcionalidad previstos en el artículo 107 *ib.*

#### **1.3.4.3 ISA y Housing**

Estos conceptos hacen referencia al reembolso de los gastos en los que incurrió la compañía por el traslado de funcionarios hacia otras subsidiarias y/o compañías vinculadas.

Se trata de gastos que posteriormente son reembolsados a IBM de Colombia vía cobro *intercompany* por la filial a la que se destina el empleado trasladado, de esta forma, el reembolso se registra como un ingreso gravado y, en consecuencia, el gasto incluye una partida deducible.

#### **1.3.4.4 Cuota de sostenimiento universitario**

La DIAN confundió este gasto con el de educación de los empleados.

Se cumplieron los requisitos previstos en el artículo 107 del ET porque: (i) por expresa disposición legal la compañía debe vincular aprendices [arts. 32 y 33 de la Ley 789 de 2002], (ii) la vinculación del aprendiz contribuye a mejorar la

productividad y competitividad y (iii) el gasto guarda una proporción razonable con la renta bruta de la compañía.

### 1.3.5 Corrección monetaria

En el requerimiento especial y en la liquidación oficial de revisión la DIAN determinó dos valores por concepto de corrección monetaria producto de la utilización de dos métodos, lo que produjo la diferencia de \$200.792.873, pese a lo cual, en los actos demandados se aplicó el mayor valor determinado, en oposición al espíritu de justicia que debe regir las facultades de investigación y de fiscalización.

La compañía aportó pruebas idóneas que acreditaron su proceder y por tratarse de cálculos aritméticos, en algunos casos fue necesario entregar cuadros en Excel para facilitar el entendimiento de las operaciones realizadas.

Las diferencias entre el método aplicado por IBM de Colombia respecto del utilizado por la DIAN son las siguientes:

a) **Inventarios:** con el cálculo global que la DIAN utilizó, no se aplicaron los ajustes a las salidas de inventarios.

b) **Equipos de computación y comunicación:** se debe tener en cuenta que existen equipos totalmente depreciados que afectan el cálculo de los ajustes por inflación de IBM de Colombia, que dentro de su cálculo mensual efectúa dicho ajuste.

c) **Intangibles:** la sociedad está presentando un ingreso mayor al estimado por la DIAN.

d) **Diferidos:** dentro del cálculo efectuado por la DIAN se incluyó un ingreso adicional por concepto de diferidos. Se desconoce la razón por la cual la Administración tuvo en cuenta un concepto diferente a los registrados contablemente y a los certificados por el revisor fiscal, que corresponden a activos y pasivos no monetarios sujetos de ajuste por inflación para el año 2006.

e) **Patrimonio de los accionistas:** dentro del cálculo al patrimonio la DIAN únicamente aplicó ajustes por inflación a dos conceptos contables (capital social y utilidad por distribuir en ejercicios anteriores), lo que es incorrecto.

f) **Saneamiento fiscal:** dentro del cálculo de ajustes por inflación la DIAN no tuvo en cuenta el mayor ingreso que se generó como consecuencia de los ajustes por inflación al saneamiento fiscal de activos, “*en detrimento del mismo fisco al no tener en cuenta un ingreso gravado por \$1.162.584.568*”<sup>26</sup>.

g) **Depreciación diferida vida útil activos (contable/fiscal):** entre la depreciación fiscal y la contable se generó un valor de \$75.124.242 por corrección monetaria, que es necesario ajustar.

Por lo expuesto, el cálculo que aplicó la Administración es incorrecto en la medida en que incurrió en inconsistencias técnicas y jurídicas.

### **1.3.6 Nulidad de la actuación administrativa por indebida aplicación del artículo 651 del ET**

La solicitud de información realizada por el funcionario comisionado en el Auto de Verificación Nro. 310642008000007 del 11 de abril de 2008, no cumplió con los requisitos señalados en la ley, como tampoco fue clara ni precisa.

En este caso no se tuvo en cuenta lo establecido en el artículo 261 de la Ley 223 de 1995, porque a pesar de que la norma prevé como mínimo quince (15) días para dar respuesta al requerimiento, a la compañía se le concedió un término inferior, en este caso, de ocho (8) días.

La sanción impuesta no tiene otro fundamento que la falta de objetividad del funcionario de la DIAN al revisar la información enviada por la compañía.

En todo caso, se debe tener presente que IBM de Colombia no obró de mala fe, ni de manera imprudente como se manifestó en la liquidación oficial de revisión, mucho menos obstaculizó el proceso de fiscalización, motivo por el cual, no hay lugar a la sanción impuesta en los actos demandados.

### **1.3.7 Nulidad por indebida aplicación del artículo 647 del ET**

---

<sup>26</sup> Fl. 30 c. p. Nro. 1.

Debido a que la Administración no demostró la existencia de alguno de los elementos señalados en el artículo 647 del ET para que proceda la sanción por inexactitud, esta resulta improcedente.

Por el contrario, es claro que en este caso se configuró la diferencia de criterios entre la Administración y la sociedad en relación con la interpretación de las normas aplicables, máxime si se tiene en cuenta que las cifras y los hechos denunciados son completos y verdaderos<sup>27</sup>.

### **1.3.8 Nulidad de la actuación administrativa por violación del artículo 29 de la Constitución Política. Desconocimiento del principio de congruencia**

La actuación de la DIAN obstaculizó el derecho de defensa y desconoció el principio de congruencia garantizado en los artículos 703, 711 y 713 del ET, al imputar en la liquidación oficial de revisión cargos distintos a los señalados en el requerimiento especial.

En la liquidación oficial de revisión la Administración adicionó argumentos nuevos en relación con las deducciones por pagos laborales, toda vez que sostuvo que el rechazo obedeció a que no se aportó la cuenta afectada con cada gasto, proceder con el que además introdujo requisitos no señalados en la ley para la procedencia de la deducción en debate.

Adicionalmente, la DIAN desconoció el principio de congruencia en cuanto desvió el objeto de la discusión porque pasó de un debate conceptual a uno de carácter probatorio.

### **1.3.9 Compensación de las obligaciones de IVA del primer y segundo bimestre del año 2007**

En el escrito mediante el cual se corrigió la demanda, la parte demandante explicó que las obligaciones por concepto de IVA del primer y segundo bimestre del año 2007 quedaron descubiertas luego de que la Administración rechazara la solicitud de devolución por la suma de \$14.720.592.000, aceptando únicamente un saldo a favor de IBM de Colombia por \$10.811.755.000 y posteriormente un saldo a favor en la cuantía de \$12.535.018.000.

---

<sup>27</sup> Al respecto citó las Sentencias del Consejo de Estado del 10 de noviembre de 2000, radicado Nro. 10868 y del 3 de junio de 2004, radicado Nro. 13225.

El 13 de abril de 2010, IBM de Colombia presentó la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2009, en la liquidó un saldo a favor en la suma de \$22.326.129.000, devuelta mediante la Resolución Nro. 6282-1921 del 19 de noviembre de 2010.

Pero, al mismo tiempo la Administración compensó la suma de \$6.685.923.000 correspondiente a las declaraciones de IVA del primer y segundo bimestre de 2007, más intereses, que son compensables pero con el saldo a favor del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2006.

En relación con el impuesto en discusión, el saldo a favor reconocido en el requerimiento especial, por la suma de \$10.811.755.000, fue compensado a las retenciones en la fuente de febrero, marzo y abril del año 2007, con lo que queda el remanente del saldo a favor aceptado en la liquidación oficial de revisión demandada, por la suma de \$1.723.263.000, que es susceptible de ser compensado a la obligación pendiente de IVA por el primer bimestre de 2007, que asciende a \$1.570.806.000, quedando en todo caso un saldo a favor de \$152.457.000, que se imputa a la obligación de IVA del segundo bimestre de 2007, correspondiente a \$1.706.365.000.

Es decir, quedó un saldo a favor compensable por \$2.185.574.000 que corresponde a la diferencia entre el saldo a favor declarado por el contribuyente y el determinado por la DIAN en la liquidación oficial de revisión demandada en este proceso, suma que compensa el saldo insoluto de \$1.553.908.000 por concepto de IVA del segundo bimestre del año 2007, con lo que todavía queda un saldo a favor de \$631.666.000.

Por lo expuesto, solicitó que se ordene la compensación de las obligaciones de IVA con el saldo a favor al que tiene derecho, de tal forma que queden extinguidas las obligaciones tributarias a su cargo.

#### **1.3.10 Devolución del pago de los intereses de la retención en la fuente correspondiente al mes de abril del año 2007**

El 27 de junio de 2007, IBM de Colombia presentó solicitud de devolución y/o compensación por la suma de \$14.720.592.000, que corresponde al saldo a favor

determinado en la liquidación privada del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2006.

Pero, como con el requerimiento especial proferido por la Administración se disminuyó el saldo a favor en la suma \$10.811.755.000, finalmente, éste fue el monto autorizado a compensar con las obligaciones por retención en la fuente correspondiente a los períodos de febrero, marzo y abril del año 2007, mediante la Resolución Nro. 608-0064 del 15 de enero de 2008.

Por lo anterior y teniendo en cuenta que la suma a compensar no fue suficiente para cubrir la totalidad de las obligaciones pendientes, la compañía debió pagar los intereses de la retención en la fuente de abril de 2007, esto es, la suma de \$336.867.000, que quedó cubierta con el reconocimiento que posteriormente hizo la Administración en la liquidación oficial de revisión respecto de algunas glosas planteadas de manera inicial, con lo que, finalmente se determinó un saldo a favor de \$12.535.018.000 que cubre el pago que IBM de Colombia tuvo que hacer por el citado concepto.

En este orden de ideas, se debe ordenar la devolución del pago realizado, porque se convierte en un pago en exceso que debió compensarse con el saldo a favor.

#### **1.4 Contestación de la demanda**

La parte demandada se opuso a las pretensiones de la demanda, por las razones que se exponen a continuación:

##### **1.4.1 Falsa o indebida motivación**

El desconocimiento de las deducciones solicitadas por concepto de pagos hechos a los trabajadores y la adición de ingresos por corrección monetaria se fundamentó en las pruebas recaudadas durante el correspondiente trámite de determinación del tributo, de las cuales, se hace expresa referencia en los actos enjuiciados.

En este caso no se configuró la falsa o indebida motivación de los actos administrativos, porque es clara la congruencia entre los hechos, las pruebas, las normas y la decisión adoptada por la Administración.

#### **1.4.2 Deducciones por pagos efectuados a los trabajadores, originados en el plan de beneficios que IBM de Colombia le ofrece a sus trabajadores**

En este caso, las erogaciones realizadas por concepto del plan de beneficios ofrecido por la compañía a sus trabajadores, es fruto de la voluntad, lo que las ubica en situación de ser convenientes o útiles, pero no necesarias ni con relación de causalidad con la actividad generadora de renta, ni siquiera acudiendo al criterio comercial, porque si en gracia de discusión estos gastos fueran fiscalmente procedentes, resultaría que el Estado estaría asumiendo directamente esas erogaciones en beneficio de unos pocos y en detrimento del interés general; por lo tanto, no procede su deducción<sup>28</sup>.

El artículo 108 del ET consagra la deducibilidad de los pagos laborales y la condiciona a que se practique la retención en la fuente respectiva, lo que no implica que un particular pueda otorgar beneficios extralegales a sus empleados, a costa del erario.

#### **1.4.3 Ingresos por corrección monetaria**

El cálculo hecho por la DIAN sobre las cuentas de activos no monetarios no tuvo en cuenta los ajustes realizados por el contribuyente, sino el valor neto de cada una de ellas. Esto se refleja en las hojas de trabajo que obran en los folios 913 a 923 del cuaderno de antecedentes administrativos.

Se constató que los valores determinados por IBM de Colombia no se encuentran ajustados a las normas que regulan la materia.

Respecto de las pruebas aportadas por la compañía, precisó que las conciliaciones de los valores registrados en el cuenta correspondiente no están suscritas por el revisor fiscal y que la certificación del contador público no puede estar en contradicción con los registros contables y con los soportes de orden interno y externo de la empresa.

---

<sup>28</sup> Citó las sentencias del 21 de agosto de 1998, radicado Nro. 8906, del 15 de mayo de 1999, radicado Nro. 9387 y del 25 de septiembre de 1998, radiado Nro. 9018.

En las notas a los estados financieros no se hizo mención a los ajustes que afectaron los ingresos por corrección monetaria.

Además de lo anterior, los saldos de las cuentas de los activos registrados como no monetarios no corresponden con la verificación realizada por la Administración a la contabilidad de la compañía; por lo tanto, no es admisible que el contribuyente pretenda desestimar las actuaciones de la DIAN sin aportar las pruebas que desvirtúen el mayor ingreso por corrección monetaria.

En relación con la determinación de valores diferentes en el requerimiento especial y en la liquidación oficial de revisión, aseguró que estos se tomaron de la propia contabilidad del contribuyente, especialmente de las copias del Libro Mayor y Balances de los meses de enero a diciembre de 2006, partiendo del saldo inicial y mensualmente el valor de aumento o disminución neto que obra en los folios 80 a 215 del expediente administrativo, *“cuyos valores coinciden en los dos actos administrativos en la diferencia determinada de \$1.865.251.294”*.

El costo fiscal de los activos fijos sometidos a ajustes por inflación se determina por el costo de adquisición o el costo declarado en el año inmediatamente anterior, más el valor de los ajustes por inflación.

En cuanto a las demás diferencias que se presentan en el ingreso por corrección monetaria, señaló lo siguiente:

**Inventarios:** se garantizó el debido proceso porque la determinación del cálculo tuvo como base la contabilidad del contribuyente y se realizaron los cálculos débitos y créditos de cada una de las cuentas que generaron la diferencia. El valor establecido por este concepto tuvo en cuenta los movimientos reflejados en el Libro Mayor y Balances de los meses de enero a diciembre de 2006, tomando el saldo inicial y mensualmente el valor de aumento o disminución neto que obra en los folios 80 a 215 del expediente administrativo.

**Equipo de computación y comunicación:** no pueden ser de recibo los argumentos expuestos por IBM de Colombia, porque de ser así, el efecto del ajuste sería neutro.

**Patrimonio de accionistas:** no se aportan las pruebas pertinentes y conducentes que permitan justificar la diferencia determinada. Solo se indica que el ajuste realizado en este rubro fue presentado en la conciliación de patrimonio relacionada con corrección monetaria, prueba que no cumple con los requisitos para su validez.

La labor probatoria del contribuyente se limitó a establecer que la diferencia obedeció a salidas de inventario, sin que se aportara prueba que permitiera tener certeza y realizar el ajuste por inflación en forma proporcional, ni el movimiento de la cuenta correspondiente al año gravable investigado.

#### **1.4.4 Sanción por no informar**

Desde el inicio de la investigación se requirió de manera clara y precisa la información necesaria para determinar la situación del contribuyente, tanto es así, que algunos de los conceptos inicialmente glosados, posteriormente fueron aceptados, por encontrarse debidamente soportados y reunir los requisitos legales.

Las pruebas contables como las conciliaciones contables y los demás soportes no pueden suplirse con simples cuadros en Excel, máxime si se tiene en cuenta que los soportes de orden interno y externo por disposición del Decreto 2649 de 1993 y las normas fiscales, deben mantenerse por determinado tiempo a disposición de la Administración.

#### **1.4.5 Sanción por inexactitud**

El menor saldo a favor declarado por el contribuyente en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2006 se originó por el incumplimiento de normas de carácter sustancial.

No se configuró la diferencia de criterios y no es cierto que los datos registrados por el contribuyente en la declaración en discusión sean completos y correctos, porque cometió el error de declarar un menor ingreso e incluir unos costos y gastos improcedentes, situación que originó un mayor saldo a favor al que legalmente tenía derecho.

#### **1.4.6 Compensación de las obligaciones de IVA del primer y segundo bimestre del año 2007 y devolución del pago de los intereses de la retención en la fuente correspondiente a abril de 2007**

La Administración solicitó que la Sala se abstenga de emitir pronunciamiento al respecto, por tratarse de asuntos que no corresponden a la materia que se discute.

Adicionalmente, se trata de hechos nuevos que no fueron planteados en el recurso de reconsideración, motivo por el cual, respecto de los mismos, no se agotó en debida forma la vía gubernativa.

### **1.5 Sentencia apelada**

El Tribunal se inhibió *“para pronunciarse de fondo sobre las peticiones de “compensación con las obligaciones de IVA del primer y segundo bimestre de 2007” y “devolución del pago de los intereses de la retención en la fuente correspondiente a abril de 2007” y negó las pretensiones de la demanda, con fundamento en las siguientes razones:*

#### **1.5.1 Devolución del pago de intereses por retención en la fuente y compensación con obligaciones correspondientes al impuesto sobre las ventas de períodos del año 2007**

Para el Tribunal, el tema en discusión no guarda identidad con las pretensiones de devolución y compensación expuestas en la adición de la demanda.

Y aunque es viable que en sede judicial se invoquen argumentos nuevos como sustento de las pretensiones formuladas, es necesario que haya identidad de objeto entre lo solicitado en la vía gubernativa y lo reclamado en sede jurisdiccional, requisito que no se cumplió en este caso<sup>29</sup>.

#### **1.5.2 Correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión**

---

<sup>29</sup> Sentencia del Consejo de Estado del 20 de septiembre de 2007, radicado Nro. 1995-12217-01, C. P. Rafael E. Ostau de Lafont Pianeta.

Luego de confrontar el requerimiento especial y su ampliación con la liquidación oficial de revisión, el *a quo* concluyó que existe la debida correspondencia respecto de las glosas planteadas y los fundamentos de derecho en los que se sustentan los actos, en particular, los relacionados con el incumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 107 del ET y a la ausencia de prueba con respecto de la afectación de las cuentas contables correspondientes a los pagos laborales rechazados, objeto de reclamación por la parte demandante.

### **1.5.3 Motivación de los actos proferidos por la Administración**

La Administración en su actuación expuso los motivos de hecho y de derecho que dieron origen a las decisiones contenidas en los actos administrativos demandados, cumpliendo de esta manera con lo previsto en el artículo 35 del CCA.

Tanto es así, que se le permitió al contribuyente ejercer el derecho de defensa mediante la respuesta al pliego de cargos, la interposición del recurso de reconsideración y la demanda ante esta jurisdicción, actuaciones con las que se evidencia que IBM de Colombia siempre tuvo certeza de las glosas en discusión.

### **1.5.4 Deducciones por aportes al fondo de empleados, gastos médicos y otros gastos de personal**

Para el Tribunal, solo puede aceptarse a título de deducción del impuesto en discusión, aquellas glosas que cumplieron los requisitos señalados en el artículo 107 del ET, porque las condiciones citadas en el artículo 108 *ibídem* para la deducción de salarios, necesariamente deben concurrir con las previstas en la norma que contempla la regla general supletoria de disposiciones especiales (art. 107 ib.).

Comoquiera que la sociedad y la DIAN coinciden en que los costos y gastos cuya deducción fue rechazada no son constitutivos de salario, el estudio se centró en la verificación del cumplimiento de los requisitos señalados en el artículo 107 ET.

De esta manera, teniendo en cuenta el objeto social de IBM de Colombia, el Tribunal concluyó que las erogaciones por concepto de **aportes al fondo de empleados, gastos médicos, bonos de retención, bonos de ingreso, premios, premios *Stock Options* y las expensas por traslados de personal ISA y**

**Housing**, no guardan relación directa con la actividad productora de renta de la compañía, como tampoco constituyen una expensa necesaria para la generación de ingresos en desarrollo de su actividad económica, puesto que, se trata de pagos complementarios o extralegales que se realizaron por mera liberalidad; por lo tanto, no son obligatorios, necesarios e indispensables para la producción de la renta.

En relación con la deducción correspondiente al gasto por **cuota de sostenimiento universitario** precisó que, contrario a lo dicho por la actora, la DIAN siempre se refirió al pago de los aprendices y no a los beneficios de educación que ofrece IBM de Colombia a sus trabajadores.

Además, la simple remisión de la relación de los aprendices en una hoja de cálculo de Excel, que no fue suscrita por el contador o el revisor fiscal, no presta mérito probatorio; por lo tanto, al omitirse aportar soportes internos y externos de esos gastos, no es posible comprobar su certeza y analizar si se cumplió con las condiciones señaladas en el artículo 107 del ET.

#### **1.5.5 Corrección monetaria**

##### **Activos no monetarios**

Respecto del procedimiento seguido por la DIAN para realizar los ajustes por inflación, aseguró que la Administración mencionó el primer cálculo efectuado, simplemente para señalar que se hizo necesario volver a realizarlo para tener en cuenta los movimientos contables de cada una de las cuentas ajustadas, respecto de las cuales se aplicó el PAAG mensualmente.

Consideró que la certificación de la corrección monetaria expedida por el revisor fiscal no es suficiente para desvirtuar la procedencia de la glosa planteada, porque no cumplió los requisitos para que tenga validez como medio probatorio.

Además, en las hojas de trabajo visibles en los folios 911 a 912 de los antecedentes administrativos se constató que al calcular los ajustes por inflación sobre los inventarios, la DIAN tomó en consideración las salidas de inventario previo a aplicar el PAAG mensual.

Tampoco se encuentra demostrado en el expediente que se haya dejado de incluir alguna salida.

Respecto de la aplicación de ajustes por inflación al rubro de cargos diferidos, afirmó que la DIAN realizó el cálculo sobre el saldo existente a 31 de diciembre de 2005, registrado en el Libro Mayor y Balances, conforme con el procedimiento aplicable, tal como se observa en la hoja de trabajo visible en el folio 918 del c.a.

En todo caso, el cálculo realizado por la DIAN no fue desvirtuado mediante ningún medio probatorio y no es posible dar credibilidad al valor consignado en la nota 22 de los estados financieros y al certificado del revisor fiscal, porque discrepan del determinado por la Administración con base en la contabilidad del contribuyente.

En lo que tiene que ver con el saneamiento fiscal previsto en el artículo 80 de la Ley 223 de 1995, que permitió ajustar por una sola vez el valor comercial de los bienes raíces poseídos a 31 de diciembre de ese año, expuso que hace parte de la base para efectuar los ajustes por inflación [art. 353 ET], como en efecto lo hizo la DIAN, cuando aplicó el PAAG a los saldos poseídos al comienzo del periodo.

No es de recibo el argumento de la parte actora en el sentido que se determine por separado el ajuste por inflación de los activos fijos y del saneamiento fiscal, indicándose el valor que corresponde a este último concepto individualmente considerado, habida cuenta de que el monto de dicho saneamiento integra el costo fiscal de los activos fijos, que es la base para aplicar el PAAG.

En cuanto al argumento propuesto por la demandante, según el cual, "*como consecuencia de la diferencia de vida útil entre las dependencias fiscal y contable se generó un valor de \$75,124,242 por corrección monetaria que fue necesario ajustar*", con el que se pretende justificar parte de la diferencia existente entre el valor del ingreso por corrección monetaria declarado y el determinado por la DIAN, considero que esta explicación carece de claridad y suficiencia requerida para abordar su análisis, en la medida en que se omitió explicar las razones que soportan esta apreciación.

Con fundamento en los artículos 345, 346 y 347 del ET, el *a quo* aseguró que el patrimonio líquido al comienzo de cada periodo gravable debe ajustarse por el

PAAG, registrando tal ajuste como mayor valor del mismo, contra un crédito en la cuenta de corrección monetaria fiscal.

Se constató que en las hojas de trabajo de la DIAN, que respaldan el cálculo de los ajustes por inflación, la demandada sí tuvo en cuenta el aumento efectivo del patrimonio por la suma de \$65.178.250.000, en la medida en que lo incluyó como parte del saldo registrado en el mes de junio de 2007 y le aplicó el PAAG mensual.

#### **1.5.6 Sanción por inexactitud**

Para el Tribunal, en este asunto no se advirtió la existencia de errores de apreciación o diferencias de criterio entre las partes, en la medida en que, por una parte, en la norma tributaria se regula de manera precisa el procedimiento que aplica para los ajustes por inflación y, por otra, las deducciones solicitadas no cumplen los requisitos señalados en el artículo 107 del ET.

#### **1.5.7 Sanción por no enviar información**

Aunque el contribuyente alegó que aportó la totalidad de la información requerida por la DIAN, es claro que la Administración tuvo que solicitarle nuevamente a IBM de Colombia que enviara en forma completa la documentación sobre gastos en el exterior, deducción por provisiones, por pensiones y amortizaciones, inversiones, capitalización y ajustes.

Comoquiera que en respuesta a esas peticiones la demandante se limitó a aportar nuevamente la información que ya había remitido y que había sido objeto de análisis por parte de la DIAN, concluyó que el contribuyente no aportó en forma completa las pruebas y documentos requeridos por la Administración, conducta sancionada en el artículo 651 del ET.

### **1.6 El recurso de apelación**

La parte demandante interpuso recurso de apelación y solicitó que se revoque la sentencia de primera instancia y, en su lugar, se acceda a las pretensiones de la demanda.

### **1.6.1 Correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión. Violación al debido proceso**

El *a quo* no tuvo en cuenta que en la liquidación oficial de revisión se imputaron cargos distintos a aquellos propuestos en el requerimiento especial, porque se pasó de un debate conceptual [cumplimiento de requisitos] a uno de carácter probatorio, lo que evidencia la falta de congruencia<sup>30</sup>.

El Tribunal no desarrolló de manera conceptual ni fáctica la argumentación que permita concluir que no existe violación del principio de congruencia, más allá de afirmar que se trata de las mismas glosas.

Esta situación configura de igual manera una **indebida motivación de la sentencia**, en la medida en que no se expusieron las razones de hecho y de derecho para concluir la inexistencia de esta violación.

### **1.6.2 Deducciones por aportes al fondo de empleados, gastos médicos y otros gastos de personal**

El único argumento del Tribunal para rechazar los gastos de carácter laboral es que a su juicio no tienen tal connotación; por lo tanto, se debía cumplir con los requisitos del artículo 107 del ET.

**En la sentencia apelada no se valoraron todas las pruebas aportadas al expediente, que dan cuenta del cumplimiento de los requisitos de causalidad y necesidad de las erogaciones en las que incurrió IBM de Colombia en su actividad productora de renta. En este orden de ideas, también se configuró la vulneración al debido proceso.**

La cuota de sostenimiento universitario cumplió con los requisitos previstos en el artículo 107 del ET, como se expuso en la demanda.

