



CONSEJO DE ESTADO  
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
SECCIÓN PRIMERA

Consejera Ponente: MARÍA CLAUDIA ROJAS LASSO

Bogotá, D.C., veinticuatro (24) de septiembre de dos mil quince (2015)

Ref.: 25000232400020100109 01

AUTORIDADES NACIONALES

Actora: CHEMINOVA AGRO DE COLOMBIA S.A.

Procede la Sala a resolver el recurso de apelación interpuesto por la actora contra la sentencia proferida el 1º de diciembre de 2009 por la Sección Primera, Subsección A, del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante la cual se negaron las pretensiones de la demanda.

## **I. ANTECEDENTES**

### **1. LA DEMANDA**

CHEMINOVA AGRO DE COLOMBIA S.A., en demanda presentada el 25 de enero de 2010, solicitó declarar la nulidad de las Resoluciones 03-241-423-601-213-00441 de 2009 (18 de febrero) y 00724 de 2009 (20 de agosto), mediante las cuales el Jefe de la División de Gestión de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá le impuso una multa de CIENTO SESENTA Y CUATRO MILLONES TREINTA Y DOS MIL



QUINIENTOS SESENTA PESOS (\$164.032.560.00), por infracción al régimen cambiario.

### **1.1. HECHOS**

El 31 de enero de 2005 CROPTECH S.A., hoy CHEMINOVA AGRO DE COLOMBIA S.A., realizó el levantamiento de 16.000 litros de Methamidofis 600 SL, 80 Dums, que importó de Mumbai, India, por un valor de TREINTA Y SEIS MIL DÓLARES (US\$36.000).

El 22 de febrero siguiente, dentro del término legal fijado para el efecto, CROPTECH S.A. informó al Banco de la República acerca del endeudamiento externo para comprar la mercancía referida, esto es, de los TREINTA Y SEIS MIL DÓLARES (US\$36.000) que pagaría por ella. Dicha información se tramitó en la entidad bancaria con el número de radicado 02001017552.

El 17 de noviembre de 2005 CROPTECH S.A. solicitó al Banco de la República anular el informe de endeudamiento externo, alegando que no había realizado el pago de la mercancía debido a que el producto enviado por su proveedor, SHARDA WORLD WIDE EXPORTS PVT LTD, había tenido un deficiente embalaje.

El 13 de junio de 2008 la División de Control de Aduanas de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá, mediante Acto No. 03-073-245-301-13-2655, formuló cargos contra CROPTECH S.A., por no canalizar, a través del mercado cambiario, la operación de endeudamiento externo que había informado al Banco de la República el 22 de febrero de 2005.

Bajo el anterior contexto, mediante Resolución 03-241-423-601-213 de 2009 (18 de febrero) el Jefe de la División de Gestión de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá impuso una multa a CROPTECH S.A. de CIENTO SESENTA Y CUATRO MILLONES TREINTA Y DOS MIL QUINIENTOS SESENTA PESOS (\$164.032.560.00), por infracción al régimen cambiario, al no canalizar la operación de endeudamiento externo referida.



Inconforme con tal decisión, la demandante presentó recurso de reposición, el cual fue resuelto mediante Resolución 00724 de 2009 (20 de agosto), confirmando lo decidido en la Resolución 03-241-423-601-213 (18 de febrero).

## **1.2. LAS PRETENSIONES**

La actora pide lo siguiente:

1. Declarar nula la Resolución 03-241-423-601-213 (18 de febrero), a través de la cual el Jefe de la División de Gestión de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá le impuso una multa de CIENTO SESENTA Y CUATRO MILLONES TREINTA Y DOS MIL QUINIENTOS SESENTA PESOS (\$164.032.560.00).
2. Declarar nula la Resolución 00724 de 2009 (20 de agosto), a través de la cual el Jefe de la División de Gestión de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá resolvió el recurso de reposición propuesto por la actora, confirmando lo decidido en la Resolución 03-241-423-601-213 (18 de febrero).
3. Condenar en costas y agencias en derecho a la entidad demandada.

## **1.3. NORMAS VIOLADAS Y CONCEPTO DE VIOLACIÓN**

La demandante considera que los actos acusados contrarían los artículos 29 y 83 de la Constitución Política y 4 del Decreto 1092 de 1996<sup>1</sup>. Para sustentar sus argumentos expone los siguientes cargos:

### **1.3.1. PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN CAMBIARIA**

---

<sup>1</sup> Por el cual se establece el Régimen Sancionatorio y el Procedimiento Administrativo Cambiario a seguir por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN.



Considera que el Jefe de la División de Gestión de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá no podía imponerle una multa por infracción al régimen cambiario, pues la acción había prescrito.

En este sentido, sostiene que desde la fecha en que presuntamente ocurrieron los hechos y aquella en la que se le formularon cargos, transcurrieron más de tres (3) años.

### **1.3.2. INEXISTENCIA DE LOS HECHOS QUE MOTIVARON LA SANCIÓN**

Sostiene que la División de Gestión de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá no la podía sancionar por infracción al régimen cambiario, pues nunca pagó a SHARDA WORLD WIDE EXPORTS PVT LTD los 16.000 litros de Methamidofis 600 SL que le solicitó, ya que ellos llegaron mermados por un deficiente embalaje.

En este sentido, afirma que SHARDA WORLD WIDE EXPORTS PVT LTD reconoció mediante nota de crédito el valor total de la mercancía.

Finalmente, señala que la operación de endeudamiento externo no consta en sus libros de contabilidad, debido a que nunca ocurrió.

## **2. CONTESTACIÓN**

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, manifestando que sancionó a la actora por infringir el régimen cambiario, ya que no canalizó, a través del mercado cambiario, la operación de endeudamiento externo identificada con número de radicado 02001017552.



En este sentido, puso de presente que de conformidad con lo dispuesto en los artículos 7º de la Resolución Externa No. 8 de 2000<sup>2</sup> y 3º, literal e), del Decreto 1092 de 1996<sup>3</sup>, las operaciones de endeudamiento externo deben canalizarse obligatoriamente a través del mercado cambiario, so pena de recibir una sanción equivalente a “...*multa del doscientos por ciento (200%) del monto dejado de canalizar*”.

Hizo hincapié en que la acción cambiaria no había prescrito, pues no transcurrieron más de tres (3) años desde la fecha en la que la actora señaló que amortizaría el endeudamiento externo identificado con el número de radicado 02001017552 y aquella en que se le notificó del pliego de cargos.

Asimismo, indicó que la actora no logró probar que no recibió la mercancía, pues dentro de su contabilidad no se consignó dicha información, pese a que el artículo 48 del Decreto 2649 de 1993<sup>4</sup> señala que “*los hechos económicos deben ser reconocidos en el período en el cual se realicen y no solamente cuando sea recibido o pagado el efectivo o su equivalente*”. Justamente, sobre el particular, afirmó que “*...al no tener la sociedad registro contable de la cuenta por pagar por valor de US\$36.000, no puede en consecuencia reconocerse la nota de crédito, pues no tiene contrapartida, es decir, al no existir registro contable de la deuda, no puede entonces efectuarse su cancelación en las cuentas por pagar al exterior...*”.

### **3. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

---

<sup>2</sup> Por la cual la Junta Directiva del Banco de la República compendia el régimen de cambios internacionales.

<sup>3</sup> Por el cual se establece el Régimen Sancionatorio y el Procedimiento Administrativo Cambiario a seguir por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN

<sup>4</sup> Por el cual se reglamenta la Contabilidad en General y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia



Las partes reiteraron, respectivamente, los argumentos expuestos en la demanda y en la contestación de la misma.

#### **4. SENTENCIA DE PRIMERA INSTANCIA**

La Sección Primera, Subsección A, del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante sentencia de 1º de diciembre de 2011, negó las pretensiones de la demanda.

Manifestó que la actora no canalizó por el mercado cambiario la operación de endeudamiento externo No. 02001017552, infringiendo los artículos 10 y 23 de la Resolución Externa No. 8 de 2000, que regulan la canalización de ingresos provenientes de importaciones.

Aunado a lo anterior, señaló que la DIAN sancionó oportunamente a la actora, pues la acción cambiaria no había prescrito, ya que desde el momento en que ocurrió la infracción y aquel en que se le notificó del pliego de cargos, no transcurrieron más de tres (3) años.

#### **5. RECURSO DE APELACIÓN**

CHEMINOVA AGRO DE COLOMBIA S.A. solicita revocar la sentencia proferida el 1º de diciembre de 2009 por la Sección Primera, Subsección A, del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, manifestando que no infringió el régimen cambiario.



Afirma que no canalizó, a través del mercado cambiario, la operación de endeudamiento externo identificada con número de radicado 02001017552, pues nunca efectuó el pago de la importación de 16.000 litros de Methamidofis 600 SL, 80 Dums, ya que la mercancía llegó con el contenido mermado, por un deficiente embalaje.

Al efecto, señala que mediante nota de crédito de 16 de noviembre de 2005, SHARDA WORLD WIDE EXPORTS PVT LTD, quien era la proveedora del producto, asumió la responsabilidad derivada del deficiente embalaje y reconoció la totalidad del valor de la mercancía.

Señala que la DIAN no la podía sancionar, pues la acción cambiaria había prescrito, ya que desde la fecha de la importación hasta aquella en que se le formularon cargos habían pasado más de tres (3) años.

Solicita subsidiariamente que se le sancione por incumplir lo dispuesto en el artículo 3, numeral 5, del Decreto 2245 de 2011, estos es, por no canalizar a través del mercado cambiario el valor real de la operación efectivamente realizada, pues dicha infracción es más favorable que aquella que en los actos acusados le impuso la DIAN.

## **6. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN EN SEGUNDA INSTANCIA**

La actora y la DIAN reiteraron, respectivamente, los argumentos expuestos en el recurso de apelación y en la contestación de la demanda.

## **II. CONSIDERACIONES DE LA SALA**



Corresponde a la Sala examinar los argumentos expuestos por la actora en el recurso de apelación, a los cuales se circunscribirá el análisis en esta instancia, para determinar si es dable o no revocar la sentencia proferida el 1º de diciembre de 2009 por la Sección Primera, Subsección A, del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante la cual se negaron las pretensiones de la demanda.

Al efecto, se advierte que CHEMINOVA AGRO DE COLOMBIA S.A. argumenta como cargos i) que no infringió el régimen cambiario, pues no canalizó, a través del mercado cambiario, la operación de endeudamiento externo identificada con número de radicado 02001017552, ya que nunca efectuó el pago de la importación de 16.000 litros de Methamidofis 600 SL, 80 Dums; y ii) que la acción cambiaria había prescrito.

Bajo el anterior contexto, pasa la Sala a estudiar los cargos expuestos por la actora en el recurso de apelación, no sin antes hacer una breve referencia a i) la función de inspección, control y vigilancia del comercio exterior y ii) a las infracciones cambiarias por no canalizar por el mercado cambiario operaciones de endeudamiento externo.

### **1. Inspección, Control y Vigilancia del Comercio Exterior**

El Decreto Ley 2116 de 1992<sup>5</sup> redistribuyó las funciones administrativas, judiciales, fiscales y presupuestales de la Superintendencia de Control de Cambios en varias entidades y organismos del orden nacional. Una de las entidades que asumió competencias propias de la Superintendencia de Control de Cambios fue la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Justamente, los artículos 3º y 4º de dicho Decreto señalaron:

*“Artículo 3. La Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, ejercerá las funciones de control y vigilancia sobre el*

---

<sup>5</sup> Por el cual se suprime la Superintendencia de Cambios



*cumplimiento del Régimen Cambiario actualmente asignadas a la Superintendencia de Cambios, en materia de importación y exportación de bienes y servicios, gastos asociados a las operaciones de comercio exterior y financiación de importaciones y exportaciones.*

*Artículo 4. Todas las referencias hechas a la Superintendencia de Cambios o al Superintendente de Cambios en el Régimen Cambiario, en el Decreto-ley 1746 de 1991, con excepción de los artículos 4o. y 5o. y en normas aduaneras, y de comercio exterior de carácter especial, se entenderán hechas, en su orden a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y al Director General, en todo lo relacionado con operaciones de comercio exterior, a partir de la fecha en que se produzcan los efectos derogatorios del presente decreto.”*

Más adelante, el artículo 5° del Decreto 1071 de 1999<sup>6</sup> dispuso que a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales le correspondería “...el control y vigilancia sobre el cumplimiento del régimen cambiario en materia de importación y exportación de bienes y servicios, gastos asociados a las mismas, financiación en moneda extranjera de importaciones y exportaciones, y subfacturación y sobrefacturación de estas operaciones.”.

La atribución de tales competencias a la DIAN se encuentra plenamente justificada si se tiene en cuenta que las operaciones de cambio son inherentes a los trámites aduaneros y de comercio exterior.

---

<sup>6</sup> Por el cual se organiza la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales como una entidad con personería jurídica, autonomía administrativa y presupuestal y se dictan otras disposiciones



Las ideas que anteceden permiten concluir que la DIAN es la autoridad encargada de ejercer la inspección, control y vigilancia del comercio exterior, competencia que involucra la potestad de investigar y sancionar las infracciones al régimen de cambios.

## **2. La infracción cambiaria por no canalizar por el mercado cambiario operaciones de endeudamiento externo**

El mercado cambiario está constituido por la totalidad de las divisas que deben canalizarse obligatoriamente por conducto de los intermediarios autorizados para el efecto o a través del mecanismo de compensación previsto en la normatividad expedida por la Junta Directiva del Banco de la República; así como por las divisas que, no obstante estar exentas de esa obligación, se canalizan voluntariamente a través de él<sup>7</sup>.

El artículo 7º de la Resolución Externa No. 8 de 2000<sup>8</sup> señala que las operaciones de cambio que deben canalizarse obligatoriamente a través del mercado cambiario son: 1) la importación y exportación de bienes, 2) **las operaciones de endeudamiento externo celebradas por residentes en el país**, así como los costos financieros inherentes a las mismas; 3) las inversiones de capital del exterior en el país, así como los rendimientos asociados a las mismas; 4) las inversiones de capital colombiano en el exterior, así como los rendimientos asociados a las mismas; 5) las inversiones financieras en títulos emitidos y en activos radicados en el exterior, así como los rendimientos asociados a las mismas, salvo cuando las inversiones se efectúen con divisas provenientes de operaciones que no deban canalizarse a través del mercado cambiario; 6) los avales y garantías en moneda extranjera; y 7) las operaciones de derivados.

No canalizar a través del mercado cambiario las operaciones de cambio que deben canalizarse obligatoriamente, como lo son las operaciones de endeudamiento

---

<sup>7</sup> Artículo 6º de la Resolución Externa No. 8 de 2000

<sup>8</sup> Por la cual la Junta Directiva del Banco de la República compendia el régimen de cambios internacionales.



externo celebradas por residentes en el país, constituye una infracción cambiaria. 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, cuya finalidad es el cumplimiento de tales disposiciones y la protección del orden público económico<sup>9</sup>.

El artículo 3 del Decreto 1092 de 1996<sup>10</sup> señala que 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 una multa. En punto de las operaciones canalizables a través del mercado cambiario y de las operaciones indebidamente canalizadas a través del mercado cambiario dicho artículo fija las siguientes sanciones:

*“Operaciones canalizables a través del mercado cambiario.*

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

*f) Por canalizar a través del mercado cambiario un valor inferior al consignado en los documentos de aduana se impondrá una multa del doscientos por ciento (200%) de la diferencia entre el valor canalizado y el consignado en los documentos de aduana.*

*No habrá infracción cambiaria en el evento de canalizarse valores inferiores a los consignados en la declaración aduanera de importación o de exportación si el investigado prueba que el valor de la obligación es el efectivamente canalizado.*

*g) Por no canalizar a través del mercado cambiario el valor real de la operación efectivamente realizada, se impondrá una multa del doscientos por ciento (200%) de la diferencia entre el valor canalizado y*

---

<sup>9</sup> Artículo 2 del Decreto 1092 de 1996

<sup>10</sup> Por el cual se establece el Régimen Sancionatorio y el Procedimiento Administrativo Cambiario a seguir por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN



*el valor real de la operación establecido por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.*

*Operaciones indebidamente canalizadas a través del mercado cambiario.*

*h) Por canalizar a través del mercado cambiario como importaciones o exportaciones de bienes, o como financiación de éstas o aquéllas, montos que no se deriven de las mencionadas operaciones obligatoriamente canalizables, la multa será del doscientos por ciento (200%) del valor canalizado;*

*i) Por canalizar a través del mercado cambiario un valor superior al consignado en los documentos de aduana, se impondrá una multa del doscientos por ciento (200%) de la diferencia entre el valor canalizado y el consignado en los documentos de aduana;*

*j) Por canalizar a través del mercado cambiario el valor consignado en los documentos de aduana cuando este valor sea superior al valor real de la operación, se impondrá una multa del doscientos por ciento (200%) de la diferencia entre el valor canalizado y el valor real de la operación establecido por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.” (Se resalta)*

En suma, se advierte que las operaciones de endeudamiento externo celebradas por residentes en el país deben canalizarse por el mercado cambiario, so pena de hacerse acreedor a una multa por infracción al régimen cambiario.

### **3. El Caso Concreto**

El 31 de enero de 2005 CROPTECH S.A., hoy CHEMINOVA AGRO DE COLOMBIA S.A., realizó el levantamiento de 16.000 litros de Methamidofis 600 SL, 80 Dums, que importó de Mumbai, India, por un valor de TREINTA Y SEIS MIL DÓLARES (US\$36.000), según consta en la declaración de importación No. 352005100013873-1<sup>11</sup>.

---

<sup>11</sup> Folio 142 Cuaderno 1



El 22 de febrero siguiente CROPTECH S.A. informó al Banco de la República acerca del endeudamiento externo que por valor de TREINTA Y SEIS MIL DÓLARES (US\$36.000) pagaría para comprar la mercancía. Dicho trámite se surtió bajo el número de radicado 02001017552<sup>12</sup>.

El 16 de noviembre de 2005 SHARDA WORLD WIDE EXPORTS PVT LTD, quien era la proveedora de la mercancía, envió nota de crédito No. F/12/2005-2006 a CROPTECH S.A. por un valor de TREINTA Y SEIS MIL DÓLARES (US\$36.000) para solucionar problemas relacionados con la mercancía “*Methamidofis 600 SL*”<sup>13</sup>.

Mediante oficio de 17 de noviembre de 2005 CROPTECH S.A. solicitó al Banco de la República anular el informe de endeudamiento externo No. 02001017552, alegando que no había realizado el pago de la mercancía, debido a que el producto enviado por su proveedor había tenido un deficiente embalaje. En dicho oficio se lee:

*“Señores  
Banco de la República  
Atn. Armando Ospina  
Jefe de Registros y Procesos Cambiarios*

*Respetado Doctor:*

***Solicitamos la anulación del endeudamiento externo No. 02001017552, radicado el día 22 de febrero de 2005, el cual a la fecha no se ha cancelado, esta cancelación no ha sido posible por presentarse mala calidad en el producto importado y por no tener ninguna solución posible por parte nuestra. Se conversó con nuestro proveedor y él ha decidido reconocer una nota crédito por el valor total de la mercancía, que es el mismo valor al cual se hace alusión en el endeudamiento de la referencia.”***<sup>14</sup> (Se resalta)

---

<sup>12</sup> Folio 99, Cuaderno 1

<sup>13</sup> Folio 21, Cuaderno 1

<sup>14</sup> Folio 98, Cuaderno 1



Por Acto No. 03-073-245-301-13-2655 de 2008 (13 de junio) la División de Control de Aduanas de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá, formuló cargos contra CROPTECH S.A., por no canalizar, a través del mercado cambiario, la operación de endeudamiento externo No. 02001017552<sup>15</sup>.

Mediante Resolución 03-241-423-601-213 de 2009 (18 de febrero), confirmada por la Resolución 00724 de 2009 (20 de agosto), el Jefe de la División de Gestión de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá impuso una multa a CROPTECH S.A. de CIENTO SESENTA Y CUATRO MILLONES TREINTA Y DOS MIL QUINIENTOS SESENTA PESOS (\$164.032.560.00) por infracción al régimen cambiario, al no canalizar la operación de endeudamiento externo. En ella se lee:

*“Resolución No. 03-241-423-601-213 de 2009  
(18 de febrero)*

*Por el cual se impone una sanción cambiaria  
(...)*

*El Jefe de la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá, en ejercicio de las facultades legales otorgadas por el Decreto 4048 del 22 de octubre de 2008, artículos 46 y 47 y artículo 7 de la Resolución 009 de 2008, en aplicación del Decreto 1092 fr 1996, modificado en su artículo 3° por el Decreto 1074 de 1999 y demás normas concordantes y complementarias, profiere el presente acto...*

#### **VI. RESUELVE**

**Artículo Primero. Imponer a la sociedad Cropotech S.A. (hoy Cheminova Agro de Colombia S.A.)... una multa a favor de la Nación, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por la suma de CIENTO SESENTA Y CUATRO MILLONES TREINTA Y DOS MIL QUINIENTOS SESENTA PESOS M/CTE (\$164.032.560.00), por violación a los artículos 10 y 23 de la Resolución Externa 8 de 2000**

---

<sup>15</sup> Folios 153 a 160, Cuaderno 1



*de la Junta Directiva del Banco de la República, en concordancia con el numeral 3 e inciso 1 del numeral 5.2.3. de la Circular Reglamentaria Externa DCIN 83 del 16 de diciembre de 2004 y su modificación emanada del Banco de la República, por no canalizar a través del mercado el valor de la operación obligatoriamente canalizable, amparada en el documento de importación No. 01186050923862 del 31 de enero de 2005 contenida en el cuadro No. 2 del pliego de cargos, según lo expuesto en la parte motiva...”<sup>16</sup> (Se resalta)*

En suma, se advierte que el Jefe de la División de Gestión de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá, mediante Resolución 03-241-423-601-213 de 2009 (18 de febrero), confirmada por la Resolución 00724 de 2009 (20 de agosto), sancionó a CROPTECH S.A. por no canalizar a través del mercado cambiario el endeudamiento externo de TREINTA Y SEIS MIL DÓLARES (US\$36.000) que habría pagado a SHARDA WORLD WIDE EXPORTS PVT LTD por 16.000 litros de Methamidofis 600 SL, 80 Dums, que importó de Mumbai, India., al amparo de lo dispuesto en los artículos 10 y 23 de la Resolución Externa 8 de 2000<sup>17</sup>. Al efecto, estos artículos señalan:

*“Artículo 10. Canalización. Los residentes **deberán canalizar** a través del mercado cambiario **los pagos para cancelar el valor de sus importaciones**. Las importaciones podrán estar financiadas por los intermediarios del mercado cambiario, el proveedor de la mercancía y otros no residentes.” (Se resalta)*

*“Artículo 23. Canalización. **Los ingresos y egresos de divisas por concepto de operaciones de crédito en moneda extranjera obtenidos u otorgados por residentes en el país deben canalizarse a través del mercado cambiario.**” (Se resalta)*

---

<sup>16</sup> Folios 5 a 9, Cuaderno 1

<sup>17</sup> Por la cual la Junta Directiva del Banco de la República compendia el régimen de cambios internacionales.



Si bien la actora alega que no canalizó a través del mercado cambiario el dinero del endeudamiento externo tramitado en el Banco de la República bajo el número de radicado 02001017552, ya que nunca efectuó el pago de la importación, debido a que la mercancía tuvo un deficiente embalaje; lo cierto es que ello no da certeza acerca de lo sucedido con la mercancía que importó, cuyo levantamiento se realizó el 31 de enero de 2005, según consta en la declaración de importación No. 352005100013873-1.

Sumado a lo anterior, resulta extraño para la Sala que la cancelación del endeudamiento externo tramitado en el Banco de la República bajo el número de radicado 02001017552 se hubiera solicitado más de 10 meses después de que se realizó el levantamiento de la mercancía y que no exista constancia en los libros contables de la empresa acerca de éste hecho, pese a que el artículo 48 del Decreto 2649 de 1993<sup>18</sup> establece que “*Los hechos económicos deben ser reconocidos en el período en el cual se realicen y no solamente cuando sea recibido o pagado el efectivo o su equivalente*”. Igualmente, no existen documentos que permitan probar las razones que motivaron la expedición de la nota de crédito No. F/12/2005-2006 por parte de SHARDA WORLD WIDE EXPORTS PVT LTD por un valor de TREINTA Y SEIS MIL DÓLARES (US\$36.000), para solucionar problemas relacionados con la mercancía “*Methamidofis 600 SL*”.

Es menester recordar, al amparo de lo dispuesto en el numeral 3º de la Circular Reglamentaria Externa DCIN 83 del Banco de la República, que cuando “*...el importador considere que no tiene la obligación de pagar **deberá conservar los documentos que justifiquen el hecho para efectos de vigilancia y control cambiario**...*”.

En consecuencia, ante la ausencia de prueba que permita establecer con plena certeza que la actora no pagó la mercancía, el cargo en virtud del cual la actora alega que no infringió el régimen cambiario por no pagar la mercancía no tiene vocación de prosperidad.

---

<sup>18</sup> Por el cual se reglamenta la Contabilidad en General y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia

Aunado a lo anterior se advierte que la actora no puede alegar que la acción cambiara prescribió, pues desde el 30 de junio de 2005, fecha en que indicó al Banco de la República que amortizaría el endeudamiento externo, hasta el 18 de junio de 2008, cuando se le notificó de la formulación de cargos, no transcurrieron más de tres (3) años. Justamente, el tenor literal del artículo 4º del Decreto 1092 de 1996 señala: *“la imposición de sanciones cambiarias requiere la formulación previa de un pliego de cargos a los presuntos infractores, el cual **deberá notificarse dentro de los tres (3) años siguientes a la fecha en que ocurrieron los hechos constitutivos de infracción**”*.

Asimismo, no es dable atender la súplica de la actora, en virtud de la cual solicita cambiar la sanción impuesta por la DIAN por una más favorable, al amparo de lo dispuesto en el artículo 3, numeral 5<sup>19</sup>, del Decreto 2245 de 2011, pues el principio de favorabilidad en materia cambiaria sólo aplica si surge una sanción más benévola, por los mismo hechos, antes de notificarse el acto de formulación de cargos al infractor. Precisamente, lo dicho no aconteció en el presente caso, pues para tal fecha (16 de junio de 2008<sup>20</sup>) aún no se había expedido el Decreto 2245 de 2011, que consagró el beneficio. A esta conclusión llegó la Corte Constitucional, en sentencia C-922 de 2001 (M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra), cuando dijo:

*“En cuanto a la segunda interpretación, según la cual la norma acusada regula los efectos en el tiempo del tránsito de regulación sustantiva relativa a las sanciones aplicables por infracción del régimen cambiario, en operaciones cuya vigilancia y control fueran de competencia de la DIAN, la Corte observa lo siguiente: La Constitución regula expresamente en su canon 29 el tema de los efectos del tránsito de la ley penal en el tiempo. Al respecto, se recuerda, indica:*

---

<sup>19</sup> Decreto 2245 de 2011. *“Artículo 3. Sanción. Las personas naturales o jurídicas y demás entidades asimiladas a estas que infrinjan el régimen cambiario(...) 5. Por no canalizar a través del mercado cambiario el valor real de la operación efectivamente realizada, se impondrá una multa del ciento por ciento (100%) de la diferencia entre el valor canalizado y el valor real de la operación establecido por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.”*

<sup>20</sup> Folio 169, Cuaderno 1



*“nadie podrá ser juzgado sino conforme a leyes preexistentes al acto que se le imputa, ante juez o tribunal competente y con observancia de la plenitud de las formas propias de cada juicio(...)*

*Conforme con lo anterior, si bien las normas procesales y de jurisdicción y competencia tienen efecto general inmediato, el principio de favorabilidad en materia penal se puede aplicar no sólo en materia sustancial sino también en materia procedimental cuando las normas instrumentales posteriores tienen relevancia para determinar la aplicación de una sanción más benigna.*

**6. Así pues, la Constitución prohíbe que alguien sea juzgado conforme a normas sustanciales que definan penas, que no sean preexistentes al acto que se imputa. Esta prohibición, aplicable en primer lugar a los juicios penales, resulta extensiva a todos los procedimientos administrativos en los que se pretenda la imposición de una sanción. En efecto, reiterada jurisprudencia constitucional ha señalado que en el derecho administrativo sancionador son aplicables mutatis mutandi las garantías superiores que rigen en materia penal, entre ellas la de legalidad de las infracciones y de las sanciones, conforme a la cual nadie puede ser sancionado administrativamente sino conforme a normas preexistentes que tipifiquen la contravención administrativa y señalen la sanción correspondiente.(...)**

*De esta manera se tiene que en el derecho administrativo sancionatorio rige el principio de legalidad de las sanciones, conforme al cual toda infracción debe ser castigada de conformidad con normas preexistentes al hecho que se atribuye al sancionado.*

**7. Así las cosas, la Corte observa que la disposición que se acusa, en su segunda interpretación, en principio sería inconstitucional en**



***cuanto ordena que en ciertos casos infracciones cometidas con anterioridad a su vigencia sean sancionadas de conformidad con normas que no habían sido expedidas para el momento de la comisión de la falta. En efecto, ella dispone que se apliquen las nuevas sanciones contenidas en el Decreto 1074 de 1999, del cual forma parte, a las contravenciones respecto de las cuales no se haya producido acto de formulación de cargos para la fecha de su entrada en vigencia. Obviamente, la infracción puede haberse cometido antes o después de la entrada en vigencia del nuevo Decreto, pero la aplicación de éste último no depende de la fecha en que se cometió la falta, sino de la circunstancia de si para tal fecha de entrada en vigencia se había o no notificado el referido acto. Así, contravenciones administrativas cometidas en vigencia de la normatividad antigua, pueden ser sancionadas conforme a normas inexistentes en el momento de su comisión.***

*La inconstitucionalidad se presentaría por violación del artículo 29 de la Carta, que prohíbe que alguien sea juzgado según normas que no sean preexistentes al acto que se le imputa. Pero además, como bien lo señala uno de los intervinientes, los efectos que tolera la disposición son contrarios al principio de igualdad. Ello es así porque es posible que dos infractores que incurran en la misma fecha en la misma falta, sean juzgados conforme a normas sancionatorias diversas, si respecto de uno de ellos, a la fecha de entrada en vigencia del nuevo Decreto, se ha proferido el acto tantas veces mencionado, y respecto del otro no.*

***8. No obstante, la Corte advierte que si bien la Constitución de manera general prohíbe la aplicación retroactiva de las disposiciones sancionatorias, establece sin embargo una excepción a dicha prohibición general. Esta excepción se da en el caso en el cual las normas posteriores son más favorables al sancionado que las anteriores, pues entonces la retroactividad no sólo no es inconstitucional, sino que además tal aplicación retroactiva es ordenada por la Constitución. Así lo dice claramente el artículo 29 antes transcrito: "... En materia penal, la ley permisiva***



***o favorable, aun cuando sea posterior, se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable.”***

*El principio de legalidad de las sanciones indica de un lado que corresponde al legislador crear, modificar o suprimir los tipos penales y establecer, modificar o suprimir sanciones. De otro significa también que dicho señalamiento debe ser anterior al hecho que se pretende sancionar. No obstante, este último alcance del principio de legalidad de las sanciones no es absoluto, pues una persona puede resultar sancionada conforme a una ley que no estaba vigente al momento de cometer el delito o la falta, siempre y cuando sea más favorable que la que tenía vigencia en el momento en que se infringió la ley.*

*(...)*

***Al comparar el régimen sancionatorio consagrado en el Decreto 1092 de 1996, con el que establece el Decreto 1074 de 1999, la Corte aprecia que de manera general éste último establece sanciones más benignas que aquél. Así por ejemplo, por la no presentación de la declaración de cambio, el régimen antiguo fijaba una sanción del 5% del valor de la operación no declarada, y el nuevo la establece en el 1% del valor de dicha operación, sin exceder de 100 salarios mínimos legales mensuales.***

*(...)*

***Por todo lo anterior, la Corte estima que la disposición acusada, en su segunda interpretación, puede tener, en cada caso particular, efectos constitucionales o inconstitucionales, dependiendo de la favorabilidad o desfavorabilidad de la norma sancionatoria concreta del Decreto 1092 de 1996 o del Decreto 1074 de 1999, que en virtud de lo ordenado por ella, resulta aplicable a los infractores del régimen cambiario, que cometieron la contravención administrativa antes de la entrada en vigencia de éste último. En tal virtud, declarará la exequibilidad de esta última interpretación, condicionada a que la***



***aplicación de la norma se restrinja a aquellos casos en que redunda en beneficio del infractor que cometió la contravención antes de su entrada en vigencia.” (Se resalta y subraya)***

En este orden de ideas, la Sala confirmará la sentencia apelada, al constatar que la actora no logró demostrar la ilegalidad de las Resoluciones 03-241-423-601-213-00441 de 2009 (18 de febrero) y 00724 de 2009 (20 de agosto), esto es, que no infringió el régimen cambiario al canalizar, a través del mercado cambiario, la operación de endeudamiento externo identificada con número de radicado 02001017552.

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:**

**1. CONFÍRMASE** la sentencia proferida el 1º de diciembre de 2009 por la Sección Primera, Subsección A, del Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

**2.** En firme esta providencia, **DEVUÉLVASE** el expediente al Tribunal de origen.

**CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE Y CÚMPLASE**

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

MARÍA CLAUDIA ROJAS LASSO      MARÍA ELIZABETH GARCÍA GONZÁLEZ  
Presidenta



ROBERTO AUGUSTO SERRATO VALDÉS

GUILLERMO VARGAS AYALA