

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION PRIMERA

Bogotá D.C., diecinueve (19) de febrero de dos mil quince (2015).

CONSEJERO PONENTE: DOCTOR MARCO ANTONIO VELILLA MORENO.

REF: Expediente No. 680012331000200102392 01
Recurso de apelación contra la sentencia de
12 de agosto de 2010, proferida por el
Tribunal Administrativo de Santander.
Actor: TALLERES FRIOCOL LTDA.

Se decide el recurso de apelación oportunamente interpuesto por el apoderado de la parte actora contra la Sentencia de 12 de agosto de 2010 proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, por medio de la cual deniega las pretensiones de la demanda.

I-. ANTECEDENTES

1.1-. La Sociedad Talleres Friocol Ltda., actuando por medio de apoderada, en ejercicio de la Acción de Nulidad y Restablecimiento del Derecho interpuesta en vigencia del anterior Código Contencioso Administrativo¹, presentó demanda ante el Tribunal Administrativo de Santander², tendiente a que mediante sentencia, se decretara lo siguiente: i) La nulidad de la Resolución cambiaria de diciembre 5 de 2000; (ii) La nulidad de la Resolución por la cual se resuelve el recurso de reconsideración No. 00004 de mayo 30 de 2001, mediante las cuales la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Bucaramanga determinó oficialmente la liquidación de las operaciones cambiarias obligatoriamente canalizables e impuso la sanción respectiva, a cargo de la actora.

A título de restablecimiento del derecho solicitó se declare que la demandante no está obligada a efectuar el pago de las divisas de la declaración de cambio por importación ni de la sanción impuesta liquidados en los actos acusados; y se ordene a la Administración de

¹ Decreto 01 de 1984.

² Folios 40 y siguientes del cuaderno principal del expediente.

Impuestos y Aduanas Nacionales de Bucaramanga, efectuar las respectivas correcciones.

1.2. En apoyo de sus pretensiones señala la actora, en síntesis, los siguientes hechos:

1.2.1. El Representante Legal de la Sociedad Talleres Friocol Ltda., en fecha 19 de noviembre de 1997, efectuó una compra de mercancías en la ciudad de Miami, por valor de USD\$ 2.853, valor que fue cancelado y cargado en la tarjeta de crédito, según el estado de cuenta que al efecto relaciona, a nombre de Refricenter Miami.

1.2.2. El pago de las mercancías fue efectuado con tarjeta de crédito empresarial para transacciones internacionales del Banco de Crédito, entidad intermediaria del mercado cambiario y con tarjeta de crédito de Inversora Pichincha, mediante giro al exterior y reembolsando las divisas mediante trámite especial.

1.2.3. La mercancía se nacionalizó mediante la declaración de importación No. 12055011046087 del 19 de diciembre de 1997, y

al efecto, discrimina los pagos efectuados con cada tarjeta de crédito.

1.2.4. La Administración de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga formuló cargos a la Sociedad actora por la posible violación de los artículos 1 y 10 de la Resolución Externa No. 21 de 1993 de la Junta Directiva del Banco de la República así:

"Por no canalizar a través del mercado cambiario el valor de las operaciones obligatoriamente canalizables definidas en el régimen cambiario, originado por las operaciones de cambio realizadas al amparo de las declaraciones de importación Nos. 120550011046087 del 97-12-19, por valor de USD\$2.098 y 120550011046055 del 97-12-19 por valor de USD\$1.092.

Por no presentar las declaraciones de cambio o el documento que haga sus veces respecto del pago de las importaciones amparadas con las declaraciones Nos. 12055011046087 del 97-12-19, por valor de USD\$2.098 y 120550011046055 del 97-12-19 por valor de USD\$1.092".

1.2.5. Luego de presentar los respectivos descargos, la Administración, en diciembre 5 de 2000, impuso sanción de multa por no presentar las declaraciones de cambio o el

documento que haga sus veces respecto del pago de las importaciones amparadas con las declaraciones antes relacionadas.

1.2.6. La demandante presentó recurso de reposición contra la anterior Resolución pero la misma fue confirmada mediante la Resolución No. 00004 de mayo 30 de 2001.