Solicitó que se valore la prueba aportada al expediente, en la que consta la procedencia del gasto por la suma de \$42.068.000, junto con los soportes contables y auxiliares que confirman que esta suma tiene por objeto sufragar los pagos hechos a estudiantes universitarios.

---

<sup>30</sup> Al respecto, cita la sentencia del Consejo de Estado del 25 de noviembre de 2004, radicado Nro. 13193, C.P. Héctor J. Romero Díaz.

Respecto de los gastos por aportes al **fondo de empleados** mencionó que esta forma de contribución fue elegida por IBM de Colombia para coadyuvar al fomento del ahorro en sus empleados.

Explicó en qué consiste el beneficio y aclaró que el aporte realizado por la compañía es de carácter laboral perteneciente a la partida no salarial, sobre los cuales se aplicó la correspondiente retención en la fuente.

Estos pagos se hacen (i) a la generalidad de los trabajadores; (ii) no superan el valor promedio de los que se reconocen a la mayoría de los empleados y (iii) hacen parte de programas de carácter permanente en la empresa; por lo tanto, se cumplió con los requisitos señalados en el artículo 5 del Decreto 3750 de 1986.

En lo que tiene que ver con los **gastos médicos** (i) puso de presente que en la sentencia no se analizó lo concerniente a este cargo y (ii) trajo a colación varios pronunciamientos de esta Corporación en los que se reconoció la deducción por gastos en medicina prepagada y por servicios de salud pagados por el empleador en favor del trabajador<sup>31</sup>.

En cuanto a los **bonos de ingreso y de retención** transcribió apartes de la sentencia del Consejo de Estado del 13 de octubre de 2005, radicado Nro. 14372 y concluyó que la deducibilidad de los pagos laborales está determinada por el cumplimiento de los requisitos señalados en el artículo 107 del ET.

En lo concerniente con los **premios y los premios *Stock Options***, reiteró los planteamientos expuestos en la demanda y destacó que estos pagos constituyen bonificaciones no salariales que fueron sometidas a retención en la fuente.

En relación con los conceptos **ISA y Housing**, explicó en qué consisten estos beneficios y recalzó que los gastos en los que incurre la compañía posteriormente son reembolsados a IBM, vía cobro intercompany por la filial a la que se destina el funcionario trasladado. De esta manera, el reembolso se registra como un ingreso gravado y, en consecuencia, el gasto constituye una partida deducible.

---

<sup>31</sup> Sentencias del 2 de abril de 2009, radicado Nro. 16595; del 13 de agosto de 2009, radicado Nro. 16217; del 26 de octubre de 2009, radicado Nro. 16761; del 22 de marzo de 2011, radicado Nro. 17152 y del 19 de mayo de 2011, radicado Nro.18039.

Frente a la glosa de **cuota de sostenimiento universitario** afirmó que la DIAN confunde su origen al hacer referencia a los beneficios de educación que la compañía ofrece a sus empleados.

Es inadmisibles que aunque la compañía aportó una relación de pagos por dicho concepto y algunos contratos con aprendices, la Administración no analizó la información que recibió, situación que fue reconocida por el Tribunal como error en el que incurrió la DIAN.

### **1.6.3 Corrección monetaria**

El cálculo que realizó la Administración presenta inconsistencias, tanto técnicas como jurídicas, que vulneran normas de rango superior.

En la sentencia de primera instancia no existe un solo razonamiento que demuestre que el cálculo hecho por la DIAN es el correcto, pese a lo cual, se concluyó que el valor del ingreso por corrección monetaria calculado por la Administración se ajusta a las normas legales y reglamentarias.

Discutió el argumento del Tribunal, según el cual el certificado del revisor fiscal aportado por IBM de Colombia no resulta suficiente por carecer de documentos soportes.

Sobre este particular, puso de presente que en el expediente se encuentran documentos tales como el informe a los estados financieros del revisor fiscal, los soportes contables y los papeles de trabajo de la declaración de renta del año 2006. De igual manera, se aportaron los libros contables con la respuesta a la ampliación al requerimiento especial.

A partir de la información entregada por el contribuyente a la DIAN, esta realizó el cálculo incorrecto de esta glosa, no porque las cifras de los libros se encuentren incorrectas, sino porque no se evaluaron las partidas objeto de dicho cálculo.

Pidió que se tenga en cuenta que para probar el valor contable de la corrección monetaria IBM de Colombia le entregó a la DIAN copia de los estados financieros

auditados por el revisor fiscal y su respectiva nota contable [Nota 22], en la que se señala que se debía adicionar el resultado de la aplicación de los ajustes integrales por inflación a las partidas fiscales para finalmente determinar el valor del gasto o ingreso que se debió incluir en la declaración de renta.

Además, se omitió analizar la Nota 8 de los Estados Financieros que al referirse a los diferidos discriminó el impuesto de renta diferido débito dentro de los rubros que hacen parte de los cargos diferidos y que corresponde a una partida monetaria que no debió haber sido tomada en cuenta por la DIAN para el cálculo de la corrección monetaria.

No es correcto concluir que le asiste razón a la DIAN en el cálculo de los ajustes por inflación en el rubro de cargos diferidos, porque el procedimiento para el cálculo de la corrección monetaria citado por el Tribunal contempla que esta corresponde a reexpresar periódicamente aquellos activos, pasivos y en general los componentes no monetarios de los estados financieros, lo que no sucedió en este caso, toda vez que para el cálculo de la corrección monetaria la DIAN tomó la partida del impuesto de renta diferido débito registrado por IBM de Colombia en sus estados financieros como cargo diferido, pero que corresponde a una partida monetaria que no debe ser ajustada por inflación.

Lo correcto, como en efecto se hizo, es excluir el valor del impuesto de renta diferido débito para efectos del cálculo de la corrección monetaria; por lo tanto, no se puede restar valor al certificado del revisor fiscal aportado, pues el errado análisis de las partidas objeto de ajustes por inflación ocasionó el error en el cálculo hecho por la Administración.

Por otra parte, en lo que tiene que ver con los ajustes por inflación al saneamiento fiscal, está de acuerdo con el Tribunal en cuanto señaló que debe tenerse en cuenta el saneamiento fiscal para la determinación de la corrección monetaria, pero discrepa del fundamento para considerar que el cálculo de la compañía es equivocado, habida consideración de que la sociedad incluyó el saneamiento fiscal como base para la corrección monetaria.

La única diferencia que existe entre el procedimiento seguido por IBM de Colombia con el de la DIAN es que el contribuyente aplicó el saneamiento fiscal de forma separada con el valor del costo fiscal del activo, mientras que la Administración tomó los sumados para efectos de la determinación de la corrección monetaria.

Finalmente, reiteró los argumentos expuestos en la demanda.

#### **1.6.4 Compensación indebida de las declaraciones de IVA**

No está de acuerdo con que el Tribunal se haya abstenido de pronunciarse sobre la devolución de los intereses pagados por las declaraciones de retención y compensación de las declaraciones de IVA, porque en este proceso se discute la disminución del saldo a favor que fue objeto de la solicitud de compensación y, en virtud del proceso de fiscalización, el mecanismo de la compensación no pudo operar como debía.

#### **1.6.5 Sanción por no enviar información y sanción por inexactitud**

Reiteró los argumentos expuestos en la demanda.

### **1.7 Alegatos de conclusión**

**La parte demandante** insistió los argumentos planteados en el recurso de apelación.

**La parte demandada** ratificó los fundamentos presentados en la contestación de la demanda y en su adición, así como los propuestos en los alegatos de conclusión presentados en la primera instancia.

Solicitó que se declare la legalidad de los actos administrativos demandados y, en consecuencia, se confirme la sentencia apelada.

### **1.8 Concepto del Ministerio Público**

El Procurador Delegado ante esta Corporación solicitó que se revoque la sentencia apelada en lo relacionado con el rechazo de la deducción por concepto de medicina prepagada y se confirme en lo demás.

#### **1.8.1 Inconsistencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión**

Está de acuerdo con el Tribunal, porque el hecho que se mencione el carácter probatorio en la liquidación, como un argumento adicional o particular, no desvirtúa la correspondencia con el requerimiento especial.

### **1.8.2 Desconocimiento de deducciones y corrección monetaria**

Respecto de los aportes al **fondo de empleados, premios, premios *Stock Options* y bonos**, afirmó que se trata de gastos que no son necesarios<sup>32</sup>.

En lo que tiene que ver con la **cuota de sostenimiento universitario**, advirtió que IBM de Colombia no aportó suficientes pruebas para soportar la procedencia del gasto.

En cuanto a la **medicina prepagada**, solicitó que se reconozca esta deducción por corresponder a una expensa necesaria<sup>33</sup>.

Finalmente, en lo que tiene que ver con la **corrección monetaria**, expuso que en la actuación administrativa y judicial no se logró desvirtuar la legalidad de los actos administrativos demandados.

En efecto, aunque se presentó el certificado del revisor fiscal, esta prueba no es suficiente para desestimar las conclusiones de la Administración, en la medida en que su contenido no es explicativo, ni arroja suficientes juicios fácticos y jurídicos que permitan encontrar la justificación de la operación declarada<sup>34</sup>.

### **1.8.3 Sanciones por inexactitud y por no enviar información**

La sanción por inexactitud se debe mantener porque los datos considerados inexactos no provienen de errores de o de diferencia de criterios<sup>35</sup>, salvo en lo que concierne con la glosa de medicina prepagada, por ser procedente esta deducción.

---

<sup>32</sup> Citó la sentencia del 16 de septiembre de 2010, radicado Nro. 17101, C. P. William Giraldo Giraldo.

<sup>33</sup> Cito la sentencia del 19 de mayo de 2011, radicado Nro. 18039.

<sup>34</sup> Citó la sentencia del 27 de enero de 2011, radicado Nro. 17222, C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

<sup>35</sup> Citó la sentencia del 23 de febrero de 2011, radicado Nro. 17480, C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

En cuanto a la sanción por no enviar información, afirmó que existen suficientes pruebas que evidencian que IBM de Colombia no envió de manera completa la información requerida por la DIAN.

#### **1.8.4 Compensación indebida de IVA en otros periodos**

Concuera con el Tribunal que no existe identidad en la materia de esta pretensión con lo discutido por el contribuyente en la vía gubernativa, como tampoco con el objeto y asunto demandado.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

#### **1. Problema jurídico**

En los términos del recurso de apelación, debe la Sala determinar lo siguiente:

i) Si existe correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión demandada en este proceso. En caso contrario, si se vulneró el derecho de defensa y de contradicción.

ii) Si la parte demandante tiene derecho al reconocimiento de las deducciones registradas en la declaración de renta y complementarios por el año gravable 2006, por concepto de aportes a fondos de empleados; gastos médicos y otros gastos de personal como bonos de ingreso y bonos de retención, premios y premios *Stock Options*, *ISA* y *Housing* y, cuota de sostenimiento universitario.

iii) Si el cálculo realizado por el contribuyente por concepto de corrección monetaria, es el correcto o, por el contrario, le asiste la razón a la Administración en el cálculo realizado en los actos administrativos enjuiciados.

iv) Si procede la sanción por no enviar información, impuesta a IBM de Colombia en los actos administrativos demandados.

v) Si es procedente la sanción por inexactitud o, por el contrario, se configuró la diferencia de criterios entre la Administración y el contribuyente como causal excluyente de esta sanción.

vi) Si hay lugar a la compensación de las obligaciones de IVA del primer y segundo bimestres de 2007.

vii) Si procede la devolución del pago de los intereses de la retención en la fuente correspondiente a abril de 2007.

## **2. Correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión. Garantía del derecho de defensa y de contradicción.**

2.1 Uno de los principios que rigen el proceso de determinación oficial del tributo es el previsto en el artículo 711 del Estatuto Tributario, conforme al cual, la liquidación oficial de revisión debe contraerse a los hechos que hubieren sido analizados en el requerimiento especial o en su ampliación, habida consideración de que el requerimiento es el acto en el que la Administración fija por primera vez los puntos que considera inexactos en la declaración.

Una vez la Administración ha emitido el requerimiento especial, queda delimitado el marco dentro del cual puede darse la modificación de la liquidación privada, manifestación precisamente del derecho fundamental al debido proceso.

2.2 La Sala ha precisado<sup>36</sup> que la relación, enlace o concatenación que se exige respecto de esos actos jurídicos se debe derivar de los “hechos” o “glosas”, de manera que, si los reportados en el denuncia privado son los mismos glosados en el requerimiento especial y en la liquidación oficial, no se configura la violación del principio de correspondencia.

2.3 También se ha reconocido la posibilidad de que la liquidación oficial de revisión incluya nuevos o mejores argumentos para mantener la glosa propuesta en el requerimiento especial<sup>37</sup>.

---

<sup>36</sup> Cfr. las sentencias del 10 de marzo de 2011, radicado Nro. 17075, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, del 16 de octubre de 2014, radicado Nro. 18882, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, del 10 de diciembre de 2015, radicado Nro. 19878, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez y del 1º de junio de 2016, radicado Nro. 20276, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

<sup>37</sup> Cfr. la sentencia del 2 de febrero de 2012, radicado Nro. 16760, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, reiterada en las sentencias del 28 de noviembre de 2013, radicado Nro. 18762, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas y del 1º de junio de 2016, radicado Nro. 20276, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

2.4 En el caso *sub examine* se observa que en el Requerimiento Especial Nro. 310632008000001 del 9 de enero de 2008 y en la Ampliación al Requerimiento Especial Nro. 310642008000002 del 9 de julio de 2008, la DIAN propuso (i) modificar la declaración privada del impuesto sobre la renta del año 2006 para desconocer la deducción por aportes al fondo de empleados, por gastos médicos, por otros gastos de personal [premios, premios *Stock Options*, bonos de ingreso, bonos de retención, ISA, *Housing* y cuotas de sostenimiento universitario], (ii) incremento de ingresos por corrección monetaria, (iii) imponer sanción por inexactitud y (iv) imponer sanción por no enviar información [en la ampliación al requerimiento especial].

2.5 Analizado el contenido de dichos actos administrativos, se evidencia que la Administración sustentó su actuación (i) en la inobservancia de la norma que resultaba aplicable para que procedieran las deducciones solicitadas, (ii) en los errores en el cálculo de la corrección monetaria y (iii) en la configuración de los elementos necesarios para la aplicación de la sanción por inexactitud y por no informar.

Pero, adicionalmente, en algunos de los *ítems* analizados, tanto en el acto de trámite como en el definitivo, la DIAN planteó la insuficiencia probatoria [v.gr. otros gastos de personal<sup>38</sup>].

2.6 Las anteriores glosas fueron mantenidas en la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 312412009000031 del 7 de abril de 2009, hecho que no es controvertido por la sociedad demandante, solo que en esta oportunidad la DIAN presentó argumentos adicionales para mejorar la motivación planteada en el requerimiento especial, porque al tratarse de un acto definitivo, es necesario que la Administración decida todas las cuestiones planteadas en el curso de la actuación, teniendo en cuenta las pruebas debidamente aportadas<sup>39</sup>.

2.7 En este orden de ideas, es claro que la liquidación oficial de revisión demandada guarda correspondencia con los hechos planteados en el requerimiento especial y en su ampliación, conforme lo dispone el artículo 711 del ET, lo que permitió el ejercicio del derecho de defensa y de contradicción de la sociedad actora.

2.8 Tampoco le asiste la razón a la parte apelante en cuanto afirmó que la **sentencia de primera instancia presenta una indebida motivación** al omitir la exposición de las razones de hecho y de derecho para descartar la inexistencia de

---

<sup>38</sup> En las conclusiones expuestas en las páginas 11 y 12 del requerimiento especial, la DIAN se refirió, entre otras razones, a la falta de prueba respecto de los "*gastos de personal*" [FIs. 200 a 201 c. p. Nro. 1].

<sup>39</sup> "Artículo 35. ADOPCIÓN DE DECISIONES. Habiéndose dado oportunidad a los interesados para expresar sus opiniones, y con base en las pruebas e informes disponibles, se tomará la decisión que será motivada a menos en forma sumaria si afecta a particulares".

la violación alegada, porque de manera concreta el *a quo* manifestó: (i) que confrontó el requerimiento especial y su ampliación con la liquidación oficial de revisión y (ii) que entre estos actos administrativos existe correspondencia en las glosas propuestas y en los fundamentos de derecho en los que se sustentan los actos, “*en particular el relativo a la ausencia de prueba con respecto a la afectación de las cuentas contables correspondientes a los pagos laborales rechazados que cuestiona el demandante*”<sup>40</sup>.

2.9 Por lo expuesto, en este caso concreto no se evidencia el desconocimiento del principio de congruencia previsto en materia tributaria, como tampoco la violación del derecho de defensa y contradicción, razón por la cual, le asiste razón al Tribunal al rechazar la procedencia de este cargo de ilegalidad.

### **3 Deducciones**

#### **3.1 Marco normativo**

3.1.1 Tratándose de deducciones en renta, las expensas necesarias son deducibles siempre y cuando (i) sean realizadas durante el año o período gravable en desarrollo de cualquier actividad productora de renta, (ii) tengan relación de causalidad con la renta, (iii) sean necesarias y (iv) sean proporcionadas [art. 107 ET].

3.1.2 La Sala ha sido enfática en señalar que “*en materia tributaria no resulta suficiente la inclusión dentro del denuncia privado de una erogación para que esta sea deducible, pues de una parte, el gasto efectivamente debe realizarse dentro de la vigencia fiscal correspondiente y de la otra, reunir los requisitos exigidos por la disposición tributaria para la deducibilidad de las expensas que se dicen necesarias*”<sup>41</sup>.

3.1.3 En relación con los requisitos señalados en el artículo 107 del ET, la Sala ha dicho lo siguiente<sup>42</sup>:

---

<sup>40</sup> Folios 692 y 693 c. p. Nro. 2.

<sup>41</sup> Sentencia del 7 de octubre de 2010, radicado Nro. 1695, C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez. Reiterada en la sentencia del 6 de agosto de 2014, radicado Nro. 19288, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

<sup>42</sup> Sentencia del 4 de marzo de 2010, radicado Nro. 16557, C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia. Reiterada en la sentencia del 6 de agosto de 2014, radicado Nro. 19288, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

Las **expensas necesarias** corresponden a los gastos que se generan de manera forzosa en la actividad productora de renta. Sin estos no se puede obtener la renta. Son indispensables, aunque no sean permanentes sino esporádicos. Lo esencial es que el gasto sea "*normalmente acostumbrado en cada actividad*".

Entonces, se excluyen los gastos simplemente suntuarios, innecesarios o superfluos y los puramente útiles o convenientes<sup>43</sup>.

Por su parte, la **relación de causalidad** significa que los gastos, erogaciones o salida de recursos del contribuyente guarden relación de causa-efecto con la actividad generadora de renta de este. El vínculo o correspondencia debe establecerse entre la expensa (costo o gasto) y la actividad que se desarrolla (el objeto social principal o secundario), que es la que produce la renta del contribuyente, de tal manera que sin la expensa no es posible obtenerla<sup>44</sup>.

Y, la **proporcionalidad** del gasto atiende a la magnitud que las erogaciones representan dentro del total de la renta bruta (utilidad bruta). Debe medirse en cada caso según la actividad económica que se lleve a cabo y la costumbre comercial para el sector. Así, el rigor normativo cede ante los gastos reiterados, uniformes y comunes que se realicen, sin perjuicio de la causalidad y necesidad que también deben concurrir<sup>45</sup>.

3.1.4 Respecto de la necesidad y de la proporcionalidad, en el artículo 107 del ET el legislador previó que el contribuyente debe determinar estos requisitos con criterio comercial, es decir, desde el entorno en el que desarrolla su actividad económica, lo que ciertamente conduce a que la decisión que adopte respecto a la deducción por expensas necesarias indiscutiblemente deba estar soportada en una costumbre generalizada y de ocurrencia común en la actividad de otras empresas del mismo sector<sup>46</sup>.

---

<sup>43</sup> Sentencia del 12 de mayo de 2005, radicado Nro. 13614, C.P. Héctor J. Romero Díaz. Reiterada en la sentencia del 6 de agosto de 2014, radicado Nro. 19288, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

<sup>44</sup> Entre otras, ver sentencias del 25 de septiembre de 1998, radicado Nro. 9018, C.P. Delio Gómez Leyva; del 13 de octubre de 2005, radicado Nro. 13631, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié; del 2 de agosto de 2006, radicado Nro. 14549, C.P. Ligia López Díaz; del 12 de diciembre de 2007, radicado Nro. 15856, C.P. María Inés Ortiz Barbosa; del 24 de julio de 2008, radicado Nro. 16302, C.P. Ligia López Díaz y del 1º de octubre de 2009, radicado Nro. 16286 C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Posición reiterada en la sentencia del 6 de agosto de 2014, radicado Nro. 19288, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

<sup>45</sup> Sentencia del 1º de octubre de 2009, radicado Nro. 16286. C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Reiterada en la sentencia del 6 de agosto de 2014, radicado Nro. 19288, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

<sup>46</sup> Cfr. la sentencia del 6 de agosto de 2014, radicado Nro. 19288, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

3.1.5 De manera que, cuando el contribuyente solicita el reconocimiento de una deducción, debe aportar el material probatorio suficiente y válido que justifique el derecho que pretende se le reconozca, máxime si alega esta circunstancia.

3.1.6 Debe aclarar la Sala que no solamente se debe tener como sujeto a deducción lo que surja del criterio comercial, porque puede ocurrir que eventualmente existan casos en los que no sea posible hacer esta comparación. A ello debe agregarse el cumplimiento o prueba de los requisitos de necesidad, causalidad y proporcionalidad<sup>47</sup>.

3.1.7 En relación con este tema, la Sala puntualizó que:

*[...] tanto la necesidad como la proporcionalidad deben medirse con criterio comercial y, para el efecto, el artículo 107 del E.T. dispone dos parámetros de análisis. El primero, que la expensa se mida teniendo en cuenta que sea una expensa de las normalmente acostumbradas en cada actividad. La segunda, que la ley no limite la expensa como deducible.*

*Respecto de la primera, habida cuenta de que el parámetro de comparación depende de la actividad que desarrolle la empresa y de las expensas que realicen empresas que desarrollen la misma actividad, este es un asunto de hecho que amerita ser probado y, por lo tanto, la dificultad en este punto concierne a la prueba que deberá acreditar el contribuyente para demostrar el derecho a la deducción. La prueba se debe encauzar a que es una "costumbre normal" hacer la erogación, pero, además, forzosa, pues la costumbre no anula la calidad de necesaria de la expensa. Las expensas que se hacen por obligación de la ley no pueden confundirse con la costumbre, como "Hábito, modo habitual de obrar o proceder establecido por tradición o por la repetición de los mismos actos y que puede llegar a adquirir fuerza de precepto"<sup>48</sup>. En consecuencia, lo forzoso puede devenir del cumplimiento de obligaciones legales, del cumplimiento de obligaciones empresariales<sup>49</sup> o de la costumbre mercantil<sup>50</sup>. Por tanto, la expensa será deducible si cumple el criterio de necesidad atendiendo a cualquiera de las circunstancias descritas<sup>51</sup> (Se subraya).*

3.1.8 Tratándose de **salarios**, el artículo 108 del ET consagra como requisito para su deducción que los empleadores demuestren que están a paz y salvo por aportes al SENA, ICBF, Cajas de Compensación Familiar y los aportes obligatorios previstos en la Ley 100 de 1993.

3.1.9 Para estos efectos, el artículo 127 del Código Sustantivo del Trabajo dispone que *"constituye salario no sólo la remuneración ordinaria, fija o variable,*

---

<sup>47</sup> *Ib.*

<sup>48</sup> DRAE. Definición de Costumbre

<sup>49</sup> Obligaciones derivadas del contrato social o de constitución de la empresa y que se deben cumplir para sacarla adelante, para hacerla productiva y rentable y, por supuesto, para mantener esa productividad y rentabilidad.

<sup>50</sup> Artículos 8 y 9 del C. Co. y 190 del C.P.C.

<sup>51</sup> Sentencia del 2 de febrero de 2012, radicado Nro. 16760, C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

*sino todo lo que recibe el trabajador en dinero o en especie como contraprestación directa del servicio, sea cualquiera la forma o denominación que se adopte, como primas, sobresueldos, bonificaciones habituales, valor del trabajo suplementario o de las horas extras, valor del trabajo en días de descanso obligatorio, porcentajes sobre ventas y comisiones”.*

Por su parte, el artículo 128 del mismo ordenamiento señala que “[n]o constituyen salario las sumas que ocasionalmente y por mera liberalidad recibe el trabajador del empleador, como primas, bonificaciones o gratificaciones ocasionales, participación de utilidades, excedente de las empresas de economía solidaria y lo que recibe en dinero o en especie no para su beneficio, ni para enriquecer su patrimonio, sino para desempeñar a cabalidad sus funciones, como gastos de representación, medios de transporte, elementos de trabajo y otros semejantes. Tampoco las prestaciones sociales [...], ni los beneficios o auxilios habituales u ocasionales acordados convencional o contractualmente u otorgados en forma extralegal por el empleador, cuando las partes hayan dispuesto expresamente que no constituyen salario en dinero o en especie, tales como la alimentación, habitación o vestuario, las primas extralegales, de vacaciones, de servicios o de navidad”.

3.1.10 En consecuencia, los pagos provenientes de la relación laboral que no constituyen salario, no hacen parte de la base para determinar los aportes parafiscales; por lo tanto, no les aplica el artículo 108 del ET para efectos de deducción en la renta.

**3.1.11 De manera que todas aquellas erogaciones pagadas por el empleador al trabajador, que cumplan las condiciones señaladas en el artículo 128 del Código Sustantivo del Trabajo, vale decir, que se paguen de manera ocasional y por mera liberalidad para el buen desempeño de las funciones del trabajador y sin el ánimo de incrementar su patrimonio, las prestaciones sociales y en general todos los beneficios extralegales o pagos en especie respecto de los cuales se haya pactado por las partes que no constituyen salario, para efectos de su deducción, se les aplica el artículo 107 del ET.**

Teniendo en cuenta el anterior marco normativo, se analizan las deducciones objeto de discusión, de la siguiente manera:

**3.2 Fondo de empleados por las sumas de \$82.280.000 y \$1.652.121.000**

3.2.1 Las pruebas aportadas al expediente dan cuenta de lo siguiente:

3.2.1.1 El 1º de octubre de 2001, IBM de Colombia S.A. suscribió convenio con el Fondo de Empleados de IBM de Colombia FEIBM, con el siguiente objeto:

*[...] bienestar para los empleados de IBM. Para tal efecto el FEIBM se compromete a realizar actividades tales como el otorgamiento de préstamos para la asunción de gastos médicos reembolsables por IBM de acuerdo con su plan médico, únicamente en caso en que el empleado lo requiera, el pago inmediato de la cuenta de plan de ayuda educacional a los empleados que apliquen para este beneficio con el posterior reembolso por parte de IBM, la realización de jornadas y/o eventos deportivos, reuniones sociales, jornadas de salud y demás actividades que el FEIBM considere pertinentes teniendo en cuenta primero su objeto social y segundo que dichas actividades tengan como finalidad el mejoramiento de la calidad de vida de los empleados de IBM afiliados al FEIBM*<sup>52</sup> [Subraya la Sala].

