

DEVOLUCION DEL GRAVAMEN PAGADO POR BENEFICIO TRIBUTARIO - Efectos sobre la base gravable del impuesto sobre la renta / GRAVAMEN PAGADO - Su registro como costo o deducción hace que el contribuyente recupere parte del gravamen cancelado

Tratándose en el caso, de la devolución de un gravamen pagado, el beneficio tributario debe analizarse, no desde el efecto que la partida haya tenido sobre la base gravable del impuesto sobre la renta, pues es a ésta a la que se aplica la tarifa que permite cuantificar el impuesto a cargo del contribuyente; sino el efecto que sobre éste, tal partida haya causado. En suma, al llevar el valor del arancel pagado como “costo o deducción” en la declaración de renta del año 2002, la contribuyente recuperó del gravamen pagado indebidamente, no el 100% como sostiene la administración, sino solo el 35%, como se explicó.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D.C., dieciocho (18) de junio de dos mil nueve (2009).

Radicación número: 25000-23-27-000-2006-00569-01(16570)

Actor: Hewlett Packard Colombia Ltda

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la apoderada de la parte actora contra la sentencia denegatoria de las súplicas de la demanda incoada contra los actos administrativos por los cuales la UAE-DIAN, Administración Especial de Aduanas de Bogotá, rechazó la petición de devolución y/o compensación de tributos aduaneros no debidos o pagados en exceso.

ANTECEDENTES

HEWLETT PACKARD COLOMBIA LTDA., el 22 de enero del 2003, presentó ante la DIAN solicitud de corrección respecto de varias declaraciones de importación para efectos de la devolución y/o compensación de tributos aduaneros, solicitud que fue denegada por medio de Resolución 03-064-192-654-4000-00-3373 notificada el 21 de noviembre del 2003.

La sociedad actora interpuso recurso de reconsideración contra la anterior decisión y la Administración mediante Resolución 03-072-193-601-153 del 5 de

marzo del 2004 notificada el 10 de marzo siguiente, revocó el acto recurrido y profirió Liquidación Oficial de Corrección para efectos de la devolución.

El 9 de septiembre de 2004 la actora, pidió la devolución y/o compensación de \$216.499.492 por concepto de aranceles pagados en importaciones realizadas entre el 24 y el 30 de octubre del 2002¹, suma reconocida a favor en la Resolución 03-072-193-601-153 de 5 de marzo de 2004 antes citada [fl. 71 y s.s. c.p.].

La División de Recaudación y Cobranzas - Devoluciones de la Administración Especial de Aduanas Nacionales de Bogotá solicitó a la actora la presentación de varios documentos para decidir de fondo la petición de devolución y/o compensación, requerimiento que fue atendido el 19 de noviembre del 2004 mediante memorial radicado con el No. **055086** en el que además de los documentos solicitados, anexó formulario de solicitud de devolución y/o compensación de tributos aduaneros donde aclara que el valor objeto de reclamación no es de \$216.499.492 sino de **\$137.180.459**².

La Administración mediante **Resolución 618-0001 de 4 de enero de 2005**, rechazó por improcedente la petición radicada con el número **055086** con fundamento en que la partida reclamada ya había sido objeto de beneficio tributario, toda vez que la contribuyente llevó el valor del arancel pagado como costo o deducción en la declaración de renta del 2002 y el IVA como impuesto descontable en la declaración del VI bimestre del mismo año [fl. 39 c.p.].

Contra este acto se interpuso recurso de reconsideración [fl. 259 c.a.], decidido mediante **Resolución 03-072-193-601-352 de 23 de junio de 2005**, en el sentido de confirmar el rechazo de la solicitud [fl. 17 c.p.].

¹ Las importaciones fueron realizadas bajo las subpartidas 8471300000, 8471490000, 8471500000, 8471609000, 8471800000, 8471900000 y 8517500000 las cuales están relacionadas en el artículo 2° del Decreto 2394 del 2002, respecto de las cuales se difirió el gravamen arancelario a 0%.