1.3. Las normas que invoca como fundamentos de derecho son los artículos 85, 135 y 136 numerales 1° y 2° del C.C.A., lo cual desarrolla así:

1.3.1. Manifiesta que su representada ha actuado de buena fe y con el convencimiento de que en las operaciones de importación de mercancías pagadas en el exterior con tarjeta de crédito empresarial, el banco respectivo efectúa el cambio de divisas como agente intermediario del mercado cambiario.

Explica que dentro de las cláusulas del contrato de tarjeta de crédito con el banco, se especifica que en tratándose de operaciones efectuadas por importación de mercancías, el manejo de las operaciones de las divisas se efectuaría por parte de la entidad bancaria.

Acota, que por lo anterior, no habría lugar a efectuar el pago de las divisas a cargo de su representada y mucho menos a imponerse sanción por este hecho.

Agrega que es una costumbre el que en el 99% de las operaciones efectuadas en el exterior con tarjeta de crédito empresarial, el intercambio de divisas sea un procedimiento interno que surte la misma entidad bancaria.

1.5.- La Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga, mediante apoderada, solicitó desestimar las pretensiones de la demanda, con base en los siguientes argumentos:

1.5.1. Afirma que se efectuó importación de bienes al país mediante las declaraciones finalizadas en 6087 del 97-12-19, registro de importación 4581 del 97-12-03, y la No. 6055 del 97-12-19 respecto de las cuales se realizaron los pagos mediante tarjeta de crédito para la primera operación de comercio exterior, y pago directo en efectivo, para la segunda.

1.5.2. Expresa que al tratarse de importaciones, de acuerdo con la Resolución 21 de 1993 expedida por la Junta Directiva

del Banco de la República, los pagos de las mismas debían canalizarse a través del mercado cambiario, diligenciando en debida forma la declaración de cambio correspondiente.

Acota que en los actos que se demandan, se consideraron tales hechos, es decir, importación de bienes, pagos de los mismos, pero indebida canalización sin presentación de la declaración de cambio. Esta obligación tiene respaldo jurídico en la Resolución antes mencionada y la conducta infractora con su respectiva sanción se contempla en el Decreto 1092 de 1996, artículo 3° literal e).

1.5.3. En cuanto al pago mediante el sistema de tarjetas de crédito, indica que la Junta Directiva del Banco de la República en oficio JDS 39052 de noviembre 11 de 1998 previó como única excepción a la canalización por el mercado cambiario de importaciones así pagadas, cuando estas se realicen mediante la modalidad de tráfico postal, siempre que se cumplan los requisitos de dicha modalidad; por lo que tal autorización no cobija importaciones ordinarias, las cuales deben cumplir el requisito de canalización previsto en el artículo 10 de la Resolución 21 de 1993.

1.5.4. Se refiere a la definición de infracción cambiaria señalada en el artículo 2° del Decreto 1092 de 1996 y a su naturaleza objetiva, para resaltar que en el presente caso está más que determinada la tipicidad de la conducta desarrollada por la actora y la legalidad de los actos administrativos.

II.-FUNDAMENTOS DE LA SENTENCIA RECURRIDA

El Tribunal Administrativo de Santander, denegó las pretensiones de la demanda, con fundamento, en esencia, en lo siguiente:

2.1. En primer lugar, se refiere a la naturaleza objetiva de la responsabilidad en materia cambiaria y alude a jurisprudencia de la Corte Constitucional para el efecto.

Por ello, indica que desestima los argumentos de la demanda referentes a la nulidad de los actos demandados por haber sido la conducta de la parte actora desplegada bajo el principio de buena fe, con el convencimiento de haber procedido en derecho y de que el procedimiento de importación, en lo referente al manejo de divisas, lo efectuaba la entidad financiera intermediaria del pago de las importaciones.

2.2. En cuanto a la comisión de la infracción por parte de la actora, por no canalizar a través del mercado cambiario el valor de las importaciones de bienes declaradas bajo los números finalizados en 6055 y 6087, ambas del 19 de diciembre de 1997, manifiesta que ésta en efecto ocurrió, y alude a lo previsto en la Resolución No. 21 de 1993, la cual impone la obligación cuestionada. Agrega que esta Resolución dispone que los documentos donde consten las operaciones de importación, declaración de cambio y canalización de divisas, deben ser conservados por un período de dos años, contados a partir de la fecha de su realización.

