

REGISTRO MERCANTIL - Deben inscribirse quienes se dediquen a la actividad de compra y venta de divisas de manera profesional / SOCIEDAD INVERSORA DE VALORES S.A. - Sus actividades encajaban dentro del concepto de cambistas profesionales

Conforme al certificado de existencia y representación legal de INVERSORA DE VALORES S.A., esta sociedad tenía por objeto social la inversión en bienes inmuebles urbanos y o rurales; la adquisición, administración, arrendamiento, gravamen o enajenación de los mismos, INVERSIÓN EN ACCIONES, BONOS, VALORES BURSÁTILES, PARTES DE INTERÉS EN SOCIEDADES COMERCIALES, NEGOCIACIÓN DE TODA CLASE DE DERECHOS DE CRÉDITO, COMPRA, VENTA DE TODA CLASE DE MERCANCÍAS...etc. El inciso 2º del artículo 75 de la Resolución Externa núm. 8 de 2000, establece que Los residentes en el país podrán comprar y vender divisas de manera profesional. Dicha actividad podrá realizarse previa inscripción en el registro mercantil. Quienes realicen esta actividad deberán suministrar la información y la colaboración que requieran las autoridades competentes, en especial la Fiscalía General de la Nación o la Unidad de Información y Análisis Financiero, para efectos de la prevención de actividades delictivas y de lavado de activos. Tanto de lo consignado en el certificado de existencia y representación legal de INVERSORA DE VALORES S.A., como de los documentos que reposan en el expediente y de los argumentos expresados en la demanda, colige la Sala, sin mayor esfuerzo, que sus actividades encajaban dentro del concepto de cambistas profesionales. De ahí que insista a lo largo de la demanda y del recurso en poner de relieve que actuó con la debida diligencia para evitar el lavado de activos, identificando plenamente al beneficiario de sus pagos, que, precisamente, es lo que se exige a quienes se dedican a la actividad de compra y venta de divisas de manera profesional. En consecuencia, el primer cargo de la demanda, que enunció como violación al principio de legalidad, no tenía vocación de prosperidad, ya que, se repite, la sociedad INVERSORA DE VALORES S.A. sí era destinataria de la norma que se le aplicó.

FUENTE FORMAL: RESOLUCION EXTERNA 3 DE 2002 – ARTICULO 2 / RESOLUCION EXTERNA 8 DE 2000 – ARTICULO 75

COMPRA DE DIVISAS - Si es superior a tres mil dólares el pago debe hacerse mediante cheque con cláusula que restrinja su negociabilidad y para abonar en cuenta

Ahora, en la demanda, y se recaba en el recurso, se traen a colación sentencias de la Corte Constitucional relacionadas con el tema de la responsabilidad objetiva, para concluir que si en gracia de discusión le fuera aplicable a la actora la normativa fundamento de la sanción, la DIAN debió considerar las circunstancias de fuerza mayor propiciadas por el mismo Estado al no garantizarle a los cambistas el acceso al sistema financiero, que llevaron a la empresa a no girarle cheque a D.M.E. S.A., al colocarlo ante el denominado “Ad impossibilia nemo tenetur”. Sobre el particular, estima la Sala que tampoco asiste razón a la parte actora, pues es un hecho evidente que la norma que le era aplicable exige que el pago a los beneficiarios de las divisas que adquiriría aquella, SI ERA POR COMPRA SUPERIOR A TRES MIL DÓLARES, como en efecto sucedió en este caso en las casi trescientas operaciones que se relacionan en el expediente, NO PODÍA HACERSE EN EFECTIVO SINO MEDIANTE CHEQUE CON CLÁUSULA QUE RESTRINJA SU NEGOCIBILIDAD Y PARA ABONAR EN CUENTA. Y el hecho de que el proveedor único con que contaba INVERSORA DE VALORES S.A. no tuviera cuenta y, por ende, no pudiera recibir pagos en cheques, en

momento alguno puede constituir un motivo de fuerza mayor para excusarse dicha sociedad de su obligación. Sencillamente, tendría que haber buscado otro proveedor