

MERCADO CAMBIARIO - Operaciones que deben canalizarse / MERCADO CAMBIARIO – Se deben canalizar la importación y exportación de bienes y las operaciones de endeudamiento externo celebradas por residentes en el país, así como los costos financieros inherentes a las mismas / INFRACCIÓN AL RÉGIMEN CAMBIARIO – Por extinguir las obligaciones sujetas a obligatoria canalización por medios diferentes a los autorizados por el régimen cambiario / EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN DE LAS OPERACIONES CAMBIARIAS – Por pago en divisas a través del mercado cambiario o dación de pago

[E]n este asunto existió una adecuada imputación de la infracción cambiaria a la sociedad GTECH, en cuanto que la DIAN consideró en los actos acusados que la demandante no extinguió las obligaciones derivadas de sus operaciones de cambio -obligatoriamente canalizables a través del mercado cambiario- por medio de la canalización del pago de divisas en dicho mercado o de la dación en pago, únicos medios autorizados por el régimen cambiario para el efecto. En este punto, además, estima oportuno la Sala precisar que no es acertado el criterio de la parte actora cuando expresa que la infracción cambiaria comentada se configura cuando se cancela la deuda con divisas pero sin acudir para ello al mercado cambiario, puesto que lo que esta norma reprocha no es que no se acuda al mercado cambiario cuando es obligatorio hacerlo sino que se extingan las obligaciones de obligatoria canalización en dicho mercado por un medio diferente al autorizado para ello. La primera conducta es diferente a la que es objeto de análisis y se encuentra precisamente en un numeral distinto del artículo 3º del Decreto Ley 2445 de 2011, concretamente en su numeral 2º que señala que constituye infracción al régimen cambiario “pagar o recibir pagos a través del mercado no cambiario por concepto de operaciones obligatoriamente canalizables a través del mercado cambiario”.

MERCADO CAMBIARIO – Deben canalizarse las operaciones de endeudamiento externo / OBLIGACIÓN DE PAGO DE LAS OPERACIONES DE ENDEUDAMIENTO EXTERNO – Excepciones / CONDONACIÓN – Exonera de la obligación de pago de las operaciones de endeudamiento externo / INCUMPLIMIENTO EN LA OBLIGACIÓN DE PAGO – Debe demostrarse ante la DIAN la situación que lo originó

[E]l régimen cambiario no consagra una relación taxativa o restringida de las situaciones que impiden jurídicamente a los deudores el cumplimiento de su obligación de pago de las operaciones de endeudamiento externo a través del mercado cambiario, sino que establece un listado meramente enunciativo conformado por la fuerza mayor, el caso fortuito, la inexistencia y la inexigibilidad, y en seguida utiliza la expresión “entre otras” y no expresiones tales como “solamente”, “únicamente” o “exclusivamente”, lo cual permite entender con total claridad que además de tales situaciones pueden existir “otras” que así mismo tengan la virtualidad de imposibilitar el cumplimiento de la mencionada obligación. En segunda lugar, es evidente que los conceptos de “inexistencia” e “inexigibilidad” de la obligación de pago son unos conceptos amplios y abiertos, que pueden comprender válidamente distintas causas legales que den lugar a que una obligación deje de existir o de ser exigible. En este orden, corresponde averiguar si la condonación puede considerarse una situación que impida jurídicamente el cumplimiento de la obligación de pago de las operaciones de endeudamiento externo. Y a este interrogante responde afirmativamente la Sala, si se tiene en cuenta que la condonación o remisión de acuerdo con nuestra legislación civil constituye un modo de extinción de las obligaciones (art. 1625 de Código Civil). En efecto, la condonación constituye un acto dispositivo en virtud del

cual el acreedor perdona o exonera al deudor del pago de la obligación, esto es, libera a este de la prestación debida: este acto dispositivo se convierte entonces en una situación que le impide jurídicamente al deudor cumplir con la obligación de pago. Ahora bien, tal y como se explicó párrafos atrás, la normativa cambiaria exige que las situaciones que impidan o hayan impedido jurídicamente al deudor el cumplimiento de la obligación de pago deben demostrarse ante la autoridad de control y vigilancia del régimen cambiario. [...] En este asunto, según se constató, la sociedad demandante no demostró debidamente ante la DIAN la situación que invocó como impedimento jurídico para el cumplimiento de su obligación de pago.

FUENTE FORMAL: DECRETO LEY 2245 DE 2011 - ARTÍCULO 2 / DECRETO LEY 2245 DE 2011 - ARTÍCULO 3 NUMERAL 3 / DECRETO 1735 DE 1993 - ARTÍCULO 1 / DECRETO 1735 DE 1993 – ARTÍCULO 4 / LEY 9 DE 1991 – ARTÍCULO 2 / LEY 9 DE 1991 – ARTÍCULO 4 / RESOLUCIÓN EXTERNA 8 DE 2000 DE LA JUNTA DIRECTIVA DEL BANCO DE LA REPÚBLICA - ARTÍCULO 4 / RESOLUCIÓN EXTERNA 8 DE 2000 DE LA JUNTA DIRECTIVA DEL BANCO DE LA REPÚBLICA – ARTÍCULO 6 / RESOLUCIÓN EXTERNA 8 DE 2000 DE LA JUNTA DIRECTIVA DEL BANCO DE LA REPÚBLICA – ARTÍCULO 10 / RESOLUCIÓN EXTERNA 8 DE 2000 DE LA JUNTA DIRECTIVA DEL BANCO DE LA REPÚBLICA –ARTÍCULO 23 / CIRCULAR REGLAMENTARIA EXTERNA DCIN-83 DE 24 DE FEBRERO DE 2011 NUMERAL 3 / CIRCULAR REGLAMENTARIA EXTERNA DCIN-83 DE 24 DE FEBRERO DE 2011 NUMERAL 5 / DECRETO 2116 DE 1992 - ARTÍCULO 3 / CÓDIGO CIVIL - ARTÍCULO 1625

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION PRIMERA

Consejero ponente: GUILLERMO VARGAS AYALA

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

Radicación número: 25000-23-41-000-2014-00113-01

Actor: GTECH FOREIGN CORPORATION -SUCURSAL COLOMBIA

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -DIAN

Referencia: MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

Referencia: EXTINCIÓN DE LAS OBLIGACIONES CAMBIARIAS

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por Gtech Foreign Corporation Sucursal Colombia contra la Sentencia proferida el 9 de octubre de 2014 por el

Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante la cual se negaron las pretensiones de la demanda.

1.- ANTECEDENTES

RESUMEN DE LA DEMANDA Y SU CONTESTACIÓN

1.1.- La demanda.

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho consagrado en el artículo 138 de la Ley 1437 de 2011 la sociedad GTECH FOREIGN CORPORATION SUCURSAL COLOMBIA –en adelante GTECH- a través de su representante legal, acudió ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca con la pretensión de obtener la nulidad de las siguientes resoluciones expedidas por la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá de la DIAN: a) Resolución N° 1-03-241-433-601-224-0091 del 25 de enero de 2013¹, por medio de la cual se impone a GTECH una multa por la suma de **MIL OCHOCIENTOS CUARENTA Y CUATRO MILLONES SEISCIENTOS NOVENTA Y UN MIL VEINTIDOS PESOS M/CTE (\$1.844.691.022.00)**, por violación a los artículos 10 y 23 de la Resolución Externa 2 del 17 de diciembre de 2010 de la Junta Directiva del Banco de la República, en concordancia con el numeral 5.1.7 de la DCIN 83 del 24 de febrero de 2011 y sus modificaciones del Banco de la República, por extinguir obligaciones por medios diferentes a los autorizados por el régimen cambiario; y b) Resolución N° 03-236-408-610-661 del 26 de julio de 2013², por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución N° 1-03-241-433-601-224-0091 del 25 de enero de 201, en el sentido de confirmar esta decisión. Y como consecuencia de tal declaración, a título de restablecimiento del derecho, que se le exima de cancelar la sanción impuesta por la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá.

1.1.1. Los hechos: la demanda se sustenta en los siguientes:

(i) Que en los meses de abril, mayo, junio, agosto y octubre de 2007, GTECH contrajo unas deudas con un proveedor extranjero con ocasión de las

¹ Resolución proferida por la División de Gestión de Liquidación.

² Resolución expedida por la División de Gestión Jurídica.

importaciones de unos equipos respecto de los cuales presentó las debidamente las declaraciones de importación³.

(ii) Que en la medida en que dichas obligaciones no se cancelaron dentro de los seis meses siguientes contados a partir de la fecha del documento de transporte de cada una de las importaciones, GTECH informó⁴ al Banco de la República sendos Endeudamientos Externos⁵ mediante el Formulario N° 6.

(iii) Que el 27 de mayo de 2011 el proveedor extranjero de los bienes importados, mediante documento⁶, le condonó a GTECH la totalidad de las deudas contraídas y, como consecuencia de lo anterior, su obligación se extinguió y se volvió inexistente e inexigible.

(iv) Que en consecuencia, GTECH le solicitó⁷ al Banco de la República la cancelación del registro de los endeudamientos externos referidos, ya que ante la condonación, “no podía mantenerlos vigentes habida cuenta que los mismos no se cancelarían con el giro de divisas”.

(v) Que mediante comunicación⁸ fechada el 29 de julio de 2011, el Banco de la República le informó a GTECH que tomaba atenta nota sobre la cancelación de los créditos externos para efectos estadísticos.

(vi) Que mediante comunicación⁹ del 19 de agosto de 2011, el Departamento de Cambios Internacionales del Banco de la República informa a la Subdirección de Gestión de Control Cambiario de la misma entidad acerca de la solicitud de cancelación de endeudamiento externo elevada por GTECH.

³ Ver cuadro N° 2 del Acto de Formulación de Cargos N° 1-03-248-427-301-24-0066, visto a folio 71 del cuaderno de antecedentes administrativos.

⁴ De conformidad con el numeral 3° de la Circular Reglamentaria DCIN-83 del Banco de la República, la cual se encontraba vigente para el tiempo de los hechos.

⁵ Vistos a folios N°s 17, 23, 29, y 36 y cuadro N° 2 del Acto de Formulación de Cargos N° 1-03-248-427-301-24-0066, visto a folio 71 del cuaderno de antecedentes administrativos.

⁶ Folio N° 16 ídem.

⁷ Folio N° 5 ídem. A la solicitud se adjuntó el documento de condonación de la deuda por parte del proveedor, además del certificado del revisor fiscal de GTECH el cual ilustra el tratamiento contable y tributario otorgado a dicha condonación por parte de la Sucursal. (Folio N° 15).

⁸ Folio N° 4 ídem.

⁹ Folios N°s 2 y 3 ídem.

(vii) Que, en consecuencia, la DIAN, luego de investigar y obtener la información requerida a GTECH, expidió el Acto de Formulación de Cargos N° 1-03-248-427-301-24-0066 del 18 de enero del 2012¹⁰ al considerar que GTECH, mediante la condonación, había extinguido su obligación de forma no autorizada por el Régimen Cambiario, proponiendo una sanción por el valor de MIL OCHOCIENTOS CUARENTA Y CUATRO MILLONES SEISCIENTOS NOVENTA Y UN MIL VEINTIDOS PESOS M/CTE (\$1.844.691.022).

(viii) Que GTECH procedió a explicarle¹¹ a la DIAN que la condonación sí es un medio lícito para extinguir obligaciones y que por lo tanto no había infringido el régimen cambiario, lo cual respaldó con el Concepto JDS-03817¹² de 23 de febrero de 2012 del Banco de la República en el que se avala dicho modo extintivo de las obligaciones cambiarias.

(ix) Que la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá profirió la Resolución N° 1-03-241-433-601-224-0091 del 25 de enero de 2013¹³, por medio de la cual se impone una sanción cambiaria a GTECH por un valor de MIL OCHOCIENTOS CUARENTA Y CUATRO MILLONES SEISCIENTOS NOVENTA Y UN MIL VEINTIDOS PESOS M/CTE (\$1.844.691.022).

(x) Que el 26 de febrero de 2013 GTECH presentó recurso de reconsideración contra la Resolución N° 1-03-241-433-601-224-0091 del 25 de enero de 2013 ante la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá.

¹⁰ Por medio del cual, en el "ARTÍCULO PRIMERO: [se formulan cargos a GTECH] por presunta violación a los artículos 10 y 23 de la Resolución 8 del 5 de mayo de 2000 y su modificación Resolución Externa 2 del 17 de diciembre de 2010 de la Junta Directiva del Banco de la República, en concordancia con el numeral 5.1.7 de la Circular Reglamentaria DCIN 83 del 24 de febrero de 2011 y sus modificaciones del Banco de la República, por extinguir obligaciones por medios diferentes a los autorizados por el Régimen Cambiario (...)" "ARTÍCULO SEGUNDO: Proponer de conformidad con el artículo 11º del Decreto – Ley 2245 del 28 de junio de 2011, a la sociedad [GTECH] una multa por el valor de MIL OCHOCIENTOS CUARENTA Y CUATRO MILLONES SEISCIENTOS NOVENTA Y UN MIL VEINTIDOS PESOS COP (\$1.844.691.022,00) (...)" Visible a folios 70 y 71 ídem.

¹¹ Vista a folios N°s 13 a 57 (y 76 a 82) ídem.

¹² Expuesto por el doctor Alberto Boada, Secretario de la Junta Directiva del Banco de la República, visible a folio N° 87 del cuaderno de antecedentes administrativos.

¹³ Obrante a folios 106 a 111 ídem, o 26 a 31 del cuaderno N° 1.

(xi) Que el 26 de julio de 2013 la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá, expidió la Resolución N° 03-236-408-610-661 por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto en contra de la Resolución N° 1-03-241-433-601-224-0091 del 25 de enero de 2013¹⁴, confirmándola en todas sus partes.

1.1.2. Normas violadas y concepto de violación: La sociedad demandante acusa los actos administrativos demandados de ser contrarios a los artículos 29 de la C.P.; 23 de la Resolución Externa 8 de 2000 de la Junta Directiva del Banco de la República, con sus modificaciones; numeral 5.1.7 de la Circular Reglamentaria Externa DCIN-83 del Banco de la República, con sus modificaciones; 1711 a 1713 del Código Civil; y 25 del Decreto 2245 de 2011¹⁵. Al explicar el concepto de violación de estas disposiciones afirmó:

(i) Que la DIAN vulneró el artículo 29 de la C.P., en tanto que no tuvo en cuenta ni valoró bajo el principio de la sana crítica las pruebas presentadas en la actuación administrativa, interpretó indebidamente el numeral 5.1.7 de la Circular Reglamentaria Externa DCIN-83 del Banco de la República, realizó una imputación indebida de la infracción, violó el derecho de defensa, e incurrió en falsa motivación.

(ii) Que se vulneró el numeral 5.1.7¹⁶ de la Circular Reglamentaria Externa DCIN-83 del Banco de la República, norma que aunque exige a los particulares que las operaciones de endeudamiento externo se extingan mediante la canalización de las divisas a través del mercado cambiario o de una cuenta de compensación,

¹⁴ Obrante a folios 131 a 136 del cuaderno de antecedentes administrativos, o 33 a 38 del cuaderno N° 1.

¹⁵ "Por el cual se establece el Régimen Sancionatorio y el Procedimiento Administrativo Cambiario a seguir por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales"

¹⁶ Apartado transcrito por la sociedad demandante: "5.1.7. Cancelación del endeudamiento externo otorgado a residentes. Las obligaciones originadas en operaciones de endeudamiento externo se extinguen mediante la canalización del pago en divisas del mercado cambiario, lo cual se demuestra con el diligenciamiento de las declaraciones de cambio que los obligados deben presentar ante el IMC que canalice la operación o ante el BR cuando se efectúe el pago directamente en el exterior por parte del titular de una cuenta de compensación. (...) **En las situaciones que impidan o hayan impedido jurídicamente a los deudores el cumplimiento de la obligación de pago** de operaciones de endeudamiento externo (fuerza mayor, caso fortuito, inexistencia o inexigibilidad, **entre otras**), no será exigible la canalización del mismo a través del mercado cambiario. Estas situaciones deben ser demostradas ante la autoridad de control y vigilancia del régimen cambiario. La compensación de obligaciones no es admisible en estas operaciones". (Negritas agregadas por la parte actora).

también permite que los deudores no canalicen las divisas a través del mercado cambiario en los casos en que jurídicamente no deban realizar el pago, eventos se pueden configurar cuando por ejemplo se presentan, entre otros hechos, casos de inexistencia o inexigibilidad de la obligación, siendo la compensación el único medio vedado expresamente por la norma para extinguir obligaciones, de forma tal que los demás modos de extinción de éstas sí están permitidos, incluido la condonación; y que esta misma norma señala que las situaciones que den lugar a la cancelación del endeudamiento externo diferentes al pago deben ser demostradas ante la autoridad de control y vigilancia del régimen cambiario, a lo cual procedió GTECH, quien acreditó la situación que dio lugar a la inexistencia e inexigibilidad de la obligación.

Que la condonación sí es un medio idóneo para extinguir las obligaciones a la luz del Régimen Cambiario, si se tiene en cuenta que la sección 5.1.7. de la Circular Reglamentaria DCIN-83 no contempla de manera taxativa las causales que justifican la no canalización a través del mercado cambiario de obligaciones derivadas de endeudamientos externos, pues dentro de la redacción de la norma está incluida la expresión “entre otras”, lo que supone que el Banco de la República está reconociendo que cualquier medio consagrado en el ordenamiento jurídico que permita extinguir obligaciones se puede tener como causal que impida al deudor canalizar esos recursos, como es el caso de la condonación que, en sí misma, genera la inexistencia e inexigibilidad de la obligación; que la DIAN contraría lo señalado por el Banco de la República cuando indica que la condonación no se encuentra prevista en la legislación cambiaria como un medio válido para extinguir obligaciones sujetas a obligatoria canalización; y que si en gracia de discusión se aceptara que las causales de extinción de las obligaciones son taxativas y que por tanto la fuerza mayor, el caso fortuito, la inexistencia o la inexigibilidad, sean las únicas causas que impidan jurídicamente el pago, GTECH de todas formas estaría en ese escenario, pues el hecho que el proveedor haya condonado la deuda no solo significa que la obligación de pago se vuelve necesariamente inexigible sino además que es inexistente.

Que el Concepto JDS-03817 del Banco de la República indicó que la condonación sí es aceptada como uno de los eventos contemplados por la sección 5.1.7. de la Circular que le impiden al deudor la canalización del pago de obligaciones en

operaciones de endeudamiento externo siempre que (i) la situación que impidió el cumplimiento sea demostrada y (ii) se le informe al Banco de la República, por escrito, que el crédito no se va a pagar; que respecto del primer requisito obran en el cuaderno de antecedentes administrativos: (1) la comunicación enviada por el acreedor a GTECH en la que señala expresamente la condonación de la deuda, y (2) copia de la certificación expedida por el revisor fiscal en la que consta que la condonación fue objeto de recuperación de deducciones y por ende de contabilización por parte de GTECH como un ingreso para efectos del impuesto de renta, en virtud del artículo 195 del Estatuto Tributario¹⁷, con lo que el Estado se benefició al hacerse de más recursos por concepto de tal impuesto; que en cuanto al segundo requisito, obra a folio 5 del cuaderno de antecedentes administrativos, copia de la comunicación N° DER-BOG-27111 de 13 de junio de 2011, mediante la cual GTECH solicitó al Banco de la República la cancelación del registro o informe del crédito por cuanto éste no iba a ser pagado, como consecuencia de la condonación y la consecuente extinción de la deuda; que si GTECH hubiese realizado el pago de la deuda, habiendo sido esta condonada por su acreedor, habría realizado un pago sin causa jurídica y en consecuencia se habría producido un enriquecimiento sin justa causa en favor del proveedor o acreedor; y que, en consecuencia, es claro que GTECH cumplió con los presupuestos indicados por el Banco de la República, por lo que no infringió el régimen cambiario.

Que la DIAN está excediendo la interpretación¹⁸ de la norma citada al pretender que el proveedor extranjero no residente en Colombia le exponga las razones que lo motivaron a condonarle la deuda a GTECH, máxime cuando la norma lo que exige es que el deudor debe demostrar el hecho que dio lugar a que cesara la obligación de giro de divisas al exterior, no las razones que motivaron tal hecho.

¹⁷ **ARTICULO 195. DEDUCCIONES CUYA RECUPERACIÓN CONSTITUYEN RENTA LIQUIDA.** Constituyen renta líquida: 1. La recuperación de las cantidades concedidas en uno o varios años o períodos gravables como deducción de la renta bruta, por depreciación, pérdida de activos fijos, amortización de inversiones, deudas de dudoso o difícil cobro, deudas pérdidas o sin valor, pensiones de jubilación o invalidez, o cualquier otro concepto; hasta concurrencia del monto de la recuperación. 2. La distribución de las cantidades concedidas en años anteriores por concepto de reservas para protección o recuperación de activos, fomento económico y capitalización económica, o la destinación de tales reservas a finalidades diferentes.

¹⁸ Párrafo final de la hoja N° 7 de la Resolución N° 03-236-408-610-661 del 26 de julio del 2013, visible a folio N° 37 del cuaderno N° 1.

Que si en gracia de discusión se aceptara que el proveedor tuviera la obligación de exponer las razones de la condonación, puede observarse que en respuesta¹⁹ al requerimiento N° 1-03-248-427-1871²⁰ de la DIAN, GTECH sí suministró las razones que dieron lugar a la condonación de la deuda al apuntar que *“por decisión de la casa matriz, todos los saldos que existían entre las compañías vinculadas al Grupo Gtech en Colombia, se debían castigar y eliminar de sus estados financieros. Se adjunta carta de confirmación del vinculado Gtech Brasil de cancelación de la deuda”*; y que la DIAN no le otorgó ningún valor probatorio al certificado del revisor fiscal allegado por GTECH, limitándose a señalar que en éste no constaban las razones que motivaron al proveedor a condonar la deuda, desconociendo que el certificado otorgado por el revisor fiscal registra el ingreso que reconoció GTECH como resultado de dicha condonación, y que ello demuestra que la empresa no solo canceló el endeudamiento externo sin violar alguna disposición cambiaria, sino que además contable y tributariamente reflejó la operación en sus registros y obligaciones tributarias.

Que, por lo anterior, la DIAN violó el derecho de defensa al decidir sin valorar las pruebas y excederse en el sentido del numeral 5.1.7. de la Circular Reglamentaria Externa DCIN-83 del Banco de la República; y que la falta de razones jurídicas para desconocer que la condonación sí es un medio idóneo para extinguir obligaciones a la luz del régimen cambiario, como se desprende de la norma citada y del Concepto JDS-03817 del 23 de febrero de 2012, refleja una falsa motivación, en la medida en que la DIAN no parte de una apreciación razonable de la realidad de la operación y desconoce las pruebas aportadas en desdén de la legalidad y de los derechos que le asisten a GTECH.

(iii) Que la DIAN desconoció el artículo 25 del Decreto 2245 de 2011²¹, puesto que no analizó en conjunto cada una de las pruebas aportadas y las tuvo en cuenta

¹⁹ Del 24 de noviembre de 2011, visible a folios 13 y 14 del cuaderno de antecedentes administrativos.

²⁰ Oficio del 16 de noviembre de 2011 mediante el cual la DIAN le solicita a GTECH las explicaciones por las cuales se extinguió la obligación del pago de la deuda.

²¹ ARTÍCULO 25. Valoración probatoria. Las pruebas se valorarán en su conjunto conforme con las reglas de la sana crítica, atendiendo la naturaleza administrativa de la infracción cambiaria y la índole objetiva de la responsabilidad correspondiente. La valoración de las pruebas que fueron aportadas al expediente o practicadas dentro del período probatorio se hará en la resolución sancionatoria, en la que resuelva el recurso de reconsideración que procede contra esta última, o en la de terminación de la actuación administrativa cambiaria, según corresponda. Para la práctica y valoración de las pruebas serán admisibles todos los medios de prueba y la aplicación de todos los procedimientos y principios consagrados para el efecto, en los artículos 168 y siguientes del

sólo en perjuicio de GTECH, llegando a afirmar en la Resolución 1-03-241-433-601-224-0091 del 25 de enero de 2013 que *“la documentación aportada por la investigada no son copiosas para desvirtuar los cargos formulados”*.

Que los documentos aportados son demostrativos de lo siguiente: (1) El concepto del Banco de la República JDS-03817 del 23 de febrero de 2012 demuestra que la condonación sí es aceptable para efectos cambiarios como uno de los medios para extinguir obligaciones, sin que sea cierto que además se requiera demostrar los motivos que dieron lugar a dicha condonación, como equivocadamente lo entiende la DIAN; (2) El acto de la condonación suscrito por el proveedor del exterior, es un documento que demuestra que la deuda se condonó, que es inexistente y por ende no es exigible, pese a lo cual la DIAN señaló que de conformidad con las pruebas allegadas no le fue posible acreditar a GTECH la imposibilidad de cumplir con la obligación adquirida, cuando es palpable que el acto de condonación demuestra la imposibilidad de que GTECH realizara el pago de la deuda; y (3) El certificado del revisor fiscal da cuenta del tratamiento tributario y contable que se le dio a la operación como consecuencia de la condonación, pues es claro que el hecho de registrar la deuda como ingreso vía recuperación de deducciones es la forma más diáfana y legal de darle tratamiento a la cancelación de una deuda por cancelación; y (4) La respuesta de GTECH a la DIAN con ocasión de la investigación preliminar, da cuenta de las razones que dieron lugar a la cancelación de la deuda.

Que la DIAN incurre en falsa motivación al considerar que las pruebas aportadas no tienden a demostrar la imposibilidad jurídica de la realización del pago, pues en el documento en el que consta la condonación está demostrada tal imposibilidad jurídica.

(iv) Que la DIAN efectuó una indebida imputación de la infracción al considerar que la aplicable en este caso era la prevista en el numeral 3º del artículo 3º del Decreto 2245 de 2011²² que se refiere a extinguir obligaciones sujetas a

Código Contencioso Administrativo, 174 y siguientes del Código de Procedimiento Civil y específicamente en los artículos 742 a 749 y demás disposiciones concordantes del Estatuto Tributario, o en las normas que los adicionen o sustituyan.

²² ARTICULO 3. Sanción. Las personas naturales o jurídicas y demás entidades asimiladas a estas que infrinjan el régimen cambiario respecto de operaciones y obligaciones cuya vigilancia y control

obligatoria canalización por medios diferentes a los autorizados por el régimen cambiario; que el bien jurídico tutelado en estos casos es la canalización de divisas a través del mercado cambiario cuando se trate de operaciones de obligatoria canalización; que cuando la norma dice “medios diferentes” se refiere a que el obligado a canalizar divisas efectivamente lo haga a través del mercado cambiario y no por fuera del mismo, como sería por ejemplo cancelando una importación a través de una cuenta del mercado libre o en dinero en efectivo; que esta norma supone que efectivamente sí se extingue una obligación con divisas, pero sin canalizarlas a través del mercado cambiario; que la condonación no puede ser considerada como un “medio diferente”, en la medida en que a través de esta figura no hay pago de divisas, luego no se utilizan “medios diferentes a los autorizados”, pues claramente tales medios corresponden a la canalización de divisas cuando a ello se estuviere obligado; y que de acuerdo con lo probado en el expediente administrativo se tiene que GTECH no canceló la deuda a su proveedor con divisas, ya que ella fue condonada y en ese sentido se extinguió la obligación por un medio contemplado en la ley y autorizado por el Banco de la República.

Que en la resolución que impuso la sanción la DIAN no se pronunció frente al argumento de indebida imputación de la infracción, error que no puede ser corregido con el argumento vago y superfluo dado al desatarse el recurso de reconsideración consistente en que la DIAN en esa instancia dio cabal aplicación a los presupuestos legales previstos para el caso concreto.

Que la infracción invocada por la DIAN no se encuentra en las normas citadas por ella, en la medida en que dichas normas son sustantivas y no puede predicarse que este tipo de normas contengan infracciones, ya que estas se encuentran en regímenes sancionatorios y son normas taxativas; que la DIAN es la que viola el numeral 5.1.7 de la Circular DCIN-83 del Banco de la República, pues desconoce abiertamente que en dicho numeral constan las excepciones a la obligación de canalizar las divisas a través del mercado cambiario; y que, como se ha dicho, el

sea de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, serán sancionadas con la imposición de multa que se liquidará de la siguiente forma: (...) (Operaciones canalizables a través del mercado cambiario) (...) 3. Por extinguir las obligaciones sujetas a obligatoria canalización **por medios diferentes** a los autorizados por el régimen cambiario, se impondrá una multa del ciento por ciento (100%) del monto extinguido.

deudor deja de estar obligado cuando se le imposibilita realizar el pago, como sucede por ejemplo cuando se condona la deuda.

Que el régimen sancionatorio lo que busca proteger es que los pagos que son de obligatoria canalización, efectivamente se realicen a través del mercado cambiario, esto es, a través de un intermediario autorizado o de una cuenta de compensación, pero esto se presenta cuando efectivamente hay lugar al pago de una obligación, mas no cuando la obligación es inexistente y por lo tanto inexigible.

1.2.- La contestación de la demanda.

La demanda se notificó debidamente a la **DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN**, quien presentó escrito de contestación²³ en el que se opuso a las pretensiones de la demandante. Al respecto manifestó:

(i) Que en parte alguna de la normativa sustantiva cambiaria (Resolución Externa 8 de 2000 de la Junta Directiva del Banco de la República y Circular Reglamentaria Externa DCIN-83 del Banco de la República) se ha admitido de forma expresa que la condonación o remisión es un modo válido para la extinción de las obligaciones que deben ser canalizadas a través del mercado cambiario; que aunque la condonación es un modo de extinción de las obligaciones de acuerdo con el Derecho Privado, se debe tener en cuenta que la normativa cambiaria como parte del Derecho Público Económico, que protege un bien jurídico más amplio (el orden público económico del país), puede restringir los alcances de los acuerdos de voluntades de los administrados que contraten operaciones de cambio, de forma tal que las operaciones que son obligatoriamente canalizables a través del mercado cambiario no pueden dejarse al arbitrio de los contratantes; y que de conformidad con el inciso 2º del numeral 5 y el numeral 5.1.7. de la citada Circular solo es posible la no canalización del pago de la obligación si existió una situación que impida o haya impedido jurídicamente al deudor el cumplimiento de la obligación de pago de operaciones de endeudamiento externo, como son entre otras fuerza mayor, caso fortuito o

²³ Folios 83 a 89 del cuaderno N° 1.

inexistencia o inexigibilidad, las que en todo caso deben ser demostradas ante la autoridad de control y vigilancia del régimen cambiario.

(ii) Que el documento aportado por GTECH no supone una situación que impida o haya impedido jurídicamente el cumplimiento de la obligación de pago a través del mercado cambiario, si se tiene en cuenta que:

a.- Es la sociedad acreedora quien solicita que se considere extinguida la obligación, por lo que no se cumple el supuesto del citado numeral 5.1.7 de que sea el deudor quien esté impedido para el cumplimiento de la obligación de pago de las operaciones de endeudamiento externo;

b.- El documento emitido por GTECH BRAZIL en el que informa a su deudora que no es necesario el pago de una obligación por US\$1.015.050.01 no demuestra la imposibilidad jurídica de GTECH SUC COLOMBIA que le impidiera cumplir la obligación de pago contraída;

c.- El documento no indica que el acreedor en el exterior hubiera solicitado específicamente el no pago de la factura GT 002/07 BRA de 15 de enero de 2007;

d.- No se demuestra que la obligación de pago por el valor antes citado fuera inexistente o inexigible, por el contrario, correspondía a una obligación existente y exigible por el acreedor conforme a la mencionada factura de compra por concepto de mercancía efectivamente importada;

e.- El acreedor en el exterior solo indica una deuda pero no precisa su origen, lo cual era necesario si se tiene en cuenta la cantidad de operaciones con GTECH BRAZIL reportadas por el revisor fiscal por diferentes valores (US\$2.605.834.129, US\$811.032.850 y US\$1.794.801.278);

f.- La sola afirmación de la “extinción” de la obligación no es demostrativa de la causa de la extinción de la obligación y por tanto de la imposibilidad del pago;

g.- El acreedor solo señala que se considere extinguida una deuda y que no es necesario el pago, pero en ningún momento habla de condonación o remisión; y

h.- El documento que fue emitido por una sociedad en el exterior no se encuentra apostillado, por lo cual no puede considerarse plena prueba conforme al artículo 147 del C.P.C.

(iii) Que la regulación cambiaria del país no ha dejado al arbitrio de las partes contratantes acordar el perdón de los pagos de las operaciones canalizables, pues ello sería introducir una excepción que haría nugatoria las normas sobre pagos de las operaciones, convirtiendo en ilusorias las reglas que pretenden controlar tales pagos; y que el acreedor, por mera liberalidad, no está facultado para alterar la balanza de pagos.

(iv) Que el certificado del revisor fiscal de fecha 22 de noviembre de 2011 no se puede tener en cuenta, puesto que: a.- En él se afirma que los registros contables no fueron auditados, lo que demuestra que no existió una verificación de la operación ni de los documentos soportes que la originaron; b.- El certificado no se refiere a la verificación de los registros contables correspondientes a la factura de compra en el exterior GT 002/07 BRA por valor de US\$1.015.050.01, que generó la obligación de canalización por ese valor; c.- El documento tampoco se refiere al pago del impuesto sobre la renta, que por lo demás, no subsanaría la irregularidad cambiaria del caso de autos; y d.- El documento tampoco acredita que GTECH se hubiera encontrado en imposibilidad jurídica para realizar el pago de la obligación y la canalización de la citada factura GT 002/07 BRA, por lo que no cumple con las previsiones del numeral 5.1.7 de la Circular Reglamentaria DCIN-83 del 24 de febrero de 2011.

(v) Que el Concepto JDS-03817 del Secretario de la Junta Directiva del Banco de la República del 23 de febrero de 2012 sí se refiere a la condonación como modo de extinción de las obligaciones, pero también manifiesta que cuando el deudor considere que no tiene la obligación de pagar, se deben conservar los documentos que acrediten el monto, características y demás condiciones de la

operación que impidan el pago y presentarse ante la autoridad de control, elementos que no reúne el escueto documento expedido por GTECH BRAZIL en el que informa a su deudora que no es necesario el pago de la deuda por el monto de US\$1.015.050.01, sin mencionar de que obligación se trata.

Que el Concepto JDS-03817 también se refiere al cumplimiento de los requisitos para que la condonación sea un acto jurídico válido, los cuales tampoco se reúnen en el documento aportado por GTECH, puesto que: a.- No está demostrada la capacidad jurídica del señor JOHN RANDEL SIMOES, Director de Administración de GTECH BRAZIL, para tener por extinguida la obligación, y tampoco se aportó certificado de existencia y representación de GTECH BRAZIL en donde consten sus facultades (art. 1711 del C.C.); b.- No existe la insinuación mediante escritura pública ante notario para condonar un valor de US\$1.015.050.01 (arts. 1458 y 1712 del C.C.); y c- Se contraviene una norma de orden público, en este caso, atinente al mercado cambiario y que exige la canalización en él de las obligaciones contraídas en el exterior (art. 1458 del C.C.).

Que ante el incumplimiento de los requisitos necesarios para la existencia de un negocio jurídico válido y la ausencia de los requisitos exigidos por la legislación extranjera para que la sociedad GTECH BRAZIL pudiera condonar la deuda, de ninguna manera puede advertirse la existencia de una condonación de obligaciones, como lo pretende el demandante, afectando la balanza de pagos del país.

(vi) Que al haberse extinguido la obligación sujeta a obligatoria canalización por medios diferentes a los autorizados por el régimen cambiario se incurrió por parte de GTECH en una violación a dicho régimen²⁴, a la cual le correspondía la consecuencia jurídica sancionatoria prevista en el numeral 3 del artículo 3° del Decreto 2245 de 2011²⁵.

²⁴ Decreto 2245 de 2011 ARTÍCULO 2. Infracción cambiaria. La infracción cambiaria es una contravención administrativa de las disposiciones constitutivas del régimen cambiario 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 económico.

²⁵ Decreto 2245 de 2011 ARTÍCULO 3. ARTICULO 3. Sanción. Las personas naturales o jurídicas y demás entidades asimiladas a estas que infrinjan el régimen cambiario respecto de operaciones y obligaciones 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: [...] 3. Por extinguir las obligaciones sujetas a obligatoria canalización por medios diferentes a los

2.- SENTENCIA DE PRIMERA INSTANCIA

Al no prosperar ninguno de los cargos que fueron formulados por la sociedad demandante, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca mediante Sentencia del 9 de octubre de 2014 desestimó las súplicas de la demanda.

Negó la prosperidad del cargo de falsa motivación de los actos acusados, pues éstos fueron fundamentados de manera congruente, coherente y soportada en las normas cambiarias. Al respecto afirmó:

(i) Que el régimen cambiario²⁶ es claro en determinar que las obligaciones derivadas de la importación de bienes deben canalizarse mediante su pago o reintegro de divisas a través del mercado cambiario, salvo las excepciones previstas expresamente por el Banco de la República; que el numeral 5.1.7. de la Circular Externa DCIN-83 prevé que en las situaciones que impidan o hayan impedido jurídicamente a los deudores el cumplimiento de la obligación de pago de operaciones de endeudamiento externo (fuerza mayor, caso fortuito, inexistencia o inexigibilidad, entre otras), no será exigible la canalización del mismo a través del mercado cambiario, condicionado a que tales situaciones deben ser demostradas ante la autoridad de control y vigilancia del régimen cambiario, y prohibiendo expresamente la figura de la compensación en estas operaciones; y que las obligaciones cambiarias contraídas por GTECH por razón de la importación de equipos del extranjero no se extinguieron en cumplimiento de lo dispuesto en el citado numeral, pues éste no contempla la figura de la condonación como modo de extinguir las obligaciones cambiarias.

(ii) Que en este caso se presentó una situación excepcional y atípica consistente en que el proveedor de los bienes en el exterior le condonó a GTECH la deuda contraía por la importación de los bienes, situación que la demandante arguye en su favor al interpretar erróneamente que este medio de extinción de la obligación

autorizados por el régimen cambiario, se impondrá una multa del ciento por ciento (100%) del monto extinguido.”

²⁶ Resolución Externa 8 de 2000 de la Junta Directiva del Banco de la República (arts. 7, 10 y 23) y Circular Externa DCIN-83 del Banco de la República (numeral 5.1.7.).

está incluido dentro de la expresión “entre otras” del numeral 5.1.7. de la Circular DCIN-83 por hacerse inexistente la obligación debido a la condonación, pero sin haber acreditado, por un lado, las circunstancias que le imposibilitaron el pago a través del mercado cambiario, ni tampoco, la validez de la operación referida.

(iii) Que aun aceptando la hipótesis de la aplicación de la condonación para efectos de cancelar el endeudamiento externo a residentes, GTECH no acreditó todos los requisitos exigidos por la legislación²⁷ para la perfección de la operación, puesto que: a.- No se evidencia que John Randal Simoes, (firmante de la carta en que presuntamente se condona la deuda), tenga la capacidad legal de perdonar una deuda por el valor de US\$1.015.050,01, por cuanto no se aportó el certificado de existencia y representación legal de GTECH DO BRASIL LTDA., o documento equivalente que precise sus facultades, expedido de conformidad con las disposiciones legales pertinentes de ese país; b.- No existe solicitud de insinuación ante notario para condonar el valor de US\$1.015.050,01, la cual es exigida por el artículo 1458 del Código Civil relativo a la autorización de donaciones en razón al monto; y c.- Existió contravención de una disposición legal, en la medida en que la condonación no se adecúa al ordenamiento civil aplicable por expresa remisión del artículo 822 del Código de Comercio.

(iv) Que la carta de presunta condonación de la deuda es una copia simple que incumple con lo establecido en la cadena de legalización del documento por parte del país de origen, según lo previsto en la Resolución 4300 del 24 de julio de 2012²⁸.

(v) Que se estaría contraviniendo una norma de orden público superior atinente al mercado cambiario que exige la canalización de las obligaciones contraídas en el exterior y que constituyen endeudamiento mediante los modos expresamente autorizados, puesto que la condonación no está prevista como uno de los modos de extinción de las obligaciones cambiarias.

²⁷ Artículos 1458, 1711 y 1712 del Código Civil.

²⁸ Por la cual se establece el procedimiento para la legalización de documentos extranjeros que deban surtir efectos en Colombia.

(vi) Que el acreedor extranjero no detalló ni motivó la deuda condonada en lo referente a las facturas y declaraciones de importación que amparaban los bienes, limitándose a expresar que ya no era necesario el pago de la cantidad adeudada (US\$1.015.050,01), y que por lo mismo debía ser borrada de la contabilidad de GTECH como pasivo.

(vii) Que frente al Concepto JDS-03817 del 23 de febrero de 2002 es preciso señalar que no es cierto que cualquier medio consagrado en el ordenamiento jurídico colombiano que permita extinguir obligaciones sea aceptable desde el punto de vista cambiario, por tratarse de normas de orden público, y que se debe entender que las excepciones del régimen cambiario para extinguir obligaciones corresponden a situaciones que imposibiliten al deudor el cumplimiento de la obligación de pago, y no del acreedor extranjero, en tanto que al provenir de la mera liberalidad de éste, se estaría alterando la balanza de pagos, bien jurídico amparado por el régimen cambiario.

(viii) Que no hubo indebida imputación de la infracción por parte de la DIAN, ya que está evidenciado que GTECH obró al margen de lo autorizado al utilizar un medio diferente para cancelar obligaciones cambiarias derivadas de operaciones de comercio exterior, cuyo pago debió hacerse canalizando los recursos en el mercado cambiario, conducta que se enmarca en el numeral 3 del artículo 3 del Decreto 2245 de 2011.

Negó también la prosperidad del cargo de violación al debido proceso. Como fundamento de esta decisión señaló:

(i) Que del análisis de las pruebas que la demandante alega que no fueron tenidas en cuenta por la DIAN, se encuentra que éstas no soportan de manera alguna las situaciones previstas en la ley que impidieran jurídicamente a GTECH cumplir con sus obligaciones cambiarias.

(ii) Que la demostración de la imposibilidad del cumplimiento de la obligación para cualquiera de las situaciones determinadas por el régimen cambiario (fuerza

mayor, caso fortuito, inexistencia o inexigibilidad, entre otras) no consiste en demostrar contablemente y a nivel corporativo el procedimiento realizado por la sociedad investigada para dar por terminada la obligación por el valor de la suma adeudada, pues lo que pretende la normatividad cambiaria es que le sean demostradas las razones por las cuales dicha obligación no fue atendida, esto es, que se expusieran los motivos por los cuales GTECH BRASIL LTDA consideró que el pago de la deuda contraída no era necesario, lo cual no se puede concluir ni con la certificación del revisor fiscal, ni con la carta con la que la sociedad extranjera pretendía explicar que la deuda se considera extinguida, ya que en esta no se exponen las razones que requiere el régimen cambiario para considerar que la obligación adquirida por las partes era imposible de cumplir por GTECH, máxime cuando ni siquiera se relacionaron las facturas ni las declaraciones de importación para precisar a cuáles deudas se refería la carta de condonación.

(iii) Que la DIAN, mediante las decisiones aquí demandadas, atendió la normativa constitucional y legal vigente aplicable al caso frente a la competencia sancionatoria que le asiste a la DIAN respecto de sus vigilados, observando el debido proceso al permitir el ejercicio del derecho de contradicción y defensa a GTECH.

Finalmente, **condenó en costas a la demandante**, de conformidad con el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011.

3.- RECURSO DE APELACIÓN

Inconforme con el fallo de primera instancia, la sociedad GTECH FOREIGN CORPORATION COLOMBIA lo apeló, señalando como motivos de disenso los siguientes:

(i) Que la condonación sí es un medio idóneo para extinguir obligaciones a la luz del régimen cambiario, pues la Sección 5.1.7 de la Circular Reglamentaria DCIN-83 no contempla de manera taxativa sino enunciativa las causales que justifican la no canalización a través del mercado cambiario de obligaciones derivadas de

endeudamientos externos, a tal punto que dentro de la redacción de la norma está incluida la expresión “entre otras”, lo cual supone que el Banco de la República está reconociendo que además de la fuerza mayor, el caso fortuito, la inexistencia o la inexigibilidad pueden existir otras causas que impidan igualmente al deudor canalizar esos recursos, como es el caso de la condonación que, en sí misma, genera la inexistencia e inexigibilidad de la obligación; que la fuerza mayor, el caso fortuito, la inexistencia o la inexigibilidad son medios de extinción enunciativos; que aunque se trata de normas de orden público no quiere decir que si los mecanismos para extinguir obligaciones no están consagrados expresamente éstos se encuentre prohibidos²⁹; que para que la condonación estuviera legalmente prohibida tendría que establecerse así la norma sustantiva, como sí sucede por ejemplo con la compensación, que está expresamente excluida; y que si en gracia de discusión se aceptara que las causales son taxativas y que por tanto la fuerza mayor, el caso fortuito, la inexistencia o la inexigibilidad son las únicas causas que impiden jurídicamente el pago, GTECH de igual forma estaría en ese escenario, pues el hecho de que el proveedor haya condonado una deuda significa que la obligación de pago se vuelve necesariamente inexigible porque la misma se extinguió; es decir, que además de todo es inexistente.

Que tanto la DIAN como el Tribunal negaron que la condonación se encuentre dentro del término “entre otras”, pero no indicaron lo que debe entenderse por dicho término o los eventos que pueden considerarse dentro de este, lo que hace que la norma no sea eficaz, desconociéndose el principio consistente en que las normas jurídicas deben producir los efectos que se buscan con su expedición.

(ii) Que se ha violado también el principio de confianza legítima, como quiera que cuando GTECH le presentó al Banco de la República la cancelación del endeudamiento externo, nunca le cuestionó la operación, no la rechazó o le exigió alguna formalidad para ello, y por esa razón GTECH actuó bajo la confianza de que no estaba infringiendo el régimen cambiario, máxime cuando actuó bajo las consideraciones del Concepto JDS-03817 del 23 de febrero de 2012.

²⁹ Considera que la interpretación que en este punto hace la DIAN es contraria al principio de legalidad.

Que el mencionado concepto expedido por el Banco de la República avaló la condonación como uno de los eventos que le impiden al deudor la canalización del pago de obligaciones derivadas de operaciones de endeudamiento externo siempre que (i) la situación que impidió el cumplimiento de la obligación sea demostrada y (ii) se le informe al Banco de la República, por escrito, que el crédito no se va a cancelar; que respecto del primer requisito obran en el cuaderno de antecedentes administrativos: (1) la comunicación enviada por el acreedor a GTECH en la que señala expresamente la condonación de la deuda, y (2) copia de la certificación expedida por el revisor fiscal en la que consta que la condonación fue objeto de recuperación de deducciones y por ende de contabilización por parte de GTECH como un ingreso para efectos del impuesto de renta, en virtud del artículo 195 del Estatuto Tributario, con lo que el Estado se benefició al hacerse de más recursos por concepto de tal impuesto; que en cuanto al segundo requisito, obra a folio 5 del cuaderno de antecedentes administrativos, copia de la comunicación N° DER-BOG-27111 de 13 de junio de 2011, mediante la cual GTECH solicitó al Banco de la República la cancelación del registro o informe del crédito por cuanto éste no iba a ser pagado, como consecuencia de la condonación y la consecuente extinción de la deuda; que si GTECH hubiese realizado el pago de la deuda, habiendo sido esta condonada por su acreedor, habría realizado un pago sin causa jurídica y en consecuencia se habría producido un enriquecimiento sin justa causa en favor del proveedor o acreedor; y que, en consecuencia, es claro que GTECH cumplió con los presupuestos indicados por el Banco de la República, por lo que no infringió el régimen cambiario.

Que la DIAN y el Tribunal están excediendo la interpretación de la norma al pretender que el proveedor extranjero no residente en Colombia le exponga las razones que lo motivaron a condonarle la deuda a GTECH, máxime cuando lo que aquella exige es que el deudor debe demostrar el hecho que dio lugar a que cesara la obligación de giro de divisas al exterior, no las razones que motivaron tal hecho.

Que si en gracia de discusión se aceptara que el proveedor tuviera la obligación de exponer las razones de la condonación, puede observarse que en respuesta al requerimiento N° 1-03-248-427-1871 de la DIAN, GTECH sí suministró las razones que dieron lugar a la condonación de la deuda al apuntar que *“por decisión de la*

casa matriz, todos los saldos que existían entre las compañías vinculadas al Grupo Gtech en Colombia, se debían castigar y eliminar de sus estados financieros. Se adjunta carta de confirmación del vinculado Gtech Brasil de cancelación de la deuda”; y que el hecho de que la DIAN ni el Tribunal hayan tenido en cuenta la respuesta del 24 de noviembre de 2012, así como todas las pruebas aportadas, conlleva a una falsa motivación que no puede ser avalada.

(iii) Que tanto la DIAN como el Tribunal pretenden inducir al representante legal de GTECH a que viole el régimen de las Sociedades en Colombia, específicamente los deberes legales y de las responsabilidades de los administradores consagrados en los artículos 23 de la Ley 222 de 1995³⁰ y 200 del Código de Comercio³¹: si GTECH hubiera canalizado el pago a través del mercado cambiario, aun después de haber recibido la comunicación del proveedor sobre la condonación de la deuda, además de haber hecho incurrir al proveedor en enriquecimiento sin causa, habría dado lugar a la violación de las citadas normas por parte del administrador, pues éste efectuaría pagos sin causa jurídica y realizaría acciones en contravía de las decisiones de su proveedor y casa matriz.

³⁰ **ARTICULO 23. DEBERES DE LOS ADMINISTRADORES.** Los administradores deben obrar de buena fe, con lealtad y con la diligencia de un buen hombre de negocios. Sus actuaciones se cumplirán en interés de la sociedad, teniendo en cuenta los intereses de sus asociados. En el cumplimiento de su función los administradores deberán: 1. Realizar los esfuerzos conducentes al adecuado desarrollo del objeto social. 2. Velar por el estricto cumplimiento de las disposiciones legales o estatutarias. 3. Velar porque se permita la adecuada realización de las funciones encomendadas a la revisoría fiscal. 4. Guardar y proteger la reserva comercial e industrial de la sociedad. 5. Abstenerse de utilizar indebidamente información privilegiada. 6. Dar un trato equitativo a todos los socios y respetar el ejercicio del derecho de inspección de todos ellos. 7. Abstenerse de participar por sí o por interpuesta persona en interés personal o de terceros, en actividades que impliquen competencia con la sociedad o en actos respecto de los cuales exista conflicto de intereses, salvo autorización expresa de la junta de socios o asamblea general de accionistas. En estos casos, el administrador suministrará al órgano social correspondiente toda la información que sea relevante para la toma de la decisión. De la respectiva determinación deberá excluirse el voto del administrador, si fuere socio. En todo caso, la autorización de la junta de socios o asamblea general de accionistas sólo podrá otorgarse cuando el acto no perjudique los intereses de la sociedad.

³¹ **ARTÍCULO 200. <RESPONSABILIDAD DE ADMINISTRADORES>.** <Artículo subrogado por el artículo 24 de la Ley 222 de 1995. El nuevo texto es el siguiente:> Los administradores responderán solidaria e ilimitadamente de los perjuicios que por dolo o culpa ocasionen a la sociedad, a los socios o a terceros. No estarán sujetos a dicha responsabilidad, quienes no hayan tenido conocimiento de la acción u omisión o hayan votado en contra, siempre y cuando no la ejecuten. En los casos de incumplimiento o extralimitación de sus funciones, violación de la ley o de los estatutos, se presumirá la culpa del administrador. De igual manera se presumirá la culpa cuando los administradores hayan propuesto o ejecutado la decisión sobre distribución de utilidades en contravención a lo prescrito en el artículo 151 del Código de Comercio y demás normas sobre la materia. En estos casos el administrador responderá por las sumas dejadas de repartir o distribuidas en exceso y por los perjuicios a que haya lugar. Si el administrador es persona jurídica, la responsabilidad respectiva será de ella y de quien actúe como su representante legal. Se tendrán por no escritas las cláusulas del contrato social que tiendan a absolver a los administradores de las responsabilidades ante dichas o a limitarlas al importe de las cauciones que hayan prestado para ejercer sus cargos.

(iv) Que tanto la DIAN como el Tribunal desconocieron las pruebas que acreditan la legalidad de su actuación. Afirmó, en ese sentido:

iv.1. Que el documento suscrito por el acreedor no residente en Colombia demuestra su voluntad de extinguir la obligación, la cual sí se encuentra plenamente identificada e individualizada al señalar el valor exacto de la deuda, esto es, la suma de US\$1.015.050.01 que equivale a \$1.844.691.022, según la tasa de cambio aplicada por la DIAN; que la entidad demandada como el Tribunal incurren en el error de pretender que dicho documento estuviera apostillado, pues esa formalidad solo es exigible tratándose de documentos públicos y no de privados como éste (art. 259 del C.P.C.³²), el cual además es un documento emanado de un tercero que debió ser apreciado sin necesidad de ratificación, salvo que la parte contraria la solicitara (arts. 272 y 277 C.P.C.³³), lo cual no ocurrió en este caso ni en la vía administrativa ni en el curso del proceso; y que, en ese sentido, el documento privado se presume legal y es plenamente válido para demostrar la imposibilidad e inexigibilidad del pago.

Que no podía la sentencia exigir que se demostrara la capacidad legal de quien suscribe el documento, ya que de esa forma estaríamos ante una aplicación extraterritorial de la ley colombiana al imponerle una obligación a una persona que no es residente en Colombia.

³² **ARTÍCULO 259.** Los documentos públicos otorgados en país extranjero por funcionario de éste o con su intervención, deberán presentarse debidamente autenticados por el cónsul o agente diplomático de la República, y en su defecto por el de una nación amiga, lo cual hace presumir que se otorgaron conforme a la ley del respectivo país. La firma del cónsul o agente diplomático se abonará por el Ministerio de Relaciones Exteriores de Colombia, y si se trata de agentes consulares de un país amigo, se autenticará previamente por el funcionario competente del mismo y los de éste por el cónsul colombiano.

³³ **ARTÍCULO 272.** El que presente un documento privado en original o reproducción mecánica, podrá pedir su reconocimiento por el autor, sus herederos, un mandatario con facultades para obligar al mandante en actos de la misma índole, o el representante de la persona jurídica a quien se atribuye. El juez señalará fecha y hora para la diligencia, mediante auto que se notificará por estado a las partes; cuando se trate de un tercero, la notificación se le hará como disponen los numerales 1. y 2. del artículo 320. Si el documento está suscrito por mandatario, se podrá citar indistintamente a éste o a su mandante, y el reconocimiento que hiciere el primero producirá todos sus efectos, si aparece probado el mandato en la fecha del documento.

ARTÍCULO 277. Salvo disposición en contrario los documentos privados de terceros sólo se estimarán por el juez. 1. Si siendo de naturaleza dispositiva o simplemente representativa son auténticos de conformidad con el artículo 252. 2. Los documentos privados de contenido declarativo, se apreciarán por el juez sin necesidad de ratificar su contenido, salvo que la parte contraria solicite ratificación.

Que la DIAN y el Tribunal incurren en una contradicción, pues por un lado señalan que la imposibilidad del pago debe ser demostrada, pero por el otro sostienen que la condonación no genera la imposibilidad del pago: "...en este caso está probado que GTECH no podía hacer el pago como consecuencia de la condonación realizada por el proveedor; no obstante, probada la condonación, como está demostrado en el presente caso, señalan que la condonación no genera imposibilidad del pago"; y que es errada entonces la interpretación que sugiere que cuando la deuda se condona, la obligación sigue existiendo y por lo tanto el pago debe hacerse, pues "¿Cómo podría una condonación de una deuda, no generar la imposibilidad de pago?".

Que la DIAN como el Tribunal confunden la condonación con la donación prevista en el artículo 1443 del C.C.³⁴; que la ley colombiana no le es aplicable a un extranjero no residente en Colombia, y en esa medida el requisito de la insinuación de la condonación no le es exigible al acreedor, por cuanto el artículo 1458 del C.C.³⁵ establece que la insinuación se eleva a escritura pública ante el notario del domicilio del donante, y aquí el proveedor no es residente en Colombia y por ende no tiene el domicilio exigido; que no se requiere la prueba de la representación legal de quien suscribió el documento, ya que esta solo es necesaria cuando alguien en Colombia va a ejercer actividades en su nombre; que la condonación es un acto unilateral realizado en el exterior y que tuvo efectos, motivo por el cual las autoridades colombianas no pueden hacer una aplicación extraterritorial para verificar si quien suscribió el documento era capaz o no, ya que, además, el documento se presume válido (la DIAN no solicitó su ratificación ni lo tachó de falso); y que los efectos de la condonación en el exterior serán objeto de investigación por parte de las autoridades del país en el que se realizó.

iv.2. Que la DIAN y el Tribunal vulneraron el artículo 228 de la C.P. que impone hacer prevalecer el derecho sustancial sobre el formal, pues dejaron de reconocer que la condonación sí es un medio permitido por el régimen cambiario para extinguir obligaciones y negaron todo valor probatorio a los documentos que

³⁴ **ARTICULO 1443.** La donación entre vivos es un acto por el cual una persona transfiere, gratuita e irrevocablemente, una parte de sus bienes a otra persona que la acepta.

³⁵ **ARTICULO 1458.** Corresponde al notario autorizar mediante escritura pública las donaciones cuyo valor excedan la suma de cincuenta (50) salarios mínimos mensuales, siempre que donante y donatario sean plenamente capaces, lo soliciten de común acuerdo y no se contravenga ninguna disposición legal. Las donaciones cuyo valor sea igual o inferior a cincuenta (50) salarios mínimos mensuales, no requieren insinuación.

prueban la inexistencia e inexigibilidad de la obligación, como consecuencia de dicha condonación.

iv.3. Que la DIAN y el Tribunal desconocieron que el Banco de la República, mediante Concepto JDS-03817 del 23 de febrero de 2012 estableció que la condonación sí es permitida como modo de extinción de obligaciones cambiarias; y que no obstante haberse inventado que el deudor debe exponer las razones que motivaron al acreedor a condonar la deuda, GTECH sí demostró y suministró las razones que dieron motivo a la cancelación de la deuda, solo que éstas no fueron valoradas por la demandada ni mucho menos por el *a quo*.

iv.4. Que la certificación del revisor fiscal demuestra el tratamiento contable y tributario que GTECH le dio a la condonación de la deuda; que este documento prueba que la sociedad reconoció un ingreso el cual declaró y pagó en su impuesto de renta; que GTECH nunca dedujo un gasto; que el hecho de registrar la deuda como ingreso vía recuperación de deducciones es la forma más diáfana y legal de darle tratamiento a la cancelación de una deuda por condonación; que es claro que la certificación no señala las causas de la condonación (que constan en el documento privado mencionado párrafos atrás), puesto que el revisor fiscal solo puede certificar hechos económicos registrados en la contabilidad que audita; y que ni la DIAN ni el Tribunal consideraron las razones dadas por el proveedor para cancelar la deuda señaladas a folio 14 del expediente administrativo.

(v) Que hubo indebida imputación de la infracción al considerarse que la aplicable en este caso era la prevista en el numeral 3º del artículo 3º del Decreto 2245 de 2011³⁶ que se refiere a extinguir obligaciones sujetas a obligatoria canalización por medios diferentes a los autorizados por el régimen cambiario; que el bien jurídico tutelado en estos casos es la canalización de divisas a través del mercado cambiario cuando se trate de operaciones de obligatoria canalización; que cuando la norma dice “medios diferentes” se refiere a que el obligado a canalizar divisas

³⁶ ARTICULO 3. Sanción. Las personas naturales o jurídicas y demás entidades asimiladas a estas que infrinjan el régimen cambiario respecto de operaciones y obligaciones cuya vigilancia y control sea de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, serán sancionadas con la imposición de multa que se liquidará de la siguiente forma: (...) (Operaciones canalizables a través del mercado cambiario) (...) 3. Por extinguir las obligaciones sujetas a obligatoria canalización **por medios diferentes** a los autorizados por el régimen cambiario, se impondrá una multa del ciento por ciento (100%) del monto extinguido.

efectivamente lo haga a través del mercado cambiario y no por fuera del mismo, como sería por ejemplo cancelando una importación a través de una cuenta del mercado libre o en dinero en efectivo; que esta norma supone que efectivamente sí se extingue una obligación con divisas, pero sin canalizarlas a través del mercado cambiario; que la condonación no puede ser considerada como un “medio diferente”, en la medida en que a través de esta figura no hay pago de divisas, luego no se utilizan “medios diferentes a los autorizados”, pues claramente tales medios corresponden a la canalización de divisas cuando a ello se estuviere obligado; que la infracción invocada por la DIAN sería aplicable al caso concreto si GTECH hubiera cancelado la deuda pagando con recursos propios o de terceros pero sin canalizar el monto de dicha deuda a través del mercado cambiario: en este caso sí estaría extinguiendo la obligación sujeta a obligatoria canalización por un medio diferente al autorizado por el régimen cambiario; que de acuerdo con lo probado en el expediente administrativo se tiene que GTECH no canceló la deuda a su proveedor con divisas, ya que ella fue condonada y en ese sentido se extinguió la obligación por un medio contemplado en la ley y autorizado por el Banco de la República; que la DIAN es la que viola el numeral 5.1.7 de la Circular DCIN-83 del Banco de la República, pues desconoce abiertamente que en dicho numeral constan las excepciones a la obligación de canalizar las divisas a través del mercado cambiario; que, como se ha dicho, el deudor deja de estar obligado cuando se le imposibilita realizar el pago, como sucede por ejemplo cuando se condona la deuda; y que el régimen sancionatorio lo que busca proteger es que los pagos que son de obligatoria canalización, efectivamente se realicen a través del mercado cambiario, es decir a través de un intermediario autorizado o de una cuenta de compensación, y en este caso no hubo tal pago dada la condonación.

(vi) Que se opone a la condena en costas, por cuanto el artículo 188 del CPACA señala que no habrá tal cuando se ventile un interés público, y que en el caso de autos se está discutiendo la imposición de una sanción cambiaria, o sea, una multa administrativa que tiene interés público; y que en el auto admisorio de la demanda el Tribunal ordenó el pago del monto de setenta mil pesos (\$70.000) como gastos ordinarios del proceso, suma que fue debidamente consignada y acreditada a folios 61 y 62 del cuaderno principal.

4.- ALEGATOS DE CONCLUSIÓN EN SEGUNDA INSTANCIA Y POSICIÓN DEL MINISTERIO PÚBLICO

4.1. La parte actora reiteró³⁷ los argumentos expuestos en el recurso de apelación contra el fallo de primera instancia y solicitó que la sentencia de primera instancia sea revocada y se declare la nulidad de los actos administrativos demandados.

4.2. La parte demandada reiteró igualmente las razones de defensa expuestas a lo largo del proceso³⁸.

4.3. El Ministerio Público guardó silencio.

5.- CONSIDERACIONES DE LA SALA

5.1. Los actos administrativos demandados.

Se solicita en este asunto la nulidad de las Resoluciones números 1-03-241-433-601-224-0091 del 25 de enero de 2013 y 03-236-408-610-661 del 26 de julio de 2013, expedidas por la Dirección Seccional de Adunas de Bogotá, por las cuales se impone a la sociedad GTECH FOREIGN CORPORATION SUCURSAL COLOMBIA una **multa** por valor de **MIL OCHOCIENTOS CUARTENTA Y CUATRO MILLONES SEISCIENTOS NOVENTA Y UN MIL VEINTIDOS PESOS M/CTE (\$1.844.691.022)**, por violación a los artículos 10 y 23 de la Resolución Externa 2 del 17 de diciembre de 2010 de la Junta Directiva del Banco de la República, en concordancia con el numeral 5.1.7 de la Circular Reglamentaria DCIN 83 del 24 de febrero de 2011 y sus modificaciones del Banco de la República, por extinguir obligaciones por medios diferentes a los autorizados por el régimen cambiario.

5.2. El problema jurídico a resolver en esta instancia y delimitación de la competencia de la Sala.

³⁷ Mediante escrito de “alegatos de conclusión de segunda instancia” obrante a folios 15 a 31 del cuaderno N° 3 del expediente.

³⁸ Mediante escrito de “alegatos de segunda instancia”, visto a folios 11 a 14 del cuaderno N° 3 del expediente.

Como quiera que la presente instancia se encuentra delimitada rigurosamente por los términos de la impugnación presentada, la Sala se ocupará de establecer:

(i) Si existió o no indebida imputación de la infracción cambiaria a la sociedad GTECH;

(ii) Si a la luz del régimen cambiario la condonación constituye o no un modo válido de extinción de las obligaciones cambiarias de obligatoria canalización en el mercado cambiario y si deben acreditarse los motivos que dieron lugar a ella, y

(iii) En caso de que sea afirmativa la respuesta al anterior cuestionamiento, si es exigible a GTECH BRAZIL el cumplimiento de las formalidades establecidas en la ley nacional para la condonación, habida cuenta de su condición de extranjero no residente, y si el documento aportado por GTECH cumple con todos los requisitos exigidos por la ley para la perfección de la condonación y puede ser tenido como una prueba válida en el proceso.

En el recurso de apelación plantea también la demandante: (i) que la DIAN vulneró el principio de confianza legítima, como quiera que cuando GTECH le presentó al Banco de la República la cancelación del endeudamiento externo, nunca le cuestionó la operación, no la rechazó o le exigió alguna formalidad para ello, y por esa razón GTECH actuó bajo la confianza de que no estaba infringiendo el régimen cambiario, máxime cuando actuó bajo las consideraciones del Concepto JDS-03817 del 23 de febrero de 2012 de esa entidad; y (ii) que a través de los actos acusados se avalaría la realización de pagos sin causa jurídica, lo que se traduciría en la violación de los artículos 23 de la Ley 222 de 1995 y 200 del Código de Comercio que consagran el alcance de los deberes legales y de las responsabilidades de los administradores de las sociedades.

La Sala no se referirá a estos motivos de impugnación, como quiera que envuelven nuevos cargos de nulidad que no fueron planteados con la demanda, que es la oportunidad procesal para hacerlo (art. 137 numeral 4 del C.C.A.).

5.3.- Análisis de la impugnación.

5.3.1. La infracción cambiaria imputada a la demandante.

5.3.1.1. Lo alegado por la actora.

Para GTECH existió una indebida imputación de la infracción cambiaria, pues equivocadamente se consideró que la aplicable en este asunto era la prevista en el numeral 3º del artículo 3º del Decreto 2245 de 2011, que se refiere a extinguir obligaciones sujetas a obligatoria canalización por medios diferentes a los autorizados por el régimen cambiario. Aduce a este respecto:

- Que el bien jurídico tutelado en estos casos es la canalización de divisas a través del mercado cambiario cuando se trate de operaciones de obligatoria canalización;
- Que cuando la norma dice “medios diferentes” se refiere a que el obligado a canalizar divisas efectivamente lo haga a través del mercado cambiario y no por fuera del mismo, como sería por ejemplo cancelando una importación a través de una cuenta del mercado libre o en dinero en efectivo;
- Que esta norma supone que efectivamente sí se extingue una obligación con divisas, pero sin canalizarlas a través del mercado cambiario;
- Que la condonación no puede ser considerada como un “medio diferente”, en la medida en que a través de esta figura no hay pago de divisas, luego no se utilizan “medios diferentes a los autorizados”, pues claramente tales medios corresponden a la canalización de divisas cuando a ello se estuviere obligado;
- Que la infracción invocada por la DIAN sería aplicable al caso concreto si GTECH hubiera cancelado la deuda pagando con recursos propios o de terceros pero sin canalizar el monto de dicha deuda a través del mercado cambiario: en este caso sí estaría extinguiendo la obligación sujeta a obligatoria canalización por un medio diferente al autorizado por el régimen cambiario.

- Que de acuerdo con lo probado en el expediente administrativo se tiene que GTECH no canceló la deuda a su proveedor con divisas, ya que ella fue condonada y en ese sentido se extinguió la obligación por un medio contemplado en la ley y autorizado por el Banco de la República;
- Que la DIAN es la que viola el numeral 5.1.7 de la Circular DCIN-83 del Banco de la República, pues desconoce abiertamente que en dicho numeral constan las excepciones a la obligación de canalizar las divisas a través del mercado cambiario;
- Que el deudor deja de estar obligado cuando se le imposibilita realizar el pago, como sucede por ejemplo cuando se condona la deuda; y
- Que el régimen sancionatorio lo que busca proteger es que los pagos que son de obligatoria canalización, efectivamente se realicen a través del mercado cambiario, es decir a través de un intermediario autorizado o de una cuenta de compensación, y en este caso no hubo tal pago dada la condonación.

5.3.1.2. Lo señalado en los actos acusados.

Según consta en los actos antecedentes administrativos de los actos acusados, la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá a través del Auto No. 1-03-248-427-301-24 del 18 de enero de 2012³⁹ resolvió “Formular cargos a la sociedad GETECH FOREIGN HOLDINGS CORPORATION SUCURSAL COLOMBIA [...] por presunta violación a los artículos 10 y 23 de la Resolución 8 del 5 de mayo de 2000 y su modificación Resolución Externa 2 del 17 de diciembre de 2010 de la Junta Directiva del Banco de la República, en concordancia con el numeral 5.1.7 de la Circular Reglamentaria DCIN 83 del 24 de febrero de 2011 y sus modificaciones del Banco de la República, **por extinguir obligaciones por medios diferentes a los autorizados por el Régimen Cambiario**, de acuerdo con lo expuesto en la parte motiva de este Acto Administrativo”. En las consideraciones de este Auto, se lee lo siguiente:

“ANÁLISIS Y CONCLUSIONES

³⁹ Folios 70 y 71 del cuaderno anexo de antecedentes administrativos.

Analizada la información registrada en el cuadro No. 1 se observa que el investigado importó mercancía con Declaraciones de importación con números de aceptación [...] e informó endeudamientos externos como se puede observar en el cuadro No. 1; posteriormente el día 20 de junio de 2011 el importador solicita la cancelación de los endeudamientos externos [...] ante el Banco de la República dando como causal la CONDONACIÓN DE LA DEUDA, situación no contemplada en la normatividad cambiaria como causal de extinción de obligaciones sujetas a obligatoria canalización por medios diferentes a los autorizados por el Régimen Cambiario.

Además se observa que en los documentos allegados por el investigado no se encuentran gestiones de cobro por parte del exportador en el exterior, por el contrario a folio 16 obra carta fechada 27 de mayo de 2011 expedida por GTECH do Brasil Ltda y dirigida a GTECH Colombia, en la cual se dice: “Por favor, acepta esta carta como confirmación de que la deuda por USD\$ 1.015.050 (CP 1.749.801.278,90) previamente contraída por GTECH Colombia Ltda., por la presente se considera extinguido y que esta cantidad debe eliminarse de los libros jurídicos de GTECH Colombia. Pago de esta cantidad ya no es necesario”.

El investigado no ha demostrado situación alguna o jurídica que le impidió cumplir con la obligación de pago de las operaciones de endeudamiento externo objeto de investigación, como por ejemplo fuerza mayor, caso fortuito, inexistencia o inexigibilidad entre otras, que le permita su inexigibilidad de canalizar a través del mercado cambiario.

De acuerdo a los Registros contables obtenidos como prueba se estableció que la investigada por la condonación efectuada por su proveedor extinguió el valor de \$.1.015.050,03 por concepto de los créditos informados como deuda externa, de sus asientos contables el 3105/2011. (Folios 64 al 66).

Así las cosas, se concluye que **la sociedad GTECH FOREIGN HOLDINGS CORPORATION SUCURSAL COLOMBIA solicitó la cancelación de los endeudamientos externos Nos. 02007034829, 02007034263, 02007033697, 02007033585, 02007033586, 02007032722 y 02001032732, por CONDONACIÓN DE DEUDA (Fol 5 y 16), sin atender lo señalado en los artículos 10 y 23 de la Resolución Externa 8 del 5 de mayo de 2000 de la Junta Directiva del Banco de la República y sus modificaciones en concordancia con el numeral 5.1.7 de la DCIN 83 del 24 de febrero y sus modificaciones.**

[...]

Así las cosas el investigado extinguió obligaciones cambiarias, sin tener en cuenta que la CONDONACIÓN DE DEUDAS externas no está contemplada dentro de la norma cambiaria como causal para la

extinción de canalizar obligaciones de operaciones cambiarias de obligatoria canalización.

En consecuencia, esta División formulará cargos a la sociedad GTECH FOREIGN HOLDINGS (sic) CORPORATION SUCURSAL COLOMBIA en la parte resolutive de este Acto.

INFRACCIÓN Y MULTA A PROPONER.

Por extinguir la obligación de pago correspondiente a los endeudamientos externos Nos. 02007034829, 02007034263, 02007033697, 02007033585, 02007033586, 02007032722 y 02001032732, sin cumplir con los requisitos que exige el régimen cambiario, a la presente investigación se le aplicará la sanción prevista en el numeral 3º del Artículo 3º del Decreto-Ley 2245 del 28 de junio del año 2011.

Operaciones canalizables a través del mercado cambiario:

“3. Por extinguir las obligaciones sujetas a obligatoria canalización por medios diferentes a los autorizados por el régimen cambiario, se impondrá una multa de ciento por ciento (100%) del monto extinguido”.

[...]

De conformidad con el artículo 11 del Decreto-Ley 2245 de junio 28 de 2011, se propondrá a la sociedad GTECH FOREIGN HOLDINGS CORPORATION SUCURSAL COLOMBIA, una multa por la suma de \$1.844.691.022,00.” (Negrillas ajenas al texto original)

En la Resolución N° 1-03-241-433-601-224-0091 del 25 de enero de 2013, *“Por la cual se impone una sanción cambiaria”*⁴⁰, se señala sobre este mismo aspecto lo siguiente:

“Cambiariamente en materia de importaciones y de endeudamiento externo derivada de la financiación, la forma de extinguir las obligaciones, es mediante el pago de la obligación, en el presente caso la sociedad investigada extinguió la obligación de canalizar a través del mercado cambiario el pago de la importación efectuada solicitando la anulación del crédito y argumentando que el vendedor

⁴⁰ Folios 106 a 111 del cuaderno anexo de antecedentes administrativos.

del exterior le condonó la deuda, pues de acuerdo con lo señalado en el artículo 23 de la Resolución Externa 8 de 2000 del Banco de la República y sus modificaciones, las obligaciones por operaciones de endeudamiento externo se cancelan mediante el giro de divisas a través del mercado cambiario, o en casos excepcionales, mediante dación en pago previa autorización del Banco de la República y no contempla la cancelación del endeudamiento externo sin atender el procedimiento señalado en el artículo 23 de la Resolución 8 de 2000 y sus modificaciones, aunque el Banco de la República haya tomado nota para efectos estadísticos de la anulación de los citados informes de deuda externa, lo cierto es que las circunstancias señaladas por el apoderado de la investigada deben encontrarse plenamente probadas, y en el presente caso no están comprobadas.

Por lo tanto la normatividad cambiaria señala que cuando existan hechos que impidan jurídicamente al importador el cumplimiento de la obligación de pago de las divisas no será exigible la canalización del mismo a través del mercado cambiario siempre y cuando esas situaciones estén plenamente demostradas ante la autoridad de control, en el presente caso la sociedad investigada no allegó las pruebas documentales con las cuales demostraría que no tenía la obligación de pago al mercado cambiario de las divisas por las importaciones realizadas, por ende la sociedad investigada infringió el régimen cambiario toda vez que extinguió la obligación por medios diferentes a los autorizados por el régimen cambiario pues las razones aducidas y la documentación aportada por la investigada no son copiosas para desvirtuar los cargos formulados.

[...]

En consecuencia de lo anterior y **teniendo en cuenta que no se desvirtuaron los cargos formulados en el pliego No. 1-03-248-427-301-24 del 18 de enero de 2012, esta División procederá a imponer la multa por la suma de \$1.844.691.022 liquidada de conformidad con el artículo 3º, numeral 3) del Decreto Ley 2245 de 2011.**" (Negritas agregadas)

Por su parte, en la Resolución N° 03-236-408-610-661 del 26 de julio de 2013 "*Por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución N° 1-03-241-433-601-224-0091 del 25 de enero de 2013*"⁴¹, se expresó lo siguiente en respuesta al argumento de la sociedad investigada sobre la indebida imputación de la infracción:

⁴¹ Folios 131 a 136 del cuaderno anexo de antecedentes administrativos.

“Ahora bien, el memorialista señala que existe indebida imputación de la infracción por parte de la DIAN, argumento del cual no obra pronunciamiento por parte de la División de Gestión de Liquidación, con lo cual se incurrió en una falsa motivación y hace referencia al numeral 3º del artículo 3º del Decreto 2245 de 2011, aduciendo que en dicha norma el bien jurídico tutelado es la canalización de divisas a través del mercado cambiario cuando se trate de operaciones de obligatoria canalización, por tanto cuando la norma señala “medios diferentes” se refiere a que el obligado a canalizar divisas efectivamente lo haga a través del mercado cambiario y no por fuera del mismo, ya que la condonación no puede ser considerada como un “medio diferente”.

Al respecto el despacho precisa lo siguiente:

En cuanto al régimen sancionatorio, se impuso a la sociedad GTECH FOREIGN HOLDINGS CORPORATION – SUCURSAL COLOMBIA, la sanción de multa por infracción del numeral 30 del artículo 3º del Decreto 2245 de 2011, que consagra lo siguiente: *“3. Por extinguir las obligaciones sujetas a obligatoria canalización por medios diferentes a los autorizados por el régimen cambiario, se impondrá una multa de ciento por ciento (100%) del monto extinguido”.*

Tal como se expuso previamente, **la infracción investigada se encuentra en los artículos 10 y 23 de la Resolución 8 del 5 de mayo de 2000 de la Junta Directiva del Banco de la República y sus modificaciones en concordancia con el inciso 2º del numeral 5 y el numeral 5.1.7 de la DCIN 83 del 24 de febrero de 2011 y sus modificaciones del Banco de la República, puesto que la norma es clara en señalar que los residentes en el país deben canalizar a través del mercado cambiario las divisas para pagar el valor de sus importaciones, por lo tanto 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, y **teniendo en cuenta que tales obligaciones son de obligatoria canalización y que las mismas deben extinguirse mediante la canalización del pago en divisas a través del mercado cambiario, no puede el recurrente concluir que la conducta realizada por la sociedad GTECH FOREIGN HOLDINGS CORPORATION – SUCURSAL COLOMBIA, esto es por extinguir obligaciones sujetas a obligatoria canalización por medios diferentes a los autorizados por el régimen cambiario, la misma no se encuentra tipificada dentro del numeral 3º del artículo 3º del Decreto 2245 de 2011, menos aun cuando el mismo sanciona específicamente la extinción de obligaciones sujetas a obligatoria canalización por medios diferentes a los autorizados por el régimen cambiario.****

Es claro para este despacho que la condonación de una deuda no es una forma de extinguir una obligación, pues el régimen es claro al señalar que

dicha obligación debió extinguirse mediante la canalización del pago en divisas a través del mercado cambiario, y teniendo en cuenta la condonación de la deuda que efectuó la sociedad GTECH Brasil Ltda., no se encaja dentro de las formas de cancelación del endeudamiento externo otorgado a residentes, tal como se manifestó dentro del presente acto administrativo, procede la imposición de la multa por infracción del numeral 3º del artículo 3º del Decreto 2245 de 2011.” (Negrillas no originales)

5.3.1.3. El examen de la Sala.

(i) De acuerdo con lo visto en los actos acusados y en sus antecedentes, se advierte que, en rigor jurídico, la infracción cambiaria cuya realización le imputó la DIAN a la firma GTECH consistió en *extinguir las obligaciones sujetas a obligatoria canalización por medios diferentes a los autorizados por el régimen cambiario*, conducta que está prevista como infracción al régimen cambiario en el artículo 3º numeral 3º del Decreto Ley 2245 de 2011, norma que así mismo establece la sanción correspondiente a quien incurra en ella.

En efecto, la mencionada infracción al régimen cambiario está prevista en la norma citada y no propiamente en los artículos 10 y 23 de la Resolución 8 del 5 de mayo de 2000 de la Junta Directiva del Banco de la República y sus modificaciones en concordancia con el inciso 2º del numeral 5 y el numeral 5.1.7 de la Circular Reglamentaria Externa DCIN 83 del 24 de febrero de 2011 y sus modificaciones del Banco de la República, aunque el desconocimiento de los presupuestos establecidos en esa normativa para la extinción de las obligaciones sujetas a obligatoria canalización de lugar a la configuración de la falta administrativa. En otros términos, estas normas prevén unas reglas jurídicas sobre esta materia cuya desatención configurará la infracción consistente en *extinguir las obligaciones sujetas a obligatoria canalización por medios diferentes a los autorizados por el régimen cambiario*.

(ii) Ahora bien, lo que constituye el fondo de la acusación del actor es que, en su criterio, la conducta por la cual fue investigado no se subsume en la infracción al régimen cambiario citada. En este orden, resolver esta cuestión supone determinar cuáles son los elementos o presupuestos indispensables para la

configuración de la infracción cambiaria examinada, para lo cual es necesario analizar el contenido y alcance de la norma que la establece y de las disposiciones cuya violación da lugar a ella.

El Decreto Ley 2245 de 2011 *“Por el cual se establece el Régimen Sancionatorio y el Procedimiento Administrativo Cambiario a seguir por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales”*⁴², prevé en su artículo 2º que la infracción cambiaria es una contravención administrativa de las disposiciones constitutivas del régimen cambiario 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 económico.

Por su parte, en el artículo 3º de esta norma se prevé lo siguiente:

“Artículo 3. Sanciones. Las personas naturales o jurídicas y demás entidades asimiladas a estas que infrinjan el régimen cambiario respecto de operaciones y obligaciones cuya vigilancia y control sea de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, serán sancionadas con la imposición de multa que se liquidará de la siguiente forma:

[...]

Operaciones canalizables a través del mercado cambiario.

2. Por pagar o recibir pagos a través del mercado no cambiario por concepto de operaciones obligatoriamente canalizables a través del mercado cambiario, se impondrá una multa del ciento por ciento (100%) del monto dejado de canalizar.

3. Por extinguir las obligaciones sujetas a obligatoria canalización por medios diferentes a los autorizados por el régimen cambiario, se impondrá una multa del ciento por ciento (100%) del monto extinguido.

4. Por canalizar a través del mercado cambiario un valor inferior al consignado en los documentos de aduana o los que hagan sus veces, se impondrá una multa del ciento por ciento (100%) de la diferencia entre el valor canalizado y el consignado en tales documentos.

⁴² Expedido por el Presidente de la República en uso de las facultades extraordinarias conferidas por el artículo 30 de la Ley 1430 de 2010,

No habrá infracción cambiaria en el evento de canalizarse valores inferiores a los consignados en la declaración aduanera de importación o de exportación o los que hagan sus veces, o en el evento en que se pruebe que el valor de la obligación es el efectivamente canalizado, o en los casos en que la Entidad de Control establezca con fundamento en el análisis integral de la información, que el valor canalizado corresponde al monto de la obligación contraída con o desde el exterior; siempre y cuando en tales eventos las diferencias obedezcan a causas justificadas fundamentadas en los documentos conservados por el investigado.

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.

6. Por reintegrar el valor de la operación obligatoriamente canalizable a través del mercado cambiario por fuera del plazo general de reintegro señalado por la normatividad aplicable, se impondrá una multa equivalente a cuarenta (40) Unidades de Valor Tributario (UVT) por cada mes o fracción de mes de retardo, sin exceder del equivalente a cuatrocientas (400) Unidades de Valor Tributario (UVT), por cada reintegro realizado por fuera del término legal.

[...]" (Negrillas y subrayas agregadas).

Determinar si se configura esta infracción cambiaria implica averiguar cuáles son las obligaciones sujetas a obligatoria canalización y cuál es el medio que el régimen cambiario autoriza para que tales obligaciones se extingan válidamente. Para el efecto, entonces, es pertinente referirse a la normativa que regula lo atinente a las *“operaciones canalizables a través del mercado cambiario”*.

A este respecto, el **artículo 1º del Decreto 1735 de 1993** -Por el cual se dictan normas en materia de cambios internacionales- prevé que son operaciones de cambio todas las comprendidas dentro de las categorías señaladas en el artículo 4o. de la Ley 9a. de 1991, y específicamente, entre otras, las siguientes: “1. Importaciones y exportaciones de bienes y servicios [...] 4. Operaciones de endeudamiento externo celebradas por residentes en el país”.

Por su parte, en el artículo 4º ibídem, establece que: **“Únicamente las operaciones de cambio que a continuación se indican deberán canalizarse a**

través del mercado cambiario: 1. Importaciones y exportaciones de bienes; 2. Operaciones de endeudamiento celebradas por residentes en el país, así como los costos financieros inherentes a las mismas; [...]" (Negrillas agregadas por la Sala).

En concordancia con esta última disposición, el **artículo 4º de la Resolución Externa 8 de 2000** de la Junta Directiva del Banco de la República, "Por la cual se compendia el régimen de cambios internacionales", consagra que: "**Las siguientes operaciones de cambio deberán canalizarse obligatoriamente a través del mercado cambiario:** 1. Importación y exportación de bienes. 2. Operaciones de endeudamiento externo celebradas por residentes en el país, así como los costos financieros inherentes a las mismas. [...]" (Negrillas y subrayas no originales)

De acuerdo con el artículo 6º de esta Resolución "[e]l 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 esta resolución. También formarán parte del mercado cambiario las divisas que, no obstante estar exentas de esa obligación, se canalicen voluntariamente a través del mismo".

De otra parte, en el artículo 10 ibídem, se establece lo siguiente:

"Artículo 10o. 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 el proveedor de la mercancía. Los intermediarios del mercado cambiario y las entidades financieras del exterior." (Negrillas agregadas)

Y en el artículo 23, que hace parte del capítulo V sobre "Endeudamiento externo" del Título I de esta Resolución, se prevé lo siguiente:

"Artículo 23o. CANALIZACION. 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. El Banco de la República, mediante reglamentación de carácter general, podrá indicar excepciones a la anterior obligación. Cuando se pretenda extinguir las obligaciones del deudor mediante dación en pago, se requerirá autorización expresa del Banco de la República en cada caso. (Negrillas no originales)

En lo relativo a la forma de extinción de las obligaciones derivadas de las operaciones cambiarias mencionadas los **numerales 3 y 5 de la Circular Reglamentaria Externa DCIN-83 de 24 de febrero de 2011**⁴³ disponen lo siguiente:

“3. IMPORTACIONES DE BIENES.

Los residentes deberán canalizar a través del mercado cambiario los pagos para cancelar el valor de sus importaciones. Para estos efectos deberán presentar la declaración de cambio por importaciones de bienes (Formulario No. 1) utilizando, en cada caso, el numeral cambiado que corresponda.

Las divisas para el pago de la importación deberán ser canalizadas por quien efectuó la importación de bienes, y el pago deberá ser efectuado directamente al acreedor, su cesionario o a centros o personas que adelanten en el exterior la gestión de recaudo y/o pago internacional, se trate de residentes o no residentes. Los residentes no podrán canalizar pagos de importaciones que hayan sido realizadas por otros.

En la declaración de cambio los importadores deberán dejar constancia de la(s) declaración(es) de importación o del(los) documento(s) que corresponda(n), cuando estén disponibles en la fecha de la venta de las divisas. De no estar disponibles en esa fecha, los importadores informarán en cualquier momento los datos al Intermediario del Mercado Cambiario (en adelante IMC) a través del cual se realizó la operación y conservarán copia de este informe en sus archivos.

Cuando la operación se canalice a través de cuentas de compensación, tales documentos deberán conservarse anexos a la declaración de cambio. No será necesario diligenciar los campos correspondientes a la información anteriormente indicada en los casos en que las normas de comercio exterior no exijan estos documentos.

Los datos de la declaración de importación no serán procesados ni remitidos al Banco de la República (en adelante BR), pero deberán conservarse para cuando sean requeridos por las autoridades de control y vigilancia.

⁴³ Normativa vigente a la fecha de expedición de los actos acusados. En las resoluciones demandadas se invocan en concreto el inciso 2º del numeral 5 y el numeral 5.1.7. de esta Circular.

En las situaciones que impidan o hayan impedido jurídicamente a los importadores el cumplimiento de la obligación de pago al exterior (fuerza mayor, caso fortuito, inexistencia o inexigibilidad, entre otros), no será exigible la canalización del mismo a través del mercado cambiario.

En todo caso, el importador deberá conservar los documentos que justifiquen la no canalización o las diferencias ante la autoridad de control y vigilancia del régimen cambiario. En la casilla de observaciones de la declaración de cambio deberán indicarse las razones que dan lugar a estas situaciones.

Los importadores podrán canalizar a través del mercado cambiario pagos por montos superiores o inferiores al valor de la mercancía nacionalizada según la respectiva declaración de importación, siempre y cuando estas diferencias se presenten por razones justificadas, como sucede, entre otros, en los siguientes casos: (i) Mercancía embarcada sin haber sido nacionalizada; (ii) decomisos administrativos; (iii) abandonos de mercancía a favor del Estado; (iv) mercancía averiada y; (v) descuentos por defecto de la mercancía, pronto pago o volumen de compras.

La compensación de obligaciones no es admisible en operaciones de comercio exterior.

[...]

5. ENDEUDAMIENTO EXTERNO

[...]

Todos los ingresos y egresos de divisas por concepto de créditos en moneda extranjera obtenidos u otorgados por residentes en el país **deberán canalizarse obligatoriamente a través del mercado cambiario.** Se exceptúan de esta obligación las operaciones descritas en el punto 5.1.5 de esta circular⁴⁴.

⁴⁴ 5.1.5. Excepciones a la canalización a través del mercado cambiario. Los desembolsos de créditos en moneda extranjera podrán efectuarse directamente en el exterior previa la constitución del depósito, cuando a él haya lugar, en los siguientes casos: a. Para atender los pagos de obligaciones con acreedores no residentes por concepto de importaciones de bienes. || b. Cuando se trate de créditos obtenidos para realizar inversiones colombianas en el exterior. || c. Las deducciones que efectúe el acreedor al momento del desembolso del crédito por concepto de intereses, impuestos y/o servicios vinculados directamente con el préstamo. || d. Cuando se trate de la sustitución de un crédito por otro. || e. Cuando se trate de créditos contratados por entidades del sector público con la banca multilateral. || f. Los recursos que entregue BANCOLDEX a Segurexpo de Colombia S.A. en desarrollo de créditos contratados por la Nación con BANCOLDEX para atender el pago de indemnizaciones derivadas de siniestros que afecten pólizas de seguro de crédito a la expoliación en la modalidad de riesgos políticos y extraordinarios garantizados por la Nación. || g. Cuando se trate de créditos contratados por residentes para cubrir las obligaciones derivadas de la compra a entidades públicas colombianas de acciones, participaciones o cuotas de sociedades colombianas o derechos de suscripción preferencial de las mismas, o de la

[...]

5.1.7. Cancelación del endeudamiento externo otorgado a residentes.

Las obligaciones originadas en operaciones de endeudamiento externo se extinguen mediante la canalización del pago en divisas a través del mercado cambiario, lo cual se demuestra con el diligenciamiento de las declaraciones de cambio que los obligados deben presentar ante el IMC que canalice la operación o ante el BR cuando se efectúe el pago directamente en el exterior por parte del titular de una cuenta de compensación.

La extinción de las obligaciones mediante el pago en moneda legal colombiana configura una operación no autorizada por el régimen cambiario y se informará a las entidades de control y vigilancia, sin perjuicio de la excepción señalada por el punto 5.1.8. de este Capítulo, y demás casos expresamente autorizados por el régimen cambiario.

Cuando se restituya el depósito en dólares de que trata el artículo 26 de la R.E. 8/00 J.D., el deudor podrá utilizar total o parcialmente los recursos para la amortización del crédito externo. Para el efecto, deberá presentar, al IMC el “Informe de desembolsos y pagos por endeudamiento externo” (Formulario No. 3A) en documento físico, para que éste lo remita al BR.

En las situaciones que impidan o hayan impedido jurídicamente a los deudores el cumplimiento de la obligación de pago de operaciones de endeudamiento externo (fuerza mayor, caso fortuito, inexistencia o inexigibilidad, entre otras), no será exigible la canalización del mismo a través del mercado cambiario. Estas situaciones deben ser demostradas ante la autoridad de control y vigilancia del régimen cambiario.

La compensación de obligaciones no es admisible en estas operaciones.

5.1.7.1. Dación en pago

Cuando se pretenda extinguir obligaciones de endeudamiento externo y de financiación de importaciones y/o exportaciones de

remuneración correspondiente a contratos de concesión o licencia. || h. Cuando se trate de créditos obtenidos para los propósitos previstos en el artículo 45 de la R.E 8/00 J.D. || i. Cuando se trate de créditos externos que incluyan la financiación del depósito en dólares de los Estados Unidos de América, se exonera de canalización a través del mercado cambiario la porción que se destine a la constitución de dicho depósito”.

bienes mediante dación en pago, se requerirá autorización previa del BR en cada caso. Para el efecto, el interesado deberá presentar la solicitud al DCIN, anexando la información sobre las condiciones en que se va a desarrollar la operación. Una vez acreditada y perfeccionada la dación el deudora través del IMC o directamente si es titular de cuenta de compensación, transmitirá, vía electrónica, el “Informe de desembolsos y pagos de endeudamiento externo” (Formulario No. 3A) al DCIN del BR a fin de aplicar el monto resultante de esta negociación a la cancelación del crédito si éste fue informado o registrado como endeudamiento externo.

Los interesados deberán conservar los documentos que acrediten la cancelación de la obligación en los términos del oficio de autorización.

Cuando obtenida la autorización de dación en pago se entregue un bien diferente al que aparece en la solicitud podrá cancelarse el registro de la deuda sin necesidad de una nueva autorización, mediante información al BR.

El deudor no podrá utilizar la autorización para extinguir las obligaciones derivadas de otro crédito.

En los casos en que la dación en pago no hubiera contado con la autorización del BR y se solicite la cancelación del informe de endeudamiento externo, el BR pondrá en conocimiento de la entidad de control y vigilancia correspondiente dicha situación. No obstante lo anterior, si se prueba que la dación en pago se realizó, se entenderá debidamente canalizada la operación. En estos casos, el BR podrá cancelar el respectivo registro o informe de endeudamiento externo para efectos cambiarios.

5.1.7.2. Castigo de cartera

En el caso que el establecimiento de crédito, IMC, castigue la deuda contra las provisiones realizadas, a efectos de cancelar el informe de deuda externa, la entidad deberá suscribir la declaración de cambio por endeudamiento externo (Formulario No. 3) a nombre propio como quiera que la cancelación proviene del castigo de su provisión en pesos colombianos, señalando el numeral cambiario 4500 “Amortización de créditos - deuda privada- otorgados por intermediarios del mercado cambiario o entidades públicas de redescuento a residentes en el país” o 4615 “Amortización créditos -deuda pública- otorgados por intermediarios del mercado cambiario o entidades públicas de redescuento a entidades del sector público”.

Respecto de las obligaciones insolutas no castigadas pero catalogadas como de difícil cobro o incobrables la cancelación del registro o informe de endeudamiento externo requiere necesariamente que se canalicen las divisas por el mercado cambiario y por lo tanto que se genere una declaración de cambio por endeudamiento externo (Formulario No. 3), numeral cambiario 4500 “Amortización de créditos - deuda privada - otorgados por intermediarios del mercado cambiario o entidades públicas de redescuento a residentes en el país” o 4615 “Amortización créditos - deuda pública- otorgados por intermediarios del mercado cambiario o entidades públicas de redescuento a entidades del sector público”. Dicha canalización y declaración de cambio correspondiente puede ser realizada y suscrita por el establecimiento de crédito en representación de sus clientes o por ellos en nombre propio como resultado de una nueva relación de crédito autorizada por éstos denominada en moneda legal colombiana”. (Negrillas y subrayas agregadas)

(iii) De la normativa citada se deriva que en el Régimen Cambiario existen algunas operaciones cambiarias, entre las que se encuentran la importación y exportación de bienes y las operaciones de endeudamiento externo celebradas por residentes en el país, que obligatoriamente deben ser canalizadas, esto es, efectuadas o negociadas a través del mercado cambiario, el cual está constituido por la totalidad de las divisas que deben canalizarse necesariamente por conducto de los intermediarios autorizados para el efecto o a través del mecanismo de compensación, y por las divisas que no obstante estar exentas de esa obligación se canalicen voluntariamente a través del mismo. Las obligaciones derivadas de dichas operaciones, conforme a tal régimen, se cancelan o extinguen mediante la canalización del pago en divisas a través del mercado cambiario. Así mismo es posible la extinción de las obligaciones derivadas de endeudamiento externo y de financiación de importaciones y/o exportaciones de bienes, a través del mecanismo de la dación en pago, previa autorización del Banco de la República.

Ahora bien, el régimen citado prevé la posibilidad de que existan **situaciones que impidan o hayan impedido jurídicamente a los deudores el cumplimiento de la obligación de pago** (de la importación o del endeudamiento externo), caso en el cual **no es exigible la canalización de dicho pago a través del mercado cambiario**. La normativa reseñada consagra expresamente como tales situaciones: *“fuerza mayor, caso fortuito, inexistencia o inexigibilidad, entre otras”*.

Cuando la **obligación de pago** no se puede cumplir por presentarse alguna de las situaciones impeditivas para ello (*“fuerza mayor, caso fortuito, inexistencia o inexigibilidad, entre otras”*), no será necesario acudir al mercado cambiario a efectos de extinguir la obligación, siendo ésta entonces una excepción a la regla atrás mencionada. **Estas situaciones impeditivas deben ser demostradas ante la autoridad de control y vigilancia del régimen cambiario.**

En este orden, una lectura integral y sistemática de la normativa antes examinada, permite concluir que la infracción descrita en el numeral 3 del artículo 3º del Decreto Ley 2245 de 2011 se configura cuando las obligaciones derivadas de las operaciones de importación y exportación de bienes o de endeudamiento externo, que son de obligatoria canalización (transacción) a través del mercado cambiario, se extingan por medios diferentes al **pago** en divisas a través de dicho mercado o a la **dación en pago**, únicos medios de extinción autorizados por el régimen cambiario. Con todo, tal infracción no se configurará si se demuestra válidamente ante la autoridad de control y vigilancia del régimen cambiario alguna de las situaciones impeditivas del cumplimiento de la obligación de pago, pues en tal caso al no poderse realizar dicha obligación mal podría hablarse que esta se extinguió por un medio no autorizado.

(iv) En el caso concreto, a partir de los antecedentes previamente reseñados, estima la Sala que en este asunto existió una adecuada imputación de la infracción cambiaria a la sociedad GTECH, en cuanto que la DIAN consideró en los actos acusados que la demandante no extinguió las obligaciones derivadas de sus operaciones de cambio *-obligatoriamente canalizables a través del mercado cambiario-* por medio de la canalización del pago de divisas en dicho mercado o de la dación en pago, únicos medios autorizados por el régimen cambiario para el efecto.

En este punto, además, estima oportuno la Sala precisar que no es acertado el criterio de la parte actora cuando expresa que la infracción cambiaria comentada se configura cuando se cancela la deuda con divisas pero sin acudir para ello al mercado cambiario, puesto que lo que esta norma reprocha no es que no se acuda al mercado cambiario cuando es obligatorio hacerlo sino que se extingan las obligaciones de obligatoria canalización en dicho mercado por un medio

diferente al autorizado para ello. La primera conducta es diferente a la que es objeto de análisis y se encuentra precisamente en un numeral distinto del artículo 3º del Decreto Ley 2445 de 2011, concretamente en su numeral 2º que señala que constituye infracción al régimen cambiario *“pagar o recibir pagos a través del mercado no cambiario por concepto de operaciones obligatoriamente canalizables a través del mercado cambiario”*.

Ahora bien, lo concerniente a si no era necesario en este caso que la sociedad GTECH cumpliera la obligación de pago a través del mercado cambiario en consideración a que existió la condonación de la deuda a la demandante, es un tema diferente que será objeto de análisis enseguida.

En consecuencia, este primer cargo no está llamada a prosperar.

5.3.2. El alcance de la condonación frente a la extinción de la obligación cambiaria.

5.3.2.1. Lo alegado por la actora.

Insiste en esta instancia la demandante en que la condonación sí es un medio idóneo para extinguir obligaciones a la luz del régimen cambiario, pues la Sección 5.1.7 de la Circular Reglamentaria DCIN-83 no contempla de manera taxativa sino enunciativa las causales que justifican la no canalización a través del mercado cambiario de obligaciones derivadas de endeudamientos externos, a tal punto que dentro de la redacción de la norma está incluida la expresión “entre otras”, lo cual supone que el Banco de la República está reconociendo que además de la fuerza mayor, el caso fortuito, la inexistencia o la inexigibilidad pueden existir otras causas que impidan igualmente al deudor canalizar esos recursos, como es el caso de la condonación que, en sí misma, genera la inexistencia e inexigibilidad de la obligación. Agrega que para que la condonación estuviera legalmente prohibida tendría que establecerlo así la norma sustantiva, como sí sucede por ejemplo con la compensación, que está expresamente excluida, y que si en gracia de discusión se aceptara que las causales son taxativas y que por tanto la fuerza mayor, el caso fortuito, la inexistencia o la inexigibilidad son las únicas causas que

impiden jurídicamente el pago, GTECH de igual forma estaría en ese escenario, pues el hecho de que el proveedor haya condonado una deuda significa que la obligación de pago se vuelve necesariamente inexigible porque la misma se extinguió, siendo además de todo inexistente.

5.3.2.2. El análisis de la Sala.

La Sala, con arreglo a lo examinado previamente en esta providencia, reitera que de conformidad con el Régimen Cambiario vigente a la fecha de expedición de los actos acusados (contenido en la Resolución Externa 8 de 2000 de la Junta Directiva del Banco de la República y Circular Reglamentaria DCIN 83 del 24 de febrero de 2011 de la Junta Directiva del Banco de la República), las obligaciones derivadas de las operaciones de cambio de importación y exportación de bienes y de endeudamiento externo, operaciones de obligatoria canalización a través del mercado cambiario, se cancelan o extinguen mediante la canalización del pago en divisas a través del mercado cambiario, o mediante la dación en pago, previa autorización del Banco de la República, únicos medios autorizados para tal efecto.

Del mismo modo, destaca que el citado régimen admite la posibilidad de que existan situaciones que impidan o hayan impedido jurídicamente a los deudores el cumplimiento de la obligación de pago (de la importación o del endeudamiento externo), caso en el cual no es exigible la canalización de dicho pago a través del mercado cambiario, refiriendo como tales *“fuerza mayor, caso fortuito, inexistencia o inexigibilidad, entre otras”*. En este caso, cuando la obligación de pago no se puede cumplir por presentarse alguna de estas situaciones impeditivas la obligación se cancelará o extinguirá en otro escenario, esto es, sin acudir al mercado cambiario, siendo ésta entonces una excepción a la regla atrás mencionada. Estas situaciones impeditivas deben ser demostradas válidamente ante la autoridad de control y vigilancia del régimen cambiario, y si ello ocurre la infracción establecida en el numeral 3 del artículo 3º del Decreto Ley 2245 de 2011 no se configurará, pues en tal caso al no poderse cumplir con la obligación de pago mal podría hablarse que esta se extinguió por un medio no autorizado.

Dentro de ese contexto normativo y conceptual la Sala examinará entonces si la condonación de una deuda constituye o no en el marco del régimen cambiario atrás mencionado una situación que impida o haya impedido jurídicamente al deudor el cumplimiento de su obligación de pago a través del mercado cambiario. Para el efecto, se trae nuevamente a este punto el texto de la norma contenida en el numeral 5.1.7. de la Circular Reglamentaria DCIN 83 del 24 de febrero de 2011 de la Junta Directiva del Banco de la República:

“5.1.7. Cancelación del endeudamiento externo otorgado a residentes.

Las obligaciones originadas en operaciones de endeudamiento externo se extinguen mediante la canalización del pago en divisas a través del mercado cambiario, lo cual se demuestra con el diligenciamiento de las declaraciones de cambio que los obligados deben presentar ante el IMC que canalice la operación o ante el BR cuando se efectúe el pago directamente en el exterior por parte del titular de una cuenta de compensación.

[...]

En las situaciones que impidan o hayan impedido jurídicamente a los deudores el cumplimiento de la obligación de pago de operaciones de endeudamiento externo (fuerza mayor, caso fortuito, inexistencia o inexigibilidad, entre otras), no será exigible la canalización del mismo a través del mercado cambiario. Estas situaciones deben ser demostradas ante la autoridad de control y vigilancia del régimen cambiario.

La compensación de obligaciones no es admisible en estas operaciones.” (Negritas y subrayas ajenas al texto original)

De la lectura y análisis de esta disposición encuentra la Sala inicialmente que el régimen cambiario no consagra una relación taxativa o restringida de las situaciones que impiden jurídicamente a los deudores el cumplimiento de su obligación de pago de las operaciones de endeudamiento externo a través del mercado cambiario, sino que establece un listado meramente enunciativo conformado por la fuerza mayor, el caso fortuito, la inexistencia y la inexigibilidad, y en seguida utiliza la expresión “entre otras” y no expresiones tales como “solamente”, “únicamente” o “exclusivamente”, lo cual permite entender con total claridad que además de tales situaciones pueden existir “otras” que así mismo

tengan la virtualidad de imposibilitar el cumplimiento de la mencionada obligación. En segunda lugar, es evidente que los conceptos de “*inexistencia*” e “*inexigibilidad*” de la obligación de pago son unos conceptos amplios y abiertos, que pueden comprender válidamente distintas causas legales que den lugar a que una obligación deje de existir o de ser exigible.

En este orden, corresponde averiguar si la *condonación* puede considerarse una situación que impida jurídicamente el cumplimiento de la obligación de pago de las operaciones de endeudamiento externo. Y a este interrogante responde afirmativamente la Sala, si se tiene en cuenta que la condonación o remisión de acuerdo con nuestra legislación civil constituye un modo de extinción de las obligaciones (art. 1625 de Código Civil). En efecto, la condonación constituye un acto dispositivo en virtud del cual el acreedor perdona o exonera al deudor del pago de la obligación, esto es, libera a este de la prestación debida: este acto dispositivo se convierte entonces en una situación que le impide jurídicamente al deudor cumplir con la obligación de pago.

Ahora bien, tal y como se explicó párrafos atrás, la normativa cambiaria exige que las situaciones que impidan o hayan impedido jurídicamente al deudor el cumplimiento de la obligación de pago **deben demostrarse ante la autoridad de control y vigilancia del régimen cambiario.**

Esta autoridad para el caso concreto es la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, a quien el artículo 3º del Decreto 2116 de 1992 “*Por el cual se suprime la Superintendencia de Cambio*”, le asignó las funciones de control y vigilancia sobre el cumplimiento del Régimen Cambiario que ejercía dicha entidad en materia de importación y exportación de bienes y servicios, gastos asociados a las operaciones de comercio exterior y financiación de importaciones y exportaciones (endeudamiento externo).

Pues bien, en este caso dan cuenta los antecedentes administrativos de los actos acusados que la sociedad GTECH FOREIGN HOLDINGS CORPORATION SUCURSAL COLOMBIA (en adelante GTECH) mediante comunicación radicada en el Banco de la República con el número DER-GOG-2711-2011 el 20 de junio

de 2011 solicitó a esa entidad su colaboración en la cancelación de los endeudamientos externos números 02007034829 (de 21 de diciembre de 2007), 02007034263 (del 9 de noviembre de 2007), 02007033697 (del 19 de septiembre de 2007), 02007033585 (del 19 de septiembre de 2007), 02007033586 (del 10 de septiembre de 2007), 02007032722 (del 25 de junio de 2007) y 02001032732 (del 25 de junio de 2007), por valor total de USD\$ 1,015,050.01 “[p]or condonación de la deuda”⁴⁵. Con la comunicación se anexa “copia del registro de endeudamiento, carta del proveedor para la condonación de la deuda, certificación del revisor fiscal”. El Banco de la República mediante Oficio número DCIN-15915 de 29 de julio de 2011 le informa a GTECH que ha tomado nota, para efectos estadísticos, de la no utilización del endeudamiento externo, e igualmente le comunica que debe conservar en sus archivos todos los documentos relacionados con la operación para ser presentados en el evento en que las autoridades de control y vigilancia el régimen cambiario lo requieran⁴⁶.

Así mismo, consta en dicho cuaderno que la DIAN, como autoridad de control y vigilancia del régimen cambiario, mediante Oficio número 1-03-248-427-1971 de 16 de noviembre de 2011 solicitó a GTECH información y documentación relacionada con los citados endeudamientos externos, relativa, entre otros aspectos, a una descripción breve de tales operaciones, a las declaraciones de importación correspondientes a dichos endeudamientos, a los formularios de los endeudamientos externos numerados y fechados por el Intermediario del Mercado Cambiario, al pago en caso de haberse realizado después de informada la deuda (anexando el formulario respectivo), y a la explicación de las razones por las cuales se extingue la obligación del pago de la deuda y al suministro de cualquier otro documento o información que aclare el no pago de la deuda⁴⁷.

En respuesta a ese requerimiento, mediante comunicación radicada ante la DIAN – Seccional Bogotá el 25 de noviembre de 2011⁴⁸ GTECH: (i) Informó que “*Gtech Foreign Holdings Corporation Sucursal Colombia, realizó importaciones de equipos de procesamiento electrónico de transacciones, equipos con partida arancelaria # 8471490000. Compras realizadas a su vinculado económico Gtech*

⁴⁵ Folios 5 y 6 del cuaderno anexo de antecedentes administrativos.

⁴⁶ Folio 4 del cuaderno anexo de antecedentes administrativos.

⁴⁷ Folio 11 del cuaderno anexo de antecedentes administrativos.

⁴⁸ Folios 13 y 14 del cuaderno anexo de antecedentes administrativos.

Brasil"; (ii) Relacionó y aportó los documentos asociados a las importaciones y su endeudamiento (Formularios No. 6 y sus modificaciones, documento emitido por el Intermediario de Mercado Cambiario como evidencia del registro del endeudamiento, declaraciones de importación, factura comercial, y documento de transporte); (iii) Expresó que *"Gtech Foreign Holdings Corporation Sucursal Colombia, no realizó pagos asociados a las importaciones que originaron el endeudamiento externo"*. Y como explicación de las razones por las cuales no se extingue la obligación, manifestó que: *"Por decisión de la casa matriz, todos los saldos que existían entre las compañías vinculadas al Grupo Gtech en Colombia, se debían castigar y eliminar de sus estados financieros"*; y (iv) Adjuntó *"carta de confirmación del vinculado de Gtech Brasil de cancelación de la deuda"* y certificación de revisor fiscal de Ernst & Young.

El documento que a juicio de GTECH contiene la condonación de la deuda obra a folio 16 del cuaderno anexo de antecedentes administrativos y es del siguiente tenor:

"GTECH Colombia
Transversal 18 No. 96-41 Piso 5
Bogota Colombia

27 de Mayo de 2011.

Estimado señor o señora

Por favor, acepta esta carta como confirmación de que la deuda USD \$1,015.050.01 (CP 1,794.801.278.90) previamente contraída por GTECH Colombia hacer GTECH Brasil Ltda, por la presente se considera extinguido (sic) y que esta cantidad debe eliminarse de los libros jurídicos de GTECH Colombia. Pago de esta cantidad ya no es necesario.

Atenciosamente,

John Randal Simoes
Director de administración
GTECH do Brasil Ltda."

Al valorar este documento encuentra la Sala que el mismo **no tiene la entidad suficiente para demostrar ante la autoridad de control y vigilancia del régimen cambiario la existencia de una situación que impida o haya impedido al deudor (GTECH) el cumplimiento de la obligación de pago de las**

operaciones de endeudamiento externo que realizó, pues no se refiere de manera expresa y concreta a la obligación de pago de la factura GT 002/07 BRA del 15 de enero de 2007 que generó dicho endeudamiento, lo cual no puede deducirse por la sola coincidencia entre el valor expresado en el documento y el valor total que arrojan las declaraciones de endeudamiento externo, si se tiene en cuenta que conforme a la certificación del revisor fiscal allegada por GTECH al trámite administrativo “[a]l 31 de mayo de 2011 los registros contables de las subcuentas código PUC 22100511 “Importaciones de Brasil”, 22100509 “Diferencia en cambio por importación”, 42650501 “Recuperación de deducciones”, no auditados, incluyen 2011 transacciones con Gtech Brasil Ltda por \$2,605,834,129, \$811,032,850 y \$1,794,801,278, respectivamente por concepto de compra de terminales usadas”. Es decir, que a la fecha mencionada se realizaron numerosas operaciones entre las dos sociedades, por lo cual no puede concluirse que efectivamente la carta de “condonación” se refiera precisamente a la obligación derivada del pago de los endeudamientos externos objeto de este proceso y no a otras de las operaciones o transacciones que por valores similares o superiores realizaron las dos compañías.

En este punto debe la Sala resaltar que el régimen cambiario tiene como finalidad superior la protección del **orden público económico**.

El artículo 2º de la Ley 9ª de 1991 señala en efecto que el régimen cambiario tiene por objeto promover el desarrollo económico y social y el equilibrio cambiario, a fin de internacionalizar la economía, promover, fomentar y estimular el comercio exterior, facilitar el desarrollo de las transacciones corrientes con el exterior, estimular la inversión de capitales del exterior, aplicar controles a los movimientos de capital, buscar el nivel adecuado de reservas internacionales, y coordinar las políticas y regulaciones cambiarias con las políticas macroeconómicas.

Con miras a cumplir tales propósitos el régimen cambiario impone ciertas reglas orientadas a dotar a la autoridad cambiaria de suficiente información estadística y económica para adoptar las decisiones de política económica que se precisen, y consagra determinados deberes y obligaciones a cargo de quienes realizan actos, contratos y operaciones en el mercado cambiario, cuyo cumplimiento estricto debe controlar y vigilar la autoridad competente para ello. Siendo esto así, es claro que

los deberes impuestos a quienes realizan operaciones en el mercado cambiario deben ser atendidos con especial rigor y cuidado, con el fin de permitir un adecuado y eficaz control del cumplimiento del régimen cambiario, el cual resultaría inane si se efectuara a partir de informaciones no detalladas e imprecisas.

En este asunto, según se constató, la sociedad demandante no demostró debidamente ante la DIAN la situación que invocó como impedimento jurídico para el cumplimiento de su obligación de pago.

Por consiguiente, esta acusación tampoco encuentra mérito.

5.3.3. Exigibilidad y verificación del cumplimiento de los requisitos de la condonación en el caso concreto. Validez del documento de condonación.

(i) La sociedad GTECH aduce en el recurso de apelación que la ley colombiana no le es aplicable a un extranjero no residente en Colombia, y en esa medida el requisito de la insinuación de la condonación no le es exigible al acreedor, por cuanto el artículo 1458 del C.C. establece que la insinuación se eleva a escritura pública ante el notario del domicilio del donante, y en este caso el proveedor no es residente en Colombia y por ende no tiene el domicilio exigido. Así mismo, estima que tanto la entidad demandada como el Tribunal incurren en el error de pretender que el documento en el que consta la condonación de la deuda estuviera apostillado, pues esta formalidad solo es exigible tratándose de documentos públicos y no de privados como éste, el cual además es un documento emanado de un tercero que debió ser apreciado sin necesidad de ratificación, salvo que la parte contraria la solicitara, lo cual no ocurrió ni en la vía administrativa ni en el curso del proceso. Y adicionalmente, que no se debía exigir que se demostrara la capacidad legal de quien suscribe el documento, ya que de esa forma estaríamos ante una aplicación extraterritorial de la ley colombiana al imponerle una obligación a una persona que no es residente en Colombia.

(ii) La Sala se relevará del examen de estas cuestiones relativas a los *requisitos formales* del documento invocado como de “condonación” de la obligación a cargo de la demandante, pues con independencia del acierto o de la incorrección de dichas acusaciones, es claro -de conformidad con el examen efectuado por la Sala en el numeral anterior de esta providencia- que el mencionado documento no tenía la entidad suficiente para demostrar ante la autoridad de control y vigilancia del régimen cambiario la existencia de una situación que impida o haya impedido a GTECH el cumplimiento de la obligación de pago de las operaciones de endeudamiento externo que realizó.

5.4.- Impugnación sobre las costas

En el recurso de apelación la parte actora manifiesta que se opone a la condena en costas, por cuanto el artículo 188 del CPACA señala que no habrá lugar a ella cuando se ventile un interés público y *“en el presente caso se está discutiendo sobre la imposición de una sanción cambiaria, es decir una multa administrativa que tiene interés público”*⁴⁹.

La Sala encuentra equivocado el planteamiento del apelante, pues es evidente que el asunto que se ventila en este proceso incumbe exclusivamente al **interés particular** de la sociedad demandante de cuestionar la legalidad de la decisión administrativa que le impuso una multa y lograr -en caso de obtener su nulidad- que ésta no le sea exigida o le sea devuelta la suma de dinero pagada por concepto de ella si así lo hizo.

Por lo tanto, se confirmará esta condena.

5.5.- Conclusión.

⁴⁹ Folio 205 del cuaderno de segunda instancia.

En el anterior contexto, al no haberse desvirtuado la presunción de legalidad de los actos acusados, la sala confirmará la sentencia apelada que denegó las pretensiones de la demanda.

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

FALLA

PRIMERO: CONFIRMAR la sentencia apelada.

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

NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE Y CÚMPLASE.

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

ROBERTO AUGUSTO SERRATO VALDÉS

Presidente

MARIA ELIZABETH GARCIA GONZALEZ

GUILLERMO VARGAS AYALA