La vigencia de este convenio es por término indefinido<sup>53</sup>, a partir de la firma del mismo y se encontraba vigente en el año 2006 –en discusión-, conforme con la certificación suscrita el 13 de agosto de 2010 por el Gerente de Recursos Humanos de IBM de Colombia & CIA SCA<sup>54</sup>, hecho que no es controvertido por la Administración.

En relación con los aportes, en la cláusula quinta de este convenio se previó lo siguiente:

*1. IBM contribuirá al FEIBM con 1 peso por cada peso de ahorro mensual hecho por el empleado en dicho Fondo, hasta un tope máximo de contribución del 5% del sueldo referencial del empleado.*

*La contribución de IBM deberá ser abonada en la cuenta individual del empleado IBM afiliado al FEIBM. Esta contribución no podrá ser retirada por éste a menos que se produzca su desvinculación definitiva como afiliado al Fondo de Empleados o como empleado de IBM, o de acuerdo con la reglamentación que el FEIBM tenga para tal propósito.*

*En tal caso, la suma que le corresponderá por esta contribución será de las siguientes proporciones, dependiendo de la perseverancia en el ahorro:*

**AÑOS DE AHORRO**

**% RETIRABLE DE LA  
CONTRIBUCIÓN DE IBM**

<sup>52</sup> Cfr. la cláusula primera del convenio Fl. 59 c.p. Nro. 1.

<sup>53</sup> Cfr. la cláusula tercera del convenio Fl. 60 c.p. Nro. 1.

<sup>54</sup> Fl. 57 c.p. Nro. 1.

<i>Primer año</i>	<i>20%</i>
<i>Segundo año</i>	<i>40%</i>
<i>Tercer año</i>	<i>60%</i>
<i>Cuarto año</i>	<i>80%</i>
<i>Quinto año</i>	<i>100%</i>

*La proporción restante a la que no tiene derecho el empleado si se retira antes de haber cumplido el quinto año de vinculación al Fondo continúa administrado por el FEIBM, para programas de bienestar social de los empleados afiliados al FEIBM y su familia<sup>55</sup>.*

3.2.1.2 Respecto de los términos y condiciones del aporte al fondo de empleados también se allegó el documento proveniente de Recursos Humanos de IBM Colombia, en el que consta, entre otros aspectos, que: (i) este beneficio busca incentivar en los empleados de IBM el interés por el ahorro; (ii) que se excluye de la base de la contribución la parte correspondiente al factor prestacional; (iii) la contribución será abonada en la cuenta individual del empleado; (iv) el descuento por ahorro será hecho por nómina<sup>56</sup>; (v) las sumas que resulten por causa de abandono por parte de los socios serán destinadas a planes de beneficio común e incentivo al ahorro y (vi) la contribución de la compañía cesará por cada empleado que deje de pertenecer al fondo de empleados o deje de ahorrar regularmente, o forma parte de un fondo mutuo de inversión como los previstos en el Decreto 2968 de 1960<sup>57</sup>.

3.2.1.3 De igual manera, se entregó copia de tres (3) contratos individuales de trabajo, dos a término indefinido y uno a término fijo, suscritos el 13 de marzo, el 7 de junio y el 5 de julio, todos del año 2006<sup>58</sup>, en los que consta que la empleadora – IBM- *“ha expedido un MANUAL DE DESCRIPCIÓN DE BENEFICIOS EXTRALEGALES Y EXTRASALARIALES, el cual contiene los requisitos y condiciones que rigen la causación, liquidación y pago de los beneficios que ha creado y mantiene a favor de sus trabajadores”*.

En esos contratos, específicamente en la cláusula novena, las partes dispusieron expresamente *“que los beneficios extralegales que concede **EMPLEADORA** al (a la) **TRABAJADOR (A)** en virtud de esta cláusula y que se encuentran compilados en el MANUAL DE DESCRIPCIÓN DE BENEFICIOS EXTRALEGALES Y EXTRASALARIALES, y los que pueda otorgar en el futuro, no constituyen factor de*

<sup>55</sup> Fl. 61 c.p. Nro. 1.

<sup>56</sup> En los folios 781 a 788 del c.a. Nro. 6 se aportan 8 desprendibles de nómina. En algunos de estos consta en la casilla “*DEDUCIBLES*” el pago FEIBM mensual.

<sup>57</sup> Fls. 319-320 c.a. Nro. 3.

<sup>58</sup> Fls. 872 a 876, 877 a 882 y 883 a 888 c.a. Nro. 6.

salario y por tanto no se tendrán en cuenta para el cómputo de prestaciones sociales legales o extralegales, vacaciones o indemnizaciones laborales a las que llegare a ser titular el (la) TRABAJADOR (A)". También consta que estos beneficios son "producto de la mera liberalidad de la EMPLEADORA" (Se subraya).

3.2.1.4 En la certificación suscrita el 13 de agosto de 2010 por el Gerente de Recursos Humanos de IBM de Colombia & CIA SCA, consta que "[l]os aportes realizados al Fondo de Empleados durante el año 2006 no constituyen salario, y a los mismos se les practicó retención en la fuente"<sup>59</sup> (Se subraya), esta última afirmación no fue cuestionada por la Administración.

3.2.1.5 En la certificación fechada el 1º de octubre de 2008, suscrita por el Gerente del Área de Recursos Humanos de IBM de Colombia, aportada con ocasión de la respuesta a la ampliación al requerimiento especial, se certificó que: (i) a diciembre del año 2006, el total de afiliados al fondo de empleados era de 413 de un total de 433 trabajadores a nivel nacional, (ii) su vinculación es voluntaria y puede hacerse a partir del ingreso y durante cualquier momento de la relación laboral, (iii) el beneficio es permanente y cubre a todos los empleados de IBM de Colombia con contrato a término indefinido o con contrato a término fijo, (iv) que sin distinción de la posición del trabajador o su labor en la empresa, cuando se afilie al fondo de empleados la compañía contribuye al mismo con un peso por cada peso de ahorro mensual hecho por el empleado al fondo, hasta un tope máximo de contribución del 5% del salario base no integral del empleado y (v) que esta contribución está sujeta a retención en la fuente en cabeza del empleado<sup>60</sup>.

3.2.1.6 Finalmente, se observa el certificado de existencia y representación legal de IBM DE COLOMBIA & CIA SCA, en el que consta que el objeto social lo constituyen:

*LAS ACTIVIDADES PRINCIPALES QUE DESARROLLA IBM DE COLOMBIA & CIA S.C.A., EN VIRTUD DE SU OBJETO SOCIAL SERAN LAS SIGUIENTES: (I) COMPRAR, VENDER, IMPORTAR, DESARROLLAR, PRODUCIR, MANUFACTURAR, FABRICAR, ENSAMBLAR, EXPORTAR, DISTRIBUIR, MEDIAR, PERMUTAR, ALQUILAR, ARRENDAR O ADQUIRIR A CUALQUIER TITULO, EXPLOTAR EN OTRA FORMA BIENES Y PRODUCTOS RELACIONADOS EN GENERAL CON EL CAMPO DEL PROCESAMIENTO DE INFORMACION Y DE LAS TELECOMUNICACIONES Y DEMAS CAMPOS CONEXOS INCLUYENDO MAQUINAS, APARATOS, EQUIPOS, INSTRUMENTOS, MERCANCIAS, COMPONENTES, BIEN SEA COMO MANUALES ELECTRONICOS INFORMATIVOS, CIENTIFICOS, O*

---

<sup>59</sup> Fl. 57 c. p. Nro. 1.

<sup>60</sup> Fl. 2127 c. a. Nro. 15.

*TECNOLOGICOS Y PROGRAMAS DE COMPUTADOR, APLICACIONES, PROCESOS Y MATERIALES DE PROGRAMACION Y LOS ACCESORIOS, ADITAMENTOS Y REFACCIONES PARA TODOS Y CADA UNO DE LOS PRODUCTOS O BIENES MENCIONADOS ANTERIORMENTE; (II) PRESTAR POR CUENTA PROPIA O DE TERCEROS Y A LA VEZ RECIBIR BIEN SEA EN EL PAIS O EN EL EXTRAJERO, TODA CLASE DE SERVICIOS RELACIONADOS DIRECTAMENTE CON LOS OBJETOS INDICADOS ANTERIORMENTE, ENTRE LOS CUALES SE INCLUYEN PERO NO SE LIMITAN A: SERVICIOS TECNICOS DE ASESORIA DE CONSULTORIA DE PROFESIONALES, TALES COMO LOS DE INTEGRACIÓN DE SISTEMAS, LOS DE EDUCACION, OUTSOURCING, CONSTRUCCION DE CENTROS DE COMPUTO, RELOCALIZACION DE EQUIPOS DE CONECTIVIDAD, CABLEADO Y PLAN DE CONTINGENCIA, SERVICIOS DE TELECOMUNICACIONES DE SOPORTE Y DE SUPERVISION Y EN GENERAL CUALQUIER TIPO DE SERVICIOS RELACIONADOS DIRECA O INDIRECTAMENTE CON LAS TECNOLOGIAS DE LA INFORMACION [...]”<sup>61</sup>.*

3.2.2 Las anteriores pruebas evidencian que los aportes al fondo de empleados, objeto de cuestionamiento, fueron concebidos y constituyen un incentivo para los trabajadores de IBM de Colombia, constituyéndose en un pago indirecto mensual a favor de aquellos que cumplan las condiciones que para el efecto se señalaron.

3.2.3 Es cierto, como lo sostiene la DIAN, que este aporte no se reporta respecto de todos los empleados de la compañía, pero es porque esta contribución se abona a la cuenta individual de cada empleado, siempre y cuando se encuentre afiliado al Fondo de Empleados de IBM de Colombia.

Es decir, constituye una erogación a cargo del empleador y a favor del empleado que cumpla las condiciones previstas en el convenio suscrito entre IBM de Colombia S.A. y el Fondo de Empleados de IBM de Colombia FEIBM, motivo por el cual, el hecho de que no se beneficien todos los empleados no resulta ser una razón concluyente para que se rechace como deducción.

3.2.4 Ahora bien, es evidente que conforme con el objeto social de IBM de COLOMBIA, la mano de obra es un factor determinante en su desarrollo, es decir, tiene una participación activa en la actividad productora de renta<sup>62</sup>; por lo tanto, el incentivo al trabajador<sup>63</sup>, resulta ser una razón válida para que un pago pueda ser

---

<sup>61</sup> Fl. 45 c. p. Nro. 1.

<sup>62</sup> De acuerdo con los Estados Financieros la obtención de ingresos de IBM de Colombia durante el año 2006 proviene de “Ventas de mercancía” y “Servicios y arrendamientos”.

<sup>63</sup> Según el Diccionario de la Lengua Española incentivar significa: “1. *adj.* Que mueve o excita a desear o hacer algo. *Apl. a cosa, u. m. c. s. m.* La victoria fue un incentivo para seguir. 2. *m.* Estímulo que se ofrece a una persona, grupo o sector de la economía con el fin de elevar la producción y mejorar los rendimientos”.

deducido en el impuesto sobre la renta, porque genera beneficios para la fuerza trabajadora de una empresa.

3.2.5 Sobre el carácter laboral de los pagos hechos por una empresa a sus trabajadores mediante el fondo de empleados, la Sala ha dicho que (i) en esencia, constituyen una retribución adicional para el trabajador, (ii) que existe un nexo causal frente a la actividad productora de renta porque la fuerza laboral constituye un elemento indispensable en la producción de la renta, (iii) que por la misma razón, resulta necesario el gasto para la obtención efectiva del ingreso, en cuanto incide de manera directa en la producción de la empresa y (iv) que el concepto de gasto “*pagos laborales*” indica que es el normalmente acostumbrado en la actividad productora de renta, porque atiende a la necesidad de vincular trabajadores al proceso productivo<sup>64</sup>.

3.2.6 Conforme con lo expuesto, **se concluye que los incentivos económicos a favor de los trabajadores constituyen un gasto que resulta deducible porque tiene su origen en la relación laboral, aunque no constituye salario, genera beneficios para los trabajadores de la empresa –elemento indispensable en la obtención de ingresos- y se instituye como una práctica en la estrategia empresarial que las empresas promuevan incentivos a sus trabajadores mediante el fondo de empleados.**

3.2.7 En este orden de ideas, en el caso *sub examine* se cumplen los requisitos de necesidad y de nexo de causalidad previstos en el artículo 107 del ET, motivo por el cual, **prospera el cargo y, en consecuencia, se acepta la deducción de \$82.280.000 cuenta PUC 510595 y de \$1.652.121 cuenta PUC 520595, por concepto de aportes realizados al fondo de empleados.**

### **3.3 Gastos médicos por \$626.966.198 y \$192.290.059**

3.3.1 Las pruebas que obran en el expediente, dan cuenta de lo siguiente:

3.3.1.1 En el documento titulado “***Respuesta a solicitud adicional de documentos***”<sup>65</sup>, sin firma, tenido en cuenta por la Administración en la liquidación

---

<sup>64</sup> Cfr. la sentencia del 12 de mayo de 2005, radicado Nro. 13614, C.P. Héctor J. Romero Díaz, reiterada en las sentencias del 22 de marzo de 2013, radicado Nro. 19002 y del 22 de marzo de 2013, radicado Nro. 19002, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

<sup>65</sup> Fl. 866 c. a. Nro. 6.

oficial de revisión<sup>66</sup> y en la resolución que decidió el recurso de reconsideración<sup>67</sup>, el contribuyente informó lo siguiente:

### **Plan Médico**

a. *Los funcionarios de la Compañía realizan funciones de asesoría técnica en diversas empresas en el país situadas en ciudades intermedias y pequeñas poblaciones donde por lo general existen entidades bancarias, petroleras y del sector público, las cuales solicitan nuestros servicios relacionados con la informática; dichas poblaciones por lo general tienen climas y geografía difíciles. Nuestros funcionarios tienen que desplazarse a estos sitios a atender los diferentes problemas técnicos de los servidores, equipos, conexiones, mantenimientos y servicios en general. Este desplazamiento afecta las condiciones básicas de salud que la Compañía ofrece a los empleados, por lo que para compensar este detrimento, le es reconocido éste Plan Médico, entendiendo que los planes obligatorios de salud (P.O.S.) no cubren con (sic) todas (sic) necesidades en ciertas enfermedades y medicinas requeridas para estas; así como cierto tipo de asistencia medica (sic) en casos particulares<sup>68</sup>.*

3.3.1.2 En el documento de Recursos Humanos Andino V. 11 de IBM, “creado por Adriana Perilla el 21/06/2001”<sup>69</sup>, titulado “**RESUMEN DE BENEFICIOS Y SUS VALORES**”, respecto del plan médico se señaló lo siguiente:

#### **\*CUBRIMIENTO**

-Cónyuge

-Hijos solteros menores de 19 años

-Solteros mayores de 19 años pero menores de 22 estudiantes o incapacitados si dependen enteramente del empleado.

#### **\*ALCANCE DEL BENEFICIO**

-80% de los gastos médicos quirúrgicos/hospitalarios, medicamentos

-Hasta \$252.000 diarios por habitación en clínica

-Reembolso tope por familia USD\$100.000 de por vida

-Deducible anual por familia \$210.000<sup>70</sup>.

3.3.1.3 A su vez, se aportó el documento denominado “**NORMAS DEL PLAN MÉDICO IBM COLOMBIA 2008**” de Recursos Humanos Andino V. 11 de IBM,

<sup>66</sup> En la página 41 de la liquidación oficial de revisión la Administración manifestó que “[r]especto de esta cuenta (folio 866) la empresa informa que corresponde a pagos efectuados por la empresa a funcionarios de la compañía que realiza trabajos en lugares diferentes a la sede habitual y que la empresa hace este pago como recompensa por detrimento.” (En el folio 866 señalado en el acto administrativo, se observa el documento que contiene el Plan Médico) (Fl. 409 c. p. Nro. 1).

<sup>67</sup> En la página 24 de la resolución recurso de reconsideración la DIAN expuso que “[a] folios 865 a 866, la respuesta a la solicitud adicional de documentos la cual no obstante ser un documento sin firma respecto del Plan Médico refiere que [...]” 480 vlto. c. p. Nro. 1.

<sup>68</sup> Fl. 866 c.a. Nro. 6.

<sup>69</sup> Modificado por Aura Mery Daza/Colombia/Contr/IBM, fecha: 04/06/2007.

<sup>70</sup> Fl. 1099 c.a. 8.

“creado por ADRIANA Perilla el 21/06/2001”<sup>71</sup>, en el que consta que el Plan Médico de IBM “es un beneficio que voluntariamente otorga la empresa a sus empleados, con el propósito de incentivar en ellos el interés por el cuidado de la salud y la de los suyos”<sup>72</sup>.

En este documento se especifican los beneficiarios, los beneficios, el deducible, la cobertura del plan, las exclusiones y las instrucciones para solicitar el reembolso, en los casos en los que haya lugar al mismo.

3.3.1.4 También se observa el Certificado del Gerente del Área de Recursos Humanos de IBM, expedido el 10 de octubre de 2008, en el que consta:

*Que en relación con el Plan Médico que la Compañía ofrece a sus empleados, ocurre lo siguiente:*

*1. Al mismo tienen derecho todos los empleados de IBM de Colombia y CIA S.C.A. a nivel nacional.*

*2. Que el beneficio se adquiere al inicio de la relación laboral, que dicho programa es permanente y cobija a todos los empleados de IBM.*

*3. Que en cualquier caso, un trabajador sin distinción de su posición o labor en la empresa, tiene derecho al plan médico, la Compañía asume el ochenta por ciento (80%) del total de los gastos médicos utilizados, siempre y cuando estén cubiertos por el mismo, el ciento por ciento (100%) de los gastos si la pareja también trabaja en IBM y el noventa por ciento (90%) si los gastos se han generado fuera del país, como consecuencia de una asignación internacional.*

*4. Que el Plan Médico de IBM ampara, además de los empleados de la Compañía, a sus cónyuges e hijos solteros menores de 19 años, que dependan de ellos. También ampara a los hijos solteros con edades entre los 19 y 22 años (inclusive) si se encuentran incapacitados o son estudiantes sin empleo de tiempo completo, siempre y cuando dependan enteramente del empleado.*

*5. Que según los archivos históricos de la Compañía este plan (sic) Médico de IBM de Colombia & CIA S.C.A. está vigente antes de 1980, sin interrupciones*<sup>73</sup> (Se subraya).

---

<sup>71</sup> Modificado por Aura Mery Daza/Colombia/Contr/IBM, fecha: 13/02/2008.

<sup>72</sup> Fls. 1101 a 1103 c.a. 8

<sup>73</sup> Fl. 2143 c.a. Nro. 15.

3.3.2 De lo anterior se infiere que el beneficio por el Plan Médico de IBM de Colombia corresponde a un plan complementario al Plan Obligatorio de Salud<sup>74</sup>, ofrecido por la compañía a sus trabajadores, con el propósito de que estos obtengan mayor cobertura y beneficios opcionales como la atención en eventos no incluidos en el POS, lo que ciertamente promueve beneficios en la salud del recurso humano de la compañía y, necesariamente, en su productividad.

3.3.3 Conforme con el artículo 5 del Decreto Reglamentario 3750 de 1986, constituyen **pagos indirectos** hechos al trabajador, *“los pagos que efectúe el patrono a terceras personas, por la prestación de servicios o adquisición de bienes destinados al trabajador o a su cónyuge, o a personas vinculadas con él por parentesco siempre y cuando no constituyan ingreso propio en cabeza de las personas vinculadas al trabajador y no se trate de cuotas que por ley deban aportar los patronos a entidades tales como el Instituto de Seguros Sociales, el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar y las Cajas de Compensación Familiar”*.

En la medida en que esta definición fue establecida para efectos del procedimiento aplicable para realizar la retención en la fuente, la norma agregó que *“[s]e excluyen los pagos que el patrono efectúe por concepto de educación, salud y alimentación en la parte que no exceda el valor promedio que se reconoce a la generalidad de los trabajadores de la respectiva empresa por tales conceptos y siempre y cuando correspondan a programas permanentes de la misma para con los trabajadores”*.

3.3.4 Sobre este tema, la Sala ha dicho que *“los pagos que los empleadores realicen a terceras personas, por concepto de educación, salud y alimentación, para sus trabajadores o sus familias, que cumplan los requisitos exigidos en el artículo 5° del Decreto Reglamentario 3750 de 1986 y en el artículo 387-1 del Estatuto Tributario para no estar sujetos a retención en cabeza del empleado, son deducibles, por tratarse de pagos laborales indirectos que de conformidad con las normas tributarias no están sujetos a retención en la fuente”*<sup>75</sup>.

3.3.5 También ha precisado que *“la normativa citada no exige que el programa se reconozca a la totalidad de los trabajadores de la empresa, sino que sea permanente y que cualquier trabajador pueda acceder al programa, sin exclusión alguna por razón del cargo que ostente el trabajador o por alguna condición especial, y que de la generalidad de los trabajadores que pertenecen a ese programa se establezca el promedio base de la exclusión”*<sup>76</sup>.

---

<sup>74</sup> Conforme con el artículo 49 Constitución Política, modificado por el Acto Legislativo No 02 de 2009, la atención de la salud es un servicio público a cargo del Estado. Por lo tanto, se garantiza a todas las personas el acceso a los servicios de promoción, protección y recuperación de la salud.

<sup>75</sup> Sentencia del 25 de noviembre de 2004, radicado Nro. 14295, C.P. Ligia López Díaz, reiterada en las sentencias del 13 de agosto de 2009, radicado Nro. 16217, C. P. William Giraldo Giraldo y del 27 de marzo de 2014, radicado Nro. 18754, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

<sup>76</sup> Sentencia del 27 de marzo de 2014, radicado Nro. 18754, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

3.3.6 De lo expuesto resulta claro que: (i) las erogaciones realizadas por IBM de Colombia por concepto de “*gastos médicos*” constituyen pagos indirectos<sup>77</sup>, (ii) que estos pagos son necesarios para que la compañía lleve a cabo su objeto social, habida cuenta de que la mano de obra es un factor determinante en su desarrollo y (iii) que tienen relación de causalidad con la actividad generadora de renta del contribuyente, porque es innegable la estrecha relación que existe entre la salud de los trabajadores y la obtención, mantenimiento o mejora en la productividad, tanto es así, que se ha convertido en una estrategia importante para contribuir con la productividad de las empresas.

3.3.7 Por lo expuesto, se advierte que contrario a lo sostenido por el Tribunal, en el caso *sub examine* se cumplen los requisitos de necesidad y nexo de causalidad previstos en el artículo 107 del ET, motivo por el cual, **prospera el cargo y, en consecuencia, se reconoce como deducción la suma de \$626.966.198<sup>78</sup> y de \$192.290.059<sup>79</sup> tomada como costo, por concepto de gastos médicos.**

Respecto del requisito de la proporcionalidad, se advierte que la DIAN se limitó a señalar que se descartaba su cumplimiento porque las expensas en cuestión no cumplían los requisitos de necesidad y de nexo de causalidad<sup>80</sup>, es decir, no cuestionó que se tratara de una erogación desproporcionada, motivo por el cual no amerita que la Sala se detenga en su análisis.

3.3.8 Finalmente, es preciso advertir que, contrario a lo sostenido por la parte apelante, el Tribunal sí se refirió a los gastos médicos, solo que lo hizo de manera global con los demás *ítems* en discusión, tal como se puede observar en las páginas 36 y 37 de la sentencia apelada<sup>81</sup>, razón por la cual se considera que la motivación expuesta en la sentencia de primera instancia para mantener este rechazo es sucinta pero clara, aunque no se comparta en esta oportunidad.

#### **3.4 Bonos de ingreso y bonos de retención por \$145.469.084 y \$117.859.154, respectivamente**

3.4.1 Las pruebas que obran en el expediente, dan cuenta de lo siguiente:

---

<sup>77</sup> Cfr. el artículo 128 del Código Sustantivo del Trabajo, modificado por el artículo 15 de la Ley 50 de 1990.

<sup>78</sup> Cuenta 520584.

<sup>79</sup> Cuentas 613554, 615530, 615531, 615532, 615540 y 615595 (Fl. 746 c.a. Nro. 5).

<sup>80</sup> Cfr. página 26 de la Resolución Nro. 900054 del 7 de mayo de 2010, mediante la cual se desató el recurso de reconsideración interpuesto por el contribuyente contra la liquidación oficial de revisión (Fl. 484 vltto. c. p. Nro. 1).

<sup>81</sup> Fls. 700-701 c. p. Nro. 2.

3.4.1.1 En el documento denominado “**ACLARACIÓN DE CONCEPTOS DE NÓMINA**”<sup>82</sup>, suscrito por el Jefe de Impuestos y por la Jefe de Nómina de IBM de Colombia & CIA, se informó que los premios y bonificaciones “[c]orresponden a los beneficios que tienen los empleados de la Compañía con lo que se incentivan económicamente. Este incentivo está directamente relacionado con el cumplimiento de netas (sic) de ventas, planes de expansión del mercado, obtención de negocios claves para IBM y los generados por las evaluaciones periódicas de los funcionarios”<sup>83</sup>.

Dentro de estas bonificaciones se encuentran los bonos de ingreso y los bonos de retención<sup>84</sup>.

