



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

Consejero Ponente: ROBERTO AUGUSTO SERRATO VALDÉS

Bogotá, D.C., quince (15) de septiembre de dos mil dieciséis (2016)

Radicación: 13001233100020100078401.

Actor: REFRA THERMAL LTDA.

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES.

Referencia: SANCIÓN CAMBIARIA POR NO REPORTAR AL BANCO DE LA REPÚBLICA LAS OPERACIONES EFECTUADAS A TRAVÉS DE LA MODALIDAD DE CUENTA POR COMPENSACIÓN.

Procede la Sala a decidir el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante en contra de la sentencia de 3 de febrero de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Bolívar – Sala de Decisión No. 3, por medio de la cual se denegaron las pretensiones de la demanda.

I.- ANTECEDENTES

I.1. La demanda.

La sociedad REFRA THERMAL LTDA., en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho consagrada en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, presentó demanda ante el Tribunal Administrativo de Bolívar en contra de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en adelante, DIAN – Dirección Seccional de Cartagena, con miras a obtener la siguiente declaratoria:

“PRIMERA: Se declare la nulidad de las resoluciones No. 2334 de noviembre 10 de 2009 y la No. 1036 de junio 4 de 2010, proferidas por la División de Gestión de Liquidación y la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Aduanas de Cartagena, respectivamente, por cuanto se profirieron violando normas legales, situación que implica que los actos administrativos demandados sean ilegales y por tanto no tengan validez.

SEGUNDA: A título de restablecimiento del derecho se ordene el archivo del proceso de cobro de la sanción impuesta a la sociedad REFRA THERMAL LTDA., (...), mediante las resoluciones demandadas.

Como consecuencia de las declaraciones anteriores, se condene a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN, a reconocer y pagar al demandante las sumas correspondientes a las erogaciones pecuniarias realizadas por la actora para su representación jurídica en vía gubernativa y ante la jurisdicción contencioso administrativa, por concepto de honorarios de abogado, así como por los perjuicios patrimoniales causados con la expedición de las resoluciones demandadas, que sean demostrados en el proceso a título de daño emergente y lucro cesante”.

I.2. Los hechos.

Manifestó que la sociedad REFRA THERMAL LTDA., abrió un depósito de cuenta corriente en el Banco de Bogotá, sucursal Miami, **el 1º de junio de 2005**, para canalizar los flujos de las divisas producto de su actividad. Agregó que **el 29 de marzo de 2006**, registró la cuenta corriente como cuenta de compensación en el Banco de la República de Colombia.

Adujo que una vez registrada la cuenta, **el 5 de abril de 2006**, el Departamento de Cambios Internacionales del Banco de la República le asignó el código de identificación No. 2194399.001, con el objeto de poder tramitar vía electrónica las declaraciones de cambio y relacionar las operaciones canalizadas a través de dicha cuenta.

Aseguró que el **21 de abril de 2008**, la sociedad actora solicitó la cancelación de la cuenta al Banco de Bogotá, lo cual se realizó **el 22 de abril de 2008**, y que **el 29 de mayo del mismo año**, también pidió la cancelación del registro de la cuenta de compensación al Banco de la República, a lo cual la entidad bancaria respondió negativamente porque la sociedad actora al momento de diligenciar el Formulario No. 9 "*Registro de cuenta corriente de compensación*", había indicado la fecha real de apertura de la cuenta en el exterior pero no así la fecha de registro de la cuenta en el Banco de la República bajo el mecanismo de compensación.

Expuso que la DIAN - Dirección Seccional de Cartagena, formuló a la sociedad actora pliego de cargos No. 000392, el 17 de septiembre de 2008, por la presunta infracción del artículo 56 de la Resolución Externa No. 8 de 2000 expedida por el Banco de la República, y decidió proponer la sanción prevista en el artículo 1º del Decreto 1074 de 1999, **por haberse presentado de manera extemporánea la relación de operaciones efectuadas en la cuenta de compensación respecto de los meses de junio, julio, agosto,**

septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2005; así como de enero a marzo de 2006.

Afirmó que el 13 de febrero de 2009, el Grupo Interno de Trabajo de Control Cambiario de la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Cartagena, profirió acto de formulación de cargos No. 00039, para corregir el acto de formulación de cargos No. 000392 de septiembre 17 de 2008.

Anotó que mediante Resolución No. 2334 de 10 de noviembre de 2009, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Cartagena, decidió imponer la sanción propuesta, la cual fue confirmada mediante Resolución 1036 de 4 de junio de 2010, a través de la cual se resolvió el recurso de reposición interpuesto.

I.3. Los fundamentos de derecho y el concepto de violación:

Como fundamento de sus pretensiones el actor señaló las normas violadas y el concepto de la violación, en los siguientes términos:

I.3.1. “Violación del artículo 56 de la Resolución Externa 8 de 2000; violación de los artículos 8, 8.1, 8.4. 8.4.1. de la Circular Reglamentaria DCIN 83 de 2004, emitida por la Junta Directiva del Banco de la República, por indebida interpretación; violación del artículo 29 de la Constitución Política; violación del artículo 1º literal q) del Decreto 1074 de 1999, por indebida aplicación”.

Manifestó que el artículo 1º del Decreto 1074 de 1999, establece el régimen sancionatorio aplicable a las infracciones cambiarias en materia de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN y,

concretamente, las faltas que se puedan generar por los incumplimientos de las obligaciones consagradas y referentes a las cuentas corrientes de compensación.

Adujo que la DIAN – Seccional Cartagena sancionó a la sociedad actora *“por el hecho de haber entregado los Formularios números 10, en cumplimiento de un requisito formal exigido por el Banco de la República, en aras de acceder a la cancelación de registro de la cuenta de compensación, pero no porque fuere obligación de suministrarlos, ya que (...) el titular de la cuenta en el exterior se encontraba imposibilitado para suministrar información al Banco de la República, pues para el período de julio de 2005 a marzo de 2006, no se encontraba registrada la cuenta bajo el mecanismo de compensación”*.

Expuso que la Administración pretende aplicar una sanción sin considerar que el literal q) artículo 1º del Decreto 1074 de 1999, tiene intrínsecas dos condiciones para su aplicación: 1) Que se encuentra ubicado en el capítulo de sanciones que se pueden generar por incumplimientos de obligaciones en materia de cuentas corrientes de compensación. 2) Deben existir operaciones efectuadas a través de la cuenta de compensación.