² Monto determinado por la solicitante así: valor reconocido por la administración [\$216.499.492], menos IVA descontado en la declaración del periodo correspondiente [\$5.452.033] y menos el deducido a título de costo o gasto en la declaración de renta (35%) [\$73.867.000] [v. fl. 4 c.a.].

LA DEMANDA

En ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, la actora demanda la nulidad de los actos administrativos antes mencionados y a título de restablecimiento del derecho se ordene la devolución y/o compensación de los valores pagados en exceso, liquidados en la Resolución N°03-072-193-601-153 de 5 de marzo de 2004 por la División Jurídica de la Administración Especial de Aduanas de Bogotá, debidamente actualizados.

Invoca como normas violadas, los artículos 2, 4 y 95 de la Constitución Nacional, 2, 550 y 553 del Estatuto Aduanero [D.2685/99] y 683 y 850 del Estatuto Tributario [D. 624/89].

El concepto de violación lo desarrolla a través de los cargos que a continuación se sintetizan:

1. Desconocimiento de los principios orientadores de las actuaciones de la Administración [art. 2, E.A., conc. 683, E.T. y 95 C.N.]. La sociedad actora efectuó un pago de lo no debido por concepto de tributos aduaneros en cuantía de \$216.499.492, conforme lo reconoció la demandada en la Resolución N°03-072-193-601-153 de 5 de marzo de 2004, por cuanto los aranceles pagados en las importaciones realizadas por la actora y que sirvieron de fundamento a la solicitud de devolución y/o compensación no debían ser cancelados por disposición del Decreto 2394 del 2002 *“Por el cual se establece una lista de bienes de capital y se difiere a cero el gravamen arancelario para algunos bienes no producidos en la Región Andina.*

Explica que de dicha suma, el valor correspondiente al IVA [\$5.452.033] fue descontado en la declaración bimestral del tributo y que si bien el valor del arancel pagado [\$211.047.459] fue llevado como costo o deducción en la declaración del impuesto de renta y complementarios del 2002, *“solo se empleó efectivamente un porcentaje del 35% [\$73.867.000]. De esta forma, queda un 65% [\$137.180.459] que aún no ha sido ni compensado ni devuelto”*, sobre el cual procede la devolución y/o compensación, sin que se configure doble beneficio, como lo sostiene la demandada.

Concluye entonces que atenta contra la equidad y la justicia tributaria, la interpretación propuesta en los actos acusados, según la cual, al llevar el total de los tributos aduaneros pagados en exceso como costo o deducción e impuesto descontable en las respectivas declaraciones de renta e IVA, se compensó en su totalidad el valor determinado en la liquidación oficial de corrección.

2. Aplicación extensiva del literal d) del artículo 550 del Estatuto Aduanero. El requisito señalado en esta norma hace referencia a los eventos en que se solicita la devolución del IVA en la importación de bienes, que no es el caso, pues reclama el 65% del valor pagado por concepto de arancel; además, el artículo 850 del E.T. indica el procedimiento para la devolución de pagos en exceso o de lo no debido, efectuados por concepto de obligaciones tributarias y aduaneras, en el que no se prevé requisito igual o similar respecto del mencionado derecho de aduana.

3. Indebida aplicación del artículo 553 del Estatuto Aduanero. Es improcedente el rechazo de la solicitud, toda vez que la situación no encuadra dentro de las causales del precepto en mención y aunque en gracia de discusión aceptara que ya se efectuó la devolución, ésta sería parcial, solo del 35% del valor total del arancel pagado, pues *“luego de la depuración de la renta de los valores llevados a título de costos y deducciones, queda un 65% de dichos costos y deducciones que es efectivamente asumido por el contribuyente, y que por lo tanto no ha sido compensado”*, sin que de manera alguna se configure la causal contenida en el literal b) de la norma.

LA OPOSICIÓN

La apoderada de la entidad oficial se opuso a la prosperidad de las súplicas de la demanda; frente a los cargos formulados argumentó lo siguiente:

1. La solicitud de devolución fue rechazada debido a que de haberse accedido, se habría otorgado un doble beneficio tributario; explica que en desarrollo de la facultad de verificación, pudo constatar que no cumplía las condiciones exigidas por las normas que regulan este proceso.