3.4.1.2 En la respuesta a la ampliación al requerimiento especial, el contribuyente explicó que:

*El bono de ingreso corresponde a una bonificación que IBM otorga a funcionarios que son captados de otras compañías, en las que han demostrado su profesionalismo y logro de metas. Dicha bonificación tiene por objeto que los funcionarios “captados” apliquen todo su conocimiento y experiencia en IBM y en los negocios en que son enfocados. De esta manera, IBM mejora sus condiciones y competencia respecto de otras compañías del mercado.*

*Por su parte, el bono de retención es un incentivo a los mejores trabajadores de IBM por su permanencia y excelente desempeño en la Compañía, a fin de conseguir y sobrepasar los objetivos y metas propuestas por IBM en su actividad productora de renta. Dicha bonificación tiene como fin incentivar la productividad del empleado y retener de esta manera a aquellos que son clave para el crecimiento y desarrollo de la Compañía*<sup>85</sup>.

<sup>82</sup> Aportado “[c]omo anexo explicatorio y complementario de la Certificación emitida por el departamento de recursos humanos, presentamos la ampliación de conceptos encontrados en la nómina, a saber”. Documento que fue entregado por el contribuyente en atención al requerimiento hecho por la Administración, conforme con el Acta de Entrega del 28 de abril de 2008 (Fls. 1073-1074 c.a. Nro. 8).

<sup>83</sup> Fl. 1118 c.a. Nro. 8.

<sup>84</sup> En este documento se relacionan como premios y bonificaciones a favor de los trabajadores de IBM, los siguientes:

CONCEPTO NÓMINA	DETALLE	BASE PARAFISCAL
PREMIOS	PREMIOS	No es base
PREMIOS STOCK OPT	PREMIOS EN ACCIONES	No es base
<u>BONO DE INGRESO</u>	<u>BONO DE INGRESO A LA COMPAÑÍA</u>	<u>No es base</u>
BONO ESPECIAL	BONIFICACIÓN ESPECIAL	No es base
BONIFICAC ESPECIAL	INDEMNIZACIONES	No es base
<u>BONO RETENCIÓN</u>	<u>BONO RETENCIÓN O ANTIGÜEDAD</u>	<u>No es base</u>
PERFOR. BONUS INT	BONO CUMPLIMIENTO DE OBJETIVOS	Porción no integral (70%)

(Se subraya).

<sup>85</sup> Fls. 1515 a 1516 c.a. Nro. 11

3.4.1.3 Del análisis de la relación en Excel<sup>86</sup> aportada en sede administrativa, se infieren los siguientes pagos por bonos de ingreso y de retención<sup>87</sup>:

Empleado	Bono Ingreso	Bono Retención
	Valor bonificación	Valor bonificación
Juarez Drape Daniel Eduardo	\$32.000.000	\$0
González García Jorge	\$23.745.100	\$0
Mogollón Urbe Alfonso	\$22.772.100	\$0
Ferreira Cortes John	\$47.856.200	\$0
De Greiff Cadavid Natalia	\$0	\$22.745.900
Rueda Serrano Clara Inés	\$0	\$13.647.540
Arenas Araujo Ciro Alberto	\$0	\$17.946.075
Agudelo Oscar Jaime	\$11.386.050	\$0
Ramírez Becerra William	\$0	\$5.918.750
Rodríguez Arévalo Álvaro	\$7.709.634	\$0
Barón Gómez Nicolás	\$0	\$11.386.050
Lasprilla Quiñones Carlos	\$0	\$11.641.714
Serrano Garzón Juan Carlos	\$0	\$34.573.125
<b>Total</b>	<b>\$145.469.084</b>	<b>\$117.859.154</b>

3.4.2 Como se observa, los bonos de ingreso los otorga IBM de Colombia a ciertos empleados que, en su criterio, contribuyen a mejorar las condiciones y competencia respecto de otras empresas con las que concurre en el mercado, en tanto que, los bonos de retención constituyen un incentivo que la empresa confiere a los trabajadores que por su desempeño participan en la consecución de metas y objetivos propuestos en la actividad productora de renta.

3.4.3 En consideración a lo anterior, lo primero que precisa la Sala es que en el proceso de globalización, el capital humano constituye un elemento clave para afrontar los retos que se presentan en el ámbito empresarial; por lo tanto, es innegable la necesidad de atraer y retener el talento<sup>88</sup> humano, en el entendido de que se trata de captar personas o profesionales que gozan de la capacidad de desempeñar o ejercer una actividad de manera eficaz, es decir, se refiere a las personas que tienen el potencial de buen desempeño de sus funciones, lo que las

<sup>86</sup> Se analiza y valora esta prueba porque la DIAN fundamentó el rechazo de esta glosa en el incumplimiento de los requisitos de necesidad y causalidad del gasto, pero, no cuestionó la realidad del mismo.

<sup>87</sup> Fls. 1177 a 1180 c.a. Nro. 8.

<sup>88</sup> Según la Real Academia Española de la Lengua, talento significa: "1. m. **inteligencia** (ll capacidad de entender). 2. m. **aptitud** (ll capacidad para el desempeño o ejercicio de una ocupación). 3. m. Persona inteligente o apta para determinada ocupación".

convierten en un elemento clave para mantener y mejorar la productividad en una empresa.

3.4.4 Es entendible que en algunos casos la mano de obra resulte ser un factor determinante en el desarrollo del objeto social de las compañías; por lo tanto, no se descarta que se otorguen incentivos para atraer y mantener a los profesionales que ofrezcan mayor productividad y competencia para la empresa.

3.4.5 Los incentivos pagados a favor de los trabajadores de una empresa, aunque no constituyen factor salarial ni prestacional, son considerados pagos de índole laboral, independientemente de la denominación que se les haya dado y de su habitualidad.

3.4.6 Tratándose de pagos extraordinarios, se debe tener en cuenta que los beneficiarios de los mismos estén vinculados con la actividad productora de renta y que inciden en la generación del ingreso sometido a gravamen.

Al respecto, es oportuno mencionar que el artículo 107 del ET no exige que a instancia del gastos se genere un ingreso, es decir, que no se establece que tenga relación como gasto – ingreso sino como gasto – actividad, aunque la injerencia que tiene el gasto en la productividad puede probarse con el ingreso obtenido, aunque esta no es la única prueba<sup>89</sup>.

3.4.7 En este orden de ideas, los pagos hechos al trabajador de IBM para captarlos o retenerlos, en consideración a su carácter laboral, cumplen los requisitos de necesidad y de nexo de causalidad previstos en el artículo 107 del ET, porque como se expuso con anterioridad, la fuerza laboral constituye un elemento indispensable en la producción de la renta, lo que repercute en que se considere un gasto necesario para la obtención del ingreso, en cuanto incide de manera directa en la producción de la empresa, razón por la cual, no era necesario que la parte demandante probara la costumbre mercantil respecto de dichos beneficios o incentivos a los trabajadores, para acceder al beneficio tributario.

En lo que tiene que ver con el requisito de la proporcionalidad, la Sala advierte que la DIAN no expuso razones concretas para desestimar el cumplimiento de esta

---

<sup>89</sup> En este sentido cfr. la sentencia del 19 de mayo de 2011, radicado Nro. 18039, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, en la que se citó la sentencia del 10 de marzo de 2011, radicado Nro. 17075. C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

exigencia y que debido a su monto, no se observa que resulte desproporcionado el monto reclamado.

3.4.8 En conclusión, prospera el cargo y, en consecuencia, se acepta la deducción por las sumas de \$145.469.084 y \$117.859.154 por concepto de bonos de ingreso y bonos de retención, respectivamente.

**3.5 Premios *Stock Options* y otros premios por \$18.728.296 y \$296.085.625, respectivamente**

### **3.5.1 Premios *Stock Options***

3.5.1.1 En el expediente se observan las siguientes pruebas:

3.5.1.1.1 En el documento denominado “**ACLARACIÓN DE CONCEPTOS DE NÓMINA**”, suscrito por el Jefe de Impuestos y la Jefe de Nómina de IBM de Colombia & CIA<sup>90</sup>, se explicó que *Stock Option* es:

*[...] uno de los beneficios a los que los funcionarios de la Compañía tienen derecho, donde la bonificación por la obtención de metas y en general por buen desempeño, en el que la especie cambia de dinero a acciones de la Compañía casa matriz en USA. Es decir, no se les da el común y usual abono a la cuenta en de (sic) nómina, sino que se le otorga el valor de la bonificación en acciones. Así las cosas, este funcionario se verá muy motivado, pues se trata de un incentivo en el cual el funcionario además que obtiene su bonificación, se ve motivado a la cultura del ahorro, pues dichas acciones le generarán un beneficio a futuro relacionado con los dividendos a lugar y la posibilidad de vender posteriormente dichas acciones en un futuro a un mayor valor de lo que las compró. El presente concepto es base de retención para el empleado, en virtud de la aplicación de los Artículos 87-1 y 107 del E.T.<sup>91</sup>.*

3.5.1.1.2 En el Formato de Recursos Humanos Andino V. 1.1 creado por “*Aura Mery Daza el 18/04/2008*”<sup>92</sup>, se explican las generalidades de este programa, en los siguientes términos:

*El programa IBM’s Employee Stock Options está diseñado específicamente para empleados cuyos skills son críticos, de alto potencial y que contribuyen*

---

<sup>90</sup> Aportado “[c]omo anexo explicatorio y complementario de la Certificación emitida por el departamento de recursos humanos, presentamos la ampliación de conceptos encontrados en la nómina, a saber”. Documento que fue entregado por el contribuyente en atención al requerimiento hecho por la Administración, conforme con el Acta de Entrega del 28 de abril de 2008 (Fls. 1073-1074 c.a. Nro. 8).

<sup>91</sup> Fl. 1119 c.a. Nro. 8.

<sup>92</sup> Modificado por Aura Mery Daza /Colombia/Contr/IBM, fecha: 23/04/2008.

*directamente al éxito colectivo, siendo una herramienta de retención para una población limitada a los talentos clave (sic) de nuestra organización.*

*Su otorgamiento está basado en skills (job category) y evalúa cuales son los skills más críticos para el éxito y futuro de IBM, las nominaciones de candidatos es coordinada entre la unidad de negocio y el Country General Manager del país.*

*La lista final de los candidatos seleccionados para recibir este beneficio debe ser previamente aprobada por el SSA BU Executivem, SSA HR Executive y SSA General Manager, quienes a su vez determinarán el tiempo de permanencia del empleado seleccionado para hacer efectivo sus Stock options<sup>93</sup>.*

3.5.1.1.3 En el documento de Recursos Humanos Andino V. 1.1<sup>94</sup>, “creado por Adriana Perilla el 21/06/2001”<sup>95</sup> y titulado “PLAN DE ACCIONES”, se presenta el “**Plan de compra de Acciones de IBM**”<sup>96</sup> y, entre otros aspectos, se explica lo siguiente:

- Se dice que a partir de julio del año 2000, el plan de compras de acciones - *Employee Stock Purchase Plan (ESPP)*, les ofrece a los empleados de IBM una forma “*aun más atractiva de comprar acciones de IBM a precio reducido*”.
- La ventaja de este plan es que se pueden comprar acciones de IBM a un precio especial que incluye un descuento exclusivo del 15% para empleados. Se garantiza que el precio de compra no se incrementará durante seis (6) meses, aun en el supuesto que durante ese período se aumentara el valor de la acción.
- Se incentiva a los empleados a participar porque con este plan se les ofrece a los trabajadores de IBM de Colombia la oportunidad de ser accionistas de la compañía y compartir de forma directa el éxito de la misma.
- Todos “*los empleados regulares*” de IBM que trabajen tiempo completo o parcial pueden participar.
- Para participar, se debe inscribir antes de que comience el periodo de oferta y una vez inscrito, la participación continúa durante todo el periodo y en los sucesivos hasta que decida hacer algún cambio.
- Para inscribirse solo se deberá completar la solicitud de inscripción al plan, diligenciar los datos, imprimirlo y remitirlo al Departamento de Nómina.
- La inversión puede oscilar entre un mínimo del 1% y un máximo del 10% de

---

<sup>93</sup> Fl. 1117 c.a. Nro. 8.

<sup>94</sup> Aportado por el contribuyente en atención al requerimiento hecho por la Administración, conforme con el Acta de Entrega del 28 de abril de 2008 (Fls. 1073-1074 c.a. Nro. 8).

<sup>95</sup> Modificado por Aura Mery Daza /Colombia/Contr/IBM, fecha: 06/02/2008

<sup>96</sup> Fls. 1107-1109 c.a. Nro. 8.

la remuneración del trabajador, cualquier porcentaje entero, que será descontado de la nómina cada mes, bajo el concepto de “*Plan de Acciones Descuento Fijo*”<sup>97</sup> y/o “*Plan de Acciones Descuento Variable*”<sup>98</sup>.

- El porcentaje de inversión se puede reducir o interrumpir, pero no incrementar durante el periodo de la oferta, cambio que tendrá efecto en el mes siguiente.
- Las acciones se mantendrán en una cuenta individualizada a nombre del trabajador.
- Las acciones se pueden vender solicitándolo al administrador del plan mediante una comunicación.
- Si cesa la vinculación laboral con IBM las acciones se podrán vender o conservar.
- Si se desea, los dividendos se pueden reinvertir de manera total o parcial.

3.5.1.1.4 En la relación de Excel (sin firma)<sup>99</sup> se discriminan los conceptos de nómina mes a mes durante el año 2006. Se observa que por concepto de Premios *Stock Options* IBM de Colombia pagó<sup>100</sup> las sumas de \$5.541.818 y \$13.186.478, durante los meses de noviembre y diciembre del citado año, respectivamente<sup>101</sup>. En los demás meses no se registra ninguna suma de dinero.

3.5.1.1.5 En la relación de costos de nómina del año 2006 (sin firma), aparece registrado el pago por concepto de Premios *Stock Options*, por la suma total de \$18.728.296, código 11A<sup>102</sup>.

3.5.1.1.6 En la relación de Excel aportada por el contribuyente, se señalan los siguientes empleados como merecedores de estos premios<sup>103</sup>:

Empleado	Valor Stock Options
----------	---------------------

<sup>97</sup> Se consideran remuneraciones fijas el salario básico.

<sup>98</sup> Se consideran remuneraciones variables los premios, las comisiones por ventas, GDP, AIP y las horas extras.

<sup>99</sup> Esta relación corresponde al anexo Nro. 2 del documento denominado “**SOLICITUD DE DOCUMENTOS**” “**RENTA 2006**” “**28/11/2007**”, suscrito por el señor Jorge Bolívar (IBM) y por la señora Martha Elena Caycedo (DIAN), visible en el folio 722 del c.a. Nro. 5.

<sup>100</sup> En esta glosa la Administración no está desconociendo la realidad del gasto sino el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 107 del Estatuto Tributario.

<sup>101</sup> Fl. 744 c.a. Nro. 5.

<sup>102</sup> Fl. 894 c.a. Nro. 6.

<sup>103</sup> Fls. 1181-1184 c.a. Nro. 8.

Márquez Palma Patricio Alejandro	\$5.541.818
Rodríguez López Jair Edgar	\$13.186.478
<b>Total</b>	<b>\$18.728.296</b>

3.5.1.2 Para resolver, es preciso tener en cuenta que las *stock options*<sup>104</sup> –opciones de compra de acciones, son un instrumento que suelen utilizar las empresas para fomentar la productividad mediante la motivación de los trabajadores, otorgándoles la posibilidad de convertirse en accionistas, pero con unas condiciones especiales y con el objetivo fundamental de optimizar la gestión, lograr permanencia en la empresa, e incluso, para mejorar las condiciones retributivas de los trabajadores sin disminuir la liquidez de la compañía; por lo tanto, en términos generales, sería procedente su deducción.

En efecto, la Sala reconoce que es común que en algunos sectores se incentive o motive a los empleados con ciertos beneficios, entre otros, la participación mediante acciones en la empresa o compañía, con lo que se afianza el sentido de pertenencia y compromiso frente a esta, lo que ciertamente influye en el esfuerzo para incrementar sus ingresos.

3.5.1.3 En este caso, la DIAN no discute que esos premios se hayan hecho efectivos mediante acciones de la compañía, la relación laboral existente entre ésta y los beneficiarios, como tampoco la realidad de la erogación.

La Administración afirmó que *“los referidos premios no constituyen una retribución al servicio prestado, no cubren a la generalidad de empleados por cuanto se pagan a funcionarios excepcionales, de manera que no cumplen los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad; se reitera que este gasto puede ser conveniente o útil, pero no está probado cómo realmente contribuyó a aumentar la productividad de la empresa o que por pagarse únicamente a los funcionarios exitosos se aumentaron los ingresos generadores de renta”*. Adicionalmente, *“no existe prueba acerca de la usual práctica comercial de estos premios dentro de la actividad económica”*<sup>105</sup>.

<sup>104</sup> “es un derecho que concede la empresa a sus colaboradores a comprar un cierto número de acciones de la misma a un determinado precio (precio de ejercicio) y durante un período de tiempo” en <http://www.expansion.com/diccionario-economico/stock-options-planes-de.html>

<sup>105</sup> Argumento expuesto en la resolución que decidió el recurso de reconsideración (Fl. 484 c. p. Nro. 1).

3.5.1.4 Respecto de los argumentos expuestos por la DIAN en el sentido que estos premios no constituyen una retribución al servicio prestado y no cubren a la generalidad de empleados, la Sala no los comparte, porque ciertamente el incentivo para el cumplimiento de metas y el mejor desempeño del trabajador puede ser considerado como bonificaciones extralegales a favor de los trabajadores, sin que constituya un requisito necesario que dicho estímulo se haga efectivo respecto de todos los trabajadores de la empresa.

3.5.1.5 La Sala insiste en que el artículo 107 del ET no exige que a instancia del gasto se genere un ingreso y que en el presente caso no era necesaria la prueba de la usual práctica comercial de estos premios dentro de la actividad económica desarrollada por la empresa, porque en consideración a su carácter laboral, los requisitos de necesidad y de nexo de causalidad resultan evidentes, dado que, como se expuso en el numeral 3.4.7 de esta providencia, se reconoce que la fuerza laboral constituye un elemento indispensable en la producción de la renta.

Respecto del requisito de la proporcionalidad, la Sala advierte que la DIAN no expuso razones concretas para desestimar el cumplimiento de este presupuesto y que debido a su monto, no se observa que resulte desproporcionado el monto reclamado.

3.5.1.6 En conclusión, **prospera el cargo y, en consecuencia, se acepta la deducción por la suma de \$18.728.296.**

## **3.5.2 Premios**

3.5.2.1 En el expediente se observan las siguientes pruebas:

3.5.2.1.1 Listado (sin firma), en el que se discriminan los conceptos de nómina mes a mes durante el año 2006, dentro de los cuales se encuentra el de premios.

Por este concepto, se registran los siguientes pagos<sup>106</sup>:

---

<sup>106</sup> Fl. 744 c.a. Nro. 5. Esta relación se aportó en sede administrativa y se encuentra relacionada en el documento denominado "**SOLICITUD DE DOCUMENTACIÓN**" del 28 de noviembre de 2007, en el que se lee: "5. *Nómina acumulada de los 12 meses – Relación por concepto*". Documento que está suscrito por la funcionaria de la DIAN y el señor Jorge Bolívar por parte de IBM en su calidad de Jefe de Impuestos (Fl. 722 c.a. Nro. 5).

<b>Mes</b>	<b>Valor</b>
Enero	\$3.298.156
Febrero	\$36.339.313
Marzo	\$31.127.238
Abril	\$22.842.137
Mayo	\$11.914.534
Junio	\$30.525.040 <sup>107</sup>
Julio	\$18.958.972
Agosto	\$23.243.973 <sup>108</sup>
Septiembre	\$67.356.335 <sup>109</sup>
Octubre	\$12.572.717
Noviembre	\$11.180.721 <sup>110</sup>
Diciembre	\$26.726.489

Estos premios se otorgaron a 224 empleados de la compañía, tal como se desprende del cuadro aportado en sede administrativa<sup>111</sup>.

3.5.2.1.2 En el listado de costos de nómina del año 2006 (sin firma), se relacionó el pago por concepto de premios, por la suma total de \$296.085.625, código 10A<sup>112</sup>.

3.5.2.2 Ahora bien, entiende la Sala que conforme con el objeto social de algunas empresas, existe un nexo de causalidad entre la bonificación por ventas y la actividad productora de renta. De igual manera, es concebible la necesidad del gasto para la obtención efectiva del ingreso porque la bonificación por ventas será el reflejo del cumplimiento de metas de la compañía, que no es otra cosa, que dirigir acciones con el fin de obtener lucro.

3.5.2.3 En el caso concreto, conforme con lo explicado por el contribuyente, se trataría de pagos con los que se busca recompensar el buen desempeño de los

<sup>107</sup> Esta cifra no concuerda con la señalada en el cuadro que obra en el folio 900 del c.a. Nro. 6, en el que se relacionan todos los pagos realizados por nómina en el mes de junio del año 2006. La cifra registrada en dicho cuadro por concepto de premios, casilla 10A es de \$26.905.542.

<sup>108</sup> Esta cifra no concuerda con la señalada en el cuadro que obra en el folio 902 del c.a. Nro. 7, en el que se relacionan todos los pagos realizados por nómina en el mes de agosto del año 2006. La cifra registrada en dicho cuadro por concepto de premios, casilla 10A es de \$18.885.195.

<sup>108</sup> Fl. 894 c.a. Nro. 6.

<sup>109</sup> Esta cifra no concuerda con la señalada en el cuadro que obra en el folio 903 del c.a. Nro. 7, en el que se relacionan todos los pagos realizados por nómina en el mes de septiembre del año 2006. La cifra registrada en dicho cuadro por concepto de premios, casilla 10A es de \$66.874.427.

<sup>110</sup> Esta cifra no concuerda con la señalada en el cuadro que obra en el folio 905 del c.a. Nro. 7, en el que se relacionan todos los pagos realizados por nómina en el mes de noviembre del año 2006. La cifra registrada en dicho cuadro por concepto de premios, casilla 10A es de \$66.874.427.

<sup>111</sup> Fls. 1181 a 1184 c.a. Nro. 8.

<sup>112</sup> Fl. 894 c.a. Nro. 6.

empleados del área de ventas, lo que sin duda tendrá efectos en la productividad de la compañía y, por ende, en el incremento de ingresos.

3.5.2.4 Como se expuso en el cargo anterior, en el presente caso no era necesaria la prueba de la usual práctica comercial de estos premios dentro de la actividad económica desarrollada por la empresa, porque en consideración al carácter laboral de los premios o bonificación por ventas, los requisitos de necesidad y de nexo de causalidad resultan evidentes, dado que, como se expuso en el numeral 3.4.7 de esta providencia, se reconoce que la fuerza laboral constituye un elemento indispensable en la producción de la renta.

Tampoco era necesario que probara que a instancia del gasto se generó un ingreso, porque resultaría una exigencia que no tiene soporte legal.

3.5.2.5 En conclusión, **prospera el cargo y, en consecuencia, se acepta la deducción por la suma de \$296.085.625.**

### **3.6 ISA y Housing por \$230.709.682**

3.6.1 En el documento denominado “**ACLARACIÓN DE CONCEPTOS DE NÓMINA**”<sup>113</sup>, suscrito por el Jefe de Impuestos y la Jefe de Nómina de IBM de Colombia & CIA, se explica el Housing y el ISA en los siguientes términos:

#### ***Housing***

*Corresponde a gastos de traslado de funcionarios a otros países en relación con la vivienda. Cuando en relación con un contrato entre IBM y un cliente, es necesario que nuestros funcionarios se trasladen a otros países, IBM le garantiza que las condiciones de vida se mantengan en condiciones similares a las que tiene en Colombia. Así las cosas, se le otorga un rubro para que pueda adecuar su casa en ese otro país con las condiciones lo más parecidas a la suya propia en Colombia. Lo anterior es realizado a fin de que la motivación y desempeño del funcionario no se vean afectadas por dicho traslado en virtud del cumplimiento de un contrato establecido con un cliente. Finalmente es importante aclarar que esta partida es reembolsada por IBM del país beneficiario donde el funcionario se traslada. Así las cosas, para housing tenemos un ingreso y un gasto relacionado donde el efecto tributario es Gravabilidad (sic) para el ingreso y deducibilidad para el gasto. [...]*

---

<sup>113</sup> Aportado “[c]omo anexo explicatorio y complementario de la Certificación emitida por el departamento de recursos humanos, presentamos la ampliación de conceptos encontrados en la nómina, a saber”. Documento que fue entregado por el contribuyente en atención al requerimiento hecho por la Administración, conforme con el Acta de Entrega del 28 de abril de 2008 (FIs. 1073-1074 c.a. Nro. 8).

## ISA

*De manera paralela y complementaria al punto anterior, al funcionario objeto de traslado a otro país, se trata de mantenerle las condiciones de vida de este funcionario en el otro país. Así las cosas, las (sic) desventaja que el empleado sufre en su economía personal se le trata de compensar con este rubro, y con el objeto de mantener en alto la motivación y desempeño del funcionario ante el cumplimiento de esa labor en el país extranjero. Finalmente es importante aclarar que esta partida es reembolsada por la IBM del país beneficiario donde el funcionario se traslada. Así las cosas, para ISA tenemos un ingreso y un gasto relacionado donde el efecto tributario es Gravabilidad (sic) para el ingreso y deducibilidad para el gasto. [...]*<sup>114</sup>.

3.6.2 La Sala advierte que la DIAN desconoció los siguientes gastos<sup>115</sup>:

Concepto	Valor
ISA gravable	\$50.349.057
ISA no gravable	\$171.532.069
Housing no gravable	\$8.377.948
Housing útil no gravable	\$450.608
<b>Total</b>	<b>\$230.709.682</b>

3.6.3 El rechazo por los conceptos y las cifras señaladas obedeció a que el contribuyente realizó estos pagos por mera liberalidad y obvió aportar prueba del acuerdo contractual<sup>116</sup>, aspectos que serán analizados en esta providencia.

3.6.4 En los antecedentes administrativos se observa el listado en Excel que contiene la información consolidada reportada por IBM de Colombia<sup>117</sup> respecto de los pagos laborales realizados en el año 2006.

Esta prueba da cuenta de lo siguiente:

<sup>114</sup> Fls. 1118-1119 c. a. Nro. 8.

<sup>115</sup> Cfr. página 49 de la liquidación oficial de revisión (Fl. 413 c. p. Nro. 2)

<sup>116</sup> Cfr. la página 55 de la liquidación oficial de revisión (fl. 416 c. p. Nro. 1) y la página 31 de la resolución que decidió el recurso de reconsideración (fl. 484 c. p. Nro. 1).