Luego, transcribe el artículo 1° de la mencionada Resolución y se refiere a su artículo 4°, el cual establece que las personas que incumplan cualquier obligación establecida en el régimen cambiario, como la declaración de cambio, serán sancionados de conformidad con el Decreto 1746 de 1991.

Acota que el Decreto 1092 de 1996, en su artículo 3 modificado por el Decreto 1746 de 1991, dispone que por no canalizar a través del mercado cambiario el valor de las operaciones obligatoriamente canalizadas definidas en el régimen cambiario, y cuya vigilancia y control sea de competencia de

la DIAN, se impondrá una multa del 200% del monto dejado de canalizar.

De lo anterior, concluye que la obligación de presentar la respectiva declaración de cambio radica sobre la Sociedad Talleres Friocol Ltda., la cual es destinataria de la norma, y no la entidad financiera que actuó como intermediaria del pago de la importación.

Agrega que la Sociedad actora no demostró, dentro de la actuación administrativa adelantada por la DIAN ni en éste proceso, el cumplimiento de la obligación de presentar la declaración de cambio ante los intermediarios del mercado cambiario, tal y como lo exige el artículo 1° de la Resolución Externa No. 21 de 1993.

III-. FUNDAMENTOS DEL RECURSO

La apoderada de la parte demandante, apeló la decisión de primera instancia, en los siguientes términos:

3.1. Comienza por indicar que el Tribunal no consideró los documentos obrantes como pruebas documentales y que hacen parte del expediente, como son la declaración andina de valor

aduanero No. 336171 del año 1997, la cual hace las veces de declaración de cambio y que amparaba la declaración de importación terminada en 6087.

Manifiesta que "no se tuvo en cuenta que la DIAN, al contestar la demanda, aceptó la declaración andina de valor aduanero No. 336171 del año 1997 como hecho cierto, y desde ese punto de vista, se entiende que la misma para la época de los hechos hacía las veces de declaración de cambio, y por ende, no se ha vulnerado el régimen cambiario frente a ese punto en concreto, pues se tenía el convencimiento de que la misma hacía las veces de declaración de cambio para esa clase de importaciones" (SIC).

3.2. Alega que las entidades que tengan la calidad de intermediarios del mercado cambiario tienen y tenían la obligación de informar y dar a conocer adecuadamente al cliente, de conformidad con los artículos 102 al 107 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, las obligaciones derivadas de la obligación cambiaria, y de acuerdo con lo señalado en el artículo 39 a 44 de la Ley 190 de 1995 son responsables.

3.3. Sostiene que tampoco se analizó por el Tribunal, para efectos de determinar la responsabilidad en la infracción cambiaria, que de acuerdo con el artículo 3° de la Resolución 21 de 1993, se impondrían multas del 200%, pero entendiendo que la misma se graduaría en cada caso atendiendo las circunstancias objetivas que habían rodeado la comisión de la infracción, y al efecto, trae a colación apartes de una jurisprudencia de la Corte Constitucional.

Arguye que, en el presente caso, no podía operar la sanción del 200% contra la actora, pues para el momento de imposición de la sanción regía la modificación al artículo 3° del Decreto 1092 de 1996 con una sanción más favorable, como es la del artículo 1° del Decreto 1074 de 1999, que sanciona el no presentar la declaración de cambio o el documento que haga sus veces con una multa del 1% del valor de cada operación no declarada sin exceder de 100 SMLV.

Por lo anterior, concluye que el Tribunal debió anular los actos acusados pues con ellos se vulneró el artículo 29 de la C.P.

IV-. ALEGATO DEL MINISTERIO PÚBLICO

La Agencia del Ministerio Público en la oportunidad procesal correspondiente guardó silencio.

V-. CONSIDERACIONES DE LA SALA

1.- Según la potestad que tiene el *ad quem* para resolver la alzada, de conformidad con el artículo 328 del Código General del Proceso³, la Sala se limitará a conocer de los puntos o cuestiones a los cuales se contrae el recurso de apelación, pues los mismos, en el caso del apelante único, definen el marco de la decisión que ha de adoptarse en esta instancia.

2.- La apelación cuestiona el fallo impugnado en torno a que el Tribunal, en su decisión, no tuvo en cuenta las pruebas documentales aportadas por la actora como la declaración andina de valor, la cual, en su entender, hacía las veces de declaración de cambio.