Uno de los requisitos para la procedencia de la devolución, es probar debidamente que *“el valor solicitado no se ha contabilizado ni se contabilizará como costo o deducción, ni se ha llevado ni se llevará como descuento tributario ni impuesto descontable”*, pero en el expediente obra certificación firmada por el Revisor Fiscal en sentido contrario, esto es, que *“el arancel por importación de bienes, que da derecho a descuento tributario en el impuesto sobre la renta, se ha contabilizado como costo o deducción y se ha tomado como descuento tributario en renta”*, hecho ratificado con la información allegada dentro de la investigación administrativa.

En cuanto a la afirmación según la cual solo fue objeto de descuento el 35% y que el valor solicitado corresponde al 65% restante del arancel pagado, manifiesta que uno es el tratamiento contable que se debe dar a los movimientos financieros y otro el que se aplica a los mismos en materia tributaria; además, en la declaración de renta del 2002 en el renglón 42, se incluyó el valor del arancel pagado [\$211.047.459].

Explica que la actora está tratando sobre la provisión del impuesto sobre la renta, concepto que efectivamente forma parte del patrimonio contable, que se debe calcular y registrar en la contabilidad de la sociedad antes del cierre del período contable, a fin de establecer la utilidad a distribuir entre los socios, en tanto que la elaboración y presentación con la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios se debe liquidar y pagar el impuesto sobre el 35% calculado sobre la renta líquida gravable correspondiente y en ningún caso se trata de provisionarlo para presentarlo dentro del patrimonio fiscal.

Sostiene con fundamento en la depuración de la renta de la sociedad actora para el año gravable 2002, que en el renglón 42 (Total Costos) se incluyó el 100% del valor del arancel pagado, en la suma de \$211.047.459, por lo que no le asiste razón a la parte demandante cuando afirma que tan solo llevó como costo el 35% de la misma.

De otra parte, precisa que el artículo 560 del Estatuto Aduanero prohíbe compensar obligaciones tributarias con saldos a favor generados por pagos en exceso o de lo no debido de tributos aduaneros y el artículo 561 íb., solo autoriza a acudir al Estatuto Tributario en aspectos no regulados por el Estatuto Aduanero.

2. Aunque el artículo 550 del Decreto 2685 de 1999, no exige la certificación del revisor fiscal sobre el tratamiento contable y tributario dado al arancel, la administración en desarrollo de sus funciones de fiscalización puede acudir a todos los medios probatorios legales para determinar si la petición de devolución elevada se ajusta a la ley, por lo que al establecer a través de dicho documento que el valor reclamado se solicitó como costo o deducción en el denuncia rentístico del 2002, es clara la improcedencia de la devolución, toda vez que *“ya se había obtenido la devolución al disminuirse la base gravable del impuesto sobre la renta”*.

3. Insiste en que no es cierto que sólo haya llevado como costo el 35% del valor del arancel, pues la declaración de renta del 2002 y la certificación del revisor fiscal demuestran que se llevó el valor total pagado por dicho concepto.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca denegó las súplicas de la demanda.

Con fundamento en las normas que regulan la procedencia de la devolución de tributos aduaneros pagados en exceso y señalan los requisitos especiales para solicitarla, el trámite, verificación y rechazo de las mismas [arts. 548, 550 a 553, E.A.] y en las que informan la forma de determinar la renta líquida gravable y la causación del ingreso [arts. 26 y 28, E.T.] y en el análisis de la situación fáctica, advirtió que la declaración de renta del 2002 y la certificación expedida por el revisor fiscal, son elementos que demuestran que la actora llevó el 100% del valor del arancel reclamado, al costo y no sólo el 35% como insiste; además que este porcentaje corresponde a la tarifa del impuesto de renta y no al valor efectivamente descontado.

Razones por las cuales concluyó que no es procedente acceder a la devolución pretendida, por cuanto de hacerlo se terminaría reconociendo un doble beneficio tributario, lo cual es contrario al principio de equidad que regula las relaciones fiscales y afectaría los intereses del fisco nacional; agregó que con la Ley 383 de 1997, el legislador expresamente estableció que un mismo hecho económico no puede generar más de un beneficio tributario para el mismo contribuyente y sobre

el punto citó apartes de sentencias de la Corte Constitucional y de esta Corporación.