<sup>117</sup> Este listado corresponde a la información impresa entregada por IBM de Colombia el 28 de abril de 2008, según el "ACTA DE ENTREGA DE INFORMACIÓN VISITA DIAN -FY 2006". Esta prueba consiste en la relación consolidada -cuadro en Excel- de "todos los pagos laborales por tercero con identificación, señalando conceptos, montos, base y tarifas de impuestos (incluyendo la retención en la fuente), deducciones en general por conceptos y valores para los fines de la retención en la fuente por pagos laborales, subtotalizada y gran total y valor neto". En esta acta consta la entrega de "Disco sin revisar el contenido. Se revisó que corre. Tiene 339 kb" (Fl. 1073 c. a. Nro. 8); sin embargo, este disco no obra dentro de los antecedentes aportados por la DIAN.

<b>Empleado</b>	<b>Housing útil no gravable Valor</b>	<b>Housing no gravable Valor</b>	<b>ISA gravable Valor</b>	<b>ISA no gravable Valor</b>
Márquez Palma Patricio Alejandro	\$0	\$0	\$16.768.170	\$0
Linares Jaua Alejandro	\$0	\$0	\$2.359.793	\$0
Rey Guayacán Hugo Francisco	\$0	\$0	\$7.779.761	\$0
Ramírez Riveros Daniel Orlando	\$0	\$0	\$0	\$125.609.302
Ramírez Becerra William Hernando	\$0	\$0	\$7.857.661	\$0
Bernal Guarnizo Miguel Enrique	\$0	\$0	\$0	\$1.355.656
Espinel Fajardo Boris Francisco	\$450.608	\$8.377.948	\$0	\$7.013.385
Matallana Luis Felipe	\$0	\$0	\$7.782.644	\$0
Méndez Almario Miller René	\$0	\$0	\$7.801.028	\$37.553.726
<b>Subtotal</b>	<b>\$450.608</b>	<b>\$8.377.948</b>	<b>\$50.349.057</b>	<b>\$171.532.069</b>
<b>Total</b>	<b>\$230.709.682</b>			

3.6.5 Con la demanda, la actora aportó copia simple de los documentos titulados “**CLÁUSULAS ADICIONALES Y COMPLEMENTARIAS AL CONTRATO INDIVIDUAL DE TRABAJO**”, suscritos por la Gerente de Recursos Humanos de IBM de Colombia y por los trabajadores Alejandro Linares Jaua<sup>118</sup>, Hugo Francisco Rey Guayacán<sup>119</sup>, Boris Francisco Espinel Fajardo<sup>120</sup>, Patricio Alejandro Márquez Palma<sup>121</sup>, Luis Felipe Matallana<sup>122</sup> y William Hernando Ramírez Becerra<sup>123</sup>, mediante los cuales las partes convinieron “*modificar, adicionar y/o complementar con su contenido el contrato de trabajo vigente entre las **PARTES**, en las condiciones que se consignan en las cláusulas [...]*”, con ocasión de la prestación de servicios en la empresa vinculada IBM de Venezuela en la ciudad de Caracas, Trinidad y Tobago en la ciudad de Puerto España, Costa Rica, México en la ciudad de México Distrito Federal, Trinidad y Tobago en la ciudad de Puerto España y Argentina en la ciudad de Buenos Aires<sup>124</sup>, respectivamente, que no fueron controvertidos por la DIAN.

3.6.6 En la cláusula segunda de cada uno de los citados documentos, en el numeral 2.4, las partes acordaron la definición de beneficios de la asignación en los siguientes términos:

<sup>118</sup> Suscrito el 16 de junio de 2006. Fls. 106-113 c. p. Nro. 1.

<sup>119</sup> Suscrito el 13 de febrero de 2006. Fls. 114-121 c. p. Nro. 1.

<sup>120</sup> Suscrito el 13 de febrero de 2006. Fls. 122-129 c. p. Nro. 1.

<sup>121</sup> Suscrito el 12 de junio de 2006. Fls. 130-137 c. p. Nro. 1.

<sup>122</sup> Suscrito el 13 de febrero de 2006. Fls. 168-175 c. p. Nro. 1.

<sup>123</sup> Suscrito el 26 de mayo de 2006. Fls. 176-183 c. p. Nro. 1.

<sup>124</sup> Ver la cláusula tercera de cada adición del contrato individual de trabajo.

**2.4 Beneficios de la Asignación:** Conjunto de beneficios extralegales y extrasalariales (sic) que recibe el Asignado (sic) durante su permanencia en el exterior, en ejercicio de una Asignación (sic) y en consideración a ella, los cuales pretenden facilitar las condiciones de permanencia del Asignado (sic) y su familia en el exterior y paliar el impacto de su condición de extranjeros en el entorno social del país base de la Asignación (sic). Se mencionan a título ilustrativo, para los efectos de esta definición, los siguientes: traslado del (de la) trabajador (a) y su familia a la ciudad base de la Asignación (sic), transporte y agenciamiento de aduanas de su menaje doméstico, vivienda, servicios públicos de la vivienda, vehículo (s), seguro médico para el (la) trabajador (a) y su familia dependiente, pago de escolaridad de los hijos, tiquetes aéreos eventuales para visitar familiares en Colombia, traslado de regreso a Colombia del (de la) trabajador (a) y su familia, repatriación de menaje doméstico, entre otros, siendo que para el caso particular aplican los que de menara específica se enumeren en las cláusulas que siguen o los que se traten en otros documentos adicionales y futuros sobre la materia durante la vigencia de la Asignación (sic)<sup>125</sup>.

3.6.7 A su vez, en la cláusula quinta las partes pactaron los beneficios por causa y con ocasión de la asignación.

3.6.8 Analizadas estas pruebas, se advierte que los beneficios acordados para cada empleado, de los relacionados con anterioridad, son los siguientes:

Empleado	Beneficios
Linares Jaua Alejandro	Miscellaneous Moving Lump Sum, Shipping Lump Sum, Daily Living Per Diem, Transportation, Daily Hardship Premium y Home leave trips.
Rey Guayacán Hugo Francisco	Miscellaneous Moving Lump Sum, Shipping Lump Sum, Daily Living Per Diem, Transportation, <b>Housing</b> <sup>126</sup> , Daily Hardship Premium y Home leave trips.
Espinel Fajardo Boris Francisco	Foreign Position Increase (FPI), Mobility Allowance, <b>International Service Allowance (ISA)</b> <sup>127</sup> , <b>Housing Allowance</b> , Utilities Allowance, Home Leave (or Fly Backs), Look&See Trip, Shipping y Language Instruction.
Márquez Palma Patricio Alejandro	Miscellaneous Moving Lump Sum, Shipping Lump Sum, Daily Living Per Diem, Transportation, <b>Housing</b> , Daily Hardship Premium y Home leave trips.
Luis Felipe Matallana	Miscellaneous Moving Lump Sum, Shipping Lump Sum, Daily Living Per Diem, Transportation, <b>Housing</b> , Daily Hardship Premium y Home leave trips.
William Hernando Ramírez Becerra	Miscellaneous Moving Lump Sum, Shipping Lump Sum, Daily Living Per Diem, Transportation, <b>Housing</b> , Daily Hardship Premium y Home leave trips.

<sup>125</sup> Fls. 107-108, 115-116, 123-124, 131-132, 169-170 y 177-178 c. p. Nro. 1.

<sup>126</sup> Es el monto pago para cubrir los costos con la renta de la casa o departamento (es decir, alquiler o condominio) y otros impuestos que pueden incurrir. Este monto debe estar dentro de los límites establecidos por IBM. Este valor se reembolsa contra recibos de pago por este concepto (Fl. 118 c.p. Nro. 1).

<sup>127</sup> Es el monto de dinero recibido como complemento del sueldo para cubrir la diferencia de costo de vida entre los países, y también como incentivo para la asignación. El ISA se paga generalmente en el país de la asignación. IBM administra la tasa de cambio que se utiliza para las conversiones. Esta tasa especial cambia dos veces al año, en febrero y en agosto (Fl. 126 c.p. Nro. 1).

3.6.9 Examinadas en conjunto las citadas pruebas, se concluye lo siguiente:

3.6.9.1 Solo en el caso de **Boris Francisco Espinel Fajardo** está probado que éste acordó con la compañía IBM de Colombia los beneficios denominados *Housing* e ISA.

3.6.9.2 En lo que tiene que ver con los trabajadores **Alejandro Linares Jaua**, **Hugo Francisco Rey Guayacán**, **Patricio Alejandro Márquez Palma**, **Luis Felipe Matallana** y **William Hernando Ramírez Becerra**, la parte demandante no logró probar que haya acordado el pago del beneficio denominado ISA, en la medida en que con los documentos aportados con la demanda se comprobó que las partes convinieron el beneficio *Housing*, respecto del cual, en el documento de Excel analizado, no se reportaron pagos.

3.6.9.3 En relación con el señor **Daniel Orlando Ramírez Riveros**, con la demanda se aportó copia de las cláusulas adicionales y complementarias al contrato individual de trabajo, pero, este documento (i) tan solo está suscrito por la señora María Claudia Méndez Borda, quien acusa su calidad de Gerente de Recursos Humanos<sup>128</sup> y no por el trabajador, y (ii) carece de fecha de suscripción, con lo que no se perfeccionó en los términos previstos en la cláusula novena que dice: “[e]l otro sí se perfecciona con la suscripción del mismo por ambas partes”, de manera que no puede ser tenido en cuenta como prueba.

3.6.9.4 En cuanto a **Miguel Enrique Bernal Guarnizo**, la demandante no aportó el acuerdo contractual entre las partes.

3.6.9.5 Finalmente, en lo que tiene que ver con **Miller René Méndez Almarino**, se advierte que con la demanda la parte actora anexó unos documentos con los que pretendió probar la procedencia de la deducción<sup>129</sup>; sin embargo, esta prueba documental no será tomada en cuenta porque se aportó en idioma inglés, en desconocimiento de lo previsto en el artículo 260 del Código de Procedimiento Civil<sup>130</sup>.

3.6.9.6 La DIAN rechazó esta deducción porque el pago a los trabajadores se hizo por mera liberalidad, razón que no resulta suficiente para darle la razón a la Administración, porque como lo expuso esta Sala, pueden existir pagos esporádicos u ocasionales a favor de los trabajadores, lo que no necesariamente conduce a que

---

<sup>128</sup> Fls. 138 a 145 c. p. Nro. 1.

<sup>129</sup> Fls. 146 a 167 c. p. Nro. 1.

<sup>130</sup> “para que los documentos extendidos en idioma distinto del castellano puedan apreciarse como prueba, se requiere que obren en el proceso con su correspondiente traducción efectuada por el Ministerio de Relaciones Exteriores, por un intérprete oficial o por traductor designado por el juez; en los dos primeros casos la traducción y su original podrán ser presentados directamente”.

pierdan la connotación de necesarios, toda vez que son susceptibles de generar o ayudar a generar el ingreso en la actividad productora de renta del contribuyente<sup>131</sup>.

3.6.9.7 La otra razón que expuso la DIAN para rechazar esta deducción tuvo que ver con la omisión de la prueba del acuerdo contractual, prueba que como se analizó, solo se aportó en relación con el señor Boris Francisco Espinel Fajardo, motivo por el cual, **prospera de manera parcial el cargo y, en consecuencia, se acepta la deducción por la suma de \$15.841.941.**

### **3.7 Cuotas de sostenimiento universitario por la suma de \$42.068.000**

3.7.1 La DIAN rechazó esta glosa porque “[e]n la información suministrada se establece la cuota de sostenimiento universitario, que refleja el cuadro resumen de nómina, que la sociedad, paga a sus empleados la suma de \$42.068.000, que se identifica en la relación como Cuota de Sostenimiento Universitario (folio 894), manifestando al respaldo del folio 866 que corresponde a los pagos efectuados a los aprendices del SENA, a folio 889 anexa impresión del sistema de los empleados del SENA, pero no indica las cuentas afectadas con estos valores de conformidad con el Decreto 2650 de 1998, concluyendo que esta prueba no es suficiente”.

A renglón seguido afirmó que la empresa “no envió los documentos que en uno y otro caso, para todos los efectos, se requiere que los datos consagrados en las declaraciones tributarias estén debidamente soportadas y demostradas”.

Con fundamento en lo anterior, concluyó que “[a]l no presentar pruebas contundentes no se pudo determinar si este gasto cumple con los requisitos de necesidad, causalidad y proporcionalidad con respecto a la Renta, por no haberse demostrado plenamente este gasto se considera no susceptible de aceptación fiscal”<sup>132</sup> (Se subraya).

Al desatar el recurso de reconsideración la Administración sostuvo que el cuadro en Excel denominado Detalle de Pagos por Cuotas de Sostenimiento Universitario del

---

<sup>131</sup> Cfr. la sentencia del Bogotá D.C., 13 de octubre de 2005, radicado Nro. 14372, C.P. María Inés Ortiz Barbosa, en la que se declaró la nulidad del Concepto de la DIAN Nro. 57621 del 12 de septiembre de 2003, porque consideró que “dentro del marco de remuneración de un trabajador pueden existir partidas que no constituyen factor salarial o prestacional, pero que sin embargo están inmersas dentro del concepto de pagos de índole laboral, cualquiera que sea su denominación (bonificaciones ocasionales o participación de utilidades)” y que la deducción de los pagos “[...] extraordinarios lo son solamente cuando están vinculados los beneficiarios con la actividad productora de renta e inciden en la generación del ingreso sometido a gravamen, lo cual debe analizarse en cada caso concreto, con base en las amplias facultades de investigación y fiscalización de la Administración (684 E.T.)”.

<sup>132</sup> Cfr. página 52 de la liquidación oficial de revisión. Fl. 414 vlto. c. p. Nro. 1.

año 2006<sup>133</sup> “por sí mismo no aporta certeza acerca del cumplimiento de los requisitos exigidos legalmente”, porque en el trámite administrativo “no se aportaron soportes internos o externos, ni auxiliares, hecho que imposibilita a la Administración para verificar y comprobar la procedencia del gasto”<sup>134</sup> (Se subraya).

3.7.2 Las pruebas que obran en el expediente dan cuenta de lo siguiente:

3.7.2.1 En el documento denominado “**ACLARACIÓN DE CONCEPTOS DE NÓMINA**”, suscrito por el Jefe de Impuestos y la Jefe de Nómina de IBM de Colombia & CIA, se dijo que la cuota de sostenimiento universitario corresponde “a lo que la ley define como Cuota (sic) de contratación de Aprendices (sic) del S.E.N.A., donde la misma Ley indica que se pueden de igual manera contratar Estudiantes Universitarios, el concepto denominado “Cuota de Sostenimiento Universitario” no es más que los pagos a dichos Estudiantes (sic) Universitarios (sic) dichos pagos son sometidos a retención en la fuente por lo que cumplen con lo dispuesto en el Artículo 87-1. Concepto netamente salarial”<sup>135</sup> (Se subraya), aspecto este último que no fue cuestionado por la DIAN.

3.7.2.2 En la relación (sin firma), se indicó el pago por cuotas de sostenimiento universitario (salario) durante el año 2006, discriminado por código de empleado<sup>136</sup>, número de cédula, nombre, descripción concepto y el pago realizado de enero a diciembre del año 2006, totalizado en la suma de \$42.067.993<sup>137</sup>. Esta prueba es la que la DIAN cita en los actos demandados como cuadro en Excel y a la que se refiere el Tribunal en la sentencia de primera instancia.

3.7.2.3 Se entregó impresión del sistema de empleados del SENA<sup>138</sup>.

3.7.2.4 Con la demanda se aportó la relación de cuotas de sostenimiento universitario pagadas por IBM de Colombia durante el año 2006, elaborada por

---

<sup>133</sup> Aportado en el folio 2155 del c. a. Nro. 15.

<sup>134</sup> Cfr. página 32 de la resolución con la que se agotó la vía gubernativa. Fl. 484 vlt. c. p. Nro. 1.

<sup>135</sup> Fl. 1119 c.a. Nro. 8. Aportado “[c]omo anexo explicatorio y complementario de la Certificación emitida por el departamento de recursos humanos, presentamos la ampliación de conceptos encontrados en la nómina, a saber”. Documento que fue entregado por el contribuyente en atención al requerimiento hecho por la Administración, conforme con el Acta de Entrega del 28 de abril de 2008 (Fls. 1073-1074 c. a. Nro. 8).

<sup>136</sup> El número de empleados es de diez (10) y la “remuneración” oscila entre los \$400.000 y los \$962.000 mensuales.

<sup>137</sup> Fl. 2155 c. a. Nro. 15.

<sup>138</sup> Fl. 889 c. a. Nro. 6.

Eloísa Arias Herrera – Profesional de Nómina (sin firma)<sup>139</sup>, en la que se observa lo siguiente:

<b>Empleado</b>	<b>Valor</b>
Abello Juan Felipe	\$3.500.000
Álvarez Diego Armando	\$4.251.467
Castro Ana María	\$4.251.467
González Sergio	\$4.137.333
Hadad Viviana	\$4.251.467
Méndez Liz Katherine	\$3.500.000
Morales Milena Irene	\$4.251.467
Olivos Leonardo	\$4.251.467
Pinzón Sergio	\$4.680.000
Riveros Juan David	\$4.993.333
<b>Total</b>	<b>\$42.068.000</b>

3.7.2.5 En sede administrativa se aportó copia del “**CONTRATO DE APRENDIZAJE**” suscrito el 2 de agosto de 2006 entre María Claudia Méndez – apoderada del representante legal de IBM de Colombia S.A.- y Diego Armando Álvarez –aprendiz-<sup>140</sup>.

Este aprendiz aparece en la relación aportada con la demanda y en el cuadro de Excel entregado en sede administrativa, en el que consta que durante el mes de agosto de 2006 devengó la suma de \$827.466 y en los meses de septiembre, octubre, noviembre y diciembre la suma mensual de \$856.000, para un total de \$4.251.466 durante dicho periodo.

3.7.2.6 Pues bien, el contrato de aprendizaje, conforme con el artículo 30 de la Ley 789 de 2002<sup>141</sup>, “*es una forma especial dentro del Derecho Laboral, mediante la cual una persona natural desarrolla formación teórica práctica en una entidad autorizada, a cambio de que una empresa patrocinadora proporcione los medios para adquirir formación profesional metódica y completa requerida en el oficio, actividad u ocupación y esto le implique desempeñarse dentro del manejo administrativo, operativo comercial o financiero propios del giro ordinario de las actividades de la*

<sup>139</sup> Fl. 101 vltó. c. p. Nro. 1.

<sup>140</sup> Fls. 890 a 891 c. a. Nro. 6.

<sup>141</sup> “*Por la cual se dictan normas para apoyar el empleo y ampliar la protección social y se modifican algunos artículos del Código Sustantivo de Trabajo*”.

*empresa, por cualquier tiempo determinado no superior a dos (2) años, y por esto reciba un apoyo de sostenimiento mensual, el cual en ningún caso constituye salario* [Se subraya], es decir, que para efectos de su deducción basta con cumplir los requisitos generales previstos en el artículo 107 del ET.

3.7.2.7 Como es la misma ley la que establece que durante toda la vigencia de la relación, “*el aprendiz recibirá de la empresa un apoyo de sostenimiento mensual*” y fija los parámetros que se deben tener en cuenta para tal fin, los requisitos de necesidad, nexo de causalidad y proporcionalidad son fácilmente comprobables.

3.7.2.8 En el caso concreto, está probado que entre el señor Diego Armando Álvarez y la compañía IBM de Colombia existió un vínculo en virtud del contrato de aprendizaje suscrito el 2 de agosto de 2006.

Sin embargo, aunque en relación con este aprendiz, la compañía afirmó que pagó la suma total de \$4.251.467 durante el periodo comprendido entre el 2 de agosto al 31 de diciembre de 2006, la Sala echa de menos la prueba conducente, pertinente e idónea que acredite dicho pago, porque la relación en Excel aportada por el contribuyente y que fuera cuestionada por la Administración, no es suficiente para probar que la demandante efectivamente incurrió en el gasto por cuota de sostenimiento universitario a favor del señor Diego Armando Álvarez, por el periodo en discusión<sup>142</sup>, lo que conduce a mantener el rechazo de esta suma de dinero.

3.7.2.9 En relación con las restantes personas que aparecen relacionadas en el cuadro de Excel, La Sala no advierte la prueba que demuestre la relación existente entre estas y la compañía [contrato de aprendizaje], así como del pago correspondiente, motivo por el cual, se mantendrá el rechazo de las sumas señaladas respecto de cada una de ellas, porque en definitiva, la parte demandante no cumplió con la carga probatoria que le correspondía, con el fin de probar la procedencia de la deducción solicitada.

3.7.2.10 En conclusión, **se mantendrá el rechazo por la suma de \$42.068.000.**

## **4 Corrección monetaria**

4.1 Para resolver, lo primero que debe dilucidar la Sala es la suma en discusión.

---

<sup>142</sup> En la respuesta al requerimiento especial el representante legal de la sociedad manifestó que “*[e]n relación con este punto, adjuntamos relación de pago por este concepto por \$42.068.000, al igual que un contrato de aprendiz de uno de ellos para el año gravable 2006, según lo solicitado. Cualquier otra Información adicional que requieran, con mucho gusto le será suministrada.*” (Fl. 996 vltto. c.a. Nro. 7).

4.1.1 Para tal fin, se advierte que tanto en el requerimiento especial<sup>143</sup> como en la liquidación oficial de revisión<sup>144</sup>, la DIAN verificó el ingreso por corrección monetaria y aplicó el valor del PAAG anual<sup>145</sup> a las cifras reflejadas en la sección del patrimonio de la declaración de renta del año gravable 2005. Esta operación reflejó lo siguiente:

Activos fijos depreciables y no depreciables	104.540.747.000,00	4,57%	4.777.512.137,90
Otros activos	239.063.000,00	4,57%	10.925.179,10
Acciones y aportes	167.707.000,00	4,57%	7.664.209,00
Inventarios	14.334.380.000,00	4,57%	<u>655.081.166,00</u>
			5.451.182.692,90
			<hr/>
Patrimonio líquido	57.395.739.000,00	4,57%	<u>2.622.985.272,30</u>
			2.622.985.272,30
			<hr/>
Ingreso por corrección monetaria			2.828.197.420,60
Menos valor declarado			1.163.739.000,00
Menor valor declarado			1.664.458.420,60

4.1.2 De lo anterior, la Administración infirió una diferencia de ingreso por corrección monetaria en la suma de \$1.664.458.420.

4.1.3 En la respuesta a la solicitud adicional de documentos la compañía informó lo siguiente:

*Desconocemos el procedimiento utilizado por la funcionaria de la DIAN, y anexamos conciliación de la corrección monetaria declarada. Nuestro saldo fiscal será soportado por la aplicación de los Artículos (sic) 329 y siguientes, y en especial el 340 y 348 respecto del registro contable y el 345 sobre el Patrimonio (sic) líquido sobre el cual realizamos el correspondiente ajuste fiscal anexado al expediente.*

*El cálculo **global** realizado por la funcionaria de la DIAN (Renglones del balance de la declaración de renta del año gravable 2005 por el PAAG) desconoce los movimientos contables de cada uno de los rubros no*

<sup>143</sup> Cfr. página 15 (Fl. 204 c.p. Nro 1).

<sup>144</sup> Cfr. página 37 (Fl.407 c.p. Nro 1).

<sup>145</sup> Se entiende por PAAG anual el porcentaje de ajuste del año gravable, que será equivalente a la variación porcentual del índice de precios al consumidor para ingresos medios, elaborado por el DANE, registrado entre el 1º de diciembre del año inmediatamente anterior y el 30 de noviembre del respectivo año.

monetarios objetos de reajuste por inflación por el año gravable 2006, lo que le origina la diferencia con nuestros soportes. (Ver anexos 1 y 2).

### **CORRECCIÓN MONETARIA FISCAL**

<b>CONCEPTO</b>	<b>VALOR</b>	<b>Movimiento Contable</b>
Saldo Contable corrección Monetaria Fiscal	-2.409,259,170	Art. 329 ET stes
Corrección Monetaria Patrimonio Líquido	2,332,980.497	(CR) a Pat y (DB) 47
Corrección Monetaria Activos (Saneamiento)	-1.162,584,568	(DB) Activo (CR) 47
Corrección Monetaria Pasivos (Depreciación)	75,124,242	(CR) a Pasivo (DB)47
Neto Corrección Monetaria Fiscal (Ingreso)	-1,163,738, 999	

*El procedimiento implica partir del saldo contable y efectuar ajustes a partidas extracontables (Diferencia en el patrimonio contable vs Patrimonio líquido o fiscal, Saneamiento fiscal, y diferencia entre Depreciación contable vs depreciación fiscal)<sup>146</sup>.*

4.1.4 Teniendo en cuenta las observaciones hechas por la compañía, la DIAN procedió “a efectuar los ajustes por inflación sobre cada uno de los conceptos que según el Decreto 2650 de 1993 están sometidos a ajustes por inflación, teniendo en cuenta los movimientos contables, reflejados en el Libro Mayor y Balances (folio 80 a 251) de los meses de enero a Diciembre (sic) de 2006, tomando el total del saldo inicial y mensualmente el valor del aumento o disminución neto (sin el ajuste calculado por la empresa). Las hojas de trabajo (folios 909 a 922)”, con lo que el cuadro resumen de la corrección monetaria arrojó el siguiente resultado:

<b>AJUSTE</b>	<b>CÁLCULO DÉBITOS</b>	<b>CRÉDITOS</b>
Acciones		47.393.567,94
Otras inversiones		12.718.798,05
Anticipos y avances		43.360.158,02
Inventario mercancías no fabricadas por la empresa		214.166.262,89
Inventario de materiales y repuestos		326.074.843,34

<sup>146</sup> Fl. 865 vltto. c.a. Nro. 6.

