

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCION PRIMERA

Consejero ponente: GUILLERMO VARGAS AYALA

Bogotá, D.C., veintiséis (26) de marzo de dos mil quince (2015)

Radicación: 25000-23-24-000-2010-00084-01
Actor: COMBUSTIBLES Y TRANSPORTES HERNANDEZ
Y CIA. LTDA
Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS
NACIONALES (DIAN)

Procede la Sala a decidir el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, contra la sentencia de 27 de octubre de 2011 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Primera, Subsección “A”, mediante la cual se denegaron las súplicas de la demanda.

1.- LA DEMANDA

1.1.- Pretensiones

La sociedad COMBUSTIBLES Y TRANSPORTES HERNANDEZ Y CIA. LTDA en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho consagrada en el artículo 85 del C.C.A., presentó demanda ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca con el propósito de

obtener la declaratoria de nulidad de las Resoluciones números 03-241-423-601-229-0987 del 27 de abril de 2009 y 814 del 2 de Octubre de 2009, expedidas en su orden por la División de Gestión de Liquidación y la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá, adscrita a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN-, mediante las cuales se le impuso y confirmó una multa de \$182´450.303,00 m/cte, por haber incurrido en una infracción cambiaria consistente en el manejo indebido de una cuenta corriente de compensación especial, al realizar operaciones no permitidas para ese tipo de cuentas. A título de restablecimiento del derecho, solicita que se declare la inexistencia de la obligación de pagar suma alguna por ese concepto y pide además que la DIAN sea condenada al pago de las costas del proceso.

1.2.- Fundamentos fácticos de la demanda

Según se relata en la demanda, la sociedad actora obrando como integrante de la unión temporal "S.&H. AIR LAND FUEL'S COMPANY", celebró con el Departamento de Defensa del Gobierno de los Estados Unidos de América el contrato número SP0600-06-D-4503 de fecha 15 de julio de 2005, para el suministro y transporte de combustibles requeridos para el desarrollo de los programas de cooperación adscritos al Convenio General para Ayuda Económica, Técnica y Afín suscrito entre los Gobiernos de Colombia y los Estados Unidos de América el 23 de Julio de 1962.

En cumplimiento de los compromisos estipulados en ese contrato, la actora abrió una corriente en el REGIONS BANK de Miami para que el Departamento de Defensa de los Estados Unidos de América le depositara los fondos destinados al cumplimiento del contrato antes mencionado, los cuales estarían exentos de controles cambiarios en Colombia de conformidad con las estipulaciones del Convenio General ya mencionado. Dicha cuenta quedó registrada como cuenta de compensación especial de conformidad con lo dispuesto en las regulaciones cambiarlas vigentes en ese momento.

Señala la actora que a partir de entonces y aún sin estar obligada a ello, presentó ante el Banco de la República los reportes mensuales relativos a los movimientos cambiarios efectuados con moneda extranjera desde dicha cuenta, entidad que al detectar que en el mes de Febrero de 2007 se había incluido la utilización del numeral cambiario 1712, no permitido a los titulares de ese tipo de cuentas, decidió correrle traslado de ese hecho a la DIAN para que adelantara la indagación preliminar correspondiente. Como consecuencia de ello, la División de Control de Cambios de la Administración Especial de Aduanas de Bogotá profirió el acto de formulación de cargos número 03-073-243-301-29-4861 de fecha 24 de Noviembre de 2007, por la presunta violación del artículo 79 parágrafo 5 literal a) de la Resolución Externa 8 de 2000, expedida por la Junta Directiva del Banco de la República y del numeral 8.6.1 de la Circular Reglamentaria Externa DCIN-83, expedida por el Departamento de Cambios Internacionales

del Banco de la República.

Al responder los cargos que le fueron endilgados, la actora argumentó que por virtud de las estipulaciones del convenio internacional bajo el cual se depositaron los fondos en esa cuenta de compensación especial, la DIAN no podía imponerle sanción alguna por estar eximida de controles cambiarios, a lo cual añadió que ninguna disposición prohibía la utilización del numeral cambiario 1712 en ese tipo de cuentas.

Tales argumentos fueron desestimados por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá, por considerar que si bien la aplicabilidad de la precitada exención era incuestionable, ese beneficio no podía hacerse extensivo a la actora por no estar acreditada su calidad de miembro y representante legal de la unión temporal contratista. Por esa razón decidió imponerle la multa prevista en el literal r) del artículo 1° del Decreto 1074 de 1999, la cual fue confirmada por la DIAN al decidir el recurso de reposición interpuesto, a pesar de que al momento de su radicación la demandante acreditó su calidad de miembro de la unión temporal contratista.

1.3.- Normas violadas y concepto de la violación

Considera la sociedad actora que con la expedición de los actos demandados se violaron los artículos 1, 2, 6, 9, 29, 83, 93 y 209 de la Constitución Política; 26, 27 y 53 de la Convención de Viena aprobada

por la Ley 32 de 1985; 29 de la Ley 9ª de 1991; 2 y 3 del Decreto 1092 de 1996; 1 del Decreto 1074 de 1999 y 79 parágrafo de la Resolución Externa de 2000 proferida por la DIAN

2- CONTESTACION DE LA DEMANDA.

El apoderado de la DIAN, mediante escrito visible a folios 91 a 99 del cuaderno principal, se opuso a la prosperidad de las pretensiones esgrimiendo como argumentos de defensa los siguientes:

- Que de conformidad con lo dispuesto en los artículos 3 numeral 5°, 46 y 47 del decreto 4048 de 2008, la Unidad Administrativa Especial que representa en este proceso sí es competente para controlar, vigilar y sancionar la realización de operaciones que violen el régimen cambiario, como ocurre en el presente caso.
- Que las excepciones estipuladas en el Convenio General de Ayuda Económica, Técnica y Afín suscrito entre los Gobiernos de Colombia y los Estados Unidos referidas a la no aplicación de controles cambiarios a las operaciones que se realicen con fondos destinados a la ejecución de ese Convenio, no pueden ser interpretadas en forma analógica ni extensiva. Además de ello, el hecho de haber quedado prevista dicha exoneración, no es óbice para sancionar la realización operaciones cambiarias no autorizadas para las cuentas corrientes de compensación

especial, tal como ha ocurrido en este caso, al utilizarse el numeral cambiario 1712 por el ingreso de divisas derivado de la venta de mercancías y que no era constitutiva de exportación.

- Que al momento de registrar esa cuenta bancaria como cuenta de compensación especial, la actora se comprometió a utilizarla solamente para el ingreso de divisas por el cumplimiento de obligaciones derivadas de operaciones internas, operación que corresponde al numeral cambiario 3000, que es para el uso exclusivo de los titulares de cuentas corrientes de compensación especial.
- Que el artículo 1° literal r) del Decreto 1074 de 1999 *“Por el cual se establece el Régimen Sancionatorio aplicable a las infracciones cambiarias en las materias de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN”*, establece que la multa a imponer corresponde al 20% de la operación cambiaria realizada, destacando que en este caso la multa impuesta no supera el tope máximo legal y que en estas materias la responsabilidad es objetiva, lo cual implica que la sola infracción da lugar a la imposición de la condigna sanción.

En suma, la sola circunstancia de que la sociedad actora haya utilizado la cuenta corriente de compensación especial en operaciones no autorizadas, la hace merecedora de la sanción contemplada en el artículo 1° literal r) del Decreto 1074 de 1999 y en el artículo 4 de la

Circular Externa 8 de 2000.

3.- LA SENTENCIA APELADA.

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca mediante sentencia proferida el 27 de octubre de 2011, denegó las súplicas de la demanda. En sus conclusiones avaló la legalidad de la multa que aquí se cuestiona tras constatar que la actora utilizó efectivamente la Cuenta Corriente de Compensación Especial N°. 8201042499 abierta en el REGIONS BANK de Miami, para realizar en el mes de febrero de 2007 operaciones no autorizadas para ese tipo de cuentas.

Señaló igualmente el Tribunal que en el Convenio General para Ayuda Económica, Técnica y Afín celebrado entre Colombia y los Estados Unidos de América, se estipuló que los bienes o fondos utilizados o que llegaren a utilizarse en su ejecución por parte del Gobierno norteamericano o de cualquier contratista financiado por éste, estarían exentos de controles cambiarios en Colombia, dispensa que según el Tribunal se predica de dichos bienes o fondos más no de las personas naturales o jurídicas que realicen las operaciones cambiarias respectivas, de lo cual se infiere que la sociedad actora, al contrario de lo que afirma su apoderado, sí se encuentra sometida al control cambiario ejercido por la DIAN, de conformidad con lo dispuesto en los Decretos 1074 de 1999 y 4048 de 2008, destacando que las multas a imponer serán equivalentes al 20% del valor de la operación cambiaria

respectiva, sin exceder de 200 salarios mínimos legales mensuales. Por las razones expuestas concluyó que el cargo referido a la supuesta incompetencia de la DIAN, no tenía vocación de prosperidad.

Luego de analizar el contenido del formulario número 10 que obra en el expediente, en el cual se relacionaron los movimientos efectuados durante el mes de febrero de 2007 desde la cuenta corriente de compensación especial abierta por la actora en el REGIONS BANK de Miami, el Tribunal de origen advirtió que cinco (5) de ellos están referidos a operaciones cambiarias no autorizadas para ese tipo de cuentas, por haberse invocado el numeral cambiario el 1712 correspondiente al ingreso de divisas por venta de mercancía que desde el punto de vista de las normas de aduana no se considera exportación, todo lo cual es constitutivo de infracción en los términos del artículo 1°, literal r) del decreto 1074 de 1999, en donde se establece que *"Por utilizar las cuentas corrientes de compensación especiales para operaciones diferentes a las autorizadas por el Régimen Cambiario, **se impondrá una multa del veinte por ciento (20%) del valor de la operación respectiva, sin exceder de doscientos (200) salarios mínimos legales mensuales.**"*

El Tribunal de primera instancia concluyó que el cargo formulado por la actora no podía prosperar, al considerar que la multa cuestionada se ajustó a los parámetros legales.