EL RECURSO DE APELACIÓN

La apoderada de la parte actora dentro de la oportunidad procesal, apeló la providencia anterior.

Controvierte la decisión en cuanto el juzgador estimó que se compensó totalmente la obligación aduanera con la tributaria, para lo cual argumenta que si bien el total de los valores pagados en exceso por concepto de arancel se estableció en un ciento por ciento (100%) como costo dentro de la declaración del impuesto sobre la renta, el monto que se empleó para efectuar la compensación con la obligación tributaria sólo correspondió al 35%, tarifa del impuesto sobre la renta, que en el caso concreto corresponde a la suma de \$73.867.000, razón por la cual quedó el 65%, esto es, \$137.180.459, que no fueron compensados con ninguna obligación tributaria y que, por lo tanto, quedaron en cabeza de la DIAN, sin fundamento alguno.

Advirtió que “así como dentro del proceso de depuración de renta a los ingresos constitutivos de ésta se les aplica una tarifa del 35% para efectos de determinar el impuesto a pagar, a los costos y deducciones se les aplica también dicha tarifa del 35%, por lo que después de pagado el impuesto, tanto el 65% de los ingresos entran al patrimonio del contribuyente, como el 65% de los costos y deducciones son asumidos por el mismo”.

Finalmente insiste en que no se presenta un doble beneficio tributario, toda vez que en la solicitud de devolución no se incluyó el valor del IVA descontado dentro de la respectiva declaración, ni el porcentaje efectivamente aplicado en la depuración del impuesto de renta (35%).

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La parte demandante reitera los argumentos expuestos en el recurso.

La demandada insiste en que es improcedente la pretensión de la actora, pues existe prueba de que el valor que solicita en devolución, fue imputado en el denunciario rentístico correspondiente al año gravable 2002.

La Procuradora Sexta Delegada ante esta Corporación pide se confirme la decisión apelada, toda vez que los actos acusados no lesionan los derechos de la sociedad actora.

Los actos acusados se ajustan a derecho, sin que exista fundamento legal para acceder a la pretensión, pues la contribuyente de manera libre optó por reflejar como costo o deducción el valor correspondiente al 100% del arancel pagado, razón por la que de conformidad con el artículo 550 del E.A., la devolución es improcedente y aceptarla implicaría el reconocimiento de un doble beneficio tributario, por un mismo hecho económico.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En el caso se controvierte la legalidad de la **Resolución 618-0001 de 4 de enero de 2005**, que rechazó por improcedente la solicitud de devolución y/o compensación elevada por la sociedad actora el 19 de noviembre de 2004 y de la **Resolución 03-072-193-601-352 de 23 de junio de 2005** que la confirmó al decidir el recurso de reconsideración.

El Tribunal denegó las súplicas de la demanda, al considerar que no es procedente acceder a la devolución pretendida, porque de hacerlo se reconocería un doble beneficio tributario, dado que en la declaración de renta de 2002, llevó el valor del arancel en cuestión como costo o deducción.

La demandante en el recurso de apelación insiste en que del total pagado indebidamente por concepto de arancel [\$211.047.459], en la declaración de renta de 2002, efectivamente se aplicó el 35% [\$73.867.000], por lo que es procedente la devolución pretendida, la cual limita a \$137.180.459, suma equivalente al 65% restante.

En primer término esta Corporación estima del caso precisar los fundamentos fácticos y jurídicos en que se sustenta la solicitud de devolución de la actora.

De los antecedentes administrativos se advierte que la demandante realizó importaciones, en el período comprendido entre el **24 y 30 de octubre del 2002**, de bienes clasificados en las subpartidas 8471300000, 8471490000, 8471500000, 8471609000, 8471800000, 8471900000 y 8517500000³ frente a las cuales canceló por concepto de arancel (5%) la suma de \$211.047.459.

El Gobierno Nacional expidió el Decreto 2394 del 2002 *“Por el cual se establece una lista de bienes de capital y se difiere a cero el gravamen arancelario para algunos bienes no producidos en la Región Andina”*, reglamentación que empezó a regir el **24 de octubre del 2002**⁴.