Inventario en tránsito		97.070.550
Terrenos		18.479.511,24
Construcciones en curso		1.157.214,10
Construcciones y edificaciones		1.790.104.016,53
Maquinaria y equipo		43.766.214,24
Equipo de oficina		455.059.692,37
Equipo de cómputo y comunicaciones		6.015.882.065,30
Flota y equipo de transporte		19.939.824,49
Depreciación acumulada	5.287.744.495,15	
Crédito mercantil		186.502.812
Depreciación crédito mercantil	187.546.818,70	
Cargos diferidos		433.882.449,91
Depreciación cargos diferidos	2.848.493,03	
Otros activos		10.345.445,44
Capital social	3.204.014.266,59	
Súper avit de capital	0,00	
Util por dist. de ejercicios anteriores	0,00	1.995.240.942
Reservas	0,00	
	8.682.154.073,00	11.711.144.368
Ingreso por corrección monetaria		3.028.990.294
Menos ingreso por corrección monetaria declarado		1.163.739.000
Diferencia ingreso por corrección monetaria		<b>1.865.251.294</b>

4.1.5 Conforme con lo anterior, no le asiste razón a la parte demandante al razonar que la Administración aplicó dos procedimientos diferentes para determinar el ingreso por corrección monetaria y que tuvo en cuenta el valor que le resultó más desfavorable a la compañía, en oposición al principio de equidad, porque lo cierto es que, **el primer cálculo realizado fue objeto de corrección y su enunciación en los actos administrativos demandados es simplemente ilustrativa.**

4.1.6 Entonces, este cargo de ilegalidad se debe analizar en relación con el cálculo que arrojó una diferencia de ingreso por corrección monetaria por la suma total de **\$1.865.250.000**, que resulta de la diferencia entre las declaradas por la compañía y las determinadas por la Administración Tributaria, así<sup>147</sup>:

<sup>147</sup> Se parte del cuadro comparativo traído por la parte actora tanto en la demanda como en su corrección por resultar ilustrativo (Fls. 29 c.p. Nro. 1 y 536 c.p. Nro. 2).

Orden	CONCEPTO	IBM \$	DIAN \$	Diferencia \$
1	Inventarios	-538.105.000	-637.312.000	-99.207.000
2	Diferidos	-37.346.000	-43.360.000	-6.014.000
3	Inversiones permanentes	-50.748.000	-60.112.000	-9.364.000
4	Propiedades y equipo	0	0	0
5	Terrenos	-18.480.000	-18.480.000	0
6	Edificaciones	-1.790.265.000	-1.791.261.000	-996.000
7	Maquinaria y equipo	-46.187.000	-43.766.000	2.421.000
8	Equipo de oficina	-454.915.000	-455.060.000	-145.000
9	Equipo de computación	-5.967.678.000	-6.015.882.000	-48.204.000
10	Flota y equipo de transporte	-19.038.000	-19.940.000	-902.000
11	Depreciación acumulada	5.273.358.000	5.287.744.000	14.386.000
12	Intangibles	-27.535.000	1.044.000	28.579.000 <sup>148</sup>
13	Patrimonio de los accionistas	1.267.679.000	1.208.773.000	-58.906.000
14	Diferidos	0	-441.379.000	-441.379.000
	<b>Subtotal</b>	<b>2.409.260.000<sup>149</sup></b>	<b>-3.028.991.000<sup>150</sup></b>	<b>-619.731.000</b>
Ajustes fiscales				
15	Patrimonio de los accionistas	2.332.980.000	0	-2.332.980.000
16	Saneamiento Fiscal	-1.162.585.000	0	1.162.585.000
17	Depreciación	75.124.000	0	-75.124.000
	<b>Subtotal</b>	<b>1.245.519.000<sup>151</sup></b>	<b>0</b>	<b>-1.245.519.000</b>
	<b>Total</b>	<b>-1.163.741.000<sup>152</sup></b>	<b>-3.028.991.000</b>	<b>-1.865.250.000<sup>153</sup></b>

4.2 Dilucidado lo anterior y revisados los argumentos expuestos por la parte apelante, se advierte que existen algunos conceptos de activos no monetarios y del patrimonio líquido que no fueron discutidos. Estos conceptos son los siguientes:

<sup>148</sup> Para la demandante el ajuste que realizó es superior al de la DIAN, es decir, que en este rubro el crédito (ingreso) en la cuenta corrección monetaria fue de \$27.535.000, pero para la DIAN en ajuste fue negativo es decir por \$1.044.000, lo que produjo una diferencia neta de \$28.579.000.

<sup>149</sup> En el cuadro aportado por la parte actora aparece como subtotal la suma de \$2.409.259.000, que se corrige porque la operación aritmética arroja un total de \$2.409.260.000.

<sup>150</sup> En el cuadro aportado por la parte actora aparece como subtotal la suma de \$3.028.990.000, que se corrige porque la operación aritmética arroja un total de \$3.028.991.000.

<sup>151</sup> En el cuadro aportado por la parte actora aparece como subtotal la suma de \$1.245.520.000, que se corrige porque la operación aritmética arroja un total de \$1.245.519.000.

<sup>152</sup> En el cuadro aportado por la parte actora aparece como total la suma de \$1.163.739.000, que se corrige porque la operación aritmética arroja un total de \$1.163.741.000.

<sup>153</sup> En el cuadro aportado por la parte actora aparece como total la suma de \$1.865.251.000, que se corrige porque la operación aritmética arroja un total de \$1.865.250.000.

inversiones permanentes, edificaciones, maquinaria y equipo, equipo de oficina, flota y equipo de transporte, depreciación acumulada y patrimonio de los accionistas<sup>154</sup>, que ascienden a la suma de \$53.506.000.

También se evidencia que en los conceptos de propiedad y equipo y, terrenos, no existe discrepancia entre las partes.

4.3 De manera que **la *litis* se centra en los siguientes conceptos**<sup>155</sup>:

Orden	CONCEPTO	IBM \$	DIAN \$	Diferencia \$
1	Inventarios	-538.105.000	-637.312.000	-99.207.000
2	Diferidos	-37.346.000	-43.360.000	-6.014.000
3	Equipo de computación	-5.967.678.000	-6.015.882.000	-48.204.000
4	Intangibles	-27.535.000	1.044.000	28.579.000
5	Diferidos	0	-441.379.000	-441.379.000
6	Patrimonio de los accionistas	2.332.980.000	0	-2.332.980.000
7	Saneamiento Fiscal	-1.162.585.000	0	1.162.585.000
8	Depreciación	75.124.000	0	-75.124.000
	<b>Total</b>	<b>-5.325.145.000</b>	<b>-7.136.889.000</b>	<b>-1.811.744.000</b>

4.4 Previo a analizar cada uno de los conceptos enunciados, la Sala advierte que para efectos tributarios, todos los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios obligados a llevar libros de contabilidad, con algunas excepciones<sup>156</sup> [art. 329 ET], debían aplicar los ajustes por inflación a partir del año 1992, en los términos previstos en los artículos 329 a 355 del ET, mientras que para efectos contables, se debían atender las normas o principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia [Decreto 2649 de 1993].

Y conforme con el inciso segundo del artículo 330 de la norma tributaria, modificado por el artículo 5 de la Ley 174 de 1994, para “*efectos de la contabilidad comercial se utilizará el sistema de ajustes integrales por inflación, de acuerdo con lo previsto en los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, y en los principios o normas de contabilidad expedidos para sus vigiladas por las respectivas*

<sup>154</sup> En el cuadro del numeral 4.1.6 de esta providencia estos conceptos están relacionados en los numerales 3, 6, 7, 8, 10, 11 y 13.

<sup>155</sup> En el cuadro del numeral 4.1.6 de esta providencia estos conceptos están relacionados en los numerales 1, 2, 9, 12, 14, 15, 16 y 17.

<sup>156</sup> Los que pertenecen al régimen simplificado del impuesto sobre las ventas y los contribuyentes del régimen especial mencionados en los numerales 1, 3 y 4 del artículo 19 del Estatuto Tributario y en los artículos 23-1 y 23-2 del mismo ordenamiento.

*entidades de control, de acuerdo con la naturaleza jurídica y las actividades desarrolladas por las personas obligadas a llevar contabilidad".*

4.5 La Sala precisa que la sociedad y la Administración realizaron los cálculos de los ajustes por inflación utilizando el PAAG [porcentaje de ajustes del año gravable] sobre las cifras contables de la compañía, ajuste que se efectuó de manera mensual, es decir, se aplicó el artículo 72 del Decreto 2649 de 1993, según el cual: *"[e]l procedimiento previsto en los artículos anteriores se debe observar también cuando se trate de efectuar el ajuste mensual para reconocer la inflación. Pero en este caso el ajuste se realiza sobre los valores iniciales del respectivo mes utilizando, cuando no sean aplicables otros índices, el PAAG mensual. Los valores correspondientes a operaciones realizadas durante el respectivo mes, no son objeto de ajuste"* [Se subraya].

Es decir, que para el ajuste contable mensual por inflación de los activos no monetarios, se toma el saldo inicial del respectivo mes [final del mes anterior] y se le aplica el PAAG. Los valores correspondientes a movimientos u operaciones realizadas durante el respectivo mes no se deben tener en cuenta para efectos del ajuste, porque este se realiza a partir del mes siguiente, porque harán parte del nuevo saldo inicial del siguiente periodo.

4.6 Esta norma de carácter contable está acorde con la tributaria [art. 24 del Decreto 2075 de 1992], que señala:

**Artículo 24. APLICACIÓN DEL SISTEMA.** *Para efectos del ajuste mensual, el PAAG mensual se aplicará así:*

*a) Sobre los valores iniciales del respectivo mes, para los activos no monetarios, los pasivos no monetarios y el patrimonio líquido;*

*b) Sobre los valores acumulados del primer día del respectivo mes para ingresos, costos y gastos, y*

*c) Cuando se utilice el sistema de inventario periódico, se aplicará sobre los saldos acumulados del primer día del respectivo mes, para las compras de inventarios y demás factores que integran el costo de los productos, cuando los mismos no tengan una forma particular de ajuste.*

*En consecuencia, los valores correspondientes a operaciones realizadas durante el respectivo mes, no serán objeto de ajuste por el PAAG mensual.*  
[Se subraya].

#### 4.7 Inventarios

4.7.1 La diferencia surge a raíz de las bases que tomaron para calcular los ajustes respecto a las tres clases de inventarios de la compañía como eran: a) mercancías no fabricadas por la empresa (máquinas); b) materiales, repuestos y accesorios y, c) inventarios en tránsito.

4.7.2 A manera de ejemplo se tiene en cuenta la mercancía no fabricada por la empresa (máquinas):

Mes	Base de ajuste IBM	Base de ajuste DIAN	Diferencia
Enero	3.802.697.000	3.802.697.147	(147)
Febrero	4.186.577.000	4.181.447.844	5.129.156
Marzo	5.208.679.000	5.194.270.688	14.408.312
Abril	4.142.014.000	4.122.829.429	19.184.571
Mayo	3.802.868.000	3.784.849.429	18.018.571
Junio	4.367.110.000	4.345.291.077	21.818.983
Julio	4.744.551.000	4.741.703.250	2.847.750
Agosto	4.303.332.000	4.292.213.957	11.118.043
Septiembre	4.346.856.000	4.281.988.319	64.867.681
Octubre	8.271.968.000	8.256.167.911	15.800.089
Noviembre	5.879.577.000	5.859.376.438	20.200.562
Diciembre	7.723.261.000	7.715.737.153	7.253.847

4.7.3 La diferencia surgió porque IBM de Colombia en cada mes tomó el saldo final ajustado del mes anterior y le aplicó el PAAG correspondiente mientras que la DIAN partió del saldo final del mes anterior pero sin incluir el ajuste inicial.

4.7.4 En el mes de febrero de 2006, se advierte la siguiente diferencia, conforme con la metodología empleada por cada una de las partes:

IBM DE COLOMBIA – febrero -		DIAN –febrero-	
Saldo bruto del mes anterior	\$4.179.053.000	Saldo bruto del mes anterior	\$3.802.697.147
(+) Total ajustes mes anterior	\$7.524.000 <sup>157</sup>	(+) Compras netas del bien	\$26.963.555.410

<sup>157</sup> Estos ajustes están conformados así:

Ajuste sobre el saldo inicial (acumulado)	\$2.395.000
Ajuste sobre las entradas del mes	
\$ 3.802.697.000 * 0,12% = 4.563.236	\$ 4.563.000

Base del ajuste	\$4.186.577.000	Inventario disponible	\$30.766.252.557
		(-) Costo de mercancía vendida	\$26.584.804.713
		Base del ajuste	\$4.181.447.844

4.7.5 Conforme con el artículo 72 del Decreto 2649 de 1993, tratándose del ajuste mensual, no es acertado ajustar las entradas y salidas de inventario dentro del mismo mes, sino el saldo inicial de la cuenta [entradas y salidas del mes anterior], con el movimiento y ajustes pero del mes anterior, como lo hizo IBM de Colombia, razón por la cual, **prospera este cargo.**

#### 4.8 Diferidos

4.8.1 La metodología empleada por las partes fue la siguiente:

IBM de Colombia calculó los ajustes por inflación en dos grupos: un primer grupo por el valor bruto de la cuenta diferidos – servicios y un segundo grupo por la amortización acumulada de esos diferidos.

Las bases que tomó IBM para el primer grupo de cálculos sobre el valor bruto son diferentes a las que tomó la DIAN, porque tuvo en cuenta las adiciones y retiros del mes.

A manera de ejemplo se tiene lo siguiente en los meses de febrero y marzo de 2006:

Mes	Ajuste bruto IBM	Ajuste amortización acumulada IBM	Ajuste neto	Ajuste DIAN
Febrero	\$4.975.597.000	\$276.382.000	\$4.699.215.000	\$6.751.674
Marzo	\$7.596.336.000	\$548.564.000	\$7.047.772.000	\$11.040.619

4.8.2 En el cálculo, la DIAN tuvo en cuenta las adiciones y retiros del mes que, como se expuso en el cargo anterior, no es acertado hacerlo, a diferencia del

---

Ajuste sobre salidas del mes	\$566.000
Total ajuste del mes anterior	\$7.524.000

cálculo que hizo IBM de Colombia en el que observó el valor bruto y la amortización acumulada de la cuenta<sup>158</sup>, por lo que lo que **prospera este cargo.**

#### 4.9 Equipos de computación

4.9.1 Se advierte que el ajuste a los equipos de computación hacen parte de la propiedad, planta y equipo, respecto de la cual, la compañía presentó una relación que se refiere a las cuentas PUC 1504 (terrenos), 1516 (edificaciones), 1520 (maquinaria y equipo), 1524 (equipo de oficina), 1528 (equipo de computación y comunicación) y 1540 (flota y equipo de transporte).

4.9.2 Como se anotó con anterioridad [numerales 4.2 y 4.3 de esta providencia], la compañía solo discutió la cuenta 1528 de computación y comunicación, por lo que la Sala centra la atención en este *ítem*.

4.9.3 IBM de Colombia presentó un cuadro totalizado de los activos fijos detallados a nivel de “*cuenta*” con un valor total tanto de la base como del ajuste por inflación, sin que se pueda apreciar si el monto de los ajustes fue mensual o anual o si se tuvieron en cuenta las adiciones y retiros del respectivo mes.

La sociedad relacionó el costo histórico y la depreciación acumulada para la cuenta equipo de computación y comunicación:<sup>159</sup>

Costo histórico				
Saldo del ejercicio anterior	Movimiento del ejercicio			Saldo al final del presente ejercicio
	Débitos		Créditos	
	Adquisiciones Compras	Ajustes por inflación	Ventas y/o retiros	
\$131.962.439.870	\$16.275.273.019	\$5.967.677.997	\$58.966.576.996	\$95.238.814.891

<sup>158</sup> El artículo 70 del Decreto 2649 de 1993, dispone: “**Procedimiento para el ajuste de valor de otros activos no monetarios.** El ajuste anual del valor de los activos respecto de los cuales no se haya previsto un procedimiento especial se debe efectuar de conformidad con las siguientes reglas: [...]”

4. Cuando se trate de bienes depreciables, agotables o amortizables, se debe ajustar por separado el valor bruto del activo y el valor acumulado de la depreciación, agotamiento o amortización”.

<sup>159</sup> Folio 288 c. p. Nro. 1.

Depreciación acumulada				
Saldo inicial deprecación acumulada	Movimientos del ejercicio			Depreciación amortización y agotamiento acumulados
	Créditos		Débitos	
	Depreciación	Ajustes por inflación	Ventas y/o retiros	
\$92.022.667.174	\$21.039.728.499	\$4.406.334.933	\$57.472.230.807	\$59.996.499.799

4.9.4 Por su parte, la DIAN detalló para cada cuenta del activo las bases mensuales para calcular los ajustes por inflación incluyendo en forma discriminada las adquisiciones y los retiros ocurridos durante el año.

En el detalle del cuadro elaborado por la Administración se observa que los ajustes por inflación fueron calculados sobre el saldo al inicio del mes sin incluir los movimientos del respectivo mes<sup>160</sup>, actuación que se ajusta a lo previsto en el artículo 72 del Decreto 2649 de 1993.

4.9.5 Según la parte apelante, se debe tener en cuenta que existen equipos totalmente depreciados que afectan el cálculo de los ajustes por inflación de la compañía, afirmación que no se puede corroborar con los medios de prueba que obran en el expediente.

4.9.6 En conclusión, **no prospera este cargo**, porque la parte demandante no logró desvirtuar la presunción de legalidad de la que está amparada la actuación de la Administración.

#### 4.10 Intangibles

4.10.1 En este rubro se presenta la misma situación de los anteriores, es decir, la diferencia radica en los valores tomados como base para el cálculo de los ajustes por inflación.

4.10.2 IBM de Colombia calculó por separado los ajustes de los intangibles y su amortización acumulada por cada mes, pero en este caso no tuvo en cuenta las adiciones y retiros ocurridos durante cada uno de los meses, ni siquiera para el

<sup>160</sup> Folio 914 a 916 c.a. Nro. 7

saldo a comienzo de cada mes, que es la cifra sobre las que debían calcularse los ajustes<sup>161</sup>.

4.10.3 Por su parte, la DIAN presentó mes a mes el cálculo de los ajustes por inflación para los intangibles (crédito mercantil)<sup>162</sup> y para su amortización (depreciación)<sup>163</sup> y, aunque señaló para cada uno de esos rubros contables el movimiento (adiciones y retiros) y el saldo al comienzo de cada mes, finalmente no los tuvo en cuenta para los ajustes por inflación, por lo que se atendió lo previsto en el artículo 72 del Decreto 2649 de 1993, razón por la que **no prospera este cargo.**

#### 4.11 Cargos diferidos

4.11.1 El cálculo sobre los activos diferidos, su amortización y para los bienes recibidos en pago, fue realizado solamente por la DIAN por un valor neto de \$441.379.402<sup>164</sup>.

4.11.2 La demandante adujo que desconoce la razón por la que la Administración realizó un ajuste por conceptos diferentes a los contabilizados, argumento que no es suficiente para darle prosperidad al cargo, porque, lo cierto es que IBM de Colombia no realizó el correspondiente ajuste como tampoco desvirtuó la base que tuvo en cuenta la DIAN<sup>165</sup> para efectuar el correspondiente cálculo.

4.11.3 En consecuencia, **no prospera este cargo.**

#### 4.12 Patrimonio

4.12.1 Sobre el ajuste al patrimonio, el Decreto 2649 de 1993 disponía que este se debía ajustar anualmente, al comienzo de cada periodo, con base en el PAAG [art. 92] y que el ajuste mensual al patrimonio, con base en el PAAG mensual se debía hacer al comienzo de cada mes, excluidas las utilidades, excedentes, o pérdidas que se vayan acumulando durante el respectivo ejercicio [art. 94]. En ambos cálculos, la cuenta de revalorización del patrimonio forma parte del patrimonio para efectos del cálculo.

---

<sup>161</sup> Folio 284 y 289 c.p. Nro. 1.

<sup>162</sup> Folio 917 c.a. Nro. 7

<sup>163</sup> Folio 918 c.a. Nro. 7.

<sup>164</sup> Folio 919 c.a. Nro. 7

<sup>165</sup> Folios 918 y 919 c.a. 7

El artículo 93 del Decreto 2649 de 1993 señalaba que cuando el patrimonio inicial del ejercicio haya sufrido aumentos o disminuciones en el año, se debían efectuar los siguientes ajustes al finalizar el respectivo año:

Los aumentos del patrimonio efectuados durante el año, que correspondan a incrementos reales tales como aumentos del capital, distintos de la capitalización de utilidades, excedentes, o de reservas de ejercicios anteriores o de los saldos acumulados en la cuenta de revalorización del patrimonio, se deben ajustar con el resultado que se obtenga de multiplicarlos por el PAAG mensual acumulado.

Las disminuciones del patrimonio, tales como las provenientes de la distribución en efectivo de utilidades o excedentes de ejercicios patrimonio al comienzo del mismo y la readquisición o amortización de aportes, se deben ajustar en el resultado que se obtenga de multiplicar dichos valores por el PAAG mensual acumulado.

Para efecto se debía tener en cuenta que el ajuste, la utilidad, excedente, o pérdida del ejercicio no se considera aumento o disminución del patrimonio en el respectivo ejercicio.

Además, los traslados de partidas que hacían parte del patrimonio al inicio del ejercicio, no se consideraban como aumentos o disminuciones del mismo.

También se debían excluir los rubros correspondientes a valorizaciones de activos, "good will", "knowhow" y demás partidas estimadas o que no hayan sido producto de una adquisición efectiva [art. 95].

4.12.2 Según el Libro Mayor y Balances de cada mes obrante en el proceso<sup>166</sup> la Sección de Patrimonio de IBM Colombia por el año 2006 estaba conformada por las siguientes cuentas:

<b>Código Cuenta</b>	<b>Nombre de la cuenta</b>
3105	Capital suscrito y pagado
3225	Superávit – Método de participación
3305	Reservas Obligatorias

---

<sup>166</sup> Fls. 1 a 251 c.a. Nro. 2.

3310	Reservas Estatutarias
3315	Reservas Ocasiones
3405	Ajustes por inflación
3605	Utilidad del ejercicio
3610	Pérdida del ejercicio
3710	Pérdidas acumuladas
3810	Superávit por Valorizaciones – De propiedades, planta y equipo

4.12.3 Al tenor de las normas que regulaban los ajustes contables por inflación, el patrimonio sujeto al ajuste era el conformado principalmente por el capital social así como las partidas que en general hayan sido objeto de una **adquisición efectiva**, es decir que se hubieren originado en entradas o salidas de recursos que hayan tenido su reflejo en el patrimonio neto del ente económico.

Por esta razón, las partidas tales como superávit, reservas y resultado de ejercicios anteriores, por no corresponder al ingreso de recursos no podían ser objeto de los ajustes por inflación.

4.12.4 En el caso sub examine se observa que IBM de Colombia presentó el ajuste al patrimonio en dos grupos:

El primer grupo lo descompuso en tres *ítems*: (i) capital social, (ii) utilidades de ejercicios anteriores y (iii) reservar – método participación.

El segundo grupo lo descompuso en tres partes: (i) sobre el patrimonio contable líquido al 31 de diciembre de 2005, (ii) sobre la partida de saneamiento fiscal y (iii) sobre el rubro de depreciación.

En el método utilizado por la sociedad demandante se advierte que para realizar el ajuste al patrimonio incluyó partidas que no corresponden a la adquisición efectiva de recursos, tales como: “*Patrimonio-Utilidades ejercicios anteriores*” por \$2.323.352.016, “*Patrimonio-Reservas*<sup>167</sup> – *Método de participación*<sup>168</sup>” por

<sup>167</sup> **Reservas:** aparecen en la cuenta 33 del PUC y según su descripción “[c]omprenden los valores que por mandato expreso del máximo órgano social, se han apropiado de las utilidades líquidas de ejercicios anteriores obtenidas por el ente económico, con el objeto de cumplir disposiciones legales, estatutarias o para fines específicos...”.

\$6.779.463 y por “*Saneamiento Fiscal*”<sup>169</sup> por \$1.162.585.000, cuando lo correcto era practicar el ajuste por inflación a la cuenta de capital social con aumentos y disminuciones.

Nótese que el ajuste por **saneamiento fiscal** no corresponde a una adquisición o entrada efectiva de recursos al capital de la sociedad y aunque corresponde a un ajuste de naturaleza tributaria, no era procedente incluir esta partida en el ajuste al patrimonio por inflación.

Además, se observa que la sociedad realizó un **ajuste por depreciación** de \$75.124.000 que no corresponde a una adquisición de recursos sino a un gasto teórico contable y fiscal, no autorizado por las normas contables [art. 95 del Decreto 2649 de 1993].

Adicionalmente, se hizo un doble ajuste al **patrimonio de los accionistas** (capital social), ambos de naturaleza crédito por \$ 1.267.679.000 y por \$ 2.332.980.000 respectivamente, que no es procedente.

Se observa que en el cálculo realizado por el contribuyente aparece el ajuste por inflación contable al patrimonio líquido tomado de la contabilidad, por un valor neto de \$1.267.678.525 y se evidencia que los ajustes por inflación mensuales se aplicaron a capital social por \$3.584.251.077, a las utilidades de ejercicios anteriores por \$2.323.352.016 y a las reservas – método de participación por \$6.779.463<sup>170</sup>.

De igual manera consta que al patrimonio líquido inicial de \$57.395.739.000 el contribuyente le aplicó como PAAG del año el 4.57%, lo que arrojó un resultado de \$2.338.384.214, cifra que se disminuyó en \$5.403.717 (corrección de errores contables), por corresponder a “*Dif. AIXI Pat. contable calculado en este anexo y*

---

<sup>168</sup> **Método de participación:** en la Circular Conjunta Nro. 011 de 2005 de la Supersociedades y Supervalores se define de la siguiente manera: “*El “método de participación patrimonial” es el procedimiento contable por el cual una persona jurídica o sucursal de sociedad extranjera registra su inversión ordinaria en otra, constituida en su subordinada o controlada, inicialmente al costo ajustado por inflación, para posteriormente aumentar o disminuir su valor de acuerdo con los cambios en el patrimonio de la subordinada subsecuentes a su adquisición, en lo que le corresponda según su porcentaje de participación...*”.

<sup>169</sup> **Saneamiento fiscal:** corresponde al registro contable del saneamiento previsto en el artículo 90-2 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 80 de la Ley 223 de 1995, según el cual, los contribuyentes del impuesto de renta podían ajustar al valor comercial los bienes raíces poseídos al 31 de diciembre de 1995.

<sup>170</sup> Fl. 290 c. p. Nro. 1.

*libros*<sup>171</sup>, de lo que no se aportó mayor explicación; por lo tanto, la suma total es de \$2.332.980.497, que corresponde a la relacionada en el cuadro comparativo visible en el numeral 4.1.6 de esta providencia.