En lo que atañe al hecho de haberse omitido el análisis de los aspectos subjetivos de la conducta desplegada por la sociedad

demandante, el *a quo* señaló que en materia cambiaria rige un régimen de responsabilidad objetiva y, por lo mismo, el solo hecho de haber utilizado esa cuenta de compensación especial en operaciones no autorizadas la hace merecedora de la sanción que ahora se cuestiona, sin que resulte necesario examinar los aspectos subjetivos de su proceder. En apoyo de esa postura, trajo a colación algunos pronunciamientos de la Corte Constitucional¹ y del Consejo de Estado² con respecto a la no necesidad de acreditar en estos casos la intencionalidad, la culpabilidad y la imputabilidad del infractor, teniendo en cuenta la naturaleza de los intereses en juego, aunque sin desconocer las garantías asociadas al debido proceso.

4.- FUNDAMENTOS DE LA APELACION

Inconforme con la decisión adoptada en primera instancia la recurrente formuló los siguientes reparos:

En primer lugar, considera que el Tribunal incurrió en un grave error de juzgamiento al desestimar el cargo referido a la falta de competencia del Jefe de la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá, quien a su juicio no estaba habilitado para resolver el recurso de reposición interpuesto contra la decisión sancionatoria, pues ésta fue adoptada por el Jefe de la División de

¹ Corte Constitucional, sentencia de diciembre de 1996, M. P. Alejandro Martínez Caballero.

² Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 12 de diciembre de 2002, C.P. Germán Ayala Mantilla

Gestión de Liquidación de esa misma Dirección. Argumentó al respecto que si bien los artículos 3, 46 y 47 del Decreto 4048 de 2008 y 1° del Decreto 1074 de 19 facultan a la DIAN para ejercer el control de las operaciones cambiarias, lo cierto es que tales disposiciones no facultaban expresamente a ese servidor para resolver el recurso de reposición. Recordó además que de conformidad con la regla general contenida en el numeral 1° del artículo 50 del Código Contencioso Administrativo, la autoridad competente para decidir la reposición era la misma profirió la decisión acusada. En ese orden, siendo la competencia un elemento determinante del debido proceso, estima la sociedad apelante que el *a quo* se equivocó al desestimar la violación del artículo 29 de la Constitución.

En segundo término, a pesar de estar acreditado en el proceso que el Convenio General para Ayuda Económica, Técnica y Afín consagró una exención de controles cambiarios sobre la utilización de los fondos o recursos que haga el Gobierno de los Estados Unidos de América o cualquiera de sus contratistas, resulta palmario que el *a quo* incurrió en un error grave al desconocer que la exención prevista en ese instrumento internacional cobijaba a la sociedad COMBUSTIBLES Y TRANSPORTES HERNÁNDEZ Y CÍA. LTDA., dada su calidad de contratista del Gobierno de los Estados Unidos de América.

En cuanto a la violación del principio de legalidad, el recurrente indicó que no es cierto que el numeral cambiario 3000 fuese el único permitido para las cuentas corrientes de compensación especial y mucho menos que la invocación del numeral 1712 comportara la

comisión de una infracción cambiaria, pues según la Resolución Externa 8 de 2000 expedida por la Junta Directiva del Banco de la República (artículo 79 literal a) y la Circular DCIN 83 de 2004 (numeral 8.6) los ingresos canalizables a través de las cuentas de compensación pueden provenir de cualquier operación de cambio, abarcando una gran cantidad de numerales cambiarios que tengan esa connotación.

El apoderado de la sociedad recurrente precisó igualmente que no es cierto que ella haya incurrido en el delito de falsedad al invocar en el formulario N° 10 el numeral cambiario 1712 y que lo que se cuestiona de la investigación adelantada por la DIAN, es la pertinencia del numeral cambiario invocado. Ello explica la imposición de la sanción consagrada en el artículo 1° literal r) del Decreto 1074 de 1999 y no la prevista en el literal d) del artículo 1° del mismo Decreto.

Destacó además que ninguna de las previsiones supuestamente violadas por la demandante, establece que la utilización del numeral cambiario 1712 se encuentre prohibida a los titulares de este tipo de cuentas.

Indicó asimismo que desde la óptica del debido proceso, todo acto de juzgamiento debe fundarse en las leyes preexistentes y en este caso la conducta sancionada no se encuentra prevista como falta en las normas supuestamente infringidas. Por lo mismo se configura una errónea interpretación del literal a) del parágrafo 5° del artículo 79 de la Resolución Externa 8 de 2000 y del numeral 8.6 de la Circular

Reglamentaria DCIN-83 de 2004 al entender el *a quo* que los titulares de las cuentas corrientes de compensación tienen vedada la utilización del referido numeral.

Se cuestiona también que no hayan sido considerados los aspectos subjetivos de la infracción, bajo el argumento de que en esta materia la responsabilidad es de naturaleza objetiva. Puso de presente además la obligación que tiene la DIAN de graduar el monto de la sanción en función del daño causado al orden público económico y que, por contera, para la configuración de la infracción cambiaria debe demostrarse la trasgresión de una norma que haga parte del régimen de cambios, tal como lo exige el artículo 2° del Decreto 1092 de 1996, la cual no se presentó en este caso.

Señaló que en nuestro Estado Social de Derecho está proscrita la emisión de condenas o sanciones por violación de prohibiciones no consagradas en la ley y que en este caso la DIAN se desvió de los fines esenciales del Estado señalados en el artículo 2° de la Carta.

5.- ALEGATO DE LAS PARTES Y CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO EN SEGUNDA INSTANCIA

5.1.- El apoderado de la sociedad demandante,³ luego de reiterar los cuestionamientos planteados en la apelación, concluyó que el *a quo*

³ Folios 19 a 28 del cuaderno de segunda instancia

incurrió en graves errores de valoración probatoria y juzgamiento, por lo cual se impone la revocación de la sentencia de primera instancia y la declaración de prosperidad de las pretensiones de la demanda.

5.2.- El apoderado de la DIAN,⁴ invocando los mismos argumentos expuestos en primera instancia, insistió en señalar que tanto los actos demandados como la sentencia recurrida se encuentran ajustados a derecho y que no es dable aducir que dicha providencia contenga un error de interpretación del Convenio Internacional celebrado entre Colombia y los Estados Unidos, pues los únicos numerales cambiarios que podía utilizar la actora y que son de uso exclusivo para los titulares de las cuentas corrientes de compensación especial son el Numeral 3000. *Ingreso por pago de obligaciones derivadas de operaciones internas* y el Numeral 3500. *Egreso por pago de obligaciones derivadas de operaciones internas*. En ese orden de ideas, el hecho de haber reportado operaciones correspondientes al numeral cambiario 1712 "*venta de mercancías no consideradas como exportación*", constituye una infracción al régimen cambiario por tratarse de movimientos no permitidos para la cuenta registrada, lo cual lleva a colegir que la actora no cumplió con las condiciones legales exigidas por el artículo 79 literal a) parágrafo 5 de la Resolución 8 de 2000 del Banco de la República.

Destaca además el apoderado de la DIAN que los ingresos reportados por la sociedad actora no provenían de operaciones obligatoriamente

⁴ Folios 8 a 10 ibídem.

canalizables a través del mercado cambiario y que las cuentas de compensación especial no operaban para el pago de obligaciones entre residentes.

En cuanto al cargo relacionado con la incompetencia de la División Jurídica para resolver el recurso de reposición, el apoderado de la DIAN señaló que a diferencia de lo que se argumenta en la apelación esa competencia se encuentra claramente establecida en el artículo 25 del Decreto 1092 de 1996 y en el artículo 2 de la Resolución 9 de 2008.

Adujo por otra parte que la legalidad de la sanción no depende de la existencia de una norma que califique la operación descrita en el numeral cambiario 1712 como un movimiento no autorizado a los titulares de las cuentas corrientes de compensación especial, como tampoco del hecho de que la utilización de numerales no autorizados configure la infracción sancionable, pues en este caso la legalidad de la sanción impuesta obedece a que la cuenta corriente de compensación especial fue registrada con el único fin de efectuar pagos de operaciones internas descritas en el Numeral Cambiario 3000, y por ello cualquier otra operación realizada a través de esa cuenta configura una indebida utilización de la misma y por ello debe ser sancionada. Lo anterior, de conformidad con lo dispuesto en el literal r) del artículo 3 del Decreto 1092 de 1996, modificado por el artículo 1 ° del Decreto 1074 de 1999.

Del mismo modo y para desvirtuar el cuestionamiento referido a la falta de proporcionalidad de la sanción frente al daño causado, el apoderado

de la entidad demandada señaló que en nuestro régimen cambiario la imposición de la sanción no está supeditada a la demostración de un daño patrimonial, pues basta que con que la conducta desplegada infrinja el régimen cambiario para que se haga merecedora de una sanción, previa aplicación de las normas sustanciales y procedimentales pertinentes.

En ese orden y con independencia de que se haya generado o no un daño, la realización de movimientos cambiarios no permitidos constituye una violación del artículo 79 parágrafo 5° de la Resolución Externa 8 de 2000 emitida por la Junta Directiva del Banco de la República; de la Circular Reglamentaria DCIN 83 de 2004 y del artículo 1° literal r) del Decreto 1074 de 1999.

Finalmente resaltó el memorialista que la responsabilidad en materia cambiaria es de naturaleza objetiva tal como lo ha venido sosteniendo la Corte Constitucional, con lo cual queda desvirtuado el cuestionamiento referido al hecho de haberse pretermitido el análisis de los aspectos subjetivos de la conducta.

5.3.- El representante del Ministerio Público se abstuvo de realizar un pronunciamiento de fondo con respecto a este debate procesal.

6. DECISIÓN

Al no advertirse ninguna causal de nulidad que invalide lo actuado, procede la Sala a decidir el asunto *sub lite*, previas las siguientes

CONSIDERACIONES

6.1.- Competencia de la Sala

Corresponde a la Sala de Decisión de la Sección Primera del Consejo de Estado pronunciarse de fondo sobre el recurso de apelación interpuesto en este proceso, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 13 del Acuerdo 58 de 1999, modificado por el Acuerdo 55 de 5 de agosto de 2003, por tratarse de un proceso de nulidad y restablecimiento del derecho que versa sobre un asunto cuyo conocimiento no ha sido asignado a otras secciones.