En el artículo 2° del Decreto en mención se dispuso diferir el gravamen arancelario a cero por ciento (0%) hasta el 31 de diciembre de 2003 para los bienes de capital, sobre los cuales no exista producción en los países de la Comunidad Andina de Naciones, clasificados en las subpartidas arancelarias allí precisadas (298) y dentro de las cuales se incluyeron los bienes de capital que fueron importados por la demandante.

Con fundamento en lo anterior la actora solicitó la devolución del pago indebido, la cual fue rechazada mediante Resolución 03-064-192-654-4000-00-3373 de noviembre 18 del 2003.

Posteriormente la Administración con ocasión del recurso de reconsideración interpuesto contra la anterior Resolución, concluye que si bien el citado Decreto empezó a regir el 24 de octubre del 2002 como antes se señaló, para el momento en que la actora realizó las importaciones en mención, el sistema (Siglo XXI⁵) no había sido actualizado para aceptar la tarifa 0%, por lo que la contribuyente tuvo que cancelar el arancel del 5%, cuando la cobijaba el diferimiento del gravamen

³ **8471300000**: Máquinas automáticas para tratamiento o procesamiento de datos-digitales-portátiles-de peso inf. A 10kg.; **8471490000**: Las demás máquinas automáticas para tratamiento o procesamiento de datos-digitales-presentadas en forma de sistemas; **8471500000**: Unidades de proceso digitales, excepto las de las subpartidas 8471.41.00 y 8471.49.00, aunque incluyan en la misma envoltura uno o dos de los tipos siguientes de unidades: unidades de memoria, unidad de entrada y unidad de salida; **8471609000**: Demás unidades de entrada o salida, aunque incluyan unidades de memoria en la misma envoltura; **8471800000**: Las demás unidades de máquinas automáticas para tratamiento o procesamiento de datos; **8471900000**: Lectores magnéticos y ópticos, máquinas para registro de datos sobre soporte en forma codificada y máquinas para tratamiento o procesamiento de estos datos, n.c.o.p. y **8517500000**: Aparatos emisores y receptores de telecomunicación por corriente portadora o telecomunicación digital, para telefonía o telegrafía con hilos (exc. teléfonos, videófonos, telefax, teletipos y aparatos de conmutación).

⁴ Fecha en que fue publicado en el Diario Oficial 44.975

⁵ Sistema informativo mediante el cual se ingresan los datos de las importaciones y determina los elementos de la misma.

arancelario otorgado por el Gobierno Nacional. En tales condiciones se configura un pago de lo no debido por cuanto el valor cancelado por la actora carece de soporte legal y no se puede hablar en el sub examine de pago en exceso por cuanto éste parte de la existencia de una obligación de pago.

Con fundamento en lo anterior la demandada profiere Liquidación Oficial de Corrección 03-072-193-601-153 de 5 de marzo de 2004 en la que liquida para efectos de la devolución un valor de \$216.499.492.

Precisado lo anterior se advierte que en el caso las partes no controvierten los siguientes aspectos relacionados con la litis:

1. Que la demandante pagó indebidamente la suma de \$216.499.492 por importaciones realizadas entre el 24 y el 30 de octubre del 2002, valor que está conformado así: \$5.452.033 del IVA y **\$211.047.459 del arancel**.

2. Que en la declaración del impuesto sobre las ventas del VI bimestre de 2002, la contribuyente llevó el monto del IVA pagado, como impuesto descontable, es decir que recuperó en su totalidad lo cancelado por concepto de IVA respecto de tales importaciones y por lo tanto no es objeto de la solicitud de devolución.

3. Que en la declaración de renta de 2002, la actora tomó el valor del arancel pagado, como costo o deducción.

Así las cosas, en este punto la discrepancia radica en que a juicio de la *demandante* con el denuncia rentístico sólo se aplicó efectivamente el 35% del valor total del arancel pagado indebidamente y en consecuencia es procedente la devolución del 65% restante; y para la *demandada*, se aplicó el 100%, por lo que acceder a la pretensión implicaría reconocer un doble beneficio tributario por un mismo hecho económico.