Es decir, al ajuste contable al patrimonio de \$1.267.678.525 se le adicionó el ajuste fiscal por \$2.332.900.497, con lo que se duplicó el débito a la cuenta monetaria; por ende, se disminuyó el ingreso neto por inflación. En otras palabras, la sociedad contribuyente llevó un doble ajuste por inflación (contable y fiscal) sobre el patrimonio líquido.

4.12.5 Por otra parte, se advierte que la metodología seguida por la DIAN para realizar el cálculo de los ajustes por inflación al patrimonio se ajustó a las normas contables antes citadas porque se realizó de manera mensual, se tuvieron en cuenta los rubros de la sección de patrimonio correspondientes al capital social y utilidades por distribuir de periodos anteriores y para el cálculo se partió del saldo inicial del capital social y se observaron los aumentos y disminuciones de estas cuentas.

4.12.6 En conclusión, **no prospera este cargo**, porque la parte demandante no logró desvirtuar la presunción de legalidad de la que está amparada la actuación de la Administración.

4.13 En consecuencia, de los \$1.811.744.000 que estaban en discusión<sup>172</sup>, se le da la razón a IBM respecto de la improcedencia de la adición de ingresos por la suma de \$105.221.000, por concepto de inventarios y diferidos. Por lo tanto, se acepta la adición de ingresos por corrección monetaria por la suma de \$1.706.523.000.

4.14 En este orden de ideas, partiendo del cuadro que sirvió de referencia para analizar este cargo de ilegalidad<sup>173</sup>, la suma definitiva por concepto de corrección monetaria es de \$2.923.770.000, que se discrimina de la siguiente manera:

CONCEPTO	IBM \$	DIAN \$	Valores definitivos
Inventarios	538.105.000	637.312.000	- 538.105.000
Diferidos	37.346.000	43.360.000	-37.346.000

<sup>171</sup> Fl. 291 c. p. Nro. 1.

<sup>172</sup> Cfr. el cuadro del numeral 4.3 de esta providencia.

<sup>173</sup> Cfr. el cuadro del numeral 4.1.6 de esta providencia.

Inversiones permanentes	50.748.000	60.112.000	-60.112.000
Propiedades y equipo	0	0	0
Terrenos	18.480.000	18.480.000	-18.480.000
Edificaciones	1.790.265.000	1.791.261.000	-1.791.261.000
Maquinaria y equipo	46.187.000	43.766.000	-43.766.000
Equipo de oficina	454.915.000	455.060.000	-455.060.000
Equipo de computación	5.967.678.000	6.015.882.000	-6.015.882.000
Flota y equipo de transporte	19.038.000	19.940.000	-19.940.000
Depreciación acumulada	-5.273.358.000	-5.287.744.000	5.287.744.000
Intangibles	27.535.000	-1.044.000	1.044.000
Patrimonio de los accionistas	-1.267.679.000	-1.208.773.000	1.208.773.000
Diferidos	0	441.379.000	-441.379.000
Patrimonio de los accionistas	-2.332.980.000	0	0
Saneamiento Fiscal	1.162.585.000	0	0
Depreciación	-75.124.000	0	0
<b>Total</b>	<b>1.163.741.000<sup>174</sup></b>	<b>3.028.991.000</b>	<b>-2.923.770.000<sup>175</sup></b>

4.15 Así las cosas, se revocará la sentencia del Tribunal en lo que a este cargo de ilegalidad se refiere, para acceder de manera parcial a las pretensiones de la demanda.

Por lo anterior, en el reglón 48 de la liquidación practicada por esta Corporación, correspondiente a utilidad por exposición a la inflación, se incluirá la suma de \$2.923.770.000.

## 5 Sanción por no enviar información

### 5.1 El plazo concedido para dar respuesta al requerimiento de información

5.1.1 Lo primero que se debe dilucidar es si le asiste la razón a la parte apelante al afirmar que los actos administrativos demandados están viciados de nulidad porque la Administración desconoció lo previsto en el artículo 261 de la Ley 223 de 1995,

<sup>174</sup> A esta cifra se le debe sumar \$53.506.000 [Cfr. el numeral 4.2 de esta providencia] y \$1.706.523.000 que se acepta como adición de ingresos por corrección monetaria [Cfr. el numeral 4.13 de esta providencia], lo que arroja la suma de \$2.923.770.000.

<sup>175</sup> De los \$3.028.991.000 liquidados por la DIAN, se le da la razón a IBM respecto de la improcedencia de la adición de ingresos por \$105.221.000 [inventarios y diferidos], lo que arroja la suma de \$2.293.770.000.

según el cual, “[c]uando se hagan requerimientos ordinarios o solicitudes de información por parte de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales o de las administraciones, el plazo mínimo para responder será de quince días calendario”.

5.1.2 Está probado en el expediente que mediante el Auto de Verificación o Cruce Nro. 310642008000007 del 11 de abril de 2008, la DIAN comisionó a uno de sus funcionarios para que “dentro de 3 MES (ES) adelante (n) o practique (n) la diligencia” en el domicilio de la sociedad IBM de Colombia, por concepto del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2006 y, adicionalmente, se le facultó para “verificar antecedentes de años anteriores”<sup>176</sup>.

5.1.3 En cumplimiento de este auto de verificación, por oficio del 15 de abril de 2008, el funcionario comisionado de la DIAN requirió al representante legal de IBM de Colombia para que “dispongan (sic) lo pertinente a fin de presentar a la comisión visitadora, en sus instalaciones y por ahora, lo relativo con la totalidad de documentación y soportes relacionados con lo siguiente [...]”.

Más adelante se indicó que dicha información “deberá ser presentada en un término no mayor a 8 días, para iniciar su verificación. La información tomada de los registros contables debe ser certificada por el revisor fiscal”<sup>177</sup>.

5.1.4 Se advierte que antes del auto de verificación y cruce la Administración ya había expedido el Requerimiento Ordinario Nro. 310632007000307 del 10 de octubre de 2007<sup>178</sup> y el auto de verificación y cruce Nro. 310632007001496 del 20 de noviembre de 2007<sup>179</sup>.

En el primero, la Administración le concedió a la sociedad el término de quince (15) días para que aportara la información solicitada y, en el segundo, se comisionó a una funcionaria de la DIAN para que en el término de 40 días adelantara y practicara la diligencia en las instalaciones de la compañía, en ambos, por concepto del impuesto sobre la renta del año gravable 2006.

5.1.5 Esto evidencia que la Administración se ha valido tanto de requerimientos ordinarios de información como de otros mecanismos como la verificación y cruce de información para adelantar el proceso de fiscalización e investigación contra la

---

<sup>176</sup> Fl. 1065 c. a. Nro. 8.

<sup>177</sup> Fls. 1063 a 1064 c. a. Nro. 8.

<sup>178</sup> Fl. 65 c. a. Nro. 1.

<sup>179</sup> Fl. 68 c. a. Nro. 1.

compañía IBM de Colombia, actuaciones que resultan ser diferentes en cuanto al procedimiento, aunque tienen la misma finalidad, que no es otra que obtener las pruebas necesarias para corroborar la veracidad de la información declarada por el contribuyente.

5.1.6 Aclarado lo anterior, se advierte que no le asiste razón a la parte apelante en cuanto pretende que por el hecho de haberse concedido el término de 8 días en cumplimiento de un auto de verificación o cruce de información se declare la nulidad de la actuación de la Administración, porque lo cierto es que el término de los 15 días señalados en el artículo 261 de la Ley 223 de 1995 resulta aplicable a los requerimientos ordinarios o solicitudes de información y no a los trámites para las diligencias de verificación y cruce de información.

5.1.7 Adicionalmente, se advierte que en su oportunidad, la sociedad no manifestó la imposibilidad de dar cumplimiento al requerimiento hecho en el término concedido, como tampoco solicitó una prórroga; por lo tanto, no es admisible que ahora fundamente la solicitud de nulidad en esta circunstancia.

5.1.8 En este orden de ideas, no prospera este cargo de ilegalidad, por lo que le corresponde a la Sala analizar si procede la sanción por no informar, que le fue impuesta a la sociedad actora en los actos administrativos demandados.

## **5.2 Procedencia de la sanción por no enviar información**

5.2.1 Conforme con el artículo 651 del ET, la sanción por no enviar información se aplica a las personas y entidades (i) obligadas a suministrar información tributaria y (ii) a aquellas a quienes se les haya solicitado información o pruebas.

Se prevén tres (3) supuestos que dan lugar a esta sanción, a saber: (i) que la información requerida se suministre de manera extemporánea, (ii) cuando el contenido de la información enviada presente errores o (iii) si la información remitida no corresponde a lo solicitado.

En los mencionados eventos, procede una multa de hasta 15.000 UVT, que se fija acorde con los siguientes criterios:

a) Hasta del 5% de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida, se suministró en forma errónea o se hizo en forma extemporánea.

b) Cuando no sea posible establecer la base para tasarla o la información no tuviere cuantía, hasta del 0.5% de los ingresos netos. Si no existieren ingresos, hasta del 0.5% del patrimonio bruto del contribuyente o declarante, correspondiente al año inmediatamente anterior o última declaración del impuesto sobre la renta o de ingresos y patrimonio.

Esta sanción se reducirá al diez por ciento (10%) de la suma determinada, si la omisión es subsanada antes de que se notifique la imposición de la sanción; o al veinte por ciento (20%) de tal suma, si la omisión es subsanada dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha en que se notifique la sanción.

5.2.2 En el caso concreto, se advierte que fue con ocasión de la ampliación al requerimiento especial que la Administración propuso la sanción por no enviar información por concepto de gastos laborales, por gastos en el exterior (excluye regalías), deducción por provisiones, deducción por pensiones, inversiones, deducción por amortizaciones, capitalización y ajustes débitos conciliación contable – fiscal, por la suma total de **\$10.628.547.386**, que fue limitada a 15.000 UVT<sup>180</sup>, es decir, a la suma de **\$330.810.000**<sup>181</sup>.

5.2.3 Pero, en la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 312412009000031 del 7 de abril de 2009, la DIAN impuso la sanción por no informar “*por no cumplir los requisitos de la información solicitada para los fines de la verificación de la correcta y oportuna determinación del impuesto*”<sup>182</sup>, teniendo en cuenta los siguientes conceptos y montos<sup>183</sup>:

Información no suministrada debidamente en la visita de la División de Liquidación				
Concepto	Folio	Monto		Vr. Sanción
Gastos en el exterior	1216	3.560.943.708	5%	178.047.185
Deducción por provisiones	1201 ss	231.212.766	5%	11.560.638
Deducción por pensiones	1073	182.280.561	5%	9.114.028
Inversiones	1036/1073	246.942.000	5%	12.347.100
Deducción por amortizaciones	1123	1.104.660.000	5%	55.233.000
Capitalización	1041/1073	65.178.250.000	5%	3.258.912.500

<sup>180</sup> Conforme con la Resolución DIAN Nro. 15013 del 6 de diciembre de 2007 para el año 2008 cada UVT equivalía a \$22.054.

<sup>181</sup> Fls. 1420 -1421 c. a. Nro. 10.

<sup>182</sup> Fl. 423 vlto. c.p. Nro. 1.

<sup>183</sup> Fl. 423 vlto. c. p. Nro. 1.

Ajustes débitos conciliación contable – fiscal	1.616.577.337	5%	80.828.867
<b>Totales</b>	<b>72.120.866.372</b>		<b>3.606.043.319</b>

5.2.4 La disminución de la base de la sanción impuesta en este acto administrativo, respecto de la propuesta en la ampliación al requerimiento especial, obedece a los siguientes conceptos: (i) los gastos en el exterior (de \$137.244.344.338 a \$3.560.943.708) que corresponde al monto de estos gastos que probó con la respuesta al Requerimiento Ordinario Nro. 900001 del 17 de marzo de 2009, (ii) deducción por provisiones (de \$408.010.709 a \$231.212.766) que fue el monto correspondiente al castigo de cartera probada en la respuesta al requerimiento ordinario en cita y (iii) la base de los ajustes débitos de la conciliación contable – fiscal (de \$4.801.883.116 a \$1.616.577.377) que corresponde al monto de provisiones<sup>184</sup>. También se excluyeron los gastos laborales por la suma de \$3.404.557.000, señalados en la ampliación al requerimiento especial<sup>185</sup>.

5.2.5 Como se puede observar, sobre el monto de las sumas respecto de las cuales presuntamente el contribuyente no cumplió “*los requisitos de la información solicitada para los fines de la verificación de la correcta y oportuna determinación del impuesto*”<sup>186</sup>, la DIAN le aplicó el 5% señalado en el artículo 651 del ET como tope máximo para determinar la sanción por no enviar información.

Sin embargo, la Administración procedió a limitar la sanción procedente, en los términos del artículo 651 en cita, vale decir, a 15.000 UVT, por lo que, finalmente, de los \$3.606.043.319 liquidados de manera inicial, la sanción por no informar quedó en \$356.445.000<sup>187</sup>.

5.2.6 Teniendo en cuenta lo expuesto, le corresponde a la Sala determinar si la parte apelante cumplió con el deber de remitir la información requerida por la DIAN por concepto de **gastos en el exterior, deducción por provisiones, deducción por pensiones, inversiones, deducción por amortizaciones, capitalización y ajustes débito conciliación contable – fiscal**.

<sup>184</sup> Cfr. la página 70 del anexo explicativo de la liquidación oficial de revisión demandada (Fl. 423 vltto. c. p. Nro. 1).

<sup>185</sup> En la ampliación al requerimiento especial, dentro de la base para calcular la sanción por no enviar información incluía la suma de \$3.404.557.000 que correspondía a gastos laborales (Fl. 1420 c. a. Nro. 10); sin embargo, en el anexo explicativo de la liquidación oficial de revisión la Administración no se refiere a este concepto (Fl. 423 c. p. Nro. 1).

<sup>186</sup> Cfr. página 16 de la ampliación al requerimiento especial (Fl. 1419 c. a. Nro. 10).

<sup>187</sup> Conforme con la Resolución de la DIAN Nro. 1063 del 3 de diciembre de 2008 para el año 2009 cada UVT equivalía a \$23.763.

5.2.7 Valoradas en conjunto las pruebas aportadas al expediente y analizados los argumentos expuestos tanto por la DIAN como por el contribuyente, la Sala concluye que **no procede la sanción por no informar**, impuesta en los actos administrativos demandados, por las razones que se pasan a explicar:

5.2.7.1 **Gastos en el exterior:** en el cuaderno de antecedentes administrativos consta que el contribuyente aportó relación consolidada (i) de las operaciones con el exterior durante el año gravable 2006<sup>188</sup>, (ii) de los pagos y transacciones con proveedores y/o clientes del exterior con compañías subsidiarias IBM y proveedores del exterior<sup>189</sup>, (iii) cuadro resumen de pagos al exterior del año 2006<sup>190</sup>, (iv) pago de regalías del año 2006<sup>191</sup>, pagos intercompany del año 2006<sup>192</sup>, (v) pagos de proveedores al exterior<sup>193</sup> y (vi) cuadro que relaciona el total de viajes registrado por la aplicación NEDS<sup>194</sup>.

Además, en el Acta de Entrega del 28 de abril de 2008<sup>195</sup> se evidenció que el funcionario de la Administración le solicitó a la sociedad contribuyente que pusiera a *“disposición la totalidad de los documentos, soportes internos y externos de los gastos en el exterior”*.

El anterior requerimiento fue atendido, según se observa en el Acta de Entrega del 3 de junio de 2008<sup>196</sup>, en la que consta que el representante legal de la sociedad aportó (i) copia de declaraciones de cambio que soportan las transferencias de fondos al exterior por los conceptos de licenciamiento y regalías efectuadas durante los 12 meses del año 2006, (ii) relación mensual de giros por concepto de licenciamiento y regalías pagadas, (iii) estado de cuenta bancaria en el que se evidencia la operación de giro de divisas por los conceptos citados, (iv) relación mensual de pago de regalías, indicando concepto, base, retención por renta y remesas, y neto a pagar, (v) comparativo entre el valor neto a girar vs los valores en dólares girados convertidos a la TRM utilizada para la transferencia, (vi) comparativo entre el valor de impuestos aplicados a licenciamiento y regalías vs los valores totales declarados por giros al exterior, (vii) relación a nivel de tercero del total de las

---

<sup>188</sup> Indica el concepto de la transacción, el NIT, el nombre o razón social, la relación con IBM, el total, la retención y la tarifa aplicable (Fls. 1211 a 1212 c a. Nro. 9.).

<sup>189</sup> Señala el concepto de la operación, el valor de cada concepto, el valor total por tercero, el valor de los impuestos en cada una de las transacciones y las tarifas de retención aplicables (Fls. 1213 a 1214 c a. Nro. 9.).

<sup>190</sup> Se discrimina por concepto, los pagos con retención y sin retención y el total (Fl. 1216 c. a. Nro. 9).

<sup>191</sup> Discriminado por concepto y por cada mes del año 2006 (Fl. 1214 c. a. Nro. 9).

<sup>192</sup> Discriminados por tipo de ingreso, código de país, nombre del país, compra o gasto y retención en la fuente (Fl. 1218 c. a. Nro. 9).

<sup>193</sup> Discriminado por NIR, NIT, concepto, nombre, activos, base, retención en la fuente y total (Fls. 1219-1221 c. a. Nro. 9).

<sup>194</sup> Discriminado por PUC, nombre PUC, nombre SRC y total (Fl. 1222 c. a. Nro. 9).

<sup>195</sup> Fls. 1073 a 1074 c.a. Nro. 8. Esta acta reemplazó a la preliminar visible en los folios 1071 a 1072 c.a. Nro. 8.

<sup>196</sup> Fls. 1302 a 1303 c.a. Nro. 9.

retenciones al exterior practicadas durante el año gravable 2006 y que cruzan con los renglones 34 (remesas) y 35 (renta exterior) de las 12 declaraciones mensuales de retención en la fuente del año 2006 y (viii) en relación con operaciones con vinculados se remite al Acta de Entrega del 28 de abril de 2008.

En esta acta consta que la información entregada por el contribuyente fue recibida por el funcionario de la DIAN “*para revisión en un total de ochenta folios*”, sin que respecto de la misma se advierta algún tipo de observación por parte de la Administración.

Téngase en cuenta que la DIAN no señaló de manera concreta la información que habría omitido aportar el contribuyente y, por el contrario, se advierte que IBM de Colombia atendió los requerimientos que le fueron hechos por la DIAN en el curso del procedimiento administrativo.

Adicional a lo anterior, entregó la información solicitada con el Requerimiento Ordinario Nro. 900001 del 17 de marzo de 2009<sup>197</sup>, expedido con posterioridad a la ampliación al requerimiento especial y antes de que se profiriera la liquidación oficial de revisión demandada, lo que condujo a que la DIAN, una vez valoradas las pruebas que obraban en el expediente, incluidas las aportadas por la sociedad contribuyente, levantara la glosa planteada<sup>198</sup>.

**5.2.7.2 Deducción por provisiones:** en las observaciones hechas por la Administración a la información recibida por parte del contribuyente<sup>199</sup>, no se indicó la que se habría omitido aportar en el trámite administrativo. Tan solo se señaló que los terceros relacionados carecían de NIT<sup>200</sup>.

El contribuyente argumentó que en la solicitud hecha solo se le requirió la “*relación detallada por tercero*”, sin especificar que debía indicar el número del NIT, aspecto

---

<sup>197</sup> Cfr. los fls. 3922 a 3924 del c.a. Nro. 27.

<sup>198</sup> En esa oportunidad se expuso que: “*Verificados los soportes e información que aportó con ocasión del Requerimiento Ordinario N° 900001 del 17 de marzo de 2009, se tiene que, con base en la muestra aleatoria de los 20 mayores valores, 10 no sujetos a retención en la fuente y 10 sujetos a la retención en la fuente (folio 2267), las cifras son consistentes.*

*En cuanto a los gastos de viaje en el exterior, se le requirió aportar los 20 mayores valores por empleado, acumulado anualmente, los cuales aportó (folios 2364 y s.s), de los cuales los 20 mayores valores acumulados por empleado, ascienden a \$356.168.054 (folios 2365 y 2366). Adicionalmente la sociedad aporta una relación de los gastos nacionales por tal concepto, en cuantía de \$2.531.103.812 (folios 2368 a 2372). Tales documentos sobre la muestra aleatoria, permiten concluir que son consistentes y así entonces por probarlos en esta ocasión, se levanta esta glosa”* [Cfr. la página 61 de la liquidación oficial de revisión demandada Fl. 419 del c.p.].

<sup>199</sup> Fls. 1392 a 1399 y 1388 a 1391 c.a. Nro. 10.

<sup>200</sup> En el anexo de provisiones de cartera fiscal método individual se detalló el rango, el % acumulado, el número de factura, la fecha de vencimiento de la factura, el cliente, el valor contable y el valor fiscal (Fls. 1207 a 1210 c. a. Nro. 9).

que se subsanó con la relación que se entregó de manera posterior, en la que se agregó esta casilla<sup>201</sup>.

Pues bien, advierte la Sala que si bien es cierto, el número de identificación tributaria - NIT permite individualizar a los contribuyentes y usuarios para todos los efectos en materia tributaria, aduanera y cambiaria, es razonable entender que cualquier información que se requiera en materia tributaria, en relación con terceros, se les debe identificar con el NIT.

No obstante lo anterior, en el caso concreto, la omisión en la que en un principio incurrió la sociedad –indicar el NIT del tercero-, fue subsanada con posterioridad y en el curso de procedimiento.

Además, se advierte que en la liquidación oficial de revisión demandada, la Administración levantó esta glosa porque “[...] *en garantía para el contribuyente y sobre la base del requerimiento ordinario proferido<sup>202</sup> y su respuesta del 27 (sic) de marzo de 2009 (folios 2266 a 2269), en cuanto a este punto se tiene que la sociedad responde que acredita los 20 mayores valores relacionados con los castigos de cartera (folios 2376 a 2435), que al ser verificados cumplen los requisitos legales para su admisibilidad y así entonces es procedente levantar tal glosa, al acreditar las pruebas pertinentes en esta ocasión*”<sup>203</sup>.

**5.2.7.3 Deducción por pensiones de jubilación:** la DIAN, en el “**Informe de verificación**” del 15 de abril de 2008<sup>204</sup> no hizo en concreto ninguna observación que permita inferir el incumplimiento del deber formal de informar y, por el contrario, se advierte que en el Acta de Entrega del 24 de abril de 2008, la sociedad contribuyente atendió el requerimiento hecho el 15 de abril de ese mismo año, oportunidad en la que informó que “7- *IBM de Colombia & CIA SCA amortiza la totalidad del gasto generado por las pensiones que se encuentran soportadas en el Cálculo Actuarial realizado por la Firma Watson. Así las cosas, no hay lugar a aplicación de lo establecido en el Artículo 113 del ET respecto de la formulación y cálculo adicional al cálculo actuarial. El efecto fiscal es 100% deducibilidad de la variación en el gasto*”<sup>205</sup>, sin que obre requerimiento adicional de información.

---

<sup>201</sup> Cfr. los folios 1460-1467 del c. a. Nro. 10.

<sup>202</sup> El requerimiento ordinario es el Nro. 900001 del 17 de marzo de 2009 [Fls. 3922 a 3924 c.a. Nro. 27].

<sup>203</sup> Cfr. las páginas 61 y 62 de la liquidación oficial de revisión (Fl. 419 y anverso c.p. Nro. 1).

<sup>204</sup> Fls. 1388 a 1391 c.a. Nro. 10.

<sup>205</sup> Fl. 1070 c.a.

Adicional a lo anterior, se observa que en la liquidación oficial demandada la DIAN expuso que “en garantía para el contribuyente y sobre la base del requerimiento ordinario proferido y su respuesta del 27 (sic) de marzo de 2009 (folios 2266 a 2269)<sup>206</sup>, en cuanto a este punto se tiene que la sociedad responde que aporta la certificación del revisor fiscal que explica los cálculos (folios 2437 a 2440) y así en consecuencia, se levanta esta glosa al acreditar en esta ocasión con las pruebas que le requirió la Administración Tributaria (folios 10631064)<sup>207</sup>.

**5.2.7.4 Inversiones:** consta que la DIAN requirió “8. Explicación y documentación de las operaciones relacionadas con las inversiones, Tratamiento contable – fiscal<sup>208</sup> y en las Actas de Entrega del 24 y del 28 de abril de 2008, el contribuyente afirmó que “[c]omo aparece en la Nota No. 5 del Informe del Revisor Fiscal, en el año se registraron recuperación de inversiones por 247 millones, los cuales constituyeron en ingreso gravado Impo Renta en la declaración del año 2006. Información adicional, con gusto la suministraremos<sup>209</sup>, es decir, solo se aportó el informe del revisor fiscal y se obvió entregar los soportes que lo sustentan, a pesar de que se le solicitó “documentar<sup>210</sup> dichas operaciones, esto es, entregar los soportes correspondientes que deben acompañar el certificado del revisor fiscal.

Pues bien, partiendo del hecho que la sociedad contribuyente informó que las operaciones relacionadas con las inversiones constituyó un ingreso gravado y que la DIAN, en el curso de la investigación administrativa no cuestionó esta afirmación y menos aún, determinó que en la declaración privada no se haya reflejado dicho manejo, se concluye que la omisión en aportar los soportes no obstaculizó el proceso de fiscalización porque la Administración, con las pruebas que obraban en el expediente administrativo, pudo investigar y verificar que el tratamiento fiscal dado por el contribuyente a las inversiones se ajustó a lo previsto por la ley, lo que condujo a que finalmente no propusiera glosa en relación con este concepto.

**5.2.7.5 Deducción por amortizaciones:** la Administración solicitó al contribuyente la “[e]xplicación y documentación relacionada con su origen, conformación y amortización; tratamiento contable –fiscal<sup>211</sup> y con el Acta de Entrega del 28 de abril de 2008 la compañía adjuntó “cuadro de amortización de Marca Software Informix, la cual fue adquirida en el año 2001 para la prestación de

---

<sup>206</sup> *Ib.* Note. 201.

<sup>207</sup> Cfr. la página 63 de la liquidación oficial de revisión. Fl. 420 c.p. Nro. 1.

<sup>208</sup> Fl. 1064 c. a. Nro. 8.

<sup>209</sup> Fl. 1073 vto. c. a. Nro. 8.