Asimismo, argumenta que eran los intermediarios del mercado cambiario los obligados a informar y dar a conocer a la

³ Equivalente al 357 del C. de P. C.

actora, como cliente, las obligaciones derivadas de la operación cambiaria, de acuerdo con las normas que invoca para el efecto.

Alega que la multa impuesta del 200% por no presentar la declaración de cambio, debió ser graduada atendiendo las circunstancias objetivas que habían rodeado la comisión de la infracción; y propone que la sanción endilgada debió ser la del literal a) del artículo 3 del Decreto 1092 de 1996, modificado por el Decreto 1074 de 1999.

Por su parte, el Tribunal estimó, en síntesis, que las condiciones de tipificación de la infracción cambiaria y su consecuente multa se configuraron, y por ende, los actos acusados son legales.

3.- Pues bien, la Sala ha de circunscribir el estudio de la alzada de acuerdo con lo sintetizado anteriormente, comenzando por establecer si, en efecto, el Tribunal erró al no tener en cuenta la declaración andina de valor como documento, que, en términos de la recurrente, hacía las veces de declaración de cambio.

En este punto, es de aclarar a la apelante que por ningún motivo una declaración andina de valor se ha considerado como documento equivalente a la declaración de cambio. En efecto, aquella se estableció desde la Decisión Andina 379 de 1995⁴, como un documento para la determinación del valor en aduana de las mercancías importadas, y la misma, se erige en soporte de la declaración de importación⁵. Por su parte, la declaración de cambio se definía por el artículo 1° de la Resolución 21 de 1993, vigente para la época de los hechos, así:

"Los residentes en el país y los residentes en el exterior que efectúen en Colombia una operación de cambio, deberán presentar una Declaración de Cambio en los términos de la presente Resolución.

La Declaración de Cambio por operaciones realizadas a través de los intermediarios del mercado cambiario o los demás agentes autorizados para realizar operaciones de compra y venta de divisas de manera profesional, deberá presentarse en esas entidades.

(...)

La Declaración de Cambio deberá presentarse y suscribirse personalmente por quien realiza la operación, su representante, apoderados generales o mandatarios especiales aunque no sean abogados, en formularios debidamente diligenciados, donde se consignará la información sobre el monto, características y demás condiciones de la

⁴ Por la cual se adopta la Declaración Andina de Valor DAV.

⁵ El artículo 8 de la Decisión 571, la define como "un documento soporte de la declaración en aduana de las mercancías importadas. Debe contener la información referida a los elementos de hecho y circunstancias relativos a la transacción comercial de las mercancías importadas, que han determinado el valor en aduana declarado."

operación, en los términos que determine el Banco de la República.

Las calidades de representante legal, apoderado o mandatario especial se presumirán en quienes se anuncien como tales al momento de presentar la Declaración de Cambio...” (Subrayado fuera de texto).

Como se observa, la operación de cambio, aun cuando se derive de un pago asociado a una operación de comercio exterior, genera obligaciones diferentes y autónomas frente a los deberes aduaneros, las cuales se hallan previstas, además, en una regulación propia e independiente como es el régimen de cambios internacionales. De ahí que el cumplimiento de los deberes establecidos en las normas aduaneras, como el aporte de la declaración andina de valor, por ejemplo, en modo alguno esté llamado a suplir la observancia de una obligación cambiaria como es la presentación de la declaración de cambio.

Ahora, no sobra advertir que aun cuando el pago de importaciones mediante el sistema de tarjeta de crédito internacional fue exceptuado de la obligación de presentar declaración de cambio, al pasar el respectivo comprobante de pago a hacer las veces de aquella, y siempre que se observen los requisitos previstos para el efecto en la regulación cambiaria; lo cierto es que para el año 1997, fecha en que se

realizaron los pagos de las importaciones, tal posibilidad no había sido aún establecida⁶.

Así las cosas, al constar en el expediente que el pago de las importaciones en cuestión fue efectuado mediante tarjeta de crédito⁷ en el exterior, tal como admite la parte actora, y sin que se hubiere presentado la respectiva declaración de cambio, es claro que hubo una indebida canalización del mismo, en contravención de lo dispuesto por el artículo 10 de la Resolución 21 de 1993, cuyo tenor dispone que *los residentes en el país deberán canalizar a través del mercado cambiario los pagos para cancelar el valor de sus importaciones.*

Por su parte, es de anotar que la carga del cumplimiento de la obligación cambiaria reside en el titular de la operación⁸, en los términos del artículo 1º de la Resolución 21 de 1993 y del artículo 10 ibídem, antes transcritos, de modo que no es de

⁶ Circular Reglamentaria DCIN 83 numeral 3.1.2.2.

Para la época solo era posible el pago de importaciones con tarjeta de crédito internacional, siempre que se tratara de la modalidad de tráfico postal y de adquisición de bienes a título de gastos personales. (A folios 68 y 69, reposa un informe del Banco de la República que alude a lo dispuesto al efecto en el artículo 30, parágrafo 2 y artículo 82 de la Resolución 21 de 1993).

⁷ A folios 32 y 33 del expediente constan las certificaciones del Banco de Crédito y de la Inversora Pichincha respectivamente, sobre el pago de la mercancía importada, cuyo proveedor es Refricenter of Miami.

⁸ Léase la sentencia de esta Sección de 20 de mayo de 2010, Expediente No. 2005-00090, M.P. Dr. Rafael Ostau De Lafont Pianeta.

recibo atribuir responsabilidad alguna a la entidad bancaria o financiera por no haber presuntamente informado a la actora sobre el respectivo deber, lo cual, dicho sea de paso, en nada aportaría a enervar las consecuencias sancionatorias de la infracción cambiaria.

Así las cosas, es claro que al no haber procedido el importador a canalizar por el mercado cambiario el valor de las importaciones, resultaba aplicable el literal e) del artículo 3° del Decreto 1092 de 1996, modificado por el artículo 1° del Decreto 1074 de 1999, tal como se señala en los actos acusados⁹. El texto legal de la norma indica:

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:

(...)

Operaciones canalizables a través del mercado cambiario.

"e) Por no canalizar a través del mercado cambiario el valor de las operaciones obligatoriamente canalizadas definidas en el Régimen Cambiario y cuya vigilancia y control sea de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, se impondrá una multa del doscientos por ciento (200%) del monto dejado de canalizar".

⁹ Folios 8 y siguientes del cuaderno principal del expediente.

4. Finalmente, en lo que respecta a la tasación de la sanción impuesta, es de aclarar, en primer lugar, que esta correspondió a la infracción correspondiente a la no canalización a través del mercado cambiario del valor de las operaciones obligatoriamente canalizables, y no a la no presentación de la declaración de cambio, como pretende sugerir la recurrente para efectos de su aminoración.

Cabe anotar, además, que no hay lugar a escudriñar en esta instancia la eventual aplicación de la consecuencia sancionatoria propuesta en la apelación ni de la graduación de la misma, al no haber sido ello materia de debate en la primera instancia, por no plantearse como cargo contra las resoluciones acusadas en la demanda. En este punto, conviene recordar que no es procedente someter a consideración en el trámite de la segunda instancia, un argumento nuevo que no ha sido presentado en la primera, en la medida que tal oportunidad no está prevista legalmente para aducir los fundamentos de hecho y de derecho en que se basan las pretensiones, pues las mismas están circunscritas a la demanda

y a su adición o corrección, de conformidad con los artículos 137 y 208 del C.C.A.¹⁰

Por todo lo señalado, la Sala procederá a confirmar la sentencia apelada, como en efecto se dispondrá en la parte resolutive de esta Providencia.

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

F A L L A

PRIMERO. CONFÍRMASE la sentencia recurrida en apelación.

SEGUNDO. RECONÓCESE personería jurídica a la doctora Jaqueline Efigenia Prada Ascencio, identificada con Cédula de Ciudadanía No. 51.638.145 y Tarjeta Profesional No. 40.620 del Consejo Superior de la Judicatura, como apoderada de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

¹⁰ Así lo ha señalado en varias ocasiones esta Sección, de las que las que se destaca la Sentencia de 27 de junio de 2003, expediente No. 2000-00844-01(8415). M.P. Dra. Olga Inés Navarrete Barrero.

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 la sesión de la fecha.

MARÍA CLAUDIA ROJAS LASSO
Presidente

MARÍA ELIZABETH GARCÍA GONZÁLEZ

GUILLERMO VARGAS AYALA

MARCO ANTONIO VELILLA MORENO.