Debe entonces la Sala determinar cuál fue el beneficio tributario obtenido por la demandante al llevar el valor del arancel pagado como “costo o deducción” en la declaración de renta del año 2002 y si es procedente la devolución pretendida.

1. Beneficio tributario frente a la declaración de renta

A continuación se extractan, del denunciado privado que obra a folio 14 del cuaderno de antecedentes, los datos que permiten establecer el manejo que dio la contribuyente a la partida cuestionada:

Renglón	Concepto	Valor
32	TOTAL INGRESOS NETOS	454.434.094.000
42	(-) TOTAL COSTOS	266.424.305.000
50	(-) TOTAL DEDUCCIONES	162.406.008.000
51	(=) TOTAL RENTA LÍQUIDA EJERCICIO	25.603.781.000
52	(-) COMPENSACIÓN POR PÉRDIDAS	7.383.690.000
53	(=) RENTA LÍQUIDA	18.220.091.000
59	(-) TOTAL RENTAS EXENTAS	0
60	(=) RENTA LÍQUIDA GRAVABLE	18.220.091.000
62	(35%) IMPUESTO SOBRE LA RENTA GRAVABLE	6.377.032.000

En primer lugar, se observa que la liquidación obedece al sistema ordinario de depuración de la renta, previsto en el artículo 26 del Estatuto Tributario, según el cual para determinar la base gravable en el impuesto sobre la renta, se toma *“la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen los ingresos netos. De los ingresos netos **se restan**, cuando sea el caso, **los costos** realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta. De la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida. Salvo las excepciones legales, **la renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas señaladas en la ley**”* [Se destaca].

En el renglón 42 [TOTAL COSTOS], según lo admiten las partes, está incluido el monto total del arancel pagado objeto de la discusión [\$211.047.459].

Ahora bien, para el análisis no puede perderse de vista que lo que origina la solicitud de la actora y es objeto de debate, es la devolución de un *pago de lo no debido*.

En efecto, como la devolución de la suma en cuestión se encontraba en discusión y para la actora el pago del arancel en ese momento constituía un costo, lo llevó

como tal en su depuración de la renta (período gravable 2002) y esto reflejó para la demandante un beneficio o compensación equivalente al 35% del valor solicitado como costo, por ser esta la tarifa a la que fue sometido el impuesto a cargo y en tal proporción tuvo efecto en la renta líquida.

Se observa entonces que la actora hizo uso del valor adeudado por la Administración para obtener vía costo una compensación *parcial* del valor *pagado indebidamente* por arancel, mecanismo que no permite afirmar que haya sido recuperado el 100% como lo sostiene la demandada, pues el beneficio tributario se concreta en el menor valor del impuesto de renta que tuvo que pagar al detraer como costo el arancel en cuestión.

Así las cosas se establece que asiste razón a la accionante por cuanto al llevar como costo el arancel pagado por valor de \$211.047.059 obtuvo un beneficio equivalente al 35% de tal suma, es decir, \$73.867.000 y por tanto quedó pendiente por parte de la Administración el reconocimiento del 65% restante, equivalente a \$137.180.459, el cual queda en cabeza de la demandada sin sustento jurídico, pues se reitera, este último valor es el remanente de lo pagado indebidamente por la demandante, luego de haber sido utilizado el 35% como costo en la declaración de renta del año gravable 2002.

Con el fin de observar la incidencia de esta partida en la determinación del impuesto de renta, se acude a confrontar los datos suministrados por la actora, con los que hubieran resultado en caso de que dicho valor no hubiera sido parte del total declarado.