<sup>210</sup> La DIAN en el oficio del 15 de abril de 2008 especificó que se debía aportar la totalidad de la documentación y soportes relacionados con la información requerida. Adicionalmente, indicó que cuando se refiere a documentos o documentación y apliquen a documentos soportes, estos deben ser de orden interno y externo (fl. 1617 c.a.).

<sup>211</sup> Cfr. Fls. 1063-1064 c. a. Nro. 8.

*nuestros servicios a los clientes y que se ha venido amortizando de acuerdo con las normas contables y fiscales a lugar. Se entregó 1 folio impreso de 10 columnas con la explicación contable y fiscal, así como la correspondiente amortización del periodo*<sup>212</sup>.

En los documentos denominados “[i]nforme de verificación” del 15 de abril de 2008 y “[e]stado de información entregada frente a lo requerido con base en el Auto de Verificación No. 310642008000007 del 11 de abril de 2008”<sup>213</sup>, la DIAN se refirió a la información suministrada por el contribuyente por concepto de amortizaciones, en los siguientes términos:

*Se aportó 1 folio de cuadro en hoja electrónica (excel) (sic) que señala saldos, movimientos y ajustes. A manuscrito anotaron que el tratamiento contable es al que se refiere el revisor fiscal y tratamiento fiscal es la amortización según normas fiscales (Fl. 1123). Allí señala que el gasto ajustado fue \$1.104.660.000 compuesto por gasto \$939.019.000 y ajuste por inflación de la amortización por \$165.642.000.*

*Según el balance de prueba al 31 de diciembre de 2006, antes del cierre, requerido en la presente verificación, la sociedad revela como intangible en la cuenta 16, un crédito mercantil con saldo en cero y con movimiento débito en el mes por \$10.483.000 y movimiento crédito en el mes por \$125.816.508.*

*Revisada la conciliación contable –fiscal (Fl. 57 reverso) se tiene que alude en el renglón 56 a la cuenta 516510 intangible con saldo contable \$939.019.808 le hace ajuste fiscal crédito por la misma cuantía y no deduce suma alguna. En la conciliación contable –fiscal no hace el ajuste pertinente para no deducir el monto del ajuste por inflación atinente a este concepto que, como ya se anotó, corresponde a \$165.642.000.*

*En cuanto a la corrección monetaria –ajuste por inflación- declaró en el renglón 48 utilidad por exposición a la inflación \$1.163.739.000 conforme la declaración y la conciliación contable - fiscal (Fl. 57 reverso)*<sup>214</sup>.

Es decir, la forma como el contribuyente entregó la información requerida por la DIAN respecto de la deducción por amortizaciones no entorpeció el proceso de fiscalización, tanto es así que le permitió a la Administración hacer el análisis expuesto con anterioridad.

---

<sup>212</sup> Cfr. Fls. 1073-1074 c. a. Nro. 8.

<sup>213</sup> En este documento consta lo siguiente: “[s]e aportó 1 folio de cuadro en hoja electrónica (excel) (sic) que señala saldos, movimientos y ajustes. A manuscrito anotaron que el tratamiento contable es al que se refiere el revisor fiscal y tratamiento fiscal es la amortización según normas fiscales” [Cfr. los folios 1388 a 1391 del c.a. Nro. 10].

<sup>214</sup> Cfr. los folios 1392 a 1399 c.a. Nro. 10.

5.2.7.6 **Capitalización:** el 11 de abril de 2008, la Administración le requirió al contribuyente: “9. Documentación sobre capitalización efectuada y el prepago de las deudas”, así como la “[r]elación detallada por tercero y el flujo de caja respectivo”.

En el Acta de Entrega del 24 de abril de 2008, se observa lo siguiente: “9. Soportes de capitalización, ya entrada (sic) el día 15 de Abril de 2008”, pero, enseguida consta que la funcionaria de la DIAN dejó la siguiente anotación: “NO HA SIDO ENTREGADO”<sup>215</sup>.

Adicionalmente, se evidencia que en el Acta de Entrega del 28 de abril de 2008 se dejó constancia de que el contribuyente presentó la siguiente información<sup>216</sup>:

*9- Capitalización: Un detalle del uso de los recursos provenientes de la capitalización realizada en el mes de junio de 2006 es como sigue:*

<b>Descripción</b>	<b>Monto</b>
<i>Abono a Deuda Local</i>	<i>USD 13,719,960</i>
<i>Abono a Deuda con el Treasury</i>	<i>USD 8,100,000</i>
<i>Pago de Importaciones</i>	<i>USD 1,650,948</i>
<i>Inversiones</i>	<i>USD 800,000</i>
<i>Pago de Nómina</i>	<i>USD 670,000</i>
<i>Pago de Proveedores</i>	<i>USD 59,092</i>
<b>TOTAL</b>	<b>USD 25,000,000</b>

Como se observa, la discrepancia surgiría en relación con los soportes, si estos fueron entregados o no a la DIAN.

Pero más allá de esa discusión, en la que se encuentran dos versiones encontradas, lo cierto es que la Administración no cuestionó el tratamiento que IBM de Colombia le dio al concepto de capitalizaciones, por lo que se concluye que la información aportada por la sociedad, junto con la recaudada por la DIAN en el curso del proceso administrativo, resultó suficiente para que la Administración realizara la investigación y comprobación del manejo tributario sobre este concepto.

---

<sup>215</sup> Fl. 1070 c.a.

<sup>216</sup> Fls. 1073 a 1074 c. a. Nro. 8.

**5.2.7.7 Conciliación contable - fiscal:** es cierto, como lo expuso la DIAN, que la sociedad aportó en un cuadro que abarcó dos (2) folios [1224-1225 c.a. Nro. 9], la conciliación contable - fiscal del año 2006.

Sin embargo, verificado este cuadro –conciliación contable - fiscal, se observa que aparecen diez (10) casillas<sup>217</sup>, a las que se refirió la parte demandante en el escrito del 11 de julio de 2008<sup>218</sup>.

La observación expuesta por la DIAN es que la sociedad no explicó los ajustes y se limitó a anotar lo mínimo en la casilla “comentarios”, por lo que precisó los ajustes relevantes meritorios de explicación amplia y suficiente que afectaron la determinación de la renta, que se concretaron en dos renglones: el 46 y el 53.

Así consta en el informe de verificación del 15 de abril de 2008<sup>219</sup>, en el que se expuso lo siguiente:

*Se aportó en dos folios con una columna denominada “comentarios” (Fls. 1224-1225).*

*En cuanto a los ajustes de tal conciliación, la sociedad no explica y solo se limita a anotar lo mínimo en la columna “comentarios”. Así entonces, a continuación se presentan los ajustes relevantes meritorios de explicación, amplia y suficiente, que afectaron la determinación de la renta líquida y por ende el impuesto del contribuyente, a lo cual debe darse aplicación de lo previsto en la parte final del artículo 651 del ET.*

*a) Ingresos, renglón 46. Incluye las cuentas 425035 de provisiones por \$364.000.392 y 425050 reintegro de otros costos y gastos por \$1.252.576.945 como ajuste fiscal débito por lo cual reduce el ingreso y así la renta.*

*b) Costo de ventas, renglón 53. Incluye la cuenta 515520 alquiler maquinaria y equipo con ajuste fiscal débito por \$3.185.305.779 que aumenta el costo y por ende disminuye la renta bruta.*

Sin embargo, en la liquidación oficial de revisión demandada se levantó esta glosa con fundamento en los siguientes argumentos:

---

<sup>217</sup> Renglón de la declaración, código PUC a nivel de 6 dígitos, denominación de la cuenta, saldo contable, saldo contable ajustado, ajustes fiscales débito, ajustes fiscales crédito, valor declaración y comentarios.

<sup>218</sup> Fls. 1426 a 1436 c.a. Nro. 10.

<sup>219</sup> Fls. 1392 a 1399 c.a. Nro. 10.

a) *Recuperación de la deducción por \$1.616.577.000*

[...]

*Ahora bien, tal saldo lo informa en una hoja de Excel (folio 2029) en el cual indica que está compuesto por \$1.252.576.945 de “ingreso no gravado 425050” y \$423.312.969 de “mayor deducción 523515 y aparte de esta mención no aporta las pruebas atinentes a si fueron o no objeto de ser tratadas como deducibles o no, que permitan admitir que ahora sean gravadas o no.*

*De otra parte, y en garantía, sin límites, para el contribuyente y sobre la base del requerimiento ordinario proferido y su respuesta del 27 (sic) de marzo de 2009 (folios 2266 a 2269), en cuanto a este punto se tiene que la sociedad responde que para acreditar la no inclusión como costo o deducción de los ajustes anteriores aportan la conciliación contable – fiscal de 2003 a 2005 donde evidencian las diferencias y su uso o rechazo y adicionalmente aportan libros oficiales de las cuentas del pasivo estimado certificado por revisor fiscal (folios 2271 a 2277). Los saldos de la cuenta PUC son los siguientes:*

[...]

*Sobre la base de tal respuesta, y dado que la sociedad aportó pruebas sobre el tratamiento fiscal en años gravables anteriores sobre su no deducibilidad, se levanta esta glosa al acreditar tal circunstancia que hace que tales cifras sean tratadas como un ingreso no gravado [se subraya].*

[...] <sup>220</sup>.

Es decir, finalmente, la información presentada por la sociedad contribuyente permitió que la DIAN cumpliera el propósito de fiscalización, que condujo a que no se modificara la declaración privada por este concepto.

5.2.8 En conclusión, la sanción por no informar impuesta en los actos administrativos demandados no procede porque con la información suministrada por la sociedad contribuyente, junto con la recaudada por la Administración en el curso del proceso administrativo, la DIAN pudo ejercer la facultad de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales por parte de la sociedad demandante, tanto es así, que pudo verificar la exactitud de los datos suministrados por el contribuyente, lo que se vio reflejado en la determinación oficial del tributo.

---

<sup>220</sup> Cfr. las páginas 31 a 33 de la liquidación oficial demandada. Fls. 404 a 405 del c.p.

## **6. Sanción por inexactitud**

6.1 Conforme con el artículo 647 del ET, es claro que constituye inexactitud sancionable (i) la omisión de ingresos, la inclusión de costos, las deducciones o descuentos inexistentes y (ii) en general, la utilización en la declaración de renta de datos o factores equivocados, incompletos o desfigurados; **siempre que se derive un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo a favor.**

6.2 En el presente asunto, contrario a lo decidido por el Tribunal, no procede la sanción por inexactitud, porque la determinación del impuesto según la liquidación que se practica por esta Corporación, al igual que lo hizo el contribuyente, se efectúa por el sistema de renta presuntiva<sup>221</sup>, lo que conduce a que no se cumpla el presupuesto de que con la inclusión de las deducciones que resultaron ser improcedentes se haya derivado un menor impuesto a cargo del contribuyente o un mayor saldo a favor.

## **7. Devolución del saldo a favor de la declaración de renta del año gravable 2006 a las obligaciones de IVA del primer y segundo bimestre del año 2007**

7.1 Solicita la parte apelante que se ordene la devolución del saldo a favor de la declaración de renta del año gravable 2006 respecto de las obligaciones de IVA del primer y segundo bimestre del año 2007, es decir, de la suma de \$3.908.837.000, que corresponde a la diferencia del saldo a favor declarado por el contribuyente en su declaración privada y el determinado por la Administración en la liquidación oficial de revisión demandada, o en su defecto se reconozca la suma de \$1.723.263.000 como consecuencia de la diferencia entre el saldo a favor señalado en el requerimiento especial y el determinado en la liquidación oficial de revisión demandada, más los intereses corrientes y moratorios a que haya lugar (Pretensiones 3 y 4 de la demanda).

7.2 El artículo 670 del ET dispone que las devoluciones o compensaciones efectuadas de acuerdo con las declaraciones del impuesto sobre la renta y sobre las ventas, no constituyen reconocimiento definitivo a favor de los declarantes.

7.3 Esta Sala ha dicho que la devolución de saldos a favor declarados en

---

<sup>221</sup> Cfr. la sentencia del 21 de agosto de 2014, radicado Nro. 19412, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, en la que se expuso que “[n]o procede la sanción por inexactitud, dado que la determinación del impuesto según la nueva liquidación también se efectuó por el sistema de renta presuntiva”.

renta y ventas tiene carácter provisional, dado el proceso de fiscalización que eventualmente puede iniciarse respecto de dichos tributos y dentro del cual es posible que tales saldos se modifiquen o rechacen<sup>222</sup>.

7.4 Aunque lo resuelto en este proceso tenga efectos en el saldo a favor determinado de manera oficial y, por ende, en el reconocimiento o no de lo pretendido por el contribuyente vía devolución o compensación, no se puede perder de vista que este último procedimiento hace parte de una actuación oficial diferente a la de determinación del tributo, que es la que ocupa la atención de la Sala en esta oportunidad.

7.5 En este orden de ideas, por tratarse de dos procedimientos distintos y autónomos, no es posible resolver sobre la solicitud de compensación del saldo a favor reconocido con las obligaciones de IVA del primer y segundo bimestre de 2007, y de la devolución del excedente, si a ello hubiere lugar.

7.6 Téngase en cuenta que conforme con el artículo 816 del ET “[c]uando el saldo a favor de las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios o sobre las ventas, haya sido modificado mediante una liquidación oficial y no se hubiere efectuado la compensación, la parte rechazada no podrá solicitarse aunque dicha liquidación haya sido impugnada, hasta tanto se resuelva definitivamente sobre la procedencia del saldo” [Se subraya], es decir, que es con fundamento en esta providencia que el contribuyente podrá solicitar la devolución y/o compensación del excedente, si lo hubiere, del saldo a favor reconocido por concepto del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2006, oportunidad en la que la Administración podrá verificar cuánto ha sido devuelto o compensado por el citado impuesto y si existe algún tipo de remanente y la forma de hacerlo efectivo.

7.7 Nótese que conforme con el párrafo de la norma en cita, “[e]n todos los casos, la compensación se efectuará oficiosamente por la Administración cuando se hubiese solicitado la devolución de un saldo y existan deudas fiscales a cargo del solicitante”, es decir, que antes de realizar la devolución, la DIAN deberá efectuar la compensación de las deudas vencidas sobre impuestos que el contribuyente tenga con el Estado, obviamente, atendiendo la información que reposa en poder de la Administración de Impuestos.

---

<sup>222</sup> Sentencia del 11 de noviembre de 2009, radicado Nro. 16708, C. P. Héctor J. Romero Díaz.

7.8 Finalmente, vale la pena indicar que tal como lo afirmó la parte apelante, mediante la Resolución Nro. 6282-1921 del 19 de noviembre de 2010<sup>223</sup> la DIAN (i) reconoció a favor de IBM de Colombia la suma de \$22.326.129.000 correspondiente al saldo a favor liquidado en la declaración de renta del año gravable 2009, (ii) ordenó compensar la suma de \$6.685.923.000 a las obligaciones por concepto del impuesto sobre las ventas por los bimestres primero y segundo del año 2007 y (iii) devolver la suma de \$15.640.206.000.

Respecto de la suma compensada, la compañía afirmó que la compensación se debía hacer pero con el saldo a favor del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2006 –en discusión–, es decir que está debatiendo la legalidad de la Resolución 6282-1921 del 19 de noviembre de 2010, acto administrativo que está demandado en el proceso Nro. 25000-23-27-000-2012-00356-01 (19974), que según da cuenta el Sistema de Gestión Siglo XXI de la Rama Judicial<sup>224</sup>, se encuentra en trámite ante esta Corporación con ocasión del recurso de apelación interpuesto contra la sentencia proferida el 15 de noviembre de 2012 por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

7.9 Por lo anterior, en esta oportunidad no es posible analizar la procedencia de lo solicitado en los numerales 3 y 4 del acápite de pretensiones de la corrección de la demanda, por lo que le asiste razón al Tribunal al declararse inhibido para proferir decisión de fondo respecto de estas pretensiones, pero, por las razones expuestas en esta sentencia.

## **8. Devolución de los intereses pagados por concepto de retención en la fuente correspondiente al mes de abril de 2007, por la suma de \$336.867.000**

En lo que tiene que ver con la solicitud de devolución de los intereses pagados por concepto de retención en la fuente por el mes de abril del año 2007, se reitera lo expuesto en el cargo anterior respecto a la independencia de procedimientos, razón más que suficiente para confirmar la decisión del Tribunal frente a la pretensión expuesta en el numeral séptimo del acápite de pretensiones de la corrección de la demanda.

## **9. Conclusión**

---

<sup>223</sup> Fls. 551 a 553 c. p. Nro. 2.

<sup>224</sup> En este proceso, mediante providencia del 30 de enero de 2014, la doctora Martha Teresa Briceño de Valencia dispuso que “*Para efectos de la suspensión por prejudicialidad solicitada por el apoderado de la parte demandante, por Secretaría alléguese la certificación de la existencia, actos demandados y estado actual del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho 25000-23-27-000-2010-00221-01, Actor: IBM DE COLOMBIA & CIA SCA [art. 171 C.P.C.]*”



<b>TOTAL PATRIMONIO BRUTO</b>	42	<b>215.361.061.000</b>	<b>215.361.061.000</b>	<b>215.361.061.000</b>	<b>215.361.061.000</b>	<b>215.361.061.000</b>	<b>215.361.061.000</b>
PASIVO	43	94.754.919.000	94.754.919.000	94.754.919.000	94.754.919.000	94.754.919.000	94.754.919.000
<b>TOTAL PATRIMONIO LIQUIDO</b>	44	<b>120.606.142.000</b>	<b>120.606.142.000</b>	<b>120.606.142.000</b>	<b>120.606.142.000</b>	<b>120.606.142.000</b>	<b>120.606.142.000</b>
INGRESOS BRUTOS OPERACIONALES	45	<b>324.051.837.000</b>	<b>324.051.837.000</b>	<b>324.051.837.000</b>	<b>324.051.837.000</b>	<b>324.051.837.000</b>	<b>324.051.837.000</b>
INGRESOS BRUTOS NO OPERACIONALES	46	2.061.095.000	2.061.095.000	2.061.095.000	3.677.672.000	2.061.095.000	2.061.095.000
INTERESES Y RENDIMIENTO FINANCIEROS	47	630.780.000	630.780.000	2.708.412.000	2.708.412.000	630.780.000	630.780.000
UTILIDAD POR EXPOSICION A LA INFLACION	48	1.163.739.000	1.163.739.000	3.028.990.000	3.028.990.000	3.028.990.000	2.923.770.000
<b>TOTAL INGRESOS BRUTOS</b>	49	<b>327.907.451.000</b>	<b>327.907.451.000</b>	<b>331.850.334.000</b>	<b>333.466.911.000</b>	<b>329.772.702.000</b>	<b>329.667.482.000</b>
DEVOLUCIONES, REBAJAS Y DESCUENTOS EN VENTAS	50	0	0	0	0		0
INGRESO NO COSTITUTIVOS DE RENTA	51	0	0	0	0		0
<b>TOTAL INGRESOS NETOS</b>	52	<b>327.907.451.000</b>	<b>327.907.451.000</b>	<b>331.850.334.000</b>	<b>333.466.911.000</b>	<b>329.772.702.000</b>	<b>329.667.482.000</b>
COSTOS DE VENTAS	53	241.432.464.000	241.432.464.000	241.240.174.000	238.054.868.000	241.240.174.000	241.432.464.000
OTROS COSTOS	54	0	0	0	0	0	0
<b>TOTAL COSTOS</b>	55	<b>241.432.464.000</b>	<b>241.432.464.000</b>	<b>241.240.174.000</b>	<b>238.054.868.000</b>	<b>241.240.174.000</b>	<b>241.432.464.000</b>
GASTOS OPERACIONALES DE ADMINISTRACION	56	27.671.287.000	27.671.287.000	27.589.007.000	27.589.007.000	27.589.007.000	27.671.287.000
GASTOS OPERACIONALES DE VENTAS	57	38.625.019.000	38.625.019.000	35.495.012.000	31.343.777.000	35.495.012.000	38.410.151.259
DEDUCCION INVERSIONES EN ACTIVOS FIJOS	58	0	0	0	0	0	0
PERDIDA POR EXPOSICION A LA INFLACION	59	0	0	0	0	0	0
OTRAS DEDUCCIONES	60	0	0	0	0	0	0
<b>TOTAL DEDUCCIONES</b>	61	<b>66.296.306.000</b>	<b>66.296.306.000</b>	<b>63.084.019.000</b>	<b>58.932.784.000</b>	<b>63.084.019.000</b>	<b>66.081.438.259</b>
<b>RENTA LIQUIDA ORDINARIA DEL EJERCICIO</b>	62	<b>20.178.681.000</b>	<b>20.178.681.000</b>	<b>27.526.141.000</b>	<b>36.479.259.000</b>	<b>25.448.509.000</b>	<b>22.153.579.741</b>
O PERDIDA LIQUIDA DEL EJERCICIO	63	0	0	0	0	0	0
COMPENSACIONES	64	<b>20.178.681.000</b>	<b>20.178.681.000</b>	<b>20.178.681.000</b>	<b>20.178.681.000</b>	<b>20.178.681.000</b>	<b>20.178.681.000</b>
<b>RENTA LIQUIDA</b>	65	0	0	7.347.460.000	16.300.578.000	5.269.828.000	1.974.898.741
RENTA PRESUNTIVA	66	3.442.529.000	3.442.529.000	3.442.529.000	3.442.529.000	3.442.529.000	3.442.529.000
RENTA EXENTA	67	0	0	0	0	0	0
RENTAS GRAVABLES	68	0	0	0	0	0	0
<b>RENTA LIQUIDA GRAVABLE</b>	69	<b>3.442.529.000</b>	<b>3.442.529.000</b>	<b>7.347.460.000</b>	<b>16.300.578.000</b>	<b>5.269.828.000</b>	<b>3.442.529.000</b>

INGRESOS POR GANANCIAS OCASIONALES	70	0	0	0	0	0	0
COSTOS Y DEDUCCIONES POR GANANCIAS OCASIONALES	71	0	0	0	0	0	0
GANANCIAS OCASIONALES NO GRAVADAS Y EXENTAS	72	0	0	0	0	0	0
<b>GANANCIAS OCASIONALES GRAVABLES</b>	73	0	0	0	0	0	0
<b>IMPUESTO SOBRE LA RENTA LIQUIDA GRAVABLE</b>	74	1.204.885.000	1.204.885.000	2.571.611.000	5.705.202.300	1.844.440.000	1.204.885.000
DESCUENTOS TRIBUTARIOS	75	0	0	0	0	0	0
<b>IMPUESTO NETO DE RENTA</b>	76	1.204.885.000	1.204.885.000	2.571.611.000	5.705.202.300	1.844.440.000	1.204.885.000
SOBRETASA IMPUESTO A LA RENTA 2006	77	120.488.000	120.488.000	257.161.000	570.520.130	184.444.000	120.488.000
IMPUESTO DE GANANCIAS OCASIONALES	78	0	0	0	0	0	0
IMPUESTO DE REMESAS	79	0	0	0	0	0	0
<b>TOTAL IMPUESTO A CARGO</b>	<b>80</b>	<b>1.325.373.000</b>	<b>1.325.373.000</b>	<b>2.828.772.000</b>	<b>6.275.722.430</b>	<b>2.028.884.000</b>	<b>1.325.373.000</b>
ANTICIPO DE RENTA POR EL AÑO GRAVABLE 2006	81	0	0	0	0	0	0
SALDO A FAVOR AÑO 2005 SIN SOL DE DEV O COMPENSACION	82	0	0	0	0	0	0
AUTORRETENCIONES	83	16.041.247.000	16.041.247.000	16.041.247.000	16.041.247.000	16.041.247.000	16.041.247.000
OTRAS RETENCIONES	84	4.718.000	4.718.000	4.718.000	4.718.000	4.718.000	4.718.000
<b>TOTAL RETENCIONES AÑO GRAVABLE 2006</b>	<b>85</b>	<b>16.045.965.000</b>	<b>16.045.965.000</b>	<b>16.045.965.000</b>	<b>16.045.965.000</b>	<b>16.045.965.000</b>	<b>16.045.965.000</b>
ANTICIPO RENTA POR EL AÑO GRAVABLE 2007	86	0	0	0	0	0	0
<b>SALDO A PAGAR POR IMPUESTO</b>	<b>87</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
SANCIONES	88	0	0	2.405.438.000	8.251.368.000	1.482.063.000	0
<b>TOTAL SALDO A PAGAR</b>	<b>89</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>O TOTAL SALDO A FAVOR</b>	<b>90</b>	<b>14.720.592.000</b>	<b>14.720.592.000</b>	<b>10.811.755.000</b>	<b>1.518.875.000</b>	<b>12.535.018.000</b>	<b>14.720.592.000</b>
VALOR PAGO SANCIONES	91	0	0	0	0	0	0
VALOR PAGO INTERESES DE MORA	92	0	0	0	0	0	0
VALOR PAGO IMPUESTO	93	0	0	0	0	0	0

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

**FALLA**

**Primero: CONFÍRMASE el numeral primero** de la parte resolutive de la sentencia del 30 de noviembre de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

**Segundo: REVÓCASE el numeral segundo** de la citada sentencia. En su lugar:

Declárase la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 312412009000031 del 7 de abril de 2009 y de la Resolución Nro. 900054 del 7 de mayo de 2010, mediante las cuales la Unidad Administrativa Especial, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, modificó la declaración privada del impuesto sobre la renta y complementarios presentada por IBM DE COLOMBIA Y CIA SCA por la vigencia fiscal de 2006 e impuso sanción por no informar.

Como consecuencia de la anterior declaración y, a título de restablecimiento del derecho, se declara que el impuesto sobre la renta y complementarios por la vigencia fiscal de 2006 a cargo del IBM DE COLOMBIA Y CIA SCA, corresponde a la liquidación practicada por esta Corporación, en los términos expuestos en la parte motiva de esta providencia.

**Tercero: RECONÓCESE PERSONERÍA** a la doctora Tatiana Orozco Cuervo, como apoderada de la Unidad Administrativa Especial, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, en los términos y para los fines del memorial poder conferido, visible en el folio 821 del cuaderno principal Nro. 2.

**Cuarto: RECONÓCESE PERSONERÍA** a la doctora Melissa Inés Muñoz Gómez, como apoderada de la sociedad IBM de Colombia, en los términos y para los efectos de la sustitución del poder visible en los folios 843 a 844 del cuaderno principal Nro. 2.

**Quinto: CONFÍRMASE** en lo demás.

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

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

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

**Presidenta de la Sección**

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**