Alegó que el error formal en el Formulario No. 9 *“Registros de cuentas corrientes de compensación”*, consiste en la indicación de la fecha real de apertura de la cuenta en el exterior (1 de junio de 2005), y no de la fecha en que se registró la misma bajo el mecanismo de compensación (29 de marzo de 2006), lo que generó que el Banco de la República, en aras de cancelar el Registro de Compensación, solicitara de la sociedad REFRA THERMAL LTDA., los formularios desde julio de 2005 hasta marzo de 2006.

Expuso que aunque pueda ser asimilable materialmente la relación de los Formularios números 10 entregados al Banco de la República para lograr obtener del Sistema la cancelación del registro, *“resulta inadecuado e inverosímil que la DIAN como entidad de control y vigilancia use este acontecimiento para imponer una sanción cuando en realidad no hubo incumplimiento de obligaciones establecidas en el régimen cambiario, en los períodos que suponen infringidos”*.

1.3.2. “Violación al Concepto No. JSD-27026 emitido por la Junta Directiva del Banco de la República y el oficio No. 00721 de junio 4 de 2009, por falta de aplicación”.

Afirmó que *“no obstante la claridad del asunto y las pruebas aportadas, se elevó consulta a la Subdirección de Gestión de Control Cambiario de la DIAN, con el fin de que se clarificara términos y aplicación de normas sancionatorias respecto de los hechos concretos que dieron supuestamente inicio a este proceso en vía gubernativa”*.

Mencionó que apela a la inexistencia de presupuestos legales exigidos por el artículo 1º del Decreto 1074 de 1999, literal q), pues para que se configure la sanción impuesta primero tuvo que existir cuenta de compensación para los períodos sancionados.

Recordó que en sede administrativa se discutió la sanción impuesta conforme a la naturaleza de la cuenta de compensación y a la falta de presupuestos legales exigidos, toda vez que, repite, no se había registrado la cuenta corriente como cuenta de compensación para los períodos referenciados en el pliego de cargos, hecho que indica que no había

obligación alguna de presentar la relación de movimientos cambiarios u operaciones efectuadas para estos períodos.

Agregó que las sanciones son de carácter taxativo y restrictivo y que en el evento en que se presenten ambigüedades, la Administración deberá consultar otras fuentes de interpretación del derecho empezando por los conceptos emitidos por la misma DIAN y por la Junta Directiva del Banco de la República, de lo contrario éstas nunca podrían ser castigadas por vía analógica, ni tampoco por interpretación extensiva.

Finalmente, dijo que *“la DIAN falta al principio de legalidad de las penas y sanciones, previstas en el artículo 29 de la Constitución Nacional y, por ende, genera una violación insalvable de origen constitucional que debe reconocerse, ya que la sanciona por una conducta que no cumple con los elementos normativos exigidos por el tipo sancionatorio de la legislación cambiaria”*.

I.3.2. “Violación al principio de proporcionalidad”.

Luego de citar la sentencia de 13 de noviembre de 2008, Rad.: 1996 - 02081, Magistrado Ponente: doctor Enrique Botero Gil, en relación con el principio de proporcionalidad, sostuvo que la Administración no lo aplicó *“pues en este caso haciendo una ponderación, medida y equilibrio entre el supuesto ilícito cometido por mi representada, consistente en el error formal de interpretación cometido en un Formulario del Banco de la República que no genera ningún tipo de daño al Estado, y la reacción punitiva en esta ocasión de la DIAN, se observa que el monto de esta sanción supera el hecho cometido”*.

I.4- Contestación de la Demanda.

La U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, Dirección Seccional de Aduanas de Cartagena, se opuso a las pretensiones de la demanda y respondió a cada uno de los cargos así:

I.4.1. “Violación del artículo 56 de la Resolución Externa 8 de 2000; violación de los artículos 8, 8.1, 8.4. 8.4.1. de la Circular Reglamentaria DCIN 83 de 2004, emitida por la Junta Directiva del Banco de la República, por indebida interpretación; violación del artículo 29 de la Constitución Política; violación del artículo 1º literal q) del Decreto 1074 de 1999, por indebida aplicación”.

Aseveró que la conducta objeto de sanción a la sociedad actora obedeció al incumplimiento de la obligación de presentar los movimientos mensuales **que debía efectuar a partir del registro de la cuenta de compensación**, esto es, a partir del 5 de abril de 2006, lo que significa que el Formulario 10 debió haber sido presentado dentro del mes siguiente a esta fecha y como plazo máximo el 31 de mayo de 2006.

En este sentido destacó que las operaciones que se tenían que informar en el mes de mayo de 2006, eran las efectuadas a través de la cuenta corriente, desde el momento de su apertura, esto es, desde junio de 2005 porque en el Formulario No. 9 *“Registro de la cuenta corriente de compensación”*, se indica en la casilla 21 que las operaciones a reportar son las efectuadas desde el momento de apertura de la cuenta (1º de junio de 2005), por lo que no puede considerarse como un error formal, como lo alega el actor, pues los datos consignados en las casillas 21 o 22 del Formulario No. 9 *“Registro de cuenta corriente de compensación”*, determinan las operaciones que deben ser informadas en el Formulario No. 10 *“Relación mensual de operaciones”*.

Agregó que en este caso no se trata de que la DIAN esté imponiendo al actor una obligación imposible de cumplir porque la presentación del Formulario 10, no se tenía que efectuar individualmente vencido cada mes desde la apertura de cuenta corriente, sino que la obligación de presentarlo surgió nada más, cuando se efectuó el registro de la cuenta como de compensación (5 de abril de 2006), con la salvedad que en esa primera presentación del Formulario 10, se debían presentar de manera consolidada todas las operaciones efectuadas desde junio de 2005, mes en que se apertura la cuenta.

I.4.2. “Violación al Concepto No. JSD-27026 emitido por la Junta Directiva del Banco de la República y el oficio No. 00721 de junio 4 de 2009, por falta de aplicación”.

Respecto de la violación del concepto No. JSD- 27026, emitido por la Junta Directiva del Banco de la República y del Oficio No. 00721 de 4 de junio de 2009, señaló que no se trata de una interpretación extensiva, como lo alega la sociedad actora, sino que el Banco de la República al establecer que en caso de efectuarse el registro extemporáneamente, no existe duda que para el residente es imposible transmitir el Formulario 10 en una fecha anterior al registro, pues sólo será procedente la sanción por extemporaneidad en el registro de la cuenta a partir de la fecha en que se efectúe el registro, debiendo tener en cuenta que esta situación no lo exonera de la obligación de transmitir el Formulario 10 dentro del mes calendario siguiente a la fecha del registro. Debiendo transmitir en esta presentación todos los movimientos desde que se dio la apertura de la cuenta, pues así se indicó en la casilla 21 del Formulario 9.

Agregó que como en el presente caso la sociedad REFRA THERMAL LTDA. No efectuó la presentación del Formulario 10, informando los movimientos de los períodos a fiscalizar dentro del término legal, sino posteriormente, es esta la situación que genera la sanción por extemporaneidad, que empieza a contarse a partir del 31 de mayo de 2006, fecha en la cual la sociedad en mención tenía la obligación de presentar el Formulario 10 y no lo hizo.

I.4.3. “Violación al principio de proporcionalidad”..

En este sentido reiteró los argumentos expuestos para señalar que la actuación de la entidad no fue desproporcionada y se ajustó a la normatividad señalada por el Banco de la República que le impone una serie de obligaciones a los titulares de las cuentas corrientes de compensación.

Formuló como excepción la de inepta demanda por haber presentado en sede jurisdiccional hechos nuevos que no fueron objeto de debate en la vía gubernativa.

II.- Fundamentos del fallo impugnado.

El Tribunal Administrativo de Bolívar denegó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas, bajo las siguientes consideraciones:

Manifestó que la entidad accionada señaló que hay ineptitud de la demanda, porque la parte actora alegó hechos nuevos que no presentó en el trámite de la vía gubernativa, como es la “*violación del art. 56 de la Resolución Externa 8 de 2000, Art. 8, 8.1, 8.4, 8.4.1 de la DCIN 83 de 2004 emitida por la Junta Directiva del Banco de la República por indebida interpretación, violación al*

artículo 1 literal q) del Decreto 1074/99 por indebida aplicación y violación del principio de proporcionalidad y a los objetivos, filosofía de la DIAN y sensibilidad de la Justicia Contenciosa Administrativa”.

Sostuvo que no prospera la excepción propuesta por la accionada en cuanto a que no se agotó la vía gubernativa sobre este punto, ya que el fundamento expuesto por la parte actora en el cargo de la referencia es el mismo que debatió y fundamentó en la vía gubernativa, esto es, el consistente en la imposibilidad de suministrar la información de los períodos 2005-07 a 2006-03, por no encontrarse registrada la cuenta bajo el mecanismo de compensación. En este sentido, anotó que *“no se trata de hechos nuevos, sino de mejorar la forma de presentar sus argumentos, los cuales se encuentran fundamentados en las mismas premisas aducidas en la vía gubernativa”.*

En cuanto al fondo del asunto, señaló que el problema jurídico radica en determinar si la sociedad actora tenía la obligación de presentar dentro del mes siguiente a la fecha de registro de la cuenta corriente No. 47878 como cuenta de compensación, las declaraciones de cambio correspondientes a los períodos anteriores a dicho registro.

Observó que la DIAN fundamenta la sanción impuesta en que la sociedad no dio cumplimiento a una de las obligaciones de los titulares de las cuentas de compensación; al no tramitar por vía electrónica al departamento de cambios internacionales del Banco de la República la información correspondiente a las operaciones efectuadas a través de la cuenta durante el mes inmediatamente anterior, dentro del mes calendario siguiente, con el Formulario No. 10 en forma consolidada.

Respalda su afirmación en lo establecido en el artículo 56 de la Resolución Externa No. 8 de 2000 expedida por la Junta Directiva del Banco de la República, que señala:

“Artículo 56. MECANISMO DE COMPENSACION. En adición a lo previsto en el artículo anterior, los residentes en el país que utilicen cuentas corrientes 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 corrientes de compensación.

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

Comentó que la apertura y mantenimiento de las cuentas de compensación se sujeta a las siguientes reglas: *“A partir de la fecha de registro de las cuentas de compensación de que trata este artículo, los titulares de las mismas deberán presentar al Banco de la República, dentro de cada mes calendario siguiente, la declaración de cambio correspondiente a las operaciones realizadas y una relación de las operaciones efectuadas a través de las mismas durante el mes anterior, incluyendo el informe sobre las inversiones de sus saldos y sobre el origen de las divisas consignadas no provenientes del mercado cambiario”.*

Recordó que en igual sentido lo estableció la Circular Reglamentaria No. 83 de 2004, así:

“8.4.1 Transmisión vía electrónica de informes y Formularios de declaraciones de cambio. Los titulares de las cuentas de compensación deberán transmitir, vía electrónica al Departamento de Cambios Internacionales del Banco de la República la

información correspondiente o las operaciones efectuadas a través de las mismas durante el mes inmediatamente anterior, dentro del mes calendario siguiente, con el Formulario No. 10 “Relación de operaciones cuenta corriente de compensación” en forma consolidada. Para este efecto, se deberán tener presentes las calificaciones de los conceptos de ingreso y egreso que se detallan en la tabla de numerales cambiarios del Anexo No. 3 y las condiciones previstas en los anexos números 5 y 6 de esta circular”.

De conformidad con la norma transcrita, advirtió que es obligación de los residentes del país que utilicen cuentas corrientes en el exterior para operaciones en el mercado cambiario, registrarlas como cuentas de compensación, **ya sea una vez abierta la cuenta o realizada una operación**, que deba ser canalizada a través del mercado cambiario, una vez se registra la cuenta le corresponde al titular remitir al Banco una relación mensual de las operaciones a través del Formulario 10 “*Relación de operaciones cuenta corriente de compensación*”.

Expresó que la información que debe ser registrada en el **Formulario No. 10**, será los movimientos presentados en la cuenta **desde la fecha registrada como de apertura** –casilla 21- del Formulario No. 9 **o la fecha registrada como de la primera operación del mercado cambiario** (casilla 22). Resaltó que no debe entenderse la fecha como aquélla en que se diligenció el Formulario No. 9 y se asignó por parte del Banco de la República el código de identificación con el que se deberá transmitir vía electrónica las declaraciones de cambio y la relación de las operaciones canalizadas a través de la cuenta, **sino aquélla que se señala en la casilla 21 o 22 del Formulario No. 9.**

Advirtió que no obstante sea cierto que la sociedad se encontraba imposibilitada para suministrar la información al Banco de la República en los

períodos de junio de 2005 a marzo de 2006 durante los meses siguientes a cada uno de los períodos vencidos, **por haber registrado la cuenta bajo el mecanismo de compensación sólo hasta el 29 de marzo de 2006**, también es cierto, que **como la sociedad registró en la casilla 21 del Formulario 9 la fecha 1º de junio de 2005**, como fecha de apertura, será esa la fecha en que quedaba obligada a remitir a través del Formulario 10, la relación de las operaciones realizadas en la cuenta corriente de compensación.

Indicó que la parte demandada alegó que la entidad accionada haberse encontrado imposibilitada de suministrar la información de los períodos junio de 2005 a marzo de 2006 por no encontrarse registrada la cuenta bajo el mecanismo de compensación; sin embargo, **de conformidad con el concepto rendido por la Junta directiva del Banco de la República en la solución de un caso similar se tiene la obligación de rendir informes de los períodos anteriores**, cuando la fecha registrada en la casilla 21 sea anterior al registro de la cuenta en el modo de compensación.

Resaltó que de conformidad con lo anterior, la sanción impuesta por la División de Gestión de Liquidación y la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Aduanas de Cartagena, se encuentra conforme a derecho, toda vez que al haber señalado la sociedad actora como fecha de registro en la casilla 21 del Formulario No. 9 el día 1 de junio de 2005, **le generaba la obligación de presentar, la relación de las operaciones realizadas en la cuenta corriente de compensación desde esa fecha, dentro del mes siguiente a partir del registro de la cuenta.**

III.- Fundamentos de la apelación.

La sociedad actora, por medio de apoderada judicial, solicitó se revoque el fallo proferido por el *a quo* y, en su lugar, se acceda a las súplicas de la demanda, con fundamento en los siguientes argumentos:

Manifestó que el Tribunal de instancia acoge sin mayores reparos los argumentos esgrimidos en el libelo demandatorio, *“pero sorprende la conclusión, según la cual, no obstante sea cierto que la sociedad se encontraba imposibilitada para suministrar la información al Banco de la República en los períodos de junio de 2005 a marzo de 2006, de todas maneras debe ser sancionada por presentar extemporáneamente ante el Banco de la República la relación de las operaciones efectuadas a través de una cuenta corriente de compensación para los citados periodos de junio de 2005 a marzo de 2006”*.

Adujo que es claro que la entidad facultada para sancionar las infracciones al régimen cambiario no lo podía hacer respecto de los meses de Junio de 2005 a Marzo de 2006, toda vez que la cuenta no se encontraba inscrita.

Expuso que no se configuraron los presupuestos legales exigidos por el artículo 1° del Decreto 1074 de 1999, literal q) para que se configure la sanción impuesta por este literal, toda vez que tuvo que existir cuenta de compensación para los periodos sancionados, y segundo debieron haberse efectuado operaciones cambiarias derivadas del comercio exterior de exclusiva competencia de la DIAN.

Así, precisó que se discute la sanción en razón a que no se había registrado la cuenta corriente como cuenta de compensación para los períodos referenciados en el pliego de cargo, hecho que indica que no había

obligación alguna por parte de mi poderdante presentar relación de movimientos cambiarios u operaciones efectuadas para estos periodos.

Recordó que las sanciones son de carácter taxativo y restrictivo y en dicho caso si se presentan ambigüedades, la Administración deberá consultar otras fuentes de interpretación del derecho empezando por los conceptos emitidos por misma DIAN y por la Junta Directiva del Banco de la República, de lo contrario estas nunca podrían ser castigadas por vía analógica, ni por interpretación extensiva.

Recalcó que falta la DIAN y el Juez de primera instancia al principio de legalidad de las penas y sanciones, previstas en el artículo 29 de la Constitución Nacional y, por ende, genera una violación insalvable de origen constitucional que debe reconocerse, ya que le imponen a mi poderdante una sanción por una conducta que no cumple con los elementos normativos exigidos por el tipo sancionatorio de la legislación cambiaria.

Finalmente, por último, nada dice el Honorable Magistrado en su sentencia de primera instancia sobre el principio de proporcionalidad, sobre el equilibrio que debe existir entre el supuesto ilícito cometido por mi representada consistente en el error formal cometido en un Formulario del Banco de la República que no genera ningún tipo de daño al Estado y la reacción punitiva de la imposición de una sanción.

IV.- Alegatos de Conclusión

La DIAN, por medio de apoderado judicial reiteró en esta instancia que los actos acusados se encuentran ajustados al ordenamiento jurídico y frente a

los argumentos esgrimidos por la defensa, se pronunció en los siguientes términos:

1º.- La declaración de cambio por operaciones realizadas a través de cuentas corrientes de compensación se debe transmitir por el interesado o quien actúe en su nombre directamente en el Banco de la República, siguiendo los procedimientos previstos en el punto 8.4 de la Resolución externa 8 de 5 de mayo de 2000, expedida por la Junta Directiva del Banco de la República, la cual dispone en el artículo 3º que para efectos cambiarios y, sin perjuicio de lo previsto en normas especiales, los residentes en el país que efectúen operaciones de cambio están obligados a conservar los documentos que acrediten el monto, características y demás condiciones de la operación y el origen o destino de las divisas, y que tales documentos deberán presentarse a las entidades que ejercen el control y vigilancia del cumplimiento del régimen cambiario cuando así los requieran o dentro de las actuaciones administrativas que se inicien para determinar la comisión de infracciones cambiarias.

2º.- El registro de las cuentas de compensación, de acuerdo con el artículo 56 de la Resolución Externa 8 de 2000, deberá efectuarse a más tardar dentro del mes siguiente a la fecha de la apertura de la cuenta o de la realización de una operación que deba canalizarse a través del mercado cambiario.

3º.- La obligación incumplida en el presente caso radicó en la no presentación de las operaciones mensuales canalizadas a través de la cuenta corriente de compensación, pues una vez queda registrada la cuenta, el titular adquiere la obligación de remitir al Banco de la República la relación mensual de las operaciones efectuadas y la información sujeta a reporte, a la

fecha consignada por el residente en el Formulario 9 “*Registro de Cuenta Corriente de Compensación*” en las casillas 21 o 22 al momento de registrar la cuenta como de compensación en el Banco de la República, **que exige que se informen en el Formulario 10 los movimientos presentados en la cuenta desde la fecha de la apertura o la fecha de la primera operación del mercado cambiario.**

4º.- La sociedad REFRA THERMAL LTDA., al registrar su cuenta corriente bajo el mecanismo de compensación, señaló en la Declaración de Cambios, Formulario 9 casilla 21, la fecha de apertura de la cuenta, esto es, **1º de junio de 2005**, razón por la cual las operaciones que debía reportar eran las realizadas a partir de esta fecha.

5º.- Debe distinguirse la operación de registro de la cuenta de compensación que debe efectuarse dentro del mes siguiente a la fecha de la apertura de la misma, de la obligación de transmitir vía electrónica al Banco de la República la información correspondiente a las operaciones efectuadas durante el mes inmediatamente anterior, a realizarse dentro del mes calendario siguiente en el Formulario No. 10 en forma consolidada.

6º.- En los actos acusados no se impuso la obligación a la sociedad demandante de presentar los movimientos correspondientes a los meses de junio de 2005 a abril de 2006, dentro del mes siguiente al vencimiento de cada uno de ellos, pues sería jurídicamente imposible, ya que para esas fechas la cuenta corriente no se encontraba registrada ante el Banco de la República, bajo el mecanismo de compensación.

7º.- **La obligación** de presentar los movimientos mensuales **surgió a partir del registro de la cuenta de compensación, es decir, desde el 5 de abril**

de 2006, debiendo presentar el Formulario 10 dentro del mes siguiente a esa fecha, con plazo máximo el 31 de mayo de 2006; como en el Formulario 9 se indicó en la casilla 21 que las operaciones a reportar eran las efectuadas desde el momento de apertura de la cuenta (1º de junio de 2005), la obligación surgía a partir de ésta fecha.

En esta etapa del proceso el Ministerio Público no alegó de conclusión.

V.- Consideraciones de la Sala.

V.1. Los actos acusados

Lo es la Resolución número 002334 de 10 de noviembre de 2009, por medio de la cual se impone una sanción cambiaria, expedida por la Jefe de la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Cartagena, por la suma de trescientos veintiséis millones cuatrocientos mil pesos (\$326.400.000), **por infracción al artículo 10 de la Resolución Externa 8 de 2000 de la Junta Directiva del Banco de la República, y la Circular Reglamentaria Externa DCIN 83 de diciembre 16 de 2004**, actualizada a 2008, en el numeral 8.4. Suministro de Información. Tal sanción se impuso por no presentar ante el Sistema Informático del Banco de la República el Formulario 10. Relación de Operaciones de Cuenta Corriente de Compensación. Igualmente se demanda la Resolución número 001036 *“por la cual se resuelve un recurso de reposición”*, expedida por la Dirección Seccional de Aduanas de Cartagena – División de Gestión Jurídica de la UAE DIAN, que confirmó la Resolución anterior.

V.2. Problema Jurídico

Pretende la sociedad actora se revoque la sentencia de primera instancia y, en su lugar, se acceda a las pretensiones de la demanda por considerar que la sanción impuesta por la DIAN - Dirección Seccional de Aduanas de Cartagena, mediante las resoluciones acusadas, contraría las disposiciones que le sirvieron de fundamento, desconocen el debido proceso, no se ajustan a las infracciones cambiarias previstas en el ordenamiento jurídico y no son proporcionales al hecho endilgado.

Para dilucidar el asunto sometido al estudio de la Sala, es menester hacer referencia a los hechos que dieron lugar a la expedición de los actos acusados.

- La sociedad REFRA THERMAL LTDA., registró la cuenta corriente No. 47878 del Banco de Bogotá, sucursal Miami, **el 29 de marzo de 2006**, como cuenta de compensación en el Banco de la República de Colombia, a través del **diligenciamiento del Formulario No. 9**.

- El Banco de la República, mediante oficio No. DCIN-RPC 07261 **de 5 de abril de 2006**, asignó el código de identificación número 21943999.001, para transmitir vía electrónica las declaraciones de cambio y la relación de las operaciones canalizadas a través de esta cuenta.

- La sociedad REFRA THERMAL LTDA. solicitó **el 21 de abril de 2008** la cancelación de la cuenta No. 47878 del Banco de Bogotá, sucursal Miami, lo cual se realizó **el 22 de abril de 2008**, razón por la cual **procedió a elevar petición de cancelación bajo el mecanismo de compensación; petición que fue negada por el Banco de la República**, mediante oficio DCIN 13383 de 10 de junio de 2008, **ante la imposibilidad de efectuar la cancelación**

del registro de la cuenta porque la actora al momento de diligenciar el Formulario 9, denominado “registro de cuentas corrientes de compensación”, registró como fecha de apertura de la cuenta en el exterior el 1º de junio de 2005.

- Mediante la Resolución No. **2334 de noviembre 10 de 2009**, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Cartagena **impuso la sanción** propuesta por el Grupo Interno de Trabajo correspondiente a la suma de \$326.400.000, prevista en el literal q) del artículo 1º del Decreto 1074 de 1999, por **infracción del artículo 56 de la Resolución Externa 8 de 2000**, expedida por la Junta Directiva del Banco de la República, por **haber presentado extemporáneamente la relación mensual de operaciones efectuadas en la cuenta de compensación para los meses de junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2005 y enero a marzo de 2006.**

- Dentro del término de ley, la accionante interpuso recurso de reposición en la Dirección Seccional de Aduanas de Cartagena en contra de la Resolución 2334, la cual fue confirmada mediante Resolución 1036 de 4 de junio de 2010, tal y como se observa a continuación:

“Conforme a la Resolución 8 de 2000, la declaración de cambio por operaciones realizadas a través de los intermediarios del mercado cambiario deberá presentarse en esas entidades. Cuando se trate de operaciones realizadas a través del mecanismo de compensación previsto en esta resolución, se presentará directamente en el Banco de la República.

Por su parte el inciso 3º del artículo 1º de la Resolución Externa 8 de 2000, señala claramente que 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. La declaración de cambios se presenta en Formularios debidamente diligenciados, donde se consignará la información sobre el monto, características y demás condiciones de la operación, en los términos que determine el Banco de la República.

La declaración de cambio por operaciones realizadas a través de cuentas corrientes de compensación se transmitirá por el interesado o quien actúe en su nombre, directamente al Banco de la República, siguiendo los procedimientos previstos en el punto 8.4 de esta circular. Los titulares de cuentas de compensación deberán asignar a cada declaración de cambio un número de identificación, el cual no podrá repetirse en un mismo día.

De igual manera, el artículo 3º de la **Resolución Externa 8 de mayo 5 de 2000** de la Junta Directiva del Banco de la República, establece que **para efectos cambiarios** y sin perjuicio de lo dispuesto en normas especiales, los residentes en el país que efectúen operaciones de cambio, **están obligados a conservar los documentos que acrediten el monto, características y demás condiciones de la operación y el origen o destino de las divisas**, según el caso, por un período igual al de caducidad o prescripción de la acción sancionatoria por infracciones a régimen cambiario. **Tales documentos deberán presentarse a las entidades encargadas del control y vigilancia del cumplimiento del régimen cambiario que los requieran o dentro de las actuaciones administrativas que se inicien para determinar la comisión de infracciones cambiarias.**

En relación con el cumplimiento de las obligaciones derivadas de las CUENTAS CORRIENTES DE COMPENSACIÓN la circular reglamentaria DCIN 83 de 2004 actualizada a 2010, establece en los numerales que se relacionan lo siguiente:

8.2. REGISTRO ANTE EL BANCO DE LA REPÚBLICA

El registro de las cuentas corrientes de compensación deberá efectuarse directamente por el interesado en el Banco de la República a más tardar dentro del mes siguiente a la fecha de apertura de las mismas, o de la realización de una operación que deba canalizarse a través del mercado cambiario cuando se trate de cuentas corrientes ya establecidas en virtud de la autorización prevista en el artículo 55º. De la RE 8/2000 J.D. Para este propósito, deberán transmitir, vía electrónica, el Formulario No. 9 “Registro de cuenta corriente de compensación”.

La cancelación del registro de una cuenta corriente mecanismo de compensación se transmitirá, vía electrónica, al Departamento de Cambios Internacionales del Banco de la República con el mismo Formulario No. 10 “Relación de operaciones cuenta corriente de compensación”, en que se presenta el reporte de movimientos correspondiente al último mes de movimientos marcando las casillas del punto VII “Cancelación del Registro” y “Fecha”.

Se entiende por último mes de movimiento de la cuenta el de la cancelación en el banco del exterior. El titular de la cuenta corriente de compensación tiene como plazo máximo para reportar la cancelación, hasta el último día del mes siguiente al de la fecha de cancelación de la cuenta en el banco del exterior.

8.4. SUMINISTRO DE INFORMACIÓN

8.4.1. Transmisión vía electrónica de informes y Formularios de declaraciones de cambio.

*Los titulares de las cuentas de compensación deberán transmitir, vía electrónica, al Departamento de Cambios Internacionales del Banco de la República **la información correspondiente a las operaciones efectuadas a través de las mismas durante el mes inmediatamente anterior, dentro del mes calendario siguiente, con el formulario No. 10 “Relación de operaciones cuenta corriente de compensación” en forma consolidada.***

(...)

*De esta manera, **no se dio cumplimiento a una de las obligaciones** de los titulares de las Cuentas de Compensación, **al no transmitir por vía electrónica, al Departamento de Cambios Internacionales del Banco de la República la información correspondiente a las operaciones efectuadas a través de las mismas durante el mes inmediatamente anterior, dentro del mes calendario siguiente, con el formulario No. 10 “Relación de Operaciones de Cuenta Corriente de Compensación” en forma consolidada. Para este efecto se deberán tener presentes las codificaciones de los conceptos de ingreso y egreso que se detallan en la tabla de numerales Cambiarios del Anexo No. 3 y las condiciones previstas en los Anexos 5 y 6 de esta circular (...).”***

Bajo estos supuestos fácticos, procede la Sala a analizar los argumentos que fundamentan el recurso de apelación presentado por la sociedad actora en los siguientes términos:

i).- La DIAN como entidad facultada para imponer las sanciones por infracción al régimen cambiario no podía sancionar a la sociedad actora por no haber dado cumplimiento a una de las obligaciones de los titulares de las Cuentas de Compensación, al no transmitir al Departamento de Cambios Internacionales del Banco de la República la información correspondiente a las operaciones efectuadas en el Formulario No. 10 “Relación de Operaciones de Cuenta Corriente de Compensación” en los meses de junio de 2005 a marzo de 2006, por cuanto la cuenta no estaba registrada.

Para absolver el punto objeto de impugnación la Sala considera pertinente resaltar que 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 las que se regulan, de manera integral y sistemática, los distintos aspectos sustantivos del régimen de cambios internacionales, incluyendo lo relativo al mercado cambiario, la canalización de las operaciones cambiarias a las cuentas de compensación especial y el control de los cambios internacionales.

En ejercicio de sus potestades regulatorias, la Junta Directiva del Banco de la República profirió la Resolución Externa N° 8 de 5 mayo de 2000, en cuyas disposiciones previó la existencia de dos mercados de divisas claramente diferenciables, a saber: el “**mercado libre**” y el “**mercado cambiario**”.¹

El **mercado libre** se encuentra integrado, como su propio nombre lo indica, por todas aquellas divisas que pueden conservarse, disponerse o venderse libremente por los residentes.² 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 2° de esta Ley*”.

¹ 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*”.

² 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).

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)**”³ 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 que pueden ser ordinarias o especiales, dependiendo de si el manejo de divisas debe canalizarse obligatoriamente o no en el mercado cambiario⁴.

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.*”

³ 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).

⁴ El inciso 1° de la ley marco de los cambios internacionales, al referirse al mercado cambiario dispone: “**Artículo 6º.- 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. [...]”

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”.

El artículo 56 de la misma Resolución, al referirse en concreto al mecanismo de compensación especial, dispuso lo siguiente:

“Artículo 56. MECANISMO DE COMPENSACION. En adición a lo previsto en el artículo anterior, los residentes en el país que utilicen cuentas corrientes 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 corrientes de compensación.

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

La apertura y mantenimiento de las cuentas de compensación se sujeta a las siguientes reglas:

1. Declaración de cambio. A partir de la fecha de registro de las cuentas de compensación de que trata este artículo, los titulares de las mismas deberán presentar al Banco de la República, dentro de cada mes calendario siguiente, la

declaración de cambio correspondiente a las operaciones realizadas y una relación de las operaciones efectuadas a través de las mismas durante el mes anterior, incluyendo el informe sobre las inversiones de sus saldos y sobre el origen de las divisas consignadas no provenientes del mercado cambiario

(...).”

De otra parte, la Circular reglamentaria DCIN 083 de 16 de diciembre de 2004, también 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 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. (Destaca 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” (destaca la Sala)

Ahora bien, la Sección Primera de esta Corporación, en sentencia proferida el 26 de julio de 2001, al referirse a las cuentas de compensación expresó:

“Los informes que echó de menos la DIAN están referidos al registro de cuentas corrientes de compensación; y según se afirma en la Resolución núm. 2147 de 1º de Abril de 1998, (folio 62 del cuaderno principal), la Junta Directiva del Banco de la República a través del Concepto núm. JDS 35579 de 13 de noviembre de 1997 precisó que a ECOPETROL se le aplica el régimen general respecto de las cuentas corrientes de compensación señalado en el artículo 65 de la Resolución 21 de 1993, que establece la obligación para los residentes en el país que tienen cuentas corrientes en el exterior para operaciones que deben canalizarse a través de los intermediarios del mercado cambiario, de registrarlas ante dicho Banco como cuentas corrientes de compensación y remitir la información correspondiente dentro de los plazos establecidos, obligación que se genera a partir de la fecha de registro de las cuentas de compensación”.⁵

De los textos normativos y jurisprudenciales que anteceden se desprende, por una parte, que las **“cuentas de compensación”** solamente pueden ser utilizadas para realizar operaciones obligatoriamente canalizables a través del mercado cambiario y, en segundo lugar, 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** denominado **“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

⁵ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Primera, Sentencia de 26 de julio de 2001, Radicación número: 25000-23-24-000-1999-0345-01(6549), Consejero Ponente: doctor Gabriel Eduardo Mendoza Martelo.

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.**

En estos términos, **para el cumplimiento de las obligaciones derivadas de las cuentas corrientes de compensación**, la Circular Reglamentaria DCIN 83 de 2004, actualizada a 2010, expedida por el Banco de la República, establece el procedimiento a seguir en el artículo 8, numerales 8.1, 8.2, 8.4 y 8.4.1, relacionado con el mecanismo de compensación, el registro ante el Banco de la República, el suministro de información y la transmisión vía electrónica de informes y Formularios de declaraciones de cambio.

Así las cosas, todo residente titular de una cuenta corriente autorizada por el Banco de la República bajo el mecanismo de compensación está obligado, de conformidad con el numeral 8.4.1. de la Circular DCIN 83, a transmitir, vía electrónica, al Departamento de Cambios Internacionales del Banco de la República, la información correspondiente a las operaciones realizadas a través de las mismas, durante el mes inmediatamente anterior, lo que debe iniciarse dentro del mes calendario siguiente y a través del Formulario No. 10 denominado *“Relación de operaciones de cuenta corriente de compensación”*. **Dicha información debe hacerse en forma consolidada** y su incumplimiento acarrea la sanción prevista en el literal q) del artículo 1º del Decreto 1074 de 1992, norma que señala que el incumplimiento de tal deber generará una sanción cuyo monto oscila entre 5 y 100 SMLMV.

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

"Artículo 3º. 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:

"q) Por presentar extemporáneamente ante el Banco de la República la relación de las operaciones efectuadas a través de una cuenta corriente de compensación o cuenta corriente de compensación especial y cuyo control y vigilancia sea de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, la multa será de cinco (5) salarios mínimos legales mensuales por mes o fracción de mes de retardo sin exceder de cien (100) salarios mínimos legales mensuales”.

Se pone de relieve que, según lo dispone el artículo 1º del Decreto Ley 1092 de 1996⁶, corresponde a la DIAN aplicar el régimen sancionatorio previsto en este decreto y en el Decreto 1074 de 1999.

Según se establece en el artículo 2º del Decreto Ley 1092 de 1996, 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”*.⁷

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**

⁶ Artículo 1º.- Las disposiciones del presente Decreto se aplicarán para la determinación y sanción de las infracciones al Régimen Cambiario, cuya vigilancia y control corresponde por competencia a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

⁷ Cfr. artículo 2º del Decreto Ley 1092 de 1996.

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 1° de esta resolución”.

En el *sub lite* y teniendo en cuenta lo anterior, la Sala observa que corresponde a los residentes en el país que utilicen cuentas corrientes en el exterior, registrar las operaciones en el Banco de la República bajo la modalidad de cuenta corriente de compensación, por lo que una vez se registre la cuenta, surge para el titular la obligación de remitir al Banco de la República la relación mensual de las operaciones realizadas a partir de la fecha consignada por el residente en el Formulario 9 denominado “Registro de Cuenta corriente de Compensación” casillas 21 o 22, a través del Formulario 10.

Lo anterior significa **que el registro de la operación deberá efectuarse, a más tardar**, según lo prevé las citadas disposiciones, dentro del mes siguiente a la fecha de la apertura de la misma o de la realización de una operación que deba canalizarse a través del mercado cambiario si al momento de abrir la cuenta corriente de compensación se efectuó el registro en las casillas 21 o 22 en el Formulario 9 denominado “registro de cuenta corriente de compensación”, lo que implica la presentación del Formulario 10 denominado “Relación de los movimientos mensuales”.

Como la sociedad REFRA THERMAL LTDA., efectuó el registro de la cuenta corriente bajo el mecanismo de compensación el 5 de abril de 2006, asumió la obligación de diligenciar el Formulario 10, el cual debió ser presentado dentro del mes siguiente a esa fecha y, como plazo máximo, hasta el 31 de mayo de 2006, incluyendo todas las operaciones consolidadas desde la fecha de apertura de la cuenta corriente, esto es, desde el 1º de junio de 2005, por así haberlo registrado en la casilla 21 del Formulario 9 denominado *“Registro de la cuenta corriente de compensación”*.

Resalta la Sala que acertadamente el Banco de la República, mediante Oficio DCIN 19926 de 10 de octubre de 2008 (folios 49 y 50 expediente administrativo), señaló que *“...aceptado el registro de la cuenta como mecanismo de compensación (para este caso el **5 de abril de 2006**) el titular debía presentar la “Relación de operaciones Cuenta Corriente de Compensación” Formulario 10, correspondiente a las operaciones efectuadas a partir de la fecha indicada en la casilla 21 como fecha de apertura (1 de junio de 2005). Por tanto, los movimientos de **junio de 2005 a abril de 2006**, se podían presentar hasta el 31 de mayo de 2006”*.

Cabe resaltar que no puede considerarse como un error formal la indicación de la fecha de la apertura de la cuenta en el Banco de Bogotá, como lo pone de presente la parte actora, pues los datos consignados en las casillas 21 o 22 del Formulario No. 9 *“Registro de cuenta corriente de compensación”*, determinan las operaciones que deben ser informadas en el Formulario No. 10 *“Relación mensual de operaciones”*.

La Sala pone de relieve que la DIAN no está imponiendo una sanción por una obligación imposible de cumplir, por cuanto la obligación de presentar el citado formulario surgió cuando se efectuó el registro de la cuenta como de

compensación, esto es, el 5 de abril de 2006, lo que significa que el Formulario 10, debía haber sido presentado dentro del mes siguiente a esa fecha y, se repite, en forma consolidada, desde el momento de la apertura de la cuenta 81 de junio de 2005, por haberse indicado en la casilla 21 del Formulario 9 que las operaciones a reportar eran las efectuadas desde el momento de la apertura de la cuenta.

En este sentido no resulta acertado señalar que sólo se tiene la obligación de reportar las operaciones realizadas desde la fecha de registro de la cuenta corriente de compensación en el Banco de la República, dado que sería tanto como dejar sin control dichas operaciones. Aunado a lo anterior, nadie puede beneficiarse de su propia culpa al omitir cumplir con la obligación de registrar la cuenta dentro del término que establece el ordenamiento jurídico, esto es, a más tardar dentro del mes siguiente a la fecha de apertura de la cuenta en la entidad financiera correspondiente, lo anterior so pena de pretender que la actividad desarrollada no surtió efectos ni tuvo vigilancia y control.

Así las cosas, como la sociedad REFRA THERMAL LTDA. incumplió con la obligación de efectuar el reporte de las operaciones cambiarias en el Formulario 10 al Banco de la República a partir de la fecha en que fue habilitado para el efecto, incurrió en la infracción al régimen cambiario descrita líneas atrás.

Fue esta la razón que precisamente condujo a que el Banco de la República se negara a cancelar la cuenta al titular residente por no haber efectuado el registro de las operaciones realizadas en el Formulario 10, de manera consolidada, después del 5 de abril de 2006 y hasta el 31 de mayo del mismo año. Luego el fundamento de la apelación por estas razones no está llamado a prosperar.

2.- No existían los presupuestos legales exigidos por el artículo 1º, literal q) del Decreto 1074 de 1999, pues para que se configure la sanción impuesta primero debió existir una cuenta de compensación para los períodos sancionados y posteriormente, haberse efectuado operaciones cambiarias.

El literal q) del artículo 1º del Decreto 1074 de 1999, prevé la sanción por infracción cambiaria cuando extemporáneamente se presenta ante el Banco de la República, la relación de las operaciones efectuadas a través de una cuenta corriente de compensación, cuyo control y vigilancia corresponde a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

De conformidad con el análisis efectuado en el numeral anterior, se incurre en infracción cambiaria cuando se incumple con la obligación de registro de las operaciones cambiarias, en la cuenta bajo el mecanismo de compensación, lo que debe hacerse dentro del mes siguiente a la apertura de la cuenta. En el presente caso como el registro del Formulario 10 tan sólo se efectuó el 30 de julio de 2008, y se tenía plazo para efectuar el registro en el Banco de la República entre el 5 de mayo de 2006 y el 31 de mayo del mismo año, existió la infracción cambiaria endilgada a la sociedad actora. De allí que el cargo no tiene vocación de prosperidad.

3.- El Tribunal de instancia no mencionó el principio de proporcionalidad alegado frente a la imposición de la sanción, cifra que no guarda relación ni es proporcional a los hechos acaecidos, en contra del patrimonio de la actora.

Frente a este argumento la Sala encuentra que el literal q) del artículo 1º del Decreto 1074 de 1999, prevé para esta infracción cambiaria una sanción consistente en multa de cinco (5) salarios mínimos legales mensuales por

mes o fracción de mes de retardo sin exceder de cien (100) salarios mínimos legales mensuales.

De conformidad con la liquidación de la infracción y multa a proponer, en la Resolución 000039 de 13 de febrero de 2009, (ver folio 284 cuaderno principal), acto por medio del cual se corrigió el acto de formulación de cargos No. 00392 de 17 de septiembre de 2008, se efectuó la liquidación de la infracción y multa a proponer, así:

Cuenta 47878 Código 2194399- 001 Banco de Bogotá – Miami EEUU	Informe del mes-año Formulario No. 10	Registro Plazo Máximo ante el Banco de la República	Fecha de presentación Formulario 10	Valor sanción por mes o fracción mes de retardo (5 SMLMV)	Multa propuesta
	2005-07	2006-05-31	2008-07-30	100*408.000	\$40.800.000
	2005-08	2006-05-31	2008-07-30	100*408.000	\$40.800.000
	2005-09	2006-05-31	2008-07-30	100*408.000	\$40.800.000
	2005-10	2006-05-31	2008-07-30	100*408.000	\$40.800.000
	2005-11	2006-05-31	2008-07-30	100*408.000	\$40.800.000
	2005-12	2006-05-31	2008-07-30	100*408.000	\$40.800.000
	2006-01	2006-05-31	2008-07-30	100*408.000	\$40.800.000
	2006-03	2006-05-31	2008-07-30	100*408.000	\$40.800.000
Total sanción propuesta					\$326.400.000.00

En este caso, como la conducta de la actora está tipificada como infracción cambiaria, para la Sala es claro que merecía la imposición de la sanción contemplada en el Decreto Ley 1074 de 1999⁸, vigente para la época de los hechos, lo anterior teniendo en cuenta el incumplimiento de la obligación de efectuar el registro de las operaciones efectuadas en la cuenta corriente de compensación abierta en el Banco de la República. Así pues, la multa

⁸ Por el cual se establece el Régimen Sancionatorio aplicable a las infracciones en las materias de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN,

impuesta responde, en el *sub lite*, al menor valor a imponer, esto es, a cinco (5) SMLMV por mes de retardo o fracción.

Al respecto, la Sala resalta que si bien es cierto que la liquidación de la multa por la extemporaneidad de los veintiséis (26) meses por período no reportado superaba el monto de los cien (100) SMLMV, también lo es que de conformidad con el referido inciso final del literal q) del artículo 1º del Decreto Ley 1074 de 1999, la misma se redujo a dicho monto, lo que significa que la sanción no desconoce el principio de proporcionalidad y, por ende, la decisión de la DIAN se encuentra ajustada a la ley.

En consecuencia, por las razones expuestas, la Sala confirmará el fallo apelado que negó las pretensiones de la demanda, 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, Sección Primera, administrando Justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley.

F A L L A:

CONFÍRMASE la sentencia de tres (3) de febrero de dos mil doce (2012), proferida por el Tribunal Administrativo de Bolívar, Sala de Decisión No. 3, que denegó las pretensiones de la demanda.

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

NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE.

ROBERTO AUGUSTO SERRATO VALDÉS
Presidente

MARÍA ELIZABETH GARCÍA GONZÁLEZ

MARÍA CLAUDIA ROJAS LASSO
Ausente en Comisión

GUILLERMO VARGAS AYALA