

**INFRACCION CAMBIARIA - Competencia de la DIAN para sancionar registro extemporáneo o falta de registro de endeudamiento externo originado en financiación de importaciones / OPERACIONES DE ENDEUDAMIENTO EXTERNO - Competencia de la DIAN para sancionar registro extemporáneo o falta de registro de operaciones con origen en la financiación de importaciones / SUPERINTENDENCIA DE SOCIEDADES - Competencias en materia de operaciones de endeudamiento externo derivadas de una inversión extranjera o de colombianos en el exterior**

La sanción de multa impuesta a la actora en las resoluciones acusadas se fundamentó en el desconocimiento de lo dispuesto en el artículo 10° de la Resolución 21 de 1993, modificado por el artículo 1° de la Resolución Externa 21 de 1995, ambas de la Junta Directiva del Banco de la República (...). La actora sostiene que los actos acusados son nulos por falta de competencia de la DIAN para imponer las sanciones a quienes ejecuten operaciones de endeudamiento externo derivadas de la financiación de bienes de capital con plazos superiores a los 6 meses, pues, a su juicio, dicha competencia se encuentra radicada en la Superintendencia de Sociedades, pues no tiene la misma naturaleza el endeudamiento externo derivado de la financiación de una importación o exportación y el endeudamiento derivado de una inversión extranjera o de colombianos en el exterior. Sobre el particular, esta Sección, en asuntos semejantes al aquí debatido, ha definido que la DIAN es la entidad competente para sancionar el registro extemporáneo o la falta de registro de operaciones de financiación de bienes de capital a un plazo superior a los 6 meses (...). Comoquiera que las anteriores consideraciones son aplicables al caso sub-exámine, la Sala concluye que el hecho de que la financiación de una importación por un lapso superior a seis ( 6) meses, implique una operación de endeudamiento externo, no conlleva, así mismo, que la DIAN sea incompetente para vigilar el registro de dicha operación, ya que la Superintendencia de Sociedades ejerce vigilancia en materia de operaciones de endeudamiento externo que tengan como origen diferente el específico caso de la financiación de importaciones.

**FUENTE FORMAL:** RESOLUCION EXTERNA 21 DE 1993 DE LA JUNTA DIRECTIVA DEL BANCO DE LA REPUBLICA - ARTÍCULO 10 / RESOLUCION EXTERNA 21 DE 1995 DE LA JUNTA DIRECTIVA DEL BANCO DE LA REPUBLICA - ARTÍCULO 1

**NOTA DE RELATORIA:** Sobre la competencia de la DIAN para sancionar la falta de registro o el registro extemporáneo de operaciones de endeudamiento externo, sentencia, Consejo de Estado, Sección primera, Rad. 5809, del 15 de junio de 2000, CP. Olga Inés Navarrete Barrero.

**INFRACCION CAMBIARIA - Procedimiento administrativo cambiario / PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO CAMBIARIO - Normativa aplicable / DECRETO 1074 DE 1999 - Aplicación a hechos ocurridos antes de su entrada en vigencia. Condiciones / NORMAS SANCIONATORIAS - Aplicación retroactiva por ser más favorables / PRINCIPIO DE FAVORABILIDAD - Normas sancionatorias**

La actora considera que los actos acusados son nulos por indebida aplicación del Decreto 1074 de 1999, pues éste no se encontraba vigente para la época en que ocurrieron los hechos (febrero y diciembre de 1996) y dispone sanciones más onerosas que las establecidas en el Decreto 1092 de 1996. El punto central de debate tiene que ver con la presunta aplicación retroactiva por parte de la Administración del Decreto 1074 de 1999 a conductas configuradas en el año de 1996, pues el artículo 2° ibídem dispone: «Artículo 2. Régimen Transitorio. Los procedimientos administrativos cambiarios adelantados por la Dirección de

Impuestos y Aduanas Nacionales en los cuales se haya proferido y notificado acto de formulación de cargos a los presuntos infractores con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia de este decreto, continuarán tramitándose hasta su culminación conforme a lo previsto en el Decreto Ley 1092 de 1996.» Lo anterior significa que a aquellas investigaciones en las cuales no se hubiera proferido y notificado el acto de formulación de cargos, debe aplicarse el Decreto 1074 de 1999. El Decreto 1074 de 1999 entró a regir el 26 de junio de ese mismo año y en el caso en estudio el pliego de cargos 0090 fue notificado el 3 de noviembre de 1999 (fl. 62 anexo 1), lo cual significa que de conformidad con la norma transcrita ésta era la aplicable, puesto que a la fecha de entrada y vigencia del Decreto 1074 de 1999, no se había proferido ni notificado el pliego de cargos. La Corte Constitucional, mediante sentencia C-922 de 29 de agosto de 2001 declaró la constitucionalidad del artículo 2º del Decreto 1074 de 1999 en forma condicionada al señalar: «[...] 8. No obstante, la Corte advierte que si bien la Constitución de manera general prohíbe la aplicación retroactiva de las disposiciones sancionatorias, establece sin embargo una excepción a dicha prohibición general. Esta excepción se da en el caso en el cual las normas posteriores son más favorables al sancionado que las anteriores, pues entonces la retroactividad no sólo no es inconstitucional, sino que además tal aplicación retroactiva es ordenada por la Constitución. (...) Al comparar el régimen sancionatorio consagrado en el Decreto 1092 de 1996, con el que establece el Decreto 1074 de 1999, la Corte aprecia que de manera general éste último establece sanciones más benignas que aquél. (...) Por todo lo anterior, la Corte estima que la disposición acusada, en su segunda interpretación, puede tener, en cada caso particular, efectos constitucionales o inconstitucionales, dependiendo de la favorabilidad o desfavorabilidad de la norma sancionatoria concreta del Decreto 1092 de 1996 o del Decreto 1074 de 1999, que en virtud de lo ordenado por ella, resulta aplicable a los infractores del régimen cambiario, que cometieron la contravención administrativa antes de la entrada en vigencia de éste último. En tal virtud, declarará la exequibilidad de esta última interpretación, condicionada a que la aplicación de la norma se restrinja a aquellos casos en que redunde en beneficio del infractor que cometió la contravención antes de su entrada en vigencia.» (M.P. Dr. Marco Gerardo Monroy Cabra). De manera que aunque los hechos constitutivos de la sanción se produjeron en vigencia del Decreto 1092 de 1996, el procedimiento a aplicar es el del Decreto 1074 de 1999.

**FUENTE FORMAL:** DECRETO 1074 DE 1999 – ARTICULO 2 / DECRETO LEY 1092 DE 1996

**NOTA DE RELATORIA:** Sobre la posibilidad de la aplicación retroactiva de normas sancionatorias favorables, sentencia, Corte Constitucional, Rad. C-922, de 29 de agosto de 2001, MP. Marco Gerardo Monroy Cabra.

### **INFRACCION CAMBIARIA - Régimen sancionatorio / REGIMEN SANCIONATORIO - Infracción cambiaria / NORMAS SANCIONATORIAS - Aplicación de la más favorable**

Encuentra la Sala que el Decreto 1092 de 1996 establecía como sanción pecuniaria para «las infracciones derivadas del cumplimiento extemporáneo de las obligaciones sometidas a plazo legal por el régimen de cambios, cuando se exija como condición la constitución previa del depósito correspondiente ante el Banco de la república», una multa del cinco por ciento (5%) del valor del depósito constituido por fuera del término legal, por mes o fracción de mes de retardo, sin exceder del ochenta por ciento (80%) del monto del depósito en mención; la sanción impuesta en los actos acusados fue de ciento treinta y tres millones trescientos sesenta y seis mil cuatrocientos cuarenta pesos (\$133'363.440,00), equivalente a multa de tres (3) salarios mínimos legales mensuales por mes o

fracción de mes de retardo, sin exceder de cien (100) salarios mínimos legales mensuales cada operación (artículo 1º literal l) del Decreto 1074 de 1999). Teniendo en cuenta que el artículo 3º del Decreto 1074 de 1999 dispuso que, «para la aplicación de las sanciones establecidas en el presente artículo, se tomará en cuenta el salario mínimo legal mensual vigente a la fecha de la formulación del pliego de cargos», la Administración tomó el monto del salario mínimo legal mensual del año 1999, que era de doscientos treinta y seis mil cuatrocientos sesenta pesos (\$236.460,00), año correspondiente a la formulación del pliego de cargos, como lo prevé dicha norma. Observa la Sala en el Pliego de Cargos 0090 de 3 de noviembre de 1999 (fl. 57 anexo), que la DIAN encontró que en dieciséis (16) operaciones de importación se incumplió el artículo 10 de la Resolución Externa 21 de 1993, modificado por los artículos 1º de la Resolución Externa 21 de 1995 y 1º de la Resolución Externa 5 de 1997 de la Junta Directiva del Banco de la República, y aplicó para cada una de esas operaciones una multa que osciló entre los tres (3) y los treinta y tres (33) salarios mínimos legales mensuales, equivalentes a ciento treinta y tres millones trescientos sesenta y seis mil cuatrocientos cuarenta pesos (\$133'363.440,00). La sanción pecuniaria a la luz de la legislación anterior podía llegar hasta el ochenta por ciento (80%), por lo que de todas maneras el Decreto 1074 de 1999 le era más favorable a la situación de la actora.

**FUENTE FORMAL:** DECRETO 1074 DE 1999 – ARTICULO 1 LITERAL L / DECRETO 1074 DE 1999 – ARTICULO 3 / RESOLUCION EXTERNA 21 DE 1993 DE LA JUNTA DIRECTIVA DEL BANCO DE LA REPUBLICA - ARTÍCULO 10 / RESOLUCION EXTERNA 21 DE 1995 DE LA JUNTA DIRECTIVA DEL BANCO DE LA REPUBLICA - ARTÍCULO 1 / RESOLUCION EXTERNA 5 DE 1997 DE LA JUNTA DIRECTIVA DEL BANCO DE LA REPUBLICA - ARTÍCULO 1

## **CONSEJO DE ESTADO**

### **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

#### **SECCION PRIMERA**

**Consejera ponente: MARIA CLAUDIA ROJAS LASSO**

Bogotá, D.C., cinco (5) de octubre de dos mil nueve (2009)

**Radicación número: 25000-23-24-000-2001-01252-01**

**Actor: MAKRO DE COLOMBIA S.A.**

**Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**

**Referencia: APELACION SENTENCIA**

Se decide el recurso de apelación interpuesto por MAKRO DE COLOMBIA S.A. contra la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca (Sección Primera,

Subsección A) de 5 de febrero de 2004, que denegó las pretensiones de la demanda.

## **I. ANTECEDENTES**

### **1. LA DEMANDA**

MAKRO DE COLOMBIA S.A. por medio de apoderado y en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, presentó el 20 de noviembre de 2001 la siguiente demanda:

#### **1.1. Pretensiones**

1.1.1. Que se declare nula la Resolución 10370 de 13 de diciembre de 2000, por la cual la Jefe de la División de Investigaciones Especiales de la DIAN impuso a la actora una multa por valor de ciento treinta y tres millones trescientos sesenta y tres mil cuatrocientos cuarenta pesos (\$133.363.440,00), por violación al artículo 10 de la Resolución Externa 21 de 1993, modificado por el artículo 1º de la Resolución Externa 21 de 1995 de la Junta Directiva del Banco de la República, por constitución extemporánea del depósito por importaciones financiadas por el Banco de la República, correspondientes a los Registros 101523, 101541, 099112, 214130, 074502, 00403, 047382, 214224, 073422, 127589, 005572, 110782 de 1996 y 018390, 005654, 002083 y 010781 de 1997 y por indebida canalización de divisas, en razón del mayor valor girado respecto de la importación comparada con el registro 127589 de 1996.

1.1.2. Que se declare nula la Resolución 5492 de 15 de junio de 2001, por la cual el Jefe de la División de Investigaciones Especiales de la DIAN confirmó la resolución anterior.

1.1.3. Que a título de restablecimiento del derecho se ordene a la DIAN devolverle a la actora la suma de \$133.363.440,00 correspondiente a la sanción cambiaria, los intereses causados hasta la fecha en que se realice dicha devolución y se condene a la demandada al pago de las costas del proceso.

#### **1.2. Hechos**

El 3 de noviembre de 1999, la División de Investigaciones Especiales de la Subdirección de Control Cambiario de la DIAN formuló contra la actora Pliego de Cargos, por violación al artículo 10 de la Resolución Externa 21 de 1993, modificado por el artículo 1º de la Resolución Externa 21 de 1995 proferidas por la Junta Directiva del Banco de la República, por constituir el depósito en forma extemporánea, con cargo a las importaciones amparadas con los Registros Nros. 101523, 101541, 099112, 214130, 074502, 00403, 047382, 214224, 073422, 127589, 005572, 110782 de 1996 y 018390, 005654, 002083 y 010781 de 1997.

La actora dio respuesta al Pliego Cargos, alegando indebida aplicación del Decreto 1074 de 1999 en relación con la sanción propuesta por extemporaneidad en la constitución del depósito por financiación de importaciones ante el Banco de la República. Solicitó se produzca un nuevo pliego de cargos, mediante el cual se proponga la sanción pertinente por la constitución extemporánea del depósito, con fundamento en el literal h) del artículo 3º del Decreto 1092 de 1996, aplicable por encontrarse vigente al momento de ocurrencia de las presuntas infracciones.

El plazo máximo de constitución del depósito previo por las importaciones financiadas vencía a más tardar al primer semestre de 1997, pues las operaciones de importación realizadas por la actora ocurrieron entre febrero y diciembre de 1996.

Mediante Resolución 10370 de 13 de diciembre de 2000, la Jefe de la División de Investigaciones Especiales de la DIAN impuso a la actora una multa por valor de ciento treinta y tres millones trescientos sesenta y tres mil cuatrocientos cuarenta pesos (\$133.363.440,00), por violación al artículo 10 de la Resolución Externa 21 de 1993, modificado por el artículo 1º de la Resolución Externa 21 de 1995 de la Junta Directiva del Banco de la República, por constituir el depósito en forma extemporánea con cargo a las importaciones amparadas con los Registros 101523, 101541, 099112, 214130, 074502, 00403, 047382, 214224, 073422, 127589, 005572, 110782 de 1996 y 018390, 005654, 002083 y 010781 de 1997.

El Jefe de la División de Investigaciones Especiales de la DIAN mediante Resolución 5492 de 15 de junio de 2001, confirmó la resolución anterior.

### **1.3. Normas violadas y concepto de la violación**

Para la actora los actos acusados violan los artículos 13, 29 y 121 de la Constitución Política; 1º del Decreto 1074 de 1999; 3º del Decreto 1092 de 1996; 3º y 5º del Decreto 2116 de 1992; 5º y 28 del Decreto 2155 de 1992; 85 de la Ley 222 de 1995; y 2º de Decreto 1086 de 1996.

Los actos acusados son nulos porque la DIAN es incompetente para investigar y sancionar las infracciones cambiarias derivadas de las operaciones de endeudamiento externo, pues las importaciones realizadas por la actora fueron financiadas a un plazo superior a seis (6) meses contados a partir del conocimiento de embarque o guía aérea.

La DIAN violó el debido proceso por aplicar indebidamente el Decreto 1074 de 1999 e imponer a la actora una sanción que no estaba vigente al momento de ocurrencia de los hechos.

Las presuntas infracciones cambiarias objeto de sanción administrativa ocurrieron en el momento del vencimiento del plazo establecido por la ley para constituir el depósito, esto es, seis (6) meses siguientes contados a partir del documento de transporte de cada una de las importaciones que se realizaron dentro del período comprendido entre mayo y diciembre de 1996.

El plazo máximo para constituir el depósito por las importaciones financiadas venció bajo la vigencia del artículo 3º del Decreto 1092 de 1996, cuando aún no se había expedido el Decreto 1074 de 1999.

La DIAN consideró erróneamente que la sanción cambiaria aplicable es la vigente al momento de la notificación del pliego de cargos y no la de ocurrencia de los hechos constitutivos de la infracción cambiaria, desconociendo los principios generales de derecho que precisan que las normas sancionatorias son de naturaleza sustancial y, por ende, deben ser preexistentes al hecho sancionado.

## **2. LA CONTESTACIÓN**

La DIAN sostuvo que según el artículo 10 de la Resolución Externa 21 de 1993 y la Circular Reglamentaria No. 61 de 10 de junio de 1997 del Banco de la República, las operaciones por las cuales se sancionó a la actora constituyen operaciones de endeudamiento externo y así fueron reportadas ante el Banco de la República.

Conforme al artículo 3º del Decreto 2116 de 1992, la DIAN es la entidad encargada para adelantar las investigaciones y aplicar las sanciones correspondientes en los casos de transgresión a las normas cambiarias por las operaciones de endeudamiento externo derivado de la financiación de importaciones de bienes.

Por el contrario, la Superintendencia de Sociedades conoce solamente de las operaciones de endeudamiento externo que no tengan origen en las de importación y exportación de bienes.

En cuanto a la presunta aplicación indebida del Decreto 1074 de 1999, sostuvo que el principio de irretroactividad de la ley no es absoluto y que tiene dos excepciones a saber: i) el principio de favorabilidad y b) la manifestación expresa por parte del legislador de la aplicación retroactiva de la ley.

El artículo 2º del Decreto 1074 de 1999 estableció en forma clara y expresa, que la aplicación del mismo se extendía a hechos ocurridos con anterioridad a su entrada en vigencia (26 de junio de 1999). El Pliego de Cargos 0090 expedido como acto preparatorio de la resolución sancionatoria demandada, fue proferido el 3 de noviembre de 1999, esto es, cuatro (4) meses después de la entrada en vigencia del Decreto 1074 de 1999.

Afirma finalmente que la infracción administrativa cambiaria endilgada a la actora se encuentra probada y en ningún momento se ha discutido su ocurrencia.

## **II. LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal denegó las pretensiones de la demanda por considerar que según los artículos 2, 3 y 5 del Decreto 2116 de 1992, la DIAN es competente para conocer de los asuntos relacionados con la financiación de importaciones y exportaciones, pero en casos de financiación con fines distintos a importaciones y exportaciones, constituye una operación de endeudamiento en moneda extranjera, cuya competencia radica en la Superintendencia de Sociedades.

La jurisprudencia del Consejo de Estado ha sostenido que en tratándose de operaciones de financiación de importaciones y exportaciones, aun cuando su término supere los seis (6) meses constituyen operaciones de endeudamiento

externo de las cuales conoce la DIAN en razón a su naturaleza específica y particular.

Las disposiciones aplicables en determinada actuación administrativa deben ser aquellas que se encontraban vigentes para la época de la ocurrencia de los hechos; sin embargo la irretroactividad de la ley es un principio de carácter general que puede llegar a tener sus excepciones.

Sobre el punto se encuentra que a la fecha de publicación del Decreto 1074 de 1999 (26 de junio de 1999), no se había notificado el Pliego de Cargos a la actora, lo que sucedió el 3 de noviembre de 1999; la DIAN aplicó el régimen sancionatorio previsto en esta norma.

El artículo 2º del Decreto 1074 de 1999 previó la aplicación de manera ultractiva del Decreto 1092 de 1996 a asuntos en los cuales se hubiera notificado el Pliego de Cargos antes de su entrada en vigencia.

Por lo anterior, acertó la DIAN al imponer la sanción prevista en los literales i) y l) del artículo 1º del Decreto 1074 de 1999, pues no cabe duda que al momento de iniciarse la actuación administrativa ya se encontraba vigente.

Precisó que el principio de favorabilidad no es aplicable en materia de actuaciones administrativas, salvo específica consagración legal.

### **III. EL RECURSO DE APELACIÓN**

La actora reitera que los actos acusados adolecen de nulidad por falta de competencia de la DIAN para imponer las sanciones cambiarias impugnadas, pues las operaciones de importación realizadas en este caso fueron efectuadas en el año 1997, bajo el amparo del artículo 10 de la Resolución Externa 21 de 1993, modificado por el artículo 1º de la Resolución Externa 21 de 1995 y el artículo 1º de la Resolución Externa 5 de 1997 proferidas por el Banco de la República, que le atribuyen a la Superintendencia de Sociedades la vigilancia y control de este tipo de operaciones de endeudamiento externo.

Si bien es cierto que en la actualidad las importaciones financiadas a más de seis (6) meses no constituyen expresamente una operación calificada como “endeudamiento externo”, también lo es que aquellas que se realizaron bajo el



amparo de las normas cambiarias anteriores, esto es las Resoluciones Externas 21 de 1993, 21 de 1995 y 5 de 1997 de la Junta Directiva del Banco de la República, tal como ocurrió en el caso presente, sí fueron clasificadas como operaciones de endeudamiento externo, sin que pueda asegurarse válidamente que el cambio de legislación haya modificado en forma retroactiva la denominación que a ellas le dio la ley aplicable en su momento.

Para el año 1997, la operación realizada por la actora constituía una operación de endeudamiento externo, clasificación legal que estaba llamada a producir todas las consecuencias jurídicas que de ella se derivan, como era que la competencia para investigar y sancionar estaba radicada en la Superintendencia de Sociedades y no en la DIAN.

Insiste en que los actos acusados son nulos por indebida aplicación del Decreto 1074 de 1999, porque este decreto no estaba vigente para la época en que ocurrieron los hechos y dispone sanciones más onerosas para la actora que las establecidas en el Decreto 1092 de 1996.

La Corte Constitucional, mediante sentencia C-922 de 2001 precisó que conforme al principio de legalidad de las sanciones, toda infracción debe ser castigada conforme a las normas preexistentes al hecho que se le imputa.

Las presuntas infracciones cambiarias objeto de sanción administrativa ocurrieron en el momento del vencimiento del plazo establecido por la ley para la constitución del depósito, esto es, seis (6) meses siguientes contados a partir del documento de transporte de cada una de las importaciones que estaban comprendidos entre mayo y diciembre de 1996, por lo cual el plazo máximo de constitución del depósito previo por dichas importaciones financiadas vencieron bajo la vigencia del artículo 3º del Decreto 1092 de 1996, cuando aún no se había expedido el Decreto 1074 de 26 de junio de 1999; luego, de acuerdo con el principio de legalidad, no podía sancionarse a la actora con fundamento en este último decreto porque no estaba vigente al momento de la comisión de la supuesta infracción.

#### **IV. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN EN LA SEGUNDA INSTANCIA**

Las partes reiteraron sus argumentos expuestos en la contestación de la demanda y el recurso de apelación.

El Ministerio Público no rindió concepto.

## V. CONSIDERACIONES DE LA SALA

El punto central a dilucidar tiene que ver con la norma aplicable por la supuesta infracción al régimen cambiario.

La sanción de multa impuesta a la actora en las resoluciones acusadas se fundamentó en el desconocimiento de lo dispuesto en el artículo 10° de la Resolución 21 de 1993, modificado por el artículo 1° de la Resolución Externa 21 de 1995, ambas de la Junta Directiva del Banco de la República, cuyo tenor es el siguiente:

### **RESOLUCIÓN EXTERNA 21 DE 1993**

«**Artículo 10°. CANALIZACION.** Los residentes en el país 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 entidades financieras del exterior.

**La financiación de importaciones a un plazo superior a seis meses, contados a partir de la fecha del conocimiento de embarque o guía aérea, constituye una operación de endeudamiento externo. El correspondiente crédito, deberá registrarse dentro de los seis meses siguientes a la fecha del conocimiento de embarque o guía aérea, previa la constitución del depósito de que trata el artículo 30 de esta Resolución.** El incumplimiento de esta obligación dará lugar a la imposición de la sanción respectiva por parte de la entidad encargada del control y vigilancia del régimen cambiario. (negrilla fuera de texto)

Parágrafo 1. No se exigirá la constitución del depósito mencionado en el inciso anterior para la financiación de importaciones de bienes de capital definidos con base en la nomenclatura NANDINA cuyo plazo para el pago total sea superior a dieciocho meses.

Parágrafo 2. La financiación de importaciones por un valor inferior a Cinco mil dólares de los Estados Unidos de América o su equivalente en otras monedas no deberá registrarse en el Banco de la República ni constituir el depósito de que trata el artículo 30 de esta resolución.»

### **RESOLUCIÓN EXTERNA 21 DE 1995**

«**Artículo 1o.** El inciso segundo del artículo 10° de la Resolución Externa No.21 de 1993 quedará así:

**"La financiación de importaciones a un plazo superior a seis meses, contados a partir de la fecha del conocimiento de embarque o guía aérea constituye una operación de endeudamiento externo. El correspondiente crédito deberá registrarse antes de los seis meses**

**siguientes a la fecha del conocimiento de embarque o guía aérea, previa la constitución del depósito de que trata el artículo 30 de esta resolución.** El incumplimiento de esta obligación dará lugar a la imposición de la sanción respectiva por parte de la entidad encargada del control y vigilancia del régimen cambiario." (negrilla fuera de texto)

Parágrafo Transitorio. La disposición contenida en el presente artículo será aplicable a aquellas importaciones que a la fecha de vigencia de la presente resolución no presenten un plazo superior a cuatro meses contado desde la fecha del documento de embarque o guía aérea.»

### **5.1. Incompetencia de la DIAN para imponer sanciones en las operaciones de financiamiento de importaciones que constituyen endeudamiento externo.**

La actora sostiene que los actos acusados son nulos por falta de competencia de la DIAN para imponer las sanciones a quienes ejecuten operaciones de endeudamiento externo derivadas de la financiación de bienes de capital con plazos superiores a los 6 meses, pues, a su juicio, dicha competencia se encuentra radicada en la Superintendencia de Sociedades, pues no tiene la misma naturaleza el endeudamiento externo derivado de la financiación de una importación o exportación y el endeudamiento derivado de una inversión extranjera o de colombianos en el exterior.

Sobre el particular, esta Sección, en asuntos semejantes al aquí debatido, ha definido que la DIAN es la entidad competente para sancionar el registro extemporáneo o la falta de registro de operaciones de financiación de bienes de capital a un plazo superior a los 6 meses, tal y como puede observarse en la sentencia que, por ser pertinente, se transcribe a continuación:<sup>1</sup>

«Como bien lo señaló el a quo, los artículos transcritos establecen que la financiación de importaciones por un término superior a los cuatro y seis meses constituye endeudamiento externo, no obstante lo cual la Sala no comparte la conclusión a la que llegó aquél, en el sentido de que por tal razón la competencia para sancionar a la demandante le correspondía a la Superintendencia de Sociedades, en virtud de lo dispuesto en el artículo 5º del Decreto 2116 de 1992, mediante el cual se suprimió la Superintendencia de Cambios y se le asignaron sus funciones a la Superintendencia Bancaria, a la DIAN y a la Superintendencia de Sociedades.

En efecto, si bien el artículo 5º del Decreto 2116 de 1992 prescribe que la Superintendencia de Sociedades ejercerá, entre otras, la función de vigilancia y control sobre las operaciones de endeudamiento en moneda extranjera realizada por sociedades domiciliadas en Colombia, también lo es que a la DIAN le corresponde ejercer, de conformidad con el artículo 3º,

---

<sup>1</sup> Sección Primera, sentencia de 15 de junio de 2000, Consejera Ponente Dra. Olga Inés Navarrete Barrero, exp. 5809, actora Editorial Planeta S.A.

ibídem, la función de control y vigilancia sobre las operaciones de financiación de importaciones.

En consecuencia, a juicio de la Sala, el hecho de que la financiación de importaciones a un plazo superior a seis meses constituya una operación de endeudamiento externo no le cambia su naturaleza, pues el inciso 1 del artículo 10º de la Resolución 21 de 1993, al señalar que los residentes en el país deben canalizar a través del mercado cambiario los pagos para cancelar el valor de sus importaciones que pueden ser financiadas por el proveedor de las mercancías, los intermediarios del mercado cambiario y por las entidades financieras, distingue la causa que generó el endeudamiento externo, en este caso, la financiación por un lapso superior a los seis (6) meses, de otra fuente de endeudamiento externo.

Ahora bien, mediante sentencia de 8 de marzo de 1996, exp. 3396, Consejero Ponente: Dr. Juan Alberto Polo Figueroa, esta Sección aclaró la competencia de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en relación con las funciones atribuidas a las Superintendencias Bancaria y de Sociedades, en los siguientes términos:

‘La acusación contra el artículo 3º del Decreto 1271 de 1993 se endereza dentro del supuesto de que ‘asigna unas funciones nuevas, diferentes y modificatorias de las ya fijadas por el Decreto 2117 de 1992, a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales’. [...]

La Superintendencia de Control de Cambios fue suprimida por el artículo 1º del Decreto 2116 de 1993.

‘Las funciones que tenía asignadas la Superintendencia de Control de Cambios, fueron transferidas, por la misma disposición, a la Superintendencia Bancaria, a la Superintendencia de Sociedades y a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. [...]

‘A la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales se le atribuyó competencia para ejercer las funciones de control y vigilancia sobre el cumplimiento del régimen cambiario, en materia de importación y exportación de bienes y servicios, gastos asociados a las operaciones de comercio exterior y financiación de importaciones y exportaciones (artículo 3º del Decreto 2116 de 1992).

‘Además se dispuso que cualquier referencia a la Superintendencia de Control de Cambios que se hiciera en las normas aduaneras y de comercio exterior de carácter especial, debería entenderse a la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales ( artículo 4º Decreto 2117 de 1992)

‘Sin modificar en nada esa atribución de funciones, el Decreto 2117 de 1992 fijó varios cometidos a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales que incorporaban lo atinente al ‘control de cambios por importación o exportación de bienes y servicios’. [...].”

De otra parte, la Sala observa que en sentencia proferida el 15 de junio de 2000, actora: Planeta Colombiana Editorial S.A., exp. 5809, Consejera Ponente: Dra. Olga Inés Navarrete Borrero, para dirimir un asunto similar al aquí controvertido, expresó:

“El hecho de que en el pliego de cargos la DIAN haya señalado que había habido incumplimiento en el registro de deuda externa dentro de los términos legales, no indica, a la vez, que exista falta de competencia de la entidad para investigar y para sancionar la conducta que puso de presente

el Banco de la República bajo la presunción de extemporaneidad de los registros de importación, pues es preciso recordar el origen del endeudamiento externo (financiación de importaciones). Y es que el asunto relativo a la competencia para conocer de este tipo de operaciones, no se resuelve predicando que la financiación de importaciones, por lapso superior a los seis (6) meses, constituye endeudamiento externo, porque, como ya se anotó, tal hecho se encuentra consagrado en las Resoluciones 21 de 1993 y 22 de 1994.

Sin embargo, de tales Resoluciones no se infiere que la naturaleza de la operación se trastoca para variar, en igual forma, la competencia de la entidad encargada de su vigilancia y control; además, la interpretación de este aspecto debe hacerse en forma armónica con las normas mediante las cuales se suprimió la Superintendencia de Control de Cambios y redistribuyeron sus funciones en los organismos antes referidos.” [...]»

Comoquiera que las anteriores consideraciones son aplicables al caso sub-exámene, la Sala concluye que el hecho de que la financiación de una importación por un lapso superior a seis ( 6) meses, implique una operación de endeudamiento externo, no conlleva, así mismo, que la DIAN sea incompetente para vigilar el registro de dicha operación, ya que la Superintendencia de Sociedades ejerce vigilancia en materia de operaciones de endeudamiento externo que tengan como origen diferente el específico caso de la financiación de importaciones.

El cargo no prospera.

## **5.2. Indebida aplicación del Decreto 1074 de 1999 por no encontrarse vigente al momento de ocurrencia de los hechos.**

La actora considera que los actos acusados son nulos por indebida aplicación del Decreto 1074 de 1999, pues éste no se encontraba vigente para la época en que ocurrieron los hechos (febrero y diciembre de 1996) y dispone sanciones más onerosas que las establecidas en el Decreto 1092 de 1996.

El punto central de debate tiene que ver con la presunta aplicación retroactiva por parte de la Administración del Decreto 1074 de 1999 a conductas configuradas en el año de 1996, pues el artículo 2º ibídem dispone:

**«Artículo 2. Régimen Transitorio.** Los procedimientos administrativos cambiarios adelantados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales en los cuales se haya proferido y notificado acto de formulación de cargos a los presuntos infractores con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia de este decreto, continuarán tramitándose hasta su culminación conforme a lo previsto en el Decreto Ley 1092 de 1996.»

Lo anterior significa que a aquellas investigaciones en las cuales no se hubiera proferido y notificado el acto de formulación de cargos, debe aplicarse el Decreto 1074 de 1999.

El Decreto 1074 de 1999 entró a regir el 26 de junio de ese mismo año y en el caso en estudio el pliego de cargos 0090 fue notificado el 3 de noviembre de 1999 (fl. 62 anexo 1), lo cual significa que de conformidad con la norma transcrita ésta era la aplicable, puesto que a la fecha de entrada y vigencia del Decreto 1074 de 1999, no se había proferido ni notificado el pliego de cargos.

La Corte Constitucional, mediante sentencia C-922 de 29 de agosto de 2001 declaró la constitucionalidad del artículo 2º del Decreto 1074 de 1999 en forma condicionada al señalar:

«[...] 8. No obstante, la Corte advierte que si bien la Constitución de manera general prohíbe la aplicación retroactiva de las disposiciones sancionatorias, establece sin embargo una excepción a dicha prohibición general. Esta excepción se da en el caso en el cual las normas posteriores son más favorables al sancionado que las anteriores, pues entonces la retroactividad no sólo no es inconstitucional, sino que además tal aplicación retroactiva es ordenada por la Constitución. (...) **Al comparar el régimen sancionatorio consagrado en el Decreto 1092 de 1996, con el que establece el Decreto 1074 de 1999, la Corte aprecia que de manera general éste último establece sanciones más benignas que aquél.** (...) Por todo lo anterior, la Corte estima que la disposición acusada, en su segunda interpretación, puede tener, en cada caso particular, efectos constitucionales o inconstitucionales, dependiendo de la favorabilidad o desfavorabilidad de la norma sancionatoria concreta del Decreto 1092 de 1996 o del Decreto 1074 de 1999, que en virtud de lo ordenado por ella, resulta aplicable a los infractores del régimen cambiario, que cometieron la contravención administrativa antes de la entrada en vigencia de éste último. En tal virtud, declarará la exequibilidad de esta última interpretación, condicionada a que la aplicación de la norma se restrinja a aquellos casos en que redunde en beneficio del infractor que cometió la contravención antes de su entrada en vigencia.» (M.P. Dr. Marco Gerardo Monroy Cabra).

De manera que aunque los hechos constitutivos de la sanción se produjeron en vigencia del Decreto 1092 de 1996, el procedimiento a aplicar es el del Decreto 1074 de 1999.

Encuentra la Sala que el Decreto 1092 de 1996 establecía como sanción pecuniaria para «las infracciones derivadas del cumplimiento extemporáneo de las obligaciones sometidas a plazo legal por el régimen de cambios, cuando se exija como condición la constitución previa del depósito correspondiente ante el Banco de la república», una multa del cinco por ciento (5%) del valor del depósito

constituido por fuera del término legal, por mes o fracción de mes de retardo, sin exceder del ochenta por ciento (80%) del monto del depósito en mención; la sanción impuesta en los actos acusados fue de ciento treinta y tres millones trescientos sesenta y seis mil cuatrocientos cuarenta pesos (\$133'363.440,00), equivalente a multa de tres (3) salarios mínimos legales mensuales por mes o fracción de mes de retardo, sin exceder de cien (100) salarios mínimos legales mensuales cada operación (artículo 1º literal l) del Decreto 1074 de 1999).

Teniendo en cuenta que el artículo 3ª del Decreto 1074 de 1999 dispuso que, «para la aplicación de las sanciones establecidas en el presente artículo, se tomará en cuenta el salario mínimo legal mensual vigente a la fecha de la formulación del pliego de cargos», la Administración tomó el monto del salario mínimo legal mensual del año 1999, que era de doscientos treinta y seis mil cuatrocientos sesenta pesos (\$236.460,00), año correspondiente a la formulación del pliego de cargos, como lo prevé dicha norma.

Observa la Sala en el Pliego de Cargos 0090 de 3 de noviembre de 1999 (fl. 57 anexo), que la DIAN encontró que en dieciséis (16) operaciones de importación se incumplió el artículo 10 de la Resolución Externa 21 de 1993, modificado por los artículos 1º de la Resolución Externa 21 de 1995 y 1º de la Resolución Externa 5 de 1997 de la Junta Directiva del Banco de la República, y aplicó para cada una de esas operaciones una multa que osciló entre los tres (3) y los treinta y tres (33) salarios mínimos mensuales legales, equivalentes a ciento treinta y tres millones trescientos sesenta y seis mil cuatrocientos cuarenta pesos (\$133'363.440,00).

La sanción pecuniaria a la luz de la legislación anterior podía llegar hasta el ochenta por ciento (80%), por lo que de todas maneras el Decreto 1074 de 1999 le era más favorable a la situación de la actora.

Se impone, por tanto confirmar la sentencia apelada.

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,

**F A L L A :**

**CONFIRMASE** la sentencia apelada proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca (Sección Primera) de 5 de febrero de 2004.

Cópiese, notifíquese y, en firme esta providencia, devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

Se deja constancia de que la anterior sentencia fue discutida y aprobada por la Sala en la sesión del día 5 de octubre de 2009.

MARÍA CLAUDIA ROJAS LASSO  
Presidente

RAFAEL E. OSTAU DE LAFONT PIANETA

MARTHA SOFÍA SANZ TOBÓN

MARCO ANTONIO VELILLA MORENO