Concepto	V/r declarado	V/r Hipotético*	Diferencia
TOTAL INGRESOS NETOS	454.434.094.000	454.434.094.000	0
(-) TOTAL COSTOS	266.424.305.000	266.213.258.000	211.047.000
(-) TOTAL DEDUCCIONES	162.406.008.000	162.406.008.000	0
(=) TOTAL RENTA LÍQUIDA EJERCICIO	25.603.781.000	25.814.828.000	211.047.000
(-) COMPENSACIÓN POR PÉRDIDAS	7.383.690.000	7.383.690.000	0
(=) RENTA LÍQUIDA	18.220.091.000	18.431.138.000	211.047.000
(-) TOTAL RENTAS EXENTAS	0	0	0
(=) RENTA LÍQUIDA GRAVABLE	18.220.091.000	18.431.138.000	211.047.000
(35%) IMPUESTO SOBRE LA RENTA GRAVABLE	<u>6.377.032.000</u>	<u>6.450.899.000</u>	<u>73.867.000</u>

*Se altera el renglón de los **costos**, en el valor del arancel discutido.

De la anterior comparación, se advierte que al excluir de la cifra informada como “COSTOS” la del arancel discutido, el renglón correspondiente a “RENTA GRAVABLE” varía, obviamente en el mismo valor.

Pero, frente al impuesto, si bien la cuantía de éste se modifica, la variación no es de \$211.047.000, sino sólo de \$73.867.000, que en términos porcentuales equivale al 35% de dicho total.

El beneficio tributario obtenido por la contribuyente, es precisamente el menor valor que tuvo que pagar por concepto del impuesto de renta, esto es, \$73.867.000.

Esta suma, es la que corresponde al beneficio tributario real obtenido en el 2002, año en que realizó la importación de los bienes que dio lugar al pago no debido de los tributos aduaneros y en el que llevó el arancel como erogación asociada, hecho económico realizado⁶ y contabilizado como costo⁷ en dicho período.

Tratándose en el caso, de la devolución de un gravamen pagado, el beneficio tributario debe analizarse, **no** desde el efecto que la partida haya tenido sobre la base gravable del impuesto sobre la renta, pues es a ésta a la que se aplica la tarifa que permite cuantificar el impuesto a cargo del contribuyente; sino el efecto que sobre éste, tal partida haya causado.

En suma, al llevar el valor del arancel pagado como “costo o deducción” en la declaración de renta del año 2002, la contribuyente recuperó del gravamen pagado indebidamente, no el 100% como sostiene la administración, sino solo el 35%, como se explicó, por lo que se dará prosperidad al recurso de apelación.

En consecuencia, la Sala revocará la decisión del *a quo* y en su lugar anulará los actos administrativos demandados. A título de restablecimiento del derecho ordenará a la demandada devolver a la actora la suma de \$137.180.459.

⁶ “Se entiende que un hecho económico se ha realizado cuando quiera que pueda comprobarse que, como consecuencia de transacciones o eventos pasados, internos o externos, el ente económico tiene o tendrá un beneficio o un sacrificio económico, o ha experimentado un cambio en sus recursos, en uno y otro caso razonablemente cuantificables.” [art. 12 D.R.2649/93]

⁷ “Los costos representan erogaciones y cargos asociados clara y directamente con la adquisición o la producción de los bienes o la prestación de los servicios, de los cuales un ente económico obtuvo sus ingresos” [art. 39 ob.cit.].

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

F A L L A :

1. Revócase la sentencia apelada.
2. En su lugar, se declara la nulidad de la **Resolución 618-0001 de 4 de enero de 2005** expedida por la División de Recaudación y Cobranzas - Devoluciones de la Administración Especial de Aduanas Nacionales de Bogotá y la **Resolución 03-072-193-601-352 de 23 de junio de 2005** de la División Jurídica Aduanera de la Administración Especial de Aduanas de Bogotá - UAE-DIAN.
3. En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho se ordena a la UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, devolver a la sociedad HEWLETT PACKARD COLOMBIA LTDA, la suma de CIENTO TREINTA Y SIETE MILLONES CIENTO OCHENTA MIL CUATROCIENTOS CINCUENTA Y NUEVE PESOS (\$137.180.459) MONEDA CORRIENTE, junto con los intereses corrientes y moratorios, de acuerdo a los artículos 863 y 864 del Estatuto Tributario.

Reconócese personería al doctor ANTONIO GRANADOS CARDONA, como apoderado de la parte demandada, en los términos y para los efectos del memorial que obra a folio 234 del cuaderno principal.

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

La anterior providencia fue discutida y aprobada en la sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
Presidente de la Sección

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