



CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA – DESCONGESTIÓN

Consejera ponente: ROCÍO ARAÚJO OÑATE

Bogotá D.C., quince (15) de marzo de dos mil dieciocho (2018)

Radicación Número: 25000232400020100005901

Actor: COMBUSTIBLES Y TRANSPORTES HERNÁNDEZ Y CÍA. LTDA.

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES –DIAN

Asunto: Nulidad y Restablecimiento del Derecho – Confirma decisión de negar las pretensiones de la demanda – Análisis del principio de legalidad de la infracción aduanera – Competencia para resolver el recurso de reposición en el procedimiento sancionatorio cambiario a cargo de la DIAN.

OBJETO DE LA DECISIÓN

Procede la Sala a resolver el recurso de apelación interpuesto por el apoderado judicial de la parte demandante contra la sentencia dictada el **6 de agosto de 2012**, por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Primera – Subsección “C” – Descongestión, que negó las pretensiones de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho instaurada contra la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – **DIAN**.

I. ANTECEDENTES

1. Demanda

La sociedad **Combustibles y Transportes Hernández y Cía. Ltda.**, mediante apoderada judicial, presentó demanda¹ en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, en contra de la

¹ Folios 2 a 17 del cuaderno número 3



Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en adelante **DIAN**, con miras a obtener las siguientes declaraciones y condenas:

1.1. Declarar la nulidad de los siguientes actos administrativos:

1.1.1. La **Resolución nro. 03-241-423-601-229-2607** del 28 de noviembre de 2008², por medio de la cual el Jefe de la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá, por medio del cual se impuso a la sociedad **Combustibles y Transportes Hernández Ltda.**, una multa en favor de la Nación – Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN por la suma de SEISCIENTOS VEINTITRÉS MILLONES DOSCIENTOS TREINTA MIL SEISCIENTOS DIECIOCHO PESOS (\$623.230.618), por violación del parágrafo 5º del Literal a) del artículo 79 de la Resolución Externa 8 de 2000 de la Junta Directiva del Banco de la República y la Reglamentaria DCIN 83 de 2004 numeral 8.6, por utilizar en los meses de septiembre, octubre y noviembre de 2006 la cuenta corriente de compensación especial 8201042499 del Regions Bank – Miami con código 1194481.001 asignado por el Banco de la República para operaciones diferentes a las autorizadas por el régimen cambiario.

1.1.2. La **Resolución nro. 000664 del 31 de julio de 2009**, por medio de la cual el Jefe de la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá resolvió el recurso de reposición interpuesto por la parte actora, en el sentido de confirmar la decisión.

1.2. Como consecuencia de la anterior declaración, a título de restablecimiento del derecho, solicitó:

“TERCERA. (...) se declare que la sociedad ‘COMBUSIBLES Y TRANSPORTES HERNÁNDEZ Y CÍA. LTDA.’, no está obligada a pagar suma alguna por concepto de la sanción de multa que le fue impuesta a través de los actos administrativos anulados, en cuantía de SEISCIENTOS VEINTITRÉS MILLONES DOSCIENTOS TREINTA MIL SEISCIENTOS DIECIOCHO PESOS (\$623.230.618), moneda legal colombiana.

² El acto administrativo obra a folios 21 a 31 del cuaderno número 3



CUARTA: Que se condene a la UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN, al pago de las costas del proceso”³.

2. Hechos probados y/o admitidos

La Sala encontró acreditados los siguientes hechos, los cuales son relevantes para la decisión que se adoptará en la sentencia:

2.1. La sociedad actora, 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 del 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 Estados Unidos, el 23 de julio de 1962.

2.2. En desarrollo del contrato, la actora abrió una cuenta corriente en el Regions Bank de Miami, para que el Departamento de Defensa de los Estados Unidos de América le depositara los fondos destinados a la ejecución del objeto contractual, la cual quedó registrada como cuenta de compensación especial, de conformidad con lo dispuesto en las regulaciones cambiarias vigentes en ese momento.

2.3. Los movimientos de la cuenta corriente de compensación especial de la demandante, durante el tiempo que estuvo vigente el registro, consistieron en la recepción de las transferencias electrónicas de fondos efectuadas por el Departamento de Defensa de los Estados Unidos y los egresos consistieron en pagos de operaciones internas al titular de la cuenta y en la venta de saldos a intermediarios del mercado cambiario colombiano, habiendo diligenciado el Formulario 10, que corresponde a la relación de operaciones en cuenta corriente de compensación, ante el Departamento de Cambios Internacionales del Banco de la República.

2.4. La División de Programas de Fiscalización Cambiaria de la Dirección de Control Cambiario de la **DIAN**, mediante oficios del 23 de enero y del 23 de febrero de 2007, remitió a la Dirección de Control de

³ Folio 2 del cuaderno número 3



Cambios los reportes enviados por el Banco de la República sobre movimientos de las cuentas corrientes especiales, con numerales no permitidos, entre las cuales figura la cuenta nro. 8201042499 del Regions Bank – Miami a nombre de la sociedad COMBUSIBLES Y TRANSPORTES HERNÁNDEZ Y CÍA. LTDA.

2.5. Según Requerimientos nros. 03-073-243-1313-14599 del 18 de abril de 2007 y 03-073-243-2304-28655 del 24 de julio de 2007, la División de Control de Cambios de la **DIAN**, solicitó a la sociedad demandante que enviara el formulario número 10, correspondiente a los movimientos de los meses de septiembre, octubre y noviembre de 2006 y de marzo de 2007, de la referida cuenta corriente, documentación que fue remitida por la sociedad el 9 de mayo y el 10 de agosto del 2007.

2.6. Mediante auto 03-073-243-301-29-3743 del 27 de agosto de 2007, la División de Control de Cambios de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Bogotá formuló cargos a la sociedad, por la presunta violación al régimen cambiario y propuso sanción de multa por valor de \$623.230.618, auto que fue notificado por correo certificado el 31 de agosto de 2007.

2.7. Por intermedio de apoderada especial, la sociedad requerida contestó los cargos, afirmando que en el evento de que existiese infracción cambiaria, la DIAN no sería competente, por tratarse de operaciones realizadas al amparo de un convenio entre gobiernos, el cual está exento de controles cambiarios.

Señaló que la sociedad es contratista de la Agencia Logística de Defensa cuya relación, para fines de coordinación administrativa, se realiza con el Centro de Soporte de Defensa y Energía, organismo dependiente del Gobierno de Estados Unidos de América, ejecutores de los planes de ayuda de ese gobierno.

Citó varios conceptos de la **DIAN**, en virtud de los cuales se soporta el argumento según el cual las operaciones realizadas por la sociedad en ejecución del convenio referido se encuentran exentas de tributos aduaneros y de control cambiario.



2.8. Precluído el periodo probatorio, se profirió la **Resolución nro. 03-241-423-601-229-2607 del 28 de noviembre de 2008⁴**, por medio de la cual el Jefe de la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá le impuso a la sociedad **Combustibles y Transportes Hernández Ltda.**, una multa en favor de la Nación – Dirección de Impuestos y Aduanas – DIAN por la suma de SEISCIENTOS VEINTITRÉS MILLONES DOSCIENTOS TREINTA MIL SEISCIENTOS DIECIOCHO PESOS (\$623.230.618), por violación del parágrafo 5º del Literal a) del artículo 79 de la Resolución Externa 8 de 2000 de la Junta Directiva del Banco de la República y la Reglamentaria DCIN 83 de 2004 numeral 8.6, por utilizar en los meses de septiembre, octubre y noviembre de 2006 la cuenta corriente de compensación especial 8201042499 del Regions Bank – Miami con código 1194481.001 asignado por el Banco de la República para operaciones diferentes a las autorizadas por el régimen cambiario.

2.9. Para arribar a la citada resolutive, consideró que la sociedad no estaba exonerada de los controles cambiarios, por cuanto los mismos recaen sobre los fondos o bienes que se utilicen al amparo del convenio general para ayuda económica, técnica o afín celebrado entre los gobiernos de Colombia y Estados Unidos, que es de carácter restrictivo y que no puede hacerse extensivo a situaciones o personas que no se encuentren previstas como beneficiarios.

2.10. Dentro de la correspondiente oportunidad, la sociedad interpuso recurso de reposición que fue resuelto por mediante **Resolución nro. 000664 del 31 de julio de 2009**, por medio de la cual el Jefe de la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá, confirmó la decisión recurrida.

2.11. En esta oportunidad precisó que la sanción que se impuso a la sociedad es por haber efectuado operaciones diferentes a las autorizadas por el régimen cambiario para las cuentas corrientes de compensación especial para efectuar pagos de operaciones internas entre residentes, por cuanto el numeral cambiario 1712 diligenciado por la sociedad corresponde a un crédito por ingreso de divisas por ventas de mercancías, que desde el punto de vista de las normas de aduana no se considera exportación, lo que implicó que se utilizara la

⁴ El acto administrativo obra a folios 21 a 31 del cuaderno número 3



cuenta corriente especial de compensación para operaciones diferentes a las autorizadas.

3. Fundamentos de derecho y concepto de la violación

3.1. Incompetencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN

La parte actora afirmó que la cuenta corriente de compensación especial 8201042499 del Regions Bank – Miami con código 1194481.001, estaba exenta de controles cambiarios, razón por la cual la **DIAN**, en su calidad de entidad encargada de ejercer el control y vigilancia sobre el cumplimiento del régimen cambiario, carecía de competencia para adoptar decisiones de contenido sancionatorio.

Lo anterior por cuanto, de conformidad con la certificación expedida el 5 de enero de 2006 por el jefe de la misión de logística del Grupo Militar de Estados Unidos, la contratación se efectuó con recursos del presupuesto del Departamento de Defensa para ejecución de fondos de cooperación internacional con el gobierno de Colombia, dentro del marco del Acuerdo General sobre Asistencia Económica, Técnica y Afín.

Agregó que, de conformidad con lo dispuesto por el numeral 1º del artículo 4º del Acuerdo General, *“los bienes y fondos utilizados o que se lleguen a utilizar con relación a este convenio por parte del Gobierno de Estados Unidos de América, o de cualquier otro contratista financiado por este gobierno, están exentos de controles cambiarios en Colombia”*.

3.2. Incompetencia de los funcionarios de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN para proferir los actos administrativos demandados

La parte demandante precisó que en el acto administrativo por medio del cual se resolvió el recurso de reposición interpuesto contra la decisión sancionatoria se invocaron, como normas que le otorgan competencia para expedirlo, los artículos 40, 46 y 47 del Decreto 4048 de 2008.



Al respecto, advirtió que el artículo 40 del decreto referido establece las reglas de competencia bajo las cuales se resuelven los recursos de “reconsideración” interpuestos contra actos de determinación de impuestos que impongan sanciones; el artículo 46 establece la competencia funcional para adelantar investigaciones, proferir actos administrativos de imposición de sanciones y resolver recursos y el 47 señala que son competentes para actuaciones en materia tributaria y aduanera, sin que se refiera a la cambiaria.

3.3. Infracción de normas de superior jerarquía

La sociedad actora considera 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 sobre derecho de los Tratados, aprobada por la Ley 32 de 1985; 29 de la Ley 9ª de 1991; 2 y 3 del Decreto 1092 de 1996, éste modificado por el 1º del Decreto 1074 de 1999.

En relación con las normas de carácter reglamentario, consideró vulnerado el parágrafo 5º del artículo 79 de la Resolución Externa 8 de 2000, proferida por la Junta Directiva del Banco de la República.

3.3.1. Violación de normas que consagran la primacía de los instrumentos internacionales sobre la regulación interna en materia cambiaria

Al respecto, consideró que la decisión sancionatoria se adoptó con abierto desconocimiento de las normas legales que establecen la aplicación preferente de instrumentos internacionales en materia cambiaria, así como en el desconocimiento de la prueba que acreditaba la participación de la sociedad demandante en la unión temporal contratista del Departamento de Defensa de los Estados Unidos.

Afirmó que la sociedad no se encontraba obligada a registrar la cuenta ni a llenar los reportes mensuales relativos a sus movimientos y que el hecho de que lo hubiera realizado implica la voluntad inequívoca de querer cumplir el régimen cambiario no obstante las exenciones a los controles cambiarios.



3.3.2. Violación del principio de legalidad

Consideró que se vulneró el principio de legalidad consagrado en el artículo 29 Constitucional, por cuanto ni la norma del Estatuto Cambiario ni su reglamentación hacen mención a numerales cambiarios concretos que puedan ser o no utilizados por los titulares de las cuentas corrientes de compensación especiales, de tal manera que *“como los actos administrativos demandados no identificaron la ley o norma con fuerza de ley que establezca la prohibición de utilizar, en las cuentas corrientes de compensación especiales, el numeral 1712 , es palmaria la violación del principio de legalidad inherente a la garantía constitucional del debido proceso.”*⁵

3.3.3. Inexistencia de infracción cambiaria

La parte demandante explicó que escogió la modalidad de cuenta corriente especial, prevista en el parágrafo 5º del artículo 79 del Estatuto Cambiario, de conformidad con el cual los residentes en el país pueden efectuar y recibir pagos en moneda extranjera correspondientes al cumplimiento de obligaciones derivadas de operaciones internas, mediante el giro o recepción de divisas en cuentas corrientes de compensación especiales, sujetas al cumplimiento de los requisitos establecidos en esta disposición, dentro de los cuales se encuentra la posibilidad de vender sus saldos a los intermediarios del mercado cambiario.

En consecuencia, no incurrió en infracción cambiaria, motivo por el cual los actos administrativos censurados deben ser dejados sin efectos.

3.3.4. Violación del literal r) del artículo 1º del Decreto 1074 de 1999, que modificó el artículo 3º del Decreto 1092 de 1996

Bajo esta denominación, la parte demandante alegó que se le causó un daño injustificado a la demandante al liquidar el monto de la multa impuesta de manera arbitraria, desbordando los límites impuestos en la norma sancionatoria.

⁵ Folio 13 del cuaderno número 3



4. Actuaciones procesales relevantes

4.1. Auto admisorio de la demanda

Mediante auto del 25 de febrero de 2010⁶, la Magistrada Ponente del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Primera – Subsección “A”⁷, admitió la demanda y dispuso la notificación del Director General de la **DIAN**.

4.2. Contestación de la demanda

La **DIAN**, por intermedio de apoderado especial, presentó escrito de contestación de la demanda,⁸ en el que precisó la situación fáctica que originó el proceso administrativo sancionatorio y se opuso a la prosperidad de las pretensiones de la demanda.

Afirmó que la **DIAN** es competente para hacer cumplir las normas de carácter cambiario dictadas por la Junta Directiva del Banco de la República, cuyo control no corresponda a otras entidades, de conformidad con el artículo 3º numeral 5º del Decreto 4048 del 22 de octubre de 2008 que derogó expresamente el 1265 de 1999.

Precisó que las excepciones estipuladas en el Convenio General de Ayuda Económica, Técnica y Afín suscrito entre los Gobiernos de Colombia y de 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, aseveró que 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.

Advirtió que, al momento de registrar esa cuenta corriente bancaria

⁶ Folios 57 a 59 del cuaderno número 3

⁷ La Magistrada Ponente del auto admisorio es la Dra. Claudia Elizabeth Lozzi Moreno

⁸ Folios 78 a 86 del cuaderno número 3



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, que corresponden al numeral cambiario 3000, que es para el uso exclusivo de los titulares de cuentas corrientes de compensación especial.

Manifestó 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 200% 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 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.

4.3. Alegatos de conclusión

Surtida la etapa probatoria, por medio de proveído del 26 de enero de 2011, se corrió traslado a las partes para presentar alegatos de conclusión y al Ministerio Público para que rindiera concepto, lo cual realizaron en los siguientes términos:

4.3.1. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN

En escrito radicado el 25 de abril de 2011⁹, el apoderado judicial de la entidad demandada reiteró la situación fáctica que dio lugar al proceso; afirmó que los actos administrativos censurados se encuentran ajustados al ordenamiento jurídico y que la entidad respetó el derecho fundamental al debido proceso de la sociedad demandante.

Argumentó que la imposición de la sanción de multa encuentra sustento en lo previsto en el literal r) del artículo 3° del Decreto 1092 de 1996, modificado por el artículo 1° del Decreto 1084 de 1999.

⁹ Folios 103 a 105 del cuaderno número 3



Consideró que en el caso concreto se encuentra plenamente demostrado, como lo afirmó el Departamento de Cambios Internacionales del Banco de la República que *“... la cuenta corriente de compensación especial la registró la actora con el único fin de “EFECTUAR PAGOS DE OPERACIONES” a la que corresponde el Numeral Cambiario 3000, cualquier otra operación realizada a través de la cuenta configura una indebida utilización que debe ser sancionada, como en efecto sucedió, recordemos que la operación que informó la actora fue bajo el numeral cambiario 1712 “venta de mercancías no consideradas como exportador”, operación no permitida por la legislación cambiaria para la Cuenta Corriente de Compensación Especial registrada por la actora”*.

Aseveró que los únicos numerales que la sociedad demandante podía utilizar son el 3000 y el 3500 y los ingresos reportados en los meses de septiembre, octubre y noviembre de 2007 provienen del presupuesto del gobierno de los Estados Unidos, según el contrato SP0600-06-D-4503 del 15 de julio de 2005, en aplicación del Convenio General, razón por la cual el manejo de la cuenta de compensación especial no cumplió con ninguna de las condiciones legales, a saber:

- Los ingresos reportados en la cuenta de compensación especial no provienen de operaciones obligatoriamente canalizables a través del mercado cambiario;
- La cuenta especial no operó para el pago de obligaciones entre residentes;

Resaltó que la responsabilidad en materia cambiaria es objetiva y, por lo tanto, al incumplirse una obligación para la cual se señala una sanción, corresponde aplicarla, argumento que sustentó en sentencias proferidas por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Primera¹⁰ y por la Corte Constitucional¹¹.

4.3.2. Alegatos de conclusión de la sociedad Combustibles y Transportes Hernández y Cía. Ltda.

En escrito radicado el 26 de abril de 2011¹², la sociedad demandante reiteró los fundamentos fácticos y jurídicos de las pretensiones de la

¹⁰ Al respecto, transcribió apartes de la sentencia dictada el 29 de julio de 1999 en el proceso radicado número 5231 con ponencia del Magistrado Carlos Enrique Moreno Rubio

¹² Folios 106 a 112 del cuaderno número 3



demanda, insistió en la celebración del convenio internacional con la unión temporal de la que forma parte en el que sustentó la falta de competencia de la DIAN para ejercer control cambiario sobre las cuentas que abrió para recibir dineros producto del convenio.

4.4. Concepto del Ministerio Público

El representante del Ministerio Público no rindió concepto.

4.5. Sentencia de primera instancia

4.5.1. El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Primera – Subsección “C” – En Descongestión¹³, mediante sentencia del **6 de agosto de 2012**, negó las pretensiones de la demanda.

4.5.2. La primera instancia estudió lo relacionado con la competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – **DIAN** para los actos administrativos censurados, para lo cual, con fundamento en la jurisprudencia de la Sección Primera del Consejo de Estado, concluyó que, en relación con el control y vigilancia del régimen cambiaria, tiene fijadas las funciones previstas en el artículo 3º del Decreto 2116 de 1999.

Aunado a lo anterior, el artículo 1º del Decreto 1092 de 1996, vigente para la época de los hechos, señalaba la autoridad encargada de ejercer vigilancia y control del régimen cambiario.

Citó las normas que consagran la competencia de la **DIAN** en esta materia, para concluir igualmente que *“el Jefe de la División de Gestión Jurídica de la DIAN, era el competente para resolver el recurso de reposición impetrado por la sociedad demandante”*.

4.5.3. Estudió los actos administrativos censurados, a la luz de las normas que regulan el régimen cambiario, para concluir que los mismos no desconocen el Convenio General sobre Asistencia Económica, Técnica y Afín, por cuanto dicho instrumento internacional fija la exención de control cambiario para los fondos que de él se deriven, pero no infiere en el desconocimiento de las obligaciones

¹³ Folios 176 a 153 del cuaderno número 3



establecidas en Colombia para el manejo de las cuentas de compensación.

Insistió en que la sanción fue impuesta por la indebida utilización de la cuenta corriente de compensación especial para operaciones distintas a las permitidas por el régimen cambiario, por lo que no se vulneran las normas internacionales contenidas en los artículos 26, 27 y 53 de la Convención de Viena ni el artículo 29 de la Ley 8ª de 1991.

4.5.4. En relación con el cargo de violación al principio de legalidad, precisó que debe tenerse en cuenta el artículo 1º del Decreto 1074 de 1999, cuyas disposiciones aplican para la determinación y sanción del régimen cambiario, el cual es del siguiente tenor:

“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:

"Declaración de cambio.

...

"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."

Al analizar la conducta desplegada por la sociedad demandante, encontró que la misma se encuentra plenamente determinada en la norma, de tal manera que no hubo violación alguna al principio de legalidad.

4.5.5. Sobre el argumento relacionado con la inexistencia de infracción cambiaria, señaló que en el convenio celebrado entre la unión temporal S&H Air Land Fuel's Company, esta sociedad se obligó a abrir una cuenta corriente de compensación especial en un banco localizado en territorio americano, sin que se exigiera el registro en el Banco de la República, decisión que fue unilateral y voluntaria de la sociedad demandante.



Agregó que, no está en discusión la forma como la demandante ingresó las divisas, sino el adecuado manejo de la cuenta de compensación especial que registró y en relación con la cual se obligó a cumplir las normas establecidas en el régimen cambiario colombiano.

4.6. Recurso de apelación interpuesto por la sociedad demandante

Inconforme con la sentencia de primera instancia y dentro de la oportunidad procesal correspondiente, el apoderado judicial de la parte demandante interpuso recurso de apelación, con el fin de que revoque dicha providencia y, en su lugar, se acceda a las pretensiones de la demanda¹⁴.

4.6.1. Afirmó que la sentencia de primera instancia incurre en error, al afirmar que el manejo equivocado de la cuenta de compensación tuvo ocurrencia en el mes de abril de 2007, cuando en los actos administrativos demandados se señala expresamente que ello se verificó en los meses de septiembre, octubre y noviembre de 2006.

Consideró que, lo anterior evidencia que el Tribunal se limitó a copiar el texto de otra sentencia dictada por esa Corporación en un proceso que involucra las mismas partes y que el sentido de la decisión no se fundó en un estudio serio de los hechos.

4.6.2. Aseveró que los cargos de legalidad que se le hacen a los actos administrativos demandados, corresponden fundamentalmente “al hecho de haberse adoptado en ellos una decisión sancionatoria inherente al ejercicio de una función de control cambiario que jurídicamente estaba vedado realizar, por razón de una exoneración de este control acordada en instrumentos internacionales vigentes.” (Subrayas incluidas en el texto).

A su juicio, la existencia o inexistencia de la infracción cambiaria es un tema controversial subsidiario, por cuanto aún en el supuesto de haberse configurado, ello no podía originar la adopción de decisiones de control cambiario de carácter sancionatorio, por razón de la

¹⁴ El recurso de apelación aparece a folio 259 del cuaderno número 1 y en los folios 6 a 9 del cuaderno número 2



exoneración de este tipo de control en instrumentos de derecho internacional.

4.6.3. En relación con el cargo de falta de competencia de la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá, para resolver el recurso de reposición, advirtió que el Tribunal se equivocó al resolver el cargo con fundamento en las normas que facultan a la **DIAN** para ejercer control y vigilancia en esta materia.

Aclaró que, en el cargo no se cuestionaba la competencia de la **DIAN**, sino de la dependencia que resolvió el recurso de reposición interpuesto, porque los artículos 46 y 47 del Decreto 4048 de 2008 que se citaron en la resolución no le otorgaban tal competencia.

Precisó que el artículo 25 del Decreto 1092 de 1996, en el que se fundamentó la sentencia de primera instancia para resolver el cargo de falta de competencia fue derogado por el Decreto 4048 de 2008, mediante el cual se reestructuró la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Advirtió que la competencia no podía estar determinada por una resolución de la **DIAN** y que según la regla general contenida en el numeral 1° del artículo 50 del Código Contencioso Administrativo, la autoridad competente para decidir el recurso de reposición era la misma que profirió la decisión acusada. En ese orden, siendo la competencia un elemento determinante del debido proceso, estimó la sociedad apelante que el *a quo* se equivocó al desestimar la violación del artículo 29 de la Constitución.

4.6.4. Aseveró que en el proceso se encuentra acreditado que el Convenio General para Ayuda Económica, Técnica y Afín celebrado con el gobierno de los Estados Unidos, consagró una exención de controles cambiarios sobre la utilización de los fondos o recursos que haga ese gobierno y que el *a quo* desconoció que ese instrumento internacional cobijaba a la sociedad recurrente.

4.6.5. 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.

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 que se citaron como infringidas. Por lo mismo, se configura una errónea interpretación del literal a) del párrafo 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.

4.6.6. Finalmente, 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.

6. Trámite en segunda instancia

Por auto del 26 de junio de 2013, se admitió el recurso de apelación¹⁵ interpuesto por el apoderado judicial de la parte demandante y, mediante proveído del 25 de septiembre de la misma anualidad, se corrió traslado a las partes para presentar alegaciones en segunda

¹⁵ Folio 4 del cuaderno número 2



instancia y al Ministerio Público para que rindiera concepto.

6.1. Alegatos presentados por la parte demandada

El 16 de octubre de 2013,¹⁶ el apoderado judicial de la parte accionada presentó escrito en el que se refirió a los hechos objeto de la controversia, reiteró su oposición a las pretensiones de la demanda así como los argumentos de defensa que ha venido exponiendo en sus diversas intervenciones procesales.

Precisó que, en ningún momento se desconoció el Convenio General, toda vez que la sanción impuesta no se basó en exigencias cambiarias para el manejo de los fondos provenientes del convenio ni sobre la destinación de éstos; tampoco se sancionó por su no canalización, pues lo que se sancionó es un concepto claramente distinto que consistió en utilizar indebidamente y para operaciones no permitidas una cuenta de compensación especial.

Sobre la competencia del Jefe de la División Jurídica para resolver los recursos de reposición interpuestos contra actos de naturaleza cambiaria, afirmó que la norma vigente para la época de los hechos, esto es, el Decreto 1092 de 1996 en su artículo 25 establecía que *“Contra la resolución que imponga la multa procederá únicamente el recurso de reposición ante la División Jurídica de la Administración de Impuesto 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”*.

Por su parte, el artículo 2º de la Resolución 9 de 2008, le otorgaba a la División Jurídica la competencia para resolver los recursos interpuestos contra los actos expedidos por las diferentes dependencias de la Dirección Seccional.

6.2. Alegatos de la parte demandante

La parte demandante presentó escrito contentivo de sus alegaciones radicado el 16 de octubre de 2013, en el cual reiteró los argumentos ampliamente expuestos en el escrito de apelación, insistió en los medios de convicción allegados a la actuación, en especial en el

¹⁶ Folios 8 a 20 del cuaderno número 2



Convenio General y la exención en el contemplada, destacando las siguientes conclusiones:

- La sociedad demandante estaba amparada por la garantía estipulada en los convenios internacionales vigentes que la eximían de la aplicación de controles cambiarios;
- La sentencia apelada desconoció la vigencia de esta exención, al avalar la aplicación de una sanción inherente al ejercicio de la función de control cambiario;
- La División de Gestión Jurídica de la **DIAN** carecía de competencia legal para decidir sobre el recurso gubernativo interpuesto contra la decisión sancionatoria;
- Ninguna de las normas identificadas en los actos administrativos demandados prevé que la utilización del numeral 1712 por parte de los titulares de cuentas de compensación especiales, sea constitutiva de infracción cambiaria.

6.3. Concepto del Ministerio Público en el trámite del recurso de apelación

El Ministerio Público no rindió concepto en el trámite de la segunda instancia.

6.4. Rechazo de la solicitud de desistimiento de la demanda

Encontrándose el proceso al despacho para proferir sentencia, quien manifestó ser el representante legal de la sociedad demandante solicitó que se aceptara el desistimiento de la demanda, sin que fuera condenado en costas, petición en torno a la cual se le requirió, mediante auto del 22 de agosto de 2017, para que en el término de cinco (5) días hábiles realizara la petición, por intermedio de apoderado, so pena de rechazo de la solicitud, término que venció en silencio, por lo que la petición fue rechazada, según proveído del 23 de octubre de 2017.



II. CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. Competencia

De conformidad con el artículo 129 del C.C.A y con el numeral 1º del Acuerdo número 357 del 5 de diciembre de 2017, la Sección Quinta del Consejo de Estado es competente para proferir fallo en los procesos de segunda instancia que sean remitidos por los Despachos de la Sección Primera, dentro de los cuales, de conformidad con lo establecido en el numeral 2 del citado acuerdo, el Despacho del Doctor Roberto Augusto Serrato Valdés, remitió el proceso de la referencia.

En el caso concreto, la Sala precisa que limitará el análisis a lo decidido en la sentencia de primera instancia y a los argumentos expuestos en el escrito de apelación, en virtud de lo dispuesto por el artículo 357 del Código de Procedimiento Civil¹⁷, de conformidad con el cual *“La apelación se entiende interpuesta en lo desfavorable al apelante, y por lo tanto el superior no podrá enmendar la providencia en la parte que no fue objeto del recurso, salvo que en razón de la reforma fuere indispensable hacer modificaciones sobre puntos íntimamente relacionados con aquélla.”*

2. Actos administrativos acusados

Corresponden a los siguientes actos sancionatorios:

2.1. La Resolución nro. 03-241-423-601-229-2607 del 28 de noviembre de 2008¹⁸, por medio de la cual el Jefe de la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá, por medio del cual se impuso a la sociedad **Combustibles y Transportes Hernández Ltda.**, una multa en favor de la Nación – Dirección de Impuestos y Aduanas – DIAN por la suma de SEISCIENTOS VEINTITRÉS MILLONES DOSCIENTOS TREINTA

¹⁷ Aplicable al presente asunto en virtud de lo dispuesto en el literal c del numeral 1º del artículo 625 del Código General del Proceso “c) Si en el proceso se hubiere surtido la etapa de alegatos y estuviere pendiente de fallo, el juez lo dictará con fundamento en la legislación anterior. Proferida la sentencia, el proceso se tramitará conforme a la nueva legislación. Por lo anterior, teniendo en cuenta que el término del traslado para alegar corrió entre el 11 de septiembre de 2013 y el 24 de septiembre de 2013 (folio 15 reverso cuaderno número 2), el presente asunto se encuentra para fallo previo a la entrada en vigencia del Código General del Proceso (1 de enero de 2014, como lo dispone su artículo 627 y como lo definió la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo en auto de 25 de junio de 2014, expediente nro. 49.299, Consejero Ponente Enrique Gil Botero.

¹⁸ El acto administrativo obra a folios 21 a 31 del cuaderno número 3



MIL SEISCIENTOS DIECIOCHO PESOS (\$623.230.618), por violación del parágrafo 5º del Literal a) del artículo 79 de la Resolución Externa 8 de 2000 de la Junta Directiva del Banco de la República y la Reglamentaria DCIN 83 de 2004 numeral 8.6, por utilizar en los meses de septiembre, octubre y noviembre de 2006 la cuenta corriente de compensación especial 8201042499 del Regions Bank – Miami con código 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.

2.2. La Resolución nro. 000664 del 31 de julio de 2009, por medio de la cual el Jefe de la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá resolvió el recurso de reposición interpuesto por la parte actora, en el sentido de confirmar la decisión.

3. Problema jurídico

Corresponde a la Sala determinar si se debe confirmar, modificar o revocar la sentencia apelada, para lo cual estudiarán los argumentos de apelación, referidos a las causales de nulidad invocadas en la demanda relacionadas con la falta de competencia y la infracción de normas de superior jerarquía, en cuanto fueron reiteradas en el recurso de apelación.

4. Razones jurídicas de la decisión

Bajo el panorama expuesto, la Sala resuelve el problema jurídico que subyace al caso concreto, para lo cual, por razones de orden metodológico, abordará los siguientes ejes temáticos:

- (i)** Infracciones cambiarias y competencia especial de la **DIAN** en esta materia.
- (ii)** El error en que se incurrió en la sentencia de primera instancia, sobre el mes en que ocurrió el manejo equivocado de la cuenta de compensación;
- (iii)** Exoneración de control cambiario a la sociedad, en virtud de la existencia de instrumentos de derecho internacional.



(iv) Competencia de la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá, para resolver el recurso de reposición interpuesto contra la decisión sancionatoria.

(v) Violación del principio de legalidad.

(vi) Proporcionalidad de la sanción.

4.1. Infracciones cambiarias y competencia especial de la DIAN

Con fundamento en el diseño institucional acogido por la legislación colombiana en materia cambiaria, se advierte que la Superintendencia de Sociedades, la Superintendencia Financiera y la **DIAN**, aplican regímenes sancionatorios distintos, regulados los dos primeros por los Decretos Leyes Nos. 1746 de 1991 y 663 de 1993 y el último por los Nos. 1092 de 1996¹⁹ y 1074 de 1999²⁰, cuya aplicación depende de la naturaleza de la infracción cambiaria en la que se incurra.²¹

En el caso de la **DIAN**, las normas relacionadas le confieren potestad sancionatoria con respecto al control de cambios relacionados con la importación y exportación de bienes y servicios; gastos asociados a las operaciones de comercio exterior y financiación de importaciones y exportaciones, entre otras.

Cabe destacar que en el régimen sancionatorio de la **DIAN**, se define la infracción cambiaria como *“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

La Corte Constitucional, en la sentencia C-343 de 2006²³, precisó que en materia de infracciones cambiarias los decretos que se

¹⁹ “Por el cual se establece el Régimen Sancionatorio y el Procedimiento Administrativo Cambiario a seguir por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN”.

²⁰ “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”.

²¹ Ver al respecto la Sentencia C-564 de 2000 proferida por la Corte Constitucional, M.P. Alfredo Beltrán Sierra

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

²³ Corte Constitucional, Sentencia C-343 de 2006, M.P. Manuel José Cepeda Espinoza



relacionaron en precedencia contienen el conjunto de obligaciones, deberes y omisiones predefinidas por el legislador, cuyo incumplimiento acarrea la imposición de las sanciones legales previstas.

En la misma providencia, la Corte consideró que el legislador extraordinario señaló los elementos esenciales de la contravención administrativa en materia cambiaria, con lo cual es posible válidamente establecer una remisión a textos normativos sin rango ni fuerza de ley, sin por ello incurrir en una trasgresión del principio de reserva de ley. Conclusión a la que se llega a partir de la lectura sistemática de las normas que establecen el régimen sancionatorio cambiario aplicable a las operaciones competencia de la **DIAN**.

4.2. Error en que se incurrió en la sentencia de primera instancia

Según el demandante en la sentencia de primera instancia se incurrió en un error en relación con el mes al que correspondían los reportes de las operaciones cambiarias, en tanto se señaló el mes de abril del año 2007, por lo que concluyó que la sentencia apelada fue copiada de otra proferida en relación con las mismas partes y sobre la misma situación fáctica.

Al respecto, la Sala destaca que al referirse a los actos administrativos censurados el *a quo* pudo haber incurrido en un *lapsus calami* o error de transcripción, el cual de ninguna manera afecta la validez de la decisión ni tiene la capacidad de incidir en el sentido de la sentencia, que se encuentra debidamente motivada, se pronunció sobre todos los extremos de la *Litis*, y expuso con suficiencia argumentativa las razones por las cuales los cargos de nulidad no tenían la posibilidad de prosperar en tanto no lograban desvirtuar la presunción de legalidad de los actos administrativos.

En efecto, al revisar la sentencia de primera instancia se advierte que no existe error alguno en la mención de los actos administrativos demandados, de tal manera que no queda duda alguna de que el pronunciamiento se refirió a los mismos.

Adicional a lo anterior, se advierte que el error no se presentó en la parte resolutive de la decisión ni tiene la posibilidad de incidir en la



misma, por lo que ni siquiera sería materia de corrección a través de los mecanismos que la ley prevé para ello.

4.3. Exoneración de control cambiario a la sociedad, en virtud de la existencia de instrumentos de derecho internacional

Previo a abordar este argumento de apelación, la Sala advierte que la Sección Primera de esta Corporación tuvo oportunidad de pronunciarse sobre una situación fáctica idéntica a la que es objeto de análisis en esta oportunidad, en la sentencia del 26 de marzo de 2015²⁴, dictada en el proceso de nulidad y restablecimiento del derecho instaurado por la misma sociedad que aquí tiene la calidad de demandante –**Combustibles y Transportes Hernández y Cía Ltda.**-, en contra de la **DIAN**, en la que los actos censurados correspondían a sanciones impuestas por las mismas autoridades administrativas y con ocasión de infracción cambiaria que es objeto de examen el *sub lite*.

En la referida sentencia, se resolvieron iguales problemas jurídicos a los planteados en esta oportunidad y, con respecto a la alegación relacionada con la exoneración del control cambiario en virtud del convenio celebrado entre los gobiernos de Colombia y de Estados Unidos por la proveniencia de los recursos del presupuesto del Departamento de Defensa para ejecución de fondos de cooperación internacional, dentro del marco del Acuerdo General sobre Asistencia Económica, Técnica y Afín, se consideró que no cobijaba la situación que dio lugar a la sanción y, por ende, no constituía causal de invalidez de los actos censurados.

En esa oportunidad, la Sección Primera del Consejo de Estado, concluyó 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

²⁴ Consejo de Estado, Sección Primera, Rad. Número 2500-23-24-000-2010-00084-01, M.P. Guillermo Vargas Ayala



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”.

Tal conclusión se acoge igualmente en la presente providencia, partiendo del contenido del artículo IV del convenio en cuestión, que contiene la regla de exoneración acordada, en los siguientes términos:

“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 contenido del convenio fue ampliamente valorado en los actos administrativos censurados en conjunto con los medios de convicción allegados a la actuación, a la luz de las normas jurídicas que regulan la materia y en los Conceptos de la **DIAN** 00298 del 3 de enero de 2000 y 017066 del 23 del 25 de febrero de 2000, en los que se establece que las exenciones y limitaciones allí previstas no pueden interpretarse en forma analógica o extensiva.

Se destacó que, en el caso concreto, la sociedad abrió en el Regional Bank de Miami una cuenta corriente de compensación especial que inscribió en el Banco de la República, diligenciando los formularios correspondientes que reflejaban las operaciones realizadas, habiendo incurrido en la infracción cambiaria, por realizar transacciones diferentes a las autorizadas por el régimen cambiario para las cuentas corrientes de compensación especial, situación que no está amparada por el convenio internacional aducido por la parte demandante.

Lo anterior, toda vez que no se está ejerciendo control sobre los fondos provenientes del convenio sino sobre la realización de operaciones cambiarias no autorizadas por el régimen especial en una cuenta corriente de compensación especial cuyo titular es la sociedad demandante y que no se encuentra amparada por el mismo.



Cabe precisar que las cuentas corrientes de compensación especial, son aquellas a través de las cuales los residentes en el país pueden celebrar operaciones cambiarias sobre divisas cuyo manejo debe canalizarse obligatoriamente en el mercado cambiario²⁵. Se encuentran reguladas en los artículos 56 y 79 parágrafo 5° de la Resolución Externa N° 8 de 2000, expedida por la Junta Directiva del Banco de la República, en los siguientes términos:

“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.

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.**

²⁵ 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. [...]”



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.

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”.²⁶ (Negrillas de la Sala)

Por su parte, la Circular reglamentaria DCIN 083 de 16 de diciembre de 2004 proferida por el Banco de la República²⁷, consagró las condiciones para el manejo de esta modalidad de cuentas.

De lo expuesto en precedencia se concluye que las cuentas de compensación especial solamente pueden ser utilizadas para realizar operaciones obligatoriamente canalizables a través del mercado cambiario y sus titulares tienen la obligación de registrarlas ante el Banco de la República y cumplir en relación con ellas los requisitos y condiciones establecidos, sin que les sea dable anteponer el origen de los recursos como causal de falta de competencia de la **DIAN** para

²⁶ Este artículo fue modificado R.E. 2/2010, Art.14 °. Boletín Banco de la República.

²⁷ 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 párrafo 5° del artículo 79 de la R.E. 8/2000 J.D.

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.



ejercer el control y la potestad sancionatoria en relación con las transacciones realizadas.

Por las consideraciones expuestas este cargo no está llamado a prosperar.

4.4. Competencia de la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá, para resolver el recurso de reposición interpuesto contra la decisión sancionatoria

Se encuentra demostrado que el recurso de reposición interpuesto por la sociedad demandante contra la resolución que le impuso la sanción cambiaria fue resuelto por la Jefe de la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá, quien profirió la Resolución nro. 000664 del 31 de julio de 2009.

La competencia para proferir el acto se fundamentó en las reglas generales que le confieren potestad sancionatoria en materia cambiaria a la **DIAN** y, además, en lo preceptuado por el artículo 25 del Decreto Ley 1092 de 1996, *“Por el cual se establece el Régimen Sancionatorio y el Procedimiento Administrativo Cambiario a seguir por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN”*, norma especial que es del siguiente tenor:

“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”.

Esta norma, contrario a lo afirmado por la parte recurrente, no fue derogada por el Decreto 4048 de 2008²⁸, permaneciendo vigente hasta la expedición del 2245 de 2011, que en su artículo 43 precisó que *“El presente decreto rige desde la fecha su publicación y deroga las disposiciones que le sean contrarias, en especial, Decretos-ley 1092 de 1996 y 1074 de 1999”*, de

²⁸ Este decreto, de conformidad con lo previsto por el artículo 53 no derogó el Decreto Ley 1092 de 1996. La norma que contiene las derogaciones es del siguiente tenor: *“El presente decreto rige a partir de su publicación y deroga el Decreto 1071 de 1999 a excepción de los artículos 1o, 2o, 3o, 4o, 6o, 7o, 8o y 31; el Decreto 1265 de 1999, el Decreto 2689 de 1999, el Decreto 517 de 2001, el Decreto 4271 de 2005, el Decreto 4756 de 2005 y el Decreto 2392 de 2006”*.



tal manera que se encontraba vigente para la fecha en que se resolvió el recurso de reposición por la referida dependencia.

Tampoco resulta de recibo el argumento según el cual en el Decreto 4048 de 2008 se olvidó regular la competencia para resolver el recurso de reposición, pues este decreto se encargó de modificar la estructura de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y no de establecer el régimen sancionatorio en materia cambiaria, el cual se encontraba regulado en el Decreto 1092 de 1996 en forma especial y se encontraba vigente.

Si bien resulta extraña la denominación del recurso como de “*reposición*” que en principio debe ser resuelto por el mismo funcionario que dictó el acto objeto de impugnación, al tenor de lo dispuesto por el artículo 50 del Código Contencioso Administrativo, lo cierto que tal denominación no escapa al ámbito de configuración del legislador extraordinario, quien tenía la potestad de nominarlo y de asignar la competencia a una dependencia en particular en un régimen especial.

Siendo ello así, debe tenerse en cuenta que las normas que componen el régimen jurídico cambiario son de carácter especial, de tal manera que 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, como igualmente lo concluyó la Sección Primera de esta Corporación, en la sentencia que se citó en precedencia.

Cabe igualmente resaltar que el Decreto Ley 1092 de 1996 que –se reitera– se encontraba vigente para la fecha del acuerdo goza de presunción de legalidad, habiendo sido ampliamente conocido por la sociedad demandante que la competencia para resolver el recurso de reposición estaba asignada a la División de Gestión Jurídica de la Administración Especial de Aduanas de Bogotá.

Esta circunstancia aparece demostrada en el trámite administrativo, por cuanto el recurso de reposición interpuesto por escrito radicado el 23 de diciembre de 2008 que obra a folios 267 y siguientes del anexo contentivo de la actuación administrativa sancionatoria, aparece



dirigido a esta dependencia, sin que en esa oportunidad se hubiera cuestionado la competencia para resolverlo.

Tampoco la parte actora cuestionó la competencia con ocasión del proferimiento por parte de la División de Gestión Jurídica, del auto nro. 000181 del 13 de febrero de 2009, por medio del cual se decretó la práctica de pruebas para efectos de resolver el recurso de reposición, trámite en que la sociedad participó activamente, presentando el memorial del 6 de marzo de 2009, visible en los folios 340 a 341 del anexo.

4.5. Violación del principio de legalidad

Sobre el principio de legalidad y la tipicidad en materia de sanciones cambiarios se pronunció la Corte Constitucional en la sentencia C-343 del 2006 en sentido de señalar que en materia administrativa sancionatoria *“las conductas o comportamientos que constituyen falta administrativa, no tienen por qué ser descritos con la misma minuciosidad y detalle que se exige en materia penal, permitiendo así una mayor flexibilidad en la adecuación típica”*.

Explicó que el literal aa) del Decreto Ley 1074 de 1999 define la infracción cambiaria como la transgresión de las disposiciones constitutivas del régimen de cambios, es decir, que hace una remisión normativa, la que –a su juicio–, como técnica legislativa, no es *per se* inconstitucional cuando se analiza desde la perspectiva del principio de tipicidad.

Lo anterior implica que la disposición en cuestión requiere completarse con otros preceptos jurídicos a los que se remite, debiendo comprender unos contenidos mínimos que le permitan al intérprete y ejecutor de la norma identificar un determinado cuerpo normativo sin que haya lugar a ambigüedades ni a indeterminaciones al respecto.

Además, es necesario que las normas a las que se remite contengan, en efecto, los elementos que permiten definir con precisión y claridad la conducta sancionada, de forma tal que su aplicación se efectúe con el respeto debido al principio de tipicidad.



Examinó específicamente la tipicidad en el régimen cambiario para concluir que en el mismo se establecen cuáles son las operaciones cuyo control y vigilancia fueron encomendadas a la DIAN –importación y exportación de bienes y servicios, gastos asociados a las operaciones de comercio exterior y financiación de importaciones y exportaciones–, de tal manera que *“el legislador de manera previa y general dispuso los elementos de lo que configura una infracción cambiaria, concepto éste que se llena de sentido a partir de la expedición de normas que efectúen autoridades diferentes al legislador, a través de las cuales se detalle la forma de cumplir con los deberes, obligaciones y prohibiciones contenidos en la ley. En este contexto, no puede predicarse de la norma acusada que la misma faculta a la autoridad sancionadora para imponer frente a cualquier conducta una sanción por considerarla infracción cambiaria, y de esta manera desconocer el principio de tipicidad”*.

Siendo este el marco conceptual que regula la tipicidad en materia cambiaria, se advierte que si bien le asiste razón al accionante en cuanto a 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, como lo reportó la demandante, resulta evidente 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 claridad que ***“sus ingresos únicamente podrán provenir de operaciones que obligatoriamente deban canalizarse a través del mercado cambiario”***.

Tal precepto normativo fue incumplido por la sociedad, siendo anterior al hecho que se le imputó, destacando la Sala que el pliego de cargos precisó con absoluta claridad y sin ambigüedad la conducta que le merecía el reproche a la luz de las normas que establecían el régimen cambiario.

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 mencionados²⁹.

4.6. Proporcionalidad de la sanción

En los actos administrativos censurados se precisó que el Decreto 1092 de 1996, modificado por el Decreto Ley 1074 de 1999, que establece el régimen sancionatorio aplicable a las infracciones cambiarias y consideró que para la conducta cuya concreción se dio en el *sub examine* correspondía la sanción consignada en el literal r) del artículo 3º del Decreto 1092 de 1996, modificado por el artículo 1º del Decreto 1074 de 1999 por utilizar cuentas corrientes especiales de compensación para operaciones diferentes a las autorizadas por el régimen cambiario.

El precepto que contiene la sanción establece el monto correspondiente, en los siguientes términos: *“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”*, extremos que fueron debidamente respetados en el acto administrativo sancionatorio, en el que se explicó las razones por las cuales según el monto de las operaciones realizadas en la cuenta, correspondía la sanción impuesta.

Lo anterior por cuanto no es dable olvidar que en esta materia, la competencia de los funcionarios administrativos más que discrecional es una competencia reglada, como lo precisó la Corte en la sentencia C-071 de 1994, en el sentido que *“el orden jurídico establece de antemano qué es específicamente lo que el órgano debe hacer en un caso concreto”*.

En consecuencia, en este específico aspecto de la decisión no se vulneraron las normas de superior jerarquía, toda vez que la misma resulta respetuosa de los principios de legalidad, razonabilidad, proporcional, y se advierte carente de arbitrariedad, correspondiendo estrictamente a la prevista por el legislador quien en su oportunidad observó tales criterios para su determinación.

²⁹ Ob.cit, cita 24.



5. Conclusión

Del estudio de los argumentos expuestos en el escrito de apelación, no encuentra la Sala alguno que tenga la capacidad desvirtuar las conclusiones a las que arribó el *a quo* en torno a la validez de los actos administrativos al no haberse desvirtuado la presunción de legalidad que los ampara, motivo por el cual se **confirmará** la sentencia recurrida.

6. Costas

No se condenará en costas en esta instancia, por cuanto no se advierte que la parte vencida haya desplegado una conducta temeraria en las actuaciones procesales.

6. Otras decisiones

La Sala observa que en el trámite de la segunda instancia del proceso se allegaron los siguientes poderes:

En el folio 35 del cuaderno número 2, obra el poder conferido por la Subdirectora de Gestión de Representación Externa de la Unidad Administrativa Especial – Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales a las abogadas Ángela María Rodríguez Hernández y Nancy Piedad Téllez Ramírez, la primera de las cuales presentó renuncia al poder, según escrito que obra en el folio 55 del expediente.

En consecuencia, la Sala con fundamento en lo dispuesto en el artículo 69 del Código de Procedimiento Civil, normatividad adjetiva que rige el presente trámite, entiende terminado el mandato conferido a la abogada Gina Fernanda Rodríguez Páez, quien venía actuando en el proceso en representación de la **DIAN**; aceptará la renuncia presentada por la abogada Ángela María Rodríguez Hernández y le reconocerá personería para actuar en el presente proceso a Nancy Piedad Téllez Ramírez, en los términos y para los efectos del mandato conferido.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado – Sala de lo Contencioso Administrativo – Sección Quinta – Descongestión,



administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley,

III. FALLA:

PRIMERO: CONFIRMAR la sentencia del **6 de agosto de 2012**, dictada por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Primera – Subsección “C”, en Descongestión, que negó las pretensiones de la demanda, por las consideraciones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: DECLARAR terminado el mandato conferido a la abogada Gina Fernanda Rodríguez Páez.

TERCERO: ACEPTAR la renuncia del mandato conferido a la Ángela María Rodríguez Hernández.

CUARTO: RECONOCER PERSONERÍA adjetiva para actuar en el presente proceso en representación de la **DIAN** a la abogada Nancy Piedad Téllez Ramírez, en los términos y para los efectos del mandato conferido.

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

Notifíquese y Cúmplase.

ROCÍO ARAÚJO OÑATE
Presidente

LUCY JEANNETTE BERMÚDEZ BERMÚDEZ
Consejera

CARLOS ENRIQUE MORENO RUBIO
Consejero

ALBERTO YEPES BARREIRO
Consejero