6.2.- Los actos demandados

Los actos administrativos demandados en acción de nulidad y restablecimiento del derecho, son la Resolución número 03-241-423-601-229-0987 del 27 de abril de 2009 expedida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá, adscrita a la Dirección de Impuestos Aduanas Nacionales –DIAN-, y la Resolución 814 del 2 de Octubre de 2009 proferida por la División de Gestión Jurídica de la precitada Dirección Seccional, en las cuales se dispuso lo siguiente:

Resolución N° 03-241-423-601-229-0987 del 27 de abril de 2009 expedida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá⁵

“Por la cual se impone una sanción cambiaria por indebido manejo de la cuenta corriente de compensación especial”

Artículo Primero.- Imponer a la sociedad COMBUSTIBLES Y TRANSPORTES HERNANDEZ Y CIA LTDA con Nit. 830.118.785-2, una multa a favor de la Nación, Dirección de Aduanas e Impuestos Nacionales de conformidad al artículo 1°, literal r) del Decreto 1074 de 1999, por la suma de CIENTO OCHENTA Y DOS MILLONES CUATROCIENTOS CINCUENTA MIL TRESCIENTOS TRES PESOS M/CTE (\$182'450.303,00) por violación del parágrafo 5° del literal a) del artículo 79 de la Resolución Externa 8 de 2000 de la Junta Directiva del Banco de la República y numeral 8.6.1. de la Circular Reglamentaria DCIN 83 de 2004 del Banco de la República, por utilizar durante el mes de febrero de 2007 la cuenta corriente de compensación especial N° 8201042499 del Banco REGIONS BANK de MIAMI, identificada con el Código Interno 1194481.001 asignado por el Banco de la República para operaciones diferentes a las autorizadas por el régimen cambiario, según lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

Artículo Segundo.- Notificar por correo esta resolución a la doctora Deisy Velosa Cortés identificada con la C.C. N° 51'923.996 de Bogotá apoderada de la sociedad COMBUSTIBLES Y TRANSPORTES HERNANDEZ Y CIA LTDA, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 15 del Decreto 1092 de 1996.

Artículo Tercero.- Informar que la sanción se reducirá al 85% si se cumplen los requisitos del artículo 21 del Decreto 1092 de 1996.

Artículo Cuarto.- Informar que contra la presente resolución procede únicamente recurso de reposición, el cual deberá dirigirse a la División de Gestión Jurídica y radicarse en el GIT Correspondencia y Notificaciones de la División de Gestión Administrativa y Financiera de esta Dirección Seccional dentro del mes siguiente a su notificación, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 25 del Decreto 1092 de 1996.

⁵ El texto completo de la Resolución, obra a folios 19 a 29 del cuaderno principal.

Artículo Quinto.- Remitir copia en firme de la presente providencia , por parte del GIT Correspondencia y Notificaciones de la División de Gestión Administrativa y Financiera de esta Dirección Seccional a la División de Gestión y Cobranzas de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, para que se inicie el respectivo proceso de cobro

Artículo Sexto.- Archivar el expediente N° OI0707 1758 una vez incorporada copia de la presente resolución.

Resolución 814 del 2 de Octubre de 2009, expedida por la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá⁶

“Por medio de la cual se resuelve el Recurso de Reposición interpuesto contra la Resolución N° 03-241-423-601-229-0987 del 27 de abril de 2009.”

Artículo Primero.- CONFIRMAR en todas sus partes la Resolución N° 03-241-423-601-229-0987 del 27 de abril de 2009, por las razones anotadas en la parte motiva de la presente resolución.

Artículo Segundo.- Notificar el contenido del presente acto administrativo a la doctora DEISY VELOSA CORTÉS, identificada con la cédula de ciudadanía N° 51'923.996 de Bogotá y T.P 72.398, actuando en calidad de apoderada de la sociedad COMBUSTIBLES Y TRANSPORTES HERNANDEZ Y CIA LTDA, con NIT 830.118.785-2, de conformidad con lo dispuesto en el inciso 2° del artículo 14 (sic) en concordancia con los artículos 14 y 15 del Decreto 1092 de 1999 (sic).

Artículo Tercero.- Remitir copia de la presente providencia y de la Resolución N° 03-241-423-601-229-0987 del 27 de abril de 2009, una vez ejecutoriada por parte del GIT Correspondencia y Notificaciones de la División de Gestión Administrativa y Financiera de esta Dirección Seccional a la División de Gestión y Cobranzas de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, para que se de el inicio al correspondiente proceso de cobro.

Artículo Cuarto.- Archivar el expediente N° OI0707 1758.

⁶ El texto completo de la Resolución, obra a folios 30 a 48 del cuaderno principal.

Artículo Quinto.- Contra la presente providencia no procede recurso alguno y queda agotada la vía gubernativa.

6.3.- Asuntos a resolver en esta instancia

Teniendo en cuenta los cuestionamientos que se formulan en el recurso de alzada, debe la Sala establecer si la Sección Primera del Tribunal Administrativo de Cundinamarca incurrió en un error de juzgamiento, (i) al declarar no probado el cargo referido a la falta de competencia del Jefe de la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá para resolver el recurso de reposición; (ii) al desconocer que la exención de controles cambiarios prevista el Convenio General para Ayuda Económica, Técnica y Afín suscrito por los Gobiernos de Colombia y los Estados Unidos consagró, cobijaba a la actora dada su condición de contratista de este último; (iii) al entender de manera equivocada que los titulares de las cuentas corrientes de compensación especial tenían vedada la utilización del numeral cambiario 1712; (iv) al señalar que la responsabilidad en el ámbito cambiario es de naturaleza objetiva; y (v) al desconocer que la imposición de condenas o sanciones por violación de unas prohibiciones que no están consagradas en la ley, constituye una violación al debido proceso y una desviación de los fines esenciales del Estado Social de Derecho. Lo anterior, con el objeto de definir si debe accederse o no a las pretensiones de la demanda.

6.4.- Cuestiones previas

Con el propósito de contextualizar la discusión y facilitar la solución de la controversia, es necesario hacer algunas consideraciones preliminares en torno al régimen jurídico que disciplina el mercado de divisas, con el objeto de precisar el reparto de funciones y competencias en materia de regulación y control de los cambios internacionales y delimitar las particularidades del régimen sancionatorio que aplica la DIAN. En ese orden de ideas, se abordará el tema de la canalización de operaciones cambiarias a través de las cuentas corrientes de compensación especial y lo concerniente al régimen de sanciones aplicable a los titulares de ese tipo de cuentas por la infracción de las disposiciones que establecen el régimen jurídico de los cambios internacionales.

6.4.1.- Algunas consideraciones generales sobre el Régimen Cambiario Colombiano

Para los fines que persigue el presente proceso, resulta de enorme pertinencia señalar a manera de proposición preliminar, que el constituyente de 1991 radicó en el Congreso de la República la potestad de expedir Leyes Marco para la regulación del régimen de cambios internacionales⁷ y al propio tiempo le asignó a la Junta

⁷ **Const. Pol. Artículo 150.** Corresponde al Congreso hacer las leyes. Por medio de ellas ejerce las siguientes funciones:

19. Dictar las normas generales, y señalar en ellas los objetivos y criterios a los cuales debe sujetarse el Gobierno para los siguientes efectos:

b) Regular el comercio exterior y señalar el régimen de cambio internacional, en concordancia con las funciones que la Constitución consagra para la Junta Directiva del Banco de la República;

Directiva del Banco de la República el carácter de autoridad reguladora en materia cambiaria.⁸

La Corte Constitucional, en Sentencia C-140/07 del 28 de febrero de 2007, Magistrado ponente: MARCO GERARDO MONROY CABRA, al precisar el alcance de las disposiciones constitucionales referidas a la regulación de los cambios internacionales, señaló lo siguiente:

5.1 Leyes marco en materia cambiaria: [...] la técnica de las leyes generales o leyes marco fue expresamente prevista por el constituyente para la regulación del régimen de cambios internacionales (régimen cambiario) (C.P. Art.150 numeral 19, literal). Sin embargo, en lo que concierne al régimen cambiario, las leyes marco tienen connotaciones especiales, puesto que aquí la potestad regulatoria no se comparte únicamente entre el legislativo y el ejecutivo, sino que también involucra facultades de esta naturaleza, constitucionalmente reconocidas al Banco de la República. Por esta razón, el literal b) del numeral 19 del artículo 150 superior indica que al Congreso de la República le corresponde *“dictar las normas generales, y señalar en ellas los objetivos y criterios a los cuales debe sujetarse el Gobierno para [...] señalar el régimen de cambio internacional, en concordancia con las funciones que la Constitución consagra para la Junta Directiva del Banco de la República”*. Por su parte, el artículo 371 de la Carta indica que será función del Banco de la *“regular los cambios internacionales”*.

Nótese cómo en materia cambiaria las facultades legislativas generales coexisten con las reguladoras del ejecutivo, que deben ejercerse *“en concordancia”* con las funciones también regulatorias asignadas en la materia al Banco emisor. En efecto, en armonía con lo prescrito en el artículo 150 superior,

22. Expedir las leyes relacionadas con el Banco de la República y con las funciones que compete desempeñar a su Junta Directiva.

⁸ **Const. Pol. Artículo 371, inciso 2°.** [...] Serán funciones básicas del Banco de la República: regular la moneda, los cambios internacionales y el crédito; emitir la moneda legal; administrar las reservas internacionales; ser prestamista de última instancia y banquero de los establecimientos de crédito; y servir como agente fiscal del gobierno. Todas ellas se ejercerán en coordinación con la política económica general.

el canon 371 *ibídem* asigna a este Banco la función básica de regular “los cambios internacionales”, [...] “en coordinación con la política económica general”.

Así pues, dado que las facultades legislativas del Congreso de la República en materia cambiaria deben ejercerse exclusivamente para la expedición de leyes marco, en ejercicio de las mismas no puede “sustituir a dicho ente en el ejercicio concreto de sus atribuciones como autoridad monetaria, cambiaria y crediticia, o dictar disposiciones específicamente destinadas a regular casos concretos, ya que al actuar de esa manera el legislador abandona su función propia -la de expedir normas generales y abstractas a las cuales debe sujetarse el Banco- y asume la de un órgano distinto al cual la Carta Política ha querido confiar la decisión en las aludidas materias de dirección económica.”⁹

Sobre esta competencia regulatoria tripartita en materia de régimen cambiario, ya la jurisprudencia había explicado lo siguiente.

“8. La Constitución Política de 1991 estableció dos principios sobre la regulación de los cambios internacionales: en primer lugar, conservó la figura de la ley marco a la cual denomina ley general (C.P. arts. 150, numeral 19, literal b) y, en segundo lugar, asignó simultáneamente a la Junta Directiva del Banco de la República la calidad de autoridad cambiaria, conforme a las funciones que le asigne la ley (C.P., arts. 371 y 372).¹⁰ Es necesario indicar que si bien el numeral 25 del artículo 189 de la Constitución de 1991 no le asigna expresamente al Presidente de la República la función de señalar el régimen cambiario, esta función está contemplada en el artículo 150, numeral 19, literal b) de la Carta.

“De esta manera, la Constitución de 1991 distribuyó las funciones que deben cumplir las tres autoridades

⁹ Sentencia C-489 de 1994, M.P. José Gregorio Hernández Galindo

¹⁰ Para la expedición del régimen cambiario la Constitución de 1991 consagró una participación tripartita: el Congreso, el Gobierno y la Junta Directiva del Banco de la República. Sobre este asunto ver, por ejemplo, la sentencia C-564 de 2000, M.P. Alfredo Beltrán Sierra.

encargadas ahora de la regulación cambiaria, como se observa en las disposiciones que se citan en seguida:

“De conformidad con el literal b) del numeral 19 del artículo 150 de la Constitución, corresponde al Congreso de la República por medio de las también llamadas “ley marco”, “dictar las normas generales, y señalar en ellas los objetivos y criterios a los cuales debe sujetarse el Gobierno para los siguientes efectos: (...) b) Regular el comercio exterior y señalar el cambio internacional, en concordancia con las funciones que la Constitución consagra para la Junta Directiva del Banco de la República”. Igualmente le compete, mediante ley ordinaria, “Determinar la moneda legal, la convertibilidad y el alcance de su poder liberatorio, y arreglar el sistema de pesas y medidas” (C.P., art. 150-13), y “Expedir las leyes relacionadas con el Banco de la República y con las funciones que compete desempeñar a su Junta Directiva” (C.P., art. 150-22). En el artículo 371 le asigna al Banco de la República, entre otras, las funciones de regulación de la moneda, de los cambios internacionales y del crédito, la emisión de la moneda legal y la administración de las reservas internacionales, las cuales ejercerá en coordinación con la política económica general. Así mismo, en el artículo 372 le otorga a la Junta Directiva del Banco de la República el carácter de autoridad monetaria, cambiaria y crediticia, conforme a las funciones que le asigne la ley; señala también este artículo que el Congreso dictará la ley a la cual deberá ceñirse el Banco de la República para el ejercicio de sus funciones y las normas con sujeción a las cuales el Gobierno expedirá los estatutos del Banco en los que se determinen, entre otros aspectos, las reglas para la constitución de reservas, entre ellas las de estabilización cambiaria y monetaria, y el destino de los excedentes de sus utilidades.”¹¹

A propósito del tema, la Corte Constitucional en Sentencia C-489 del 3 de noviembre de 1994 proferida por, al referirse a las potestades legislativas del Congreso en esta materia, ya había puntualizado lo siguiente:

¹¹ Sentencia C-781 de 2001, M.P. Jaime Córdoba Triviño.

Para la Corte es claro que si, de conformidad con lo dicho, a la ley compete la asignación de las funciones que habrá de ejercer el Banco de la República, la autonomía de éste no lo convierte en un ente omnímodo sustraído de toda directriz, ya que, por el contrario, se halla obligado a cumplir su tarea dentro de prescripciones básicas que para él resultan obligatorias, lo cual es muy distinto de admitir que el legislador está facultado para desplazar a dicha entidad, adoptando en lugar suyo y por vía específica las medidas que a su Junta Directiva corresponden como autoridad monetaria, cambiaria y crediticia, o para establecer límites o condicionamientos en relación con tales funciones en cada caso concreto. Las leyes de que se trata deben fijar, **por vía general y abstracta**, el ámbito de funciones del Banco.

En ese mismo sentido la Sección Cuarta del Consejo de Estado, mediante sentencia del 3 de mayo de 2007, al referirse a estos temas expresó:

En lo que tiene que ver con la regulación de los cambios internacionales, el Congreso de la República establece las pautas, criterios y objetivos generales a los que debe someterse la Junta Directiva del Banco de la República, pero sin que con ello pueda invadir las competencias propias de la Junta, pues al legislador le está vedado señalar directrices concretas, por cuanto de hacerlo, estaría desplazando la decisión autónoma del Banco como *“autoridad monetaria, crediticia y cambiaria”* [...].¹²

Dicho lo anterior, debe ponerse de relieve que desde antes de la promulgación de la nueva Carta Política, la Ley 9ª de 1991 ya había

¹² Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia del 3 de mayo de 2007, Radicación número: 11001-03-27-000-2004-00080-00(14916), Consejera ponente Dra Ligia López Díaz.

adoptado las normas marco en materia cambiaria, cuya vigencia se mantuvo aunque con algunas modificaciones puntuales.¹³

Aparte de lo expuesto, la Ley 31 de 1992, *“Por la cual se dictan las normas a las que deberá sujetarse el Banco de la República para el ejercicio de sus funciones, el Gobierno para señalar el régimen de cambio internacional, para la expedición de los Estatutos del Banco y para el ejercicio de las funciones de inspección, vigilancia y control del mismo, se determinan las entidades a las cuales pasarán los Fondos de Fomento que administra el Banco y se dictan otras disposiciones”*, contribuyó a delimitar las funciones de la Junta Directiva del Banco, reafirmando que esa es la autoridad administrativa competente para regular la organización y el funcionamiento del mercado de divisas.

En ejercicio de las atribuciones ya mencionadas, la Junta Directiva del Banco de la República expidió la Resolución Externa N° 8 de 2000 y la Circular Externa DCIN-83 de 2004, en donde se regulan de manera integral y sistemática los distintos aspectos sustantivos del régimen de cambios internacionales, incluyendo los relativos al mercado cambiario, a la canalización de las operaciones cambiarias, a las cuentas de compensación especial y al control de los cambios internacionales.

¹³ El nuevo estatuto de cambios internacionales si bien fue expedido antes de la promulgación de la Constitución Política de 1991, aún sigue vigente con algunas modificaciones adoptadas por las leyes 6ª y 31 DE 1992, 185 de 1995, 510 de 1999 y 788 de 2002.

En líneas generales, las disposiciones constitucionales, legales y administrativas antes mencionadas, constituyen en su conjunto el régimen cambiario colombiano.

Antes de proseguir con esta exposición introductoria, no huelga recordar que la actual estructura orgánica del control cambiario existente en nuestro país, tuvo su origen en la supresión de la Superintendencia de Control de Cambios dispuesta por el Decreto Ley 2116 de 1992, en cuyas normas se redistribuyeron las funciones que tenía asignadas ese organismo de supervisión y vigilancia entre la DIAN y las Superintendencias de Sociedades y Bancaria (*hoy Superintendencia Financiera*). Ese reparto de funciones y competencias se llevó a cabo teniendo en cuenta que las misiones institucionales a cargo de dichas entidades se encuentran estrechamente asociadas a la aplicación del régimen jurídico que disciplina la materia.

En ese orden de ideas, le fue confiada a la DIAN la responsabilidad de asumir las funciones relacionadas con el control de los movimientos de divisas originados en operaciones de importación y exportación de bienes y servicios.¹⁴ Ciertamente, el Decreto 1071 de 1999 le confió el

¹⁴ El Decreto 2116 de 1992 y la Ley 222 de 1995, por su parte, le asignaron a la Superintendencia de Sociedades las funciones de control y vigilancia sobre el cumplimiento del régimen cambiario en materia de inversión extranjera, de inversión colombiana en el exterior y de endeudamiento externo. Según lo dispuesto en el Decreto 4327 de 2005, la Superintendencia Financiera ejerce control respecto de las actividades y operaciones de las entidades financieras, casas de cambio y sociedades comisionistas de bolsa como intermediarios del mercado cambiario, incluidas las personas que realicen operaciones autorizadas exclusivamente a los

“control y vigilancia sobre el cumplimiento del régimen cambiario en materia de importación y exportación de bienes y servicios, gastos asociados a las mismas, financiación en moneda extranjera de importaciones y exportaciones, y subfacturación y sobrefacturación de estas operaciones, así como actuar como autoridad doctrinaria de control de cambios en relación con los asuntos de su competencia.”

Por otra parte y en atención a la arquitectura organizativa desconcentrada que es propia de la DIAN, se radicó en la Divisiones Jurídica, de Control de Cambios y de Liquidación adscritas a cada una de las Administraciones Especiales y Locales de Impuestos y Aduanas, el ejercicio del control de los cambios internacionales y la aplicación de las normas y procedimientos sancionatorios adoptados por el Congreso de la República en desarrollo de la cláusula general de competencia legislativa consagrada por el artículo 150 de la Constitución.

Es del caso recalcar que el régimen sancionatorio y de procedimiento previsto para la DIAN en materia cambiaria, se encuentra regulado por los Decretos 1092 de 1996 y 1074 de 1999, expedidos por el Presidente de la República en ejercicio de las precisas facultades extraordinarias conferidas por las Leyes 223 de 1995 y 488 de 1999, respectivamente.

El sometimiento de los cambios internacionales al control de las autoridades administrativas ya mencionadas y la aplicación del régimen

intermediarios del mercado cambiario.

de sanciones en estas materias, busca evitar que el flujo internacional de divisas asociado a las operaciones de cambio, repercuta de manera negativa en nuestra balanza de pagos y afecte los intereses generales de la comunidad. En ese orden de ideas, la expedición de dichas disposiciones y concretamente la creación de la figura de las *“Cuentas de Compensación Especial”*, sobre las cuales volveremos más adelante, se inspiró en la necesidad de facilitar las operaciones de comercio exterior y evitar al mismo tiempo la dolarización de nuestra economía. Ello explica la existencia de los controles cambiarios y del régimen sancionatorio *ut supra* mencionados.

6.4.2.- De los mercados de divisas existentes en Colombia y la canalización de las operaciones cambiarias a través de las cuentas de compensación especial

La Junta Directiva del Banco de la República en ejercicio de las potestades regulatorias mencionadas en el acápite anterior, profirió la Resolución Externa N° 8 del 5 mayo del 2000, en cuyas disposiciones se contempla la existencia de dos mercados de divisas claramente diferenciables, a saber: el **“mercado libre”** y el **“mercado cambiario”**.¹⁵

El **mercado libre** se encuentra integrado, como su propio nombre lo indica, por todas aquellas divisas que pueden conservarse, disponerse

¹⁵ El artículo 9° de la mencionada Resolución Externa consagra que *“Las divisas para el pago de obligaciones provenientes de operaciones de cambio del mercado cambiario deben canalizarse por conducto de los intermediarios autorizados para el efecto o a través del mecanismo de compensación previsto en esta resolución”*

o venderse libremente por los residentes.¹⁶ Sobre el particular, el artículo 7° de la Ley 9ª de 1991 establece que *“Será libre la tenencia, posesión y negociación de divisas que no deban ser transferidas o negociadas por medio del mercado cambiario. En todo caso, dentro de la libertad autorizada, el Gobierno Nacional podrá regular estas operaciones con sujeción a los propósitos contenidos en el artículo 2º. de esta Ley.”*

El **“mercado cambiario”** por su parte, se encuentra constituido por las divisas que por expresa disposición de la Junta Directiva del Banco de la República deben transferirse o negociarse a través de los **“Intermediarios del Mercado Cambiario (IMC)”**¹⁷ o mediante la utilización de las llamadas **“Cuentas de Compensación”**.

Estas últimas son cuentas bancarias de ahorros o corrientes abiertas en el exterior, a través de las cuales los residentes en el país pueden celebrar operaciones cambiarias y pueden ser ordinarias o especiales,

¹⁶ Para efectos del régimen cambiario se consideran residentes todas las personas naturales que habitan en el territorio nacional. Asimismo, se consideran como tales las entidades de derecho público, las personas jurídicas domiciliadas en Colombia y las sucursales de sociedades extranjeras establecidas en el país (Decreto 1735 de 1993, artículo 2).

¹⁷ Para la época de los hechos relatados en la demanda, se consideraban intermediarios del mercado cambiario los bancos comerciales, las corporaciones financieras, las compañías de financiamiento, la Financiera de Desarrollo Nacional S.A., el Banco de Comercio Exterior de Colombia S.A. -BANCOLDEX-, las cooperativas financieras, las sociedades comisionistas de bolsa y las Sociedades de Intermediación Cambiaria y Servicios Financieros Especiales - SICA y SF - (antes casas de cambio).

dependiendo de si el manejo de divisas debe canalizarse obligatoriamente o no en el mercado cambiario.¹⁸

En cuanto a las primeras, el artículo 55 de la Resolución Externa N° 8 de 2000 expedida por la Junta Directiva del Banco de la República, dispuso lo siguiente:

Artículo 55.- Autorización. Los residentes podrán constituir libremente depósitos en cuentas bancarias en el exterior con divisas adquiridas en el mercado cambiario o a residentes en el país que no deban canalizarlas a través del mercado cambiario.

Con cargo a los recursos depositados **en estas cuentas se podrá efectuar cualquier operación de cambio distinta a aquellas que deban canalizarse a través del mercado cambiario** conforme al artículo 7 de esta resolución. Los rendimientos de las inversiones o depósitos que se efectúen con cargo a estas cuentas también se podrán utilizar para los mismos propósitos.

En estas cuentas se pueden recibir o efectuar traslados desde o hacia cuentas de compensación del mismo titular.

Lo anterior, sin perjuicio del cumplimiento de las normas tributarias aplicables.

¹⁸ El inciso 1° de la ley marco de los cambios internacionales, al referirse al mercado cambiario dispone: “**Artículo 6°.- Mercado cambiario.** El mercado cambiario estará constituido por la totalidad de las **divisas que deban ser transferidas o negociadas por conducto de los intermediarios que se autoricen en desarrollo de esta Ley.** El Gobierno Nacional fijará las normas tendientes a organizar y regular el funcionamiento de este mercado. Además, establecerá las operaciones de cambio cuyo producto en moneda extranjera no deba ser transferido o negociado a través del mercado cambiario y los mecanismos que podrán utilizarse para la posesión o negociación de las divisas correspondientes en el país. [...]”

Los artículos 56 y 79 parágrafo 5° de la misma Resolución, por su parte al referirse en concreto al mecanismo de compensación especial, dispuso lo siguiente:

Artículo 56° Mecanismo de compensación. En adición a lo previsto en el artículo anterior, los residentes que utilicen cuentas bancarias en el exterior para operaciones que deban canalizarse a través del mercado cambiario deberán registrarlas en el Banco de la República bajo la modalidad de cuentas de compensación.

El registro de las cuentas de compensación deberá efectuarse a más tardar dentro del mes siguiente a la fecha de la realización de una operación que deba canalizarse a través del mercado cambiario.

Los residentes, si así lo acuerdan, deberán utilizar las cuentas de compensación para girar y recibir divisas correspondientes al cumplimiento de obligaciones derivadas de operaciones internas cuyo pago no está expresamente autorizado en moneda extranjera en esta resolución.

El Banco de la República reglamentará los términos y las condiciones aplicables para el registro, la presentación de las declaraciones de cambio, el suministro de información, los ingresos, egresos y traslados de divisas.

Artículo 79 [...] Parágrafo 5°. Los residentes podrán cumplir en moneda extranjera obligaciones derivadas de operaciones internas, si así lo acuerdan, mediante el giro o recepción de divisas en cuentas de compensación abiertas para el efecto. *[El resaltado es de la Sala]*

Estas operaciones estarán sujetas a las siguientes condiciones:

a. Las cuentas a través de las cuales se giren las divisas para el cumplimiento de las obligaciones entre residentes únicamente podrán constituirse con recursos provenientes de operaciones obligatoriamente

canalizables a través del mercado cambiario. *[El resaltado es de la Sala]*

Estas divisas deberán utilizarse para cumplir las obligaciones entre residentes. Los saldos podrán venderse a los intermediarios del mercado cambiario o a los titulares de otras cuentas de compensación.

b. Los recursos de las cuentas a través de las cuales se reciban divisas provenientes del cumplimiento de obligaciones entre residentes **solo podrán utilizarse para realizar operaciones obligatoriamente canalizables a través del mercado cambiario.** Así mismo, los saldos podrán venderse a los intermediarios del mercado cambiario o a los titulares de otras cuentas de compensación. *[El resaltado es de la Sala]*

c. Las cuentas a que se refiere el presente párrafo estarán sometidas a las obligaciones previstas en el artículo 56 de esta resolución.

d. Las cuentas a las que se refiere el presente párrafo podrán presentar ingresos o egresos por concepto de gastos de administración y manejo, errores bancarios y constitución o redención de inversiones financieras efectuadas con recursos de la misma cuenta.¹⁹

La Circular reglamentaria DCIN 083 de 16 de diciembre de 2004 proferida por el Banco de la República, al desarrollar la segunda de las normas anteriormente transcritas dispuso:

8.6. CUENTAS CORRIENTES DE COMPENSACIÓN ESPECIALES PARA MANEJO DE OPERACIONES INTERNAS

Los residentes en el país podrán efectuar y recibir pagos en moneda extranjera correspondientes al cumplimiento de obligaciones derivadas de operaciones internas, si así lo acuerdan, siempre y cuando éstos se realicen por conducto

¹⁹ Este artículo fue modificado R.E. 2/2010, Art.14 °. Boletín Banco de la República.

de una cuenta corriente de compensación abierta para el efecto, de conformidad con lo establecido en el parágrafo 5° del artículo 79 de la R.E. 8/2000 J.D. *[El resaltado es de la Sala]*

8.6.1. Condiciones de las cuentas establecidas por quien efectúa un pago por obligaciones entre residentes

La cuenta corriente de compensación que se utilice para estos propósitos, deberá ser constituida especialmente con tal fin, en instituciones financieras del exterior, y sus ingresos únicamente podrán provenir de operaciones que obligatoriamente deban canalizarse a través del mercado cambiario, previstas en el artículo 7°. de la R.E.8/2000 J.D. *[El resaltado es de la Sala]*

Esta Corporación, en Sentencia proferida el 3 de mayo de 2007, al referirse a las cuentas de compensación expresó:

[...] Las divisas correspondientes a las operaciones del mercado cambiario también pueden ser canalizadas mediante el mecanismo de compensación, que permite a los residentes en el país constituir cuentas corrientes en el exterior, para manejar las divisas provenientes de operaciones que normalmente deben ser canalizadas a través de los intermediarios autorizados, para lo cual el artículo 10 de la Ley 9ª de 1991 señaló que “*se dictarán las regulaciones necesarias*”. Estas cuentas deben ser registradas en el Banco de la República, de conformidad con el artículo 56 de la Resolución 8 de 2000. Cuando se realicen operaciones a través de intermediarios del mercado cambiario o a través de las cuentas corrientes de compensación, es obligatorio presentar una declaración de cambio, según dispone el artículo 1° de la Resolución 8 de 2000.

La Circular Reglamentaria manifiesta expresamente que dentro del mes calendario siguiente, debe presentarse al Banco de la República la información correspondiente a las operaciones efectuadas a través de las cuentas de compensación durante el mes anterior, diligenciando el formulario, “*sin perjuicio de que la cuenta haya presentado o*

no movimiento, o que las operaciones efectuadas a través de la misma no correspondan a aquellas señaladas como de obligatoria canalización por conducto del mercado cambiario”, lo cual se enmarca dentro de la facultad que le fue otorgada al Banco por la Junta Directiva.²⁰

De conformidad con lo dispuesto por los artículos 7° de la Resolución Externa N° 8 de 2000 y 4° del Decreto 1735 de 1993, las **“operaciones de cambio obligatoriamente canalizables”** a través de los intermediarios del mercado cambiario o de las cuentas de compensación especial, son las siguientes: la importación y exportación de bienes; las operaciones de endeudamiento externo celebradas por residentes en el país, así como los costos financieros inherentes a las mismas; las inversiones de capital del exterior en el país, así como los rendimientos asociados a las mismas; las inversiones de capital colombiano en el exterior, así como los rendimientos asociados a las mismas; las inversiones financieras en títulos emitidos y en activos radicados en el exterior, así como los rendimientos asociados a las mismas, salvo cuando las inversiones se efectúen con divisas provenientes de operaciones que no deban canalizarse a través del mercado cambiario; los avales y garantías en moneda extranjera; y las operaciones de derivados.

De los textos normativos y jurisprudenciales que anteceden se desprende, por una parte, que las **“cuentas de compensación especial”** solamente pueden ser utilizadas para realizar operaciones

²⁰ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia del 3 de mayo de 2007, Radicación número: 11001-03-27-000-2004-00080-00(14916), Consejera ponente: LIGIA LOPEZ DIAZ.

obligatoriamente canalizables a través del mercado cambiario y por la otra, que sus titulares tienen la obligación de registrarlas ante el Banco de la República.

El registro en mención se realiza mediante la radicación del Formulario N° 9 *“Registro de Cuenta de Compensación”* cuya entrega debe verificarse dentro del mes siguiente a la realización de la primera operación del mercado cambiario. Una vez efectuado el registro, el titular de la cuenta queda obligado a presentarle mensualmente al Departamento de Cambios Internacionales del Banco de la República, una relación de los movimientos efectuados, utilizando al efecto el formulario N° 10 y a reportar trimestralmente ante la DIAN las operaciones que se realicen, incluyendo el informe de saldos y el origen de las divisas consignadas. Es pertinente añadir que aún si la cuenta no ha tenido ningún movimiento, el informe debe presentarse, so pena de incurrir en una infracción.

Las declaraciones de cambio son formularios que sirven para documentar y formalizar las operaciones realizadas a través de los intermediarios del mercado cambiario o de las cuentas de compensación. Para tales efectos, el Banco de la República estableció los llamados ***“numerales cambiarios”***, que son unos códigos que sirven para identificar las distintas operaciones cambiarias. Dichos numerales pueden ser de ***“ingresos”*** o de ***“egresos”*** dependiendo de si la operación que se describe conlleva la entrada o la salida de divisas.

A manera de ejemplo, vale la pena señalar que los numerales cambiarios 1712 y 3000, de cuya aplicación trata la presente controversia, son numerales de ingresos pues describen en concreto las siguientes operaciones:

1712 - Venta de mercancías no consideradas exportación.

Ingreso de divisas por venta de mercancía que desde el punto de vista de las normas de aduana no se considere exportación.

3000 - Ingreso por el cumplimiento de obligaciones derivadas de operaciones internas.

Ingreso de divisas provenientes del cumplimiento de las obligaciones derivadas de operaciones internas. *Modificado con el Boletín del Banco de la República: N° 004 (Ene. 29/2013) [CRE DCIN-83 Ene.29/2013]*

6.4.3.- De las infracciones cambiarias y su sanción por parte de la DIAN

Como consecuencia del reparto tripartito de competencias en materia de fiscalización de las operaciones cambiarias, no puede afirmarse que exista en Colombia un régimen sancionatorio unificado. En efecto, la Superintendencia de Sociedades, la Superintendencia Financiera y la DIAN, aplican regímenes sancionatorios distintos, regulados los dos primeros por los decretos leyes 1746 de 1991 y 663 de 1993 y el último por los decretos leyes 1092 de 1996 y 1074 de 1999.

Si bien es uno solo el régimen jurídico que disciplina los cambios

internacionales, la naturaleza de la infracción cambiaria cometida define no sólo cuál es la entidad competente para investigarla y sancionarla, sino que determina además el tipo de procedimiento que debe aplicarse.²¹

Según se establece en el régimen sancionatorio de la DIAN, la ***“infracción cambiaria”*** es *“una contravención administrativa de las disposiciones constitutivas del Régimen de Cambios vigentes al momento de la transgresión, a la cual corresponde una sanción cuyas finalidades son el cumplimiento de tales disposiciones y la protección del orden público.”*²² [El subrayado es de la Sala]

La generalidad de la norma transcrita permite afirmar que estamos ante aquello que el derecho punitivo denomina *“tipos en blanco”*, pues la norma, en vez de individualizar en forma concreta las distintas infracciones cambiarias, se limita a señalar en forma genérica que toda violación a las disposiciones vigentes en materia de cambios internacionales es constitutiva de infracción. En ese contexto, la tipicidad de una conducta se establece a partir de la lectura sistemática de las distintas disposiciones que conforman el ordenamiento jurídico cambiario. Es así como la tipicidad de la conducta se determina teniendo en consideración lo dispuesto en los artículos 1° del Decreto Ley 1074 de 1999 y 4° de la Resolución Externa 8 de 2000 y en las demás disposiciones que conforman el régimen jurídico cambiario, de

²¹ Ver al respecto la Sentencia C-564 de 2000 proferida por la Corte Constitucional, del cual fuera ponente el H. Magistrado ALFREDO BELTRÁN SIERRA.

²² Cfr. artículo 2° del Decreto Ley 1092 de 1996.

cuyo análisis integral se deriva la definición exacta de la obligación u obligaciones incumplidas.²³

El artículo 1° del Decreto Ley 1074 de 1999 que modificó parcialmente el Decreto 1092 de 1996, al describir y concretar las distintas conductas constitutivas de infracción cambiaria, dispuso además lo siguiente:

Artículo 1°.- El artículo 3° del Decreto-ley 1092 de 1996 quedará así:

"Artículo 3°. Sanción. Las personas naturales o jurídicas y entidades que infrinjan el Régimen Cambiario en operaciones cuya vigilancia y control sea de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, serán sancionadas con la imposición de multa que se liquidará de la siguiente forma:

"r) Por utilizar las cuentas corrientes de compensación especiales para operaciones diferentes a las autorizadas por el Régimen Cambiario, se impondrá una multa del veinte por ciento (20%) del valor de la operación respectiva, sin exceder de doscientos (200) salarios mínimos legales mensuales. [El subrayado es ajeno al texto]

[...]

"Parágrafo 3°. Para la aplicación de las sanciones establecidas en el presente artículo, se tomará en cuenta el salario mínimo legal vigente a la fecha de formulación del pliego de cargos, así como la tasa de cambio representativa del mercado vigente en la misma fecha, cuando sea el caso.

²³ Es de anotar que la Corte Constitucional en Sentencia C-475-04, Magistrado Ponente: Dr. MARCO GERARDO MONROY CABRA. admitió de manera expresa la viabilidad de establecer tipos en blanco o no autónomos en el ámbito del derecho administrativo sancionador.

"Parágrafo 4º. En ningún caso la sanción propuesta en aplicación del régimen sancionatorio previsto en este artículo podrá ser inferior a dos (2) salarios mínimos legales mensuales.

Aparte de lo expuesto, el artículo 4º de la Resolución Externa 8 de 2000 emitida por la Junta Directiva del Banco de la República, reiteró que **"Quien incumpla cualquier obligación establecida en el régimen cambiario, en especial la de presentar correctamente la declaración de cambio por las operaciones de cambio que realice, se hará acreedor a las sanciones previstas en las normas legales pertinentes, sin perjuicio de las sanciones tributarias, aduaneras y penales aplicables. También se deducirá responsabilidad en los términos de la ley, cuando la respectiva autoridad o un particular interesado desvirtúe la presunción de que trata el artículo 1º de esta resolución."**

Como se puede observar, las disposiciones anteriormente mencionadas contemplan como infracción el incumplimiento de las obligaciones establecidas en el régimen cambiario, de lo que se infiere que la utilización de las cuentas de compensación para la realización de operaciones cambiarias no autorizadas para ese tipo de cuentas, es de suyo contrario al ordenamiento jurídico y por ese motivo debe ser objeto de sanción. Al mismo tiempo, los preceptos en mención definen las sanciones que la DIAN puede imponer a los infractores.

El artículo 1º de la Resolución 4083 de 1999, por su parte, en estrecha consonancia con lo previsto en el artículo 8º del Decreto Ley 1092 de 1996, estableció además la obligación de los titulares de las cuentas

corrientes de compensación de reportar ante la DIAN la información relacionada con las operaciones realizadas a través de dichas cuentas, de lo cual se colige que el incumplimiento de esa obligación o su cumplimiento parcial o defectuoso son considerados como infracciones cambiarias y por lo mismo dan lugar a la imposición de las sanciones previstas en dichas disposiciones.

6.5.- El caso concreto

Expuestas las consideraciones anteriores encuentra la Sala que en el presente proceso no se encuentran acreditados los errores de juzgamiento aducidos por la parte recurrente y en los cuales se fundamenta su apoderado para solicitar la revocatoria de la sentencia apelada e insistir en que se despachen de manera favorable las pretensiones de la demanda. Lo anterior, por las razones que se expresan a continuación:

Mediante Resoluciones números 03-241-423-601-229-0987 del 27 de abril de 2009 y 814 del 2 de Octubre de 2009, expedidas por la División de Gestión de Liquidación y la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá, se le impuso y confirmó a la sociedad actora una multa por valor de \$182'450.303,00 m/cte, por haber utilizado la cuenta corriente de compensación especial número 8201042499 del banco REGIONS BANK de Miami, identificada con el Código Interno número 1194481.001 asignado por el Banco de la República, para realizar

durante el mes de febrero de 2007 unas operaciones cambiarias no permitidas para ese tipo de cuentas.

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca denegó las pretensiones de la demanda, tras estimar que la parte actora no había logrado desvirtuar la legalidad de los actos administrativos acusados, decisión que a juicio de la recurrente presenta varios errores de juzgamiento.

En tales circunstancias y teniendo en cuenta que los cargos formulados por el apelante único delimitan el *thema decidendum*, procede la Sala a examinarlos en los términos que siguen:

6.4.1.1.- En cuanto a la incompetencia del Jefe de la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá para decidir el recurso de reposición

Según el criterio expuesto por el recurrente, la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá no tenía competencia para decidir el recurso de reposición interpuesto contra la Resolución número 03-241-423-601-229-0987 del 27 de abril de 2009, expedidas por la División de Gestión de Liquidación de la misma Dirección Seccional, alegando que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 50-1 del C.C.A., el mencionado recurso solo procede ante el mismo funcionario que tomó la decisión, para que aclare, modifique o revoque su propio acto.

Sobre el particular, el artículo 50 numeral 1° del C.C.A. establece ciertamente que el recurso de reposición debe ser resuelto por la misma autoridad que profirió el acto recurrido; sin embargo, no puede perderse de vista que los artículos 25 del Decreto 1092 de 1996 y 2° de la Resolución 9 de 2008, consagran lo siguiente:

Artículo 25 del Decreto 1092 de 1996.- *Recurso contra la resolución sancionatoria. Contra la resolución que imponga la multa procederá únicamente el recurso de reposición ante la División Jurídica* de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales o la dependencia que haga sus veces o ante la División de Análisis, Supervisión y Control de la Subdirección Jurídica, según corresponda por competencia, dentro del mes siguiente a su notificación. *(El subrayado es ajeno al texto)*

Artículo 2° de la Resolución 9 de 2008.- *División de Gestión Jurídica.* Son funciones de la División de Gestión Jurídica, atendiendo la naturaleza de la Dirección Seccional, además de las dispuestas en el artículo 15 de la presente Resolución las siguientes:

[...]

4. Resolver los recursos interpuestos contra los actos expedidos por las diferentes dependencias de la Dirección Seccional sus Direcciones de Impuestos y Aduanas Delegadas y por las Direcciones Seccionales de Impuestos, en el territorio de la Dirección Seccional de Aduanas o de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas cuya competencia no se encuentre asignada a otra División incluyendo la práctica de pruebas cuando a ello hubiera lugar. *(El subrayado es ajeno al texto)*

Como se puede apreciar, estas disposiciones señalan con meridiana claridad que la División jurídica es la instancia competente para resolver los recursos de reposición contra los

actos expedidos por las diferentes dependencias de la respectiva Dirección Seccional, de lo cual no queda la más mínima duda. Se trata ciertamente de un caso excepcional, pues es cierto que en la generalidad de los casos quien está llamado a resolver el recurso de reposición es la misma autoridad que profirió la decisión de fondo.

La aparente contradicción que se advierte entre el artículo 50 del C.C.A. y las disposiciones anteriormente transcritas es en realidad inexistente, pues según las voces del artículo 1° inciso 2° del Decreto Ley 01 de 1984,²⁴ *“Los procedimientos administrativos regulados por leyes especiales se regirán por éstas; en lo no previsto en ellas se aplicarán las normas de esta parte primera que sean compatibles”*.

Teniendo en cuenta que las normas que componen el régimen jurídico cambiario son de carácter especial, prevalecen sobre las normas del C.C.A. y por ello el artículo 50-1 *ejusdem* no puede ser aplicado en este caso por tratarse de una norma de carácter subsidiario.

6.5.1. - En cuanto a la exención de controles cambiarios que según la actora cobijaba las operaciones realizadas a través de la cuenta corriente de compensación especial

²⁴ Hoy derogado por la Ley 1437 de 2011.

Tal como quedó reseñado al exponer los argumentos que soportan la apelación, el recurrente insiste en señalar que la DIAN no podía fiscalizar las operaciones cambiarias efectuadas a través de la cuenta de compensación especial tantas veces mencionada y tampoco tenía ninguna habilitación legal para imponer la multa en este caso, por virtud de lo dispuesto en el Artículo IV del Convenio General para Ayuda Económica, Técnica y Afín suscrito por los Gobiernos de Colombia y los Estados Unidos, en donde se estableció textualmente lo que sigue:

Artículo IV.- A fin de asegurar para el pueblo de Colombia los beneficios máximos provenientes de la ayuda que se proporcionará en virtud del presente Convenio, se dispone:

a). **Los bienes o fondos utilizados o que se utilizaren con relación a este Convenio por parte del Gobierno de los Estados Unidos de América o de cualquier contratista financiado por ese Gobierno estarán exentos** del pago de todo impuesto sobre la propiedad o el uso de cualesquiera otros impuestos, de requisitos relacionados con inversiones o depósitos **de controles cambiarios en Colombia** [...] *(El subrayado es de la Sala)*

El Tribunal de origen desestimó la tesis relacionada con la violación del precepto anteriormente transcrito, señalando en esencia que la exención allí consagrada está referida fundamentalmente a los bienes o fondos que de manera expresa se mencionan en dicho artículo, sin que pueda entenderse válidamente que la dispensa acordada cobije otros fondos o recursos distintos o que los contratistas del Gobierno de los Estados Unidos de América se encuentren amparados por un fuero especial que les permite realizar, exentas del control y fiscalización ejercidas por

la DIAN, cualquier tipo de operaciones cambiarias a través de las cuentas de compensación especial. Por lo mismo concluyó el *a quo* que tanto la sociedad actora como las operaciones por ella realizadas, se encuentran sometidas al control cambiario ejercido por esa Dirección Administrativa Especial, según se desprende de lo dispuesto en los Decretos Leyes 1074 de 1999 y 4048 de 2008.

En últimas, no puede perderse de vista, como ya se anotó, que según los términos del artículo 2° de la Ley 9ª de 1991, toda conducta que contravenga las disposiciones del régimen cambiario encuadra dentro del concepto de *“Infracción Cambiaria”*.

En este punto del debate procesal, coincide la Sala con el Tribunal de origen en señalar que la excepción de controles cambiarios prevista en el convenio tantas veces aludido, solamente se refiere a aquellos fondos o recursos de cooperación internacional procedentes del presupuesto de los Estados Unidos de América que sean objeto de canalización a través de las cuentas de compensación especial abiertas con este único propósito. Entender lo contrario, en el sentido de hacer extensiva la mencionada excepción a otro tipo de operaciones distintas de las mencionadas en el artículo IV, sería tanto como permitir que las cuentas de compensación especial abiertas por los contratistas del gobierno de los Estados Unidos, puedan ser utilizadas para la realización de cualquier tipo de operaciones cambiarias, lo cual no consulta realmente el espíritu del Convenio invocado por la parte actora ni lo establecido en las disposiciones anteriormente citadas.

En suma, encuentra la Sala que la operación cambiaria reportada por la actora al Banco de la República, **no corresponde realmente a una operación obligatoriamente canalizable a través del mercado cambiario**, en la medida en que el ingreso de divisas realizado, catalogado por el propio declarante bajo el numeral cambiario 1712, corresponde a un ingreso de divisas²⁵ originado en la *“venta de mercancía que desde el punto de vista de las normas de aduana no se considere exportación”*, operación esta que no aparece relacionada en el artículo 7° de la Resolución Externa N° 8 de 2000 de la Junta Directiva del Banco de la República, como una las operaciones obligatoriamente canalizables a través del mercado cambiario.

Al exponer en esta providencia los antecedentes del asunto bajo examen, la Sala indicó que la cuenta corriente de compensación especial abierta por la actora en el REGIONS BANK de Miami y registrada ante el Banco de la República, tenía como finalidad instrumentalizar el ingreso de los recursos aportados en moneda extranjera por el Gobierno de los Estados Unidos en desarrollo del contrato suscrito entre el Departamento de Defensa de ese país y la Unión Temporal S. & H. AIR LAND FUEL'S COMPANY, cuyo texto, debidamente traducido al español obra a partir del folio 110 del cuaderno de anexos allegado al proceso. Esta situación desnaturaliza el uso de la cuenta de compensación especial para efectuar pagos de

²⁵ La Circular Reglamentaria Externa – DCIN – 83 entiende por **“ingresos”** toda compra de divisas efectuada por los intermediarios del mercado cambiario, así como **las consignaciones** que los residentes en Colombia efectúen de las cuentas corrientes de compensación en moneda extranjera que posean en entidades financieras del exterior.

operaciones internas.

En ese orden de ideas, la lectura armónica de los artículos 7° y 79 literal a) parágrafo 5 de la Resolución Externa N° 8 de 2000, 4° del Decreto 1735 de 1993, 1° del Decreto Ley 1074 de 1999 y del numeral 8.6.1. de la Circular reglamentaria DCIN 083 de 16 de diciembre de 2004 proferida por el Banco de la República y la consideración de los hechos relatados, ponen en evidencia que la cuenta corriente de compensación especial fue utilizada en forma indebida por la actora al recibir ingresos derivados de operaciones que no eran obligatoriamente canalizables a través en el mercado cambiario.

Para mayor claridad de lo expuesto, debe añadirse que el Anexo número 3° de la Circular Reglamentaria Externa – DCIN – 83, al describir los numerales cambiarios que deben utilizar los residentes y no residentes en el país al diligenciar las declaraciones de cambio, señala que en tratándose de cuentas corrientes de compensación (Formulario N° 10), los numerales que pueden invocarse son el 3000 (*Ingreso de divisas por el pago de obligaciones derivadas de operaciones internas*), el 5380 (*Ingreso de divisas por compra entre los titulares de cuentas corrientes de compensación*) y el 5405 (*Ingreso de divisas por el capital correspondiente a inversiones overnight*), sin que se mencione para nada el numeral 1712 que como ya se ha dicho corresponde a *“Ingresos por la venta de mercancías no consideradas como exportación”*.

En esas circunstancias, estima la Sala que estaban dadas las condiciones para que se diera aplicación al artículo 1°, literal r) del decreto 1074 de 1999, en donde se establece que **"Por utilizar las cuentas corrientes de compensación especiales para operaciones diferentes a las autorizadas por el Régimen Cambiario, se impondrá una multa del veinte por ciento (20%) del valor de la operación respectiva, sin exceder de doscientos (200) salarios mínimos legales mensuales."**

Por lo expuesto, el cargo propuesto en la apelación no tiene vocación de prosperidad, al no desvirtuar el acierto y la legalidad de lo decidido por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

6.5.2.- En cuanto al hecho de no existir una prohibición para los titulares de las cuentas corrientes de compensación especial que les impida utilizar el numeral cambiario 1712

Aunque es totalmente cierto que el ordenamiento jurídico no establece de manera expresa la prohibición de utilizar las cuentas de compensación especial para realizar operaciones cambiarias identificadas bajo el numeral cambiario 1712, no puede perderse de vista que los artículos 7° y 79 literal a) parágrafo 5 de la Resolución Externa N° 8 de 2000, 4° del Decreto 1735 de 1993, 1° del Decreto Ley 1074 de 1999 y del numeral 8.6.1. de la Circular reglamentaria DCIN 083 de 16 de diciembre de 2004 proferidas por la Junta Directiva del Banco de la República, al disponer cuál es el tipo de ingresos permitido para ese tipo de cuentas, define con la más absoluta claridad que **"sus**

ingresos únicamente podrán provenir de operaciones que obligatoriamente deban canalizarse a través del mercado cambiario”, tal como se ha venido sosteniendo en esta providencia.

Por lo anterior, ajustado a derecho resulta lo manifestado por el Jefe del Departamento de Cambios Internacionales del Banco de la República cuando en el oficio visible a folios 34 a 38 del cuaderno de segunda instancia señala que “[...] dentro de las operaciones de obligatoria canalización, no se encuentra la correspondiente a venta de mercancías no consideradas exportación. Por tanto, tales operaciones no podían constituir un ingreso en las cuentas de compensación especiales, registradas para efectuar el pago de obligaciones.”

En ese orden de ideas, como el ingreso reportado por la sociedad actora corresponde a operaciones de venta de mercancías no consideradas exportación, ese sólo hecho es más que suficiente para concluir que la cuenta corriente de compensación especial fue utilizada para realizar operaciones no permitidas, lo cual entraña una infracción cambiaria en los términos ya mencionados en esta providencia.

6.5.3.- En cuanto al hecho de haberse sustentado la sanción impuesta en la naturaleza objetiva de la responsabilidad cambiaria

En reiteradas oportunidades la Corte Constitucional ha señalado que la responsabilidad que se deriva de las infracciones cambiarias es de

naturaleza objetiva.²⁶ En efecto, en sentencias C-599 del 10 de diciembre de 1992, C-010 del 23 de enero de 2003 y C-099 del 11 de febrero de 2003, esa alta Corporación ha sostenido que en el ámbito del derecho cambiario no es preciso entrar a establecer la intencionalidad, la culpabilidad ni la imputabilidad de la conducta investigada.

Lo anterior encuentra su sustento normativo en los artículos 19 y 21 del Decreto Ley 1746 de 1991 y en los artículos 24 y 30 del Decreto 1092 de 1996, en donde se dispone que en todos los casos la responsabilidad resultante de la violación al régimen de Cambios es objetiva, y se prescribe que las pruebas deben estimarse en su conjunto conforme a las reglas de la sana crítica, teniendo presentes la naturaleza administrativa de la infracción cambiaria, la índole objetiva de la responsabilidad correspondiente y los propósitos perseguidos por el Régimen de Cambios.

En la sentencia C-599 del 10 de diciembre de 1992 –que es reconocida como la sentencia hito en esta materia–, la Corte Constitucional señaló textualmente lo que sigue:

Para examinar el cargo que señala la supuesta inexequibilidad del artículo 19 y del primer inciso del artículo 21 del Decreto 1746 de 1991, por desconocer las normas

²⁶ El Consejo de Estado ha acogido la línea jurisprudencial de la Corte Constitucional: Sentencia del 10 de octubre de 2002 de la Sección Primera. Exp. 7912. Consejera Ponente Oiga Inés Navarrete Barrero y la sentencia del 12 de diciembre de 2002 de la Sección Cuarta. Exp. No. 12150. Consejero Ponente Germán Ayala Mantilla.

constitucionales que garantizan el debido proceso y el derecho de defensa, se hace necesario señalar que el régimen de cambios es una manifestación del Derecho Administrativo y de las funciones de policía económica que le corresponden por principio al Estado Moderno, y que en nuestro sistema constitucional ha quedado contraído a dicho ámbito, sin extenderse a las regulaciones de orden penal, como lo entiende equivocadamente el actor

En este sentido, es claro que la doctrina y la jurisprudencia nacionales que se ocupan del tema, son uniformes en líneas generales en sostener que dicho régimen, aún cuando conduce a la imposición de medidas económicas y sancionatorias de contenido fiscal, no puede confundirse con el régimen penal ordinario ni se informa de sus orientaciones; por el contrario, desde sus orígenes se ha sostenido que entre uno y otro regímenes existen profundas diferencias de contenido u objeto y de finalidad, que no obligan en ningún modo ni al intérprete ni al legislador, para hacer extensivas las orientaciones, los principios y las reglas de uno al otro, mucho menos en el ámbito de la determinación de la responsabilidad por su aspecto subjetivo o de la culpabilidad.

Así las cosas, es claro para la Corte Constitucional que no todo el Derecho, uno de cuyos elementos esenciales se funda en su fuerza coactiva y en el respaldo coercitivo de la sanción pública, es de orden punitivo o penal; en consecuencia debe entenderse que no toda sanción fundada en el Derecho es punitiva o de orden penal; pues se encuentran reglas y procedimientos de naturaleza civil, del orden común, de carácter administrativo, sea policivo, correccional, disciplinario o económico, y aún de orden político, de rango constitucional o legal, que no son comparables o asimilables directamente al ordenamiento penal y que comportan sanciones de diversa categoría, las que, en veces, coinciden sobre los mismos hechos, sin resultar incompatibles o sin ser excluyentes. Lo incompatible en estos casos, según el principio del NON BIS IN IDEM, es la simultaneidad de sanciones de la misma naturaleza o la doble falta. Cada una de estas regulaciones puede corresponder a órdenes jurídicos parciales y especializados de origen y expresión constitucional; pero, además, bien pueden encontrarse en la ley, ya porque el Constituyente ha reservado a ella la potestad de regulación en la materia, la ha

autorizado, o no la prohíbe.

En este sentido cabe observar que las disposiciones del orden jurídico penal se erigen con miras en la satisfacción de necesidades y aspiraciones públicas, relacionadas con un cúmulo preciso de bienes jurídicos, que por distintas razones de política criminal se hace necesario proteger y garantizar, a través de la tipificación de las principales hipótesis de comportamiento, que ameritan reproche y sanción punitiva sobre las principales libertades del sujeto que incurre en ellas.

Por tanto, las reglas propias del proceso penal que se deben establecer previamente a la conducta, en atención al principio de la preexistencia normativa, presuponen unos principios y orientaciones que reflejen también el más delicado y cuidadoso tratamiento de la libertad del imputado.

Por dichas razones, en algunas de las partes del Derecho Administrativo, como es la del régimen de cambios, se admite la no pertinencia de los elementos subjetivos de la conducta tipificada previamente como sancionable, como son la intencionalidad, la culpabilidad e incluso la imputabilidad. Además, esta distinción entre uno y otro ámbitos de la responsabilidad por la conducta sancionable, no sólo se funda en razones que atienden a la distinta naturaleza de los bienes jurídicos que se persiguen directamente por estos tipos de ordenamientos normativos, sino también por otros altos cometidos de orden constitucional, contenidos en principios, fines y valores consagrados en la Carta, como son la justicia, el bienestar colectivo, el desarrollo y el orden económico, social y fiscal.

También existen razones que distinguen entre uno y otro ordenamiento, con base en los principios instrumentales de rango constitucional que permiten reconocer la existencia de ordenes jurídicos parciales, con sus propias reglas, que no se aplican por extensión a todo el sistema jurídico, como es el caso de los principios inspiradores y rectores de la normatividad sustantiva y procedimental del Derecho Penal. En este sentido, debe advertirse que lo que supone el artículo 29 de la Carta, en su primer inciso, no es que las reglas del debido proceso penal se apliquen a todas las actuaciones judiciales o administrativas o de carácter sancionatorio; en

verdad, lo que se propone el Constituyente es que en todo caso de actuación administrativa exista un proceso debido, que impida y erradique la arbitrariedad y el autoritarismo, que haga prevalecer los principios de legalidad y de justicia social, así como los demás fines del Estado, y que asegure los derechos constitucionales, los intereses legítimos y los derechos de origen legal y convencional de todas las personas.

Cabe advertir que el tema del que se ocupan las normas acusadas, es el del establecimiento de un procedimiento de carácter policivo y económico, que persiga objetivamente las infracciones al régimen cambiario, que no puede confundirse con los procedimientos administrativos de carácter correccional o policivo o disciplinario.

El establecer por vía de la regulación legal correspondiente, que las infracciones cambiarias no admiten la exclusión de la responsabilidad por ausencia de culpabilidad o de imputabilidad del infractor, o lo que es lo mismo, señalar que la responsabilidad por la comisión de la infracción cambiaria es de índole objetiva, como lo disponen en las partes acusadas los artículos 19 y 21 del Decreto 1746 de 1991, no desconoce ninguna norma constitucional. Claro está que al sujeto de esta acción ha de rodeársele de todas las garantías constitucionales de la libertad y del Derecho de Defensa, como son la preexistencia normativa de la conducta, del procedimiento y de la sanción, las formas propias de cada juicio, la controversia probatoria, la favorabilidad y el NON BIS IN IDEM en su genuino sentido, que proscriben la doble sanción de la misma naturaleza ante un mismo hecho.

Por las anteriores razones la Corte Constitucional habrá de declarar la exequibilidad de las partes acusadas de los artículos 19 y 21 del Decreto 1746 de 1991.

Habiendo sido definido este punto por la Honorable Corte Constitucional mediante providencias que han hecho tránsito a cosa juzgada, no pueden atenderse de manera favorable los argumentos expresados por el recurrente, pues lo contrario entrañaría el

desconocimiento de un precedente constitucional de carácter vinculante.

6.5.4.- En cuanto a la violación al debido proceso y la desviación de los fines esenciales del Estado Social de Derecho, por haber impuesto una sanción por una conducta no tipificada como falta

Según el criterio de la Sala, el cargo bajo examen carece de sustento, pues como ya se anotó en páginas anteriores, la competencia de la División Jurídica de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales para resolver el recurso de reposición es incuestionable. Además de ello, los argumentos expuestos con respecto al tipo en blanco, desmienten la afirmación conforme a la cual la DIAN sancionó una conducta que no estaba tipificada como falta. Por contera, no puede afirmarse que el Tribunal Administrativo de Cundinamarca haya desconocido en primera instancia el derecho de audiencia ni defensa ni ninguna de las garantías que forman parte del derecho fundamental al debido proceso.

Por todo lo expuesto, la Sala procederá a confirmar la sentencia de 27 de octubre de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Primera, Subsección A, que denegó las pretensiones de la demanda.

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

F A L L A:

Primero.- **CONFIRMAR** la sentencia de 27 de octubre de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Primera, Subsección A, que denegó las pretensiones de la demanda.

Segundo.- **RECONOCER** al doctor AUGUSTO FERNANDO RODRÍGUEZ RINCÓN, como apoderado de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-, de conformidad con el poder visible a folios 11 a 18 del cuaderno de segunda instancia.

Tercero.- Ejecutoriada esta providencia, devuélvase el expediente al Tribunal de origen.

NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE.

Se deja constancia de que la anterior sentencia fue leída, discutida y aprobada por la Sala en sesión de la fecha.

**MARIA CLAUDIA ROJAS LASSO
GONZÁLEZ**
Presidente

MARÍA ELIZABETH GARCÍA

**GUILLERMO VARGAS AYALA
MORENO**

MARCO ANTONIO VELILLA

Ausente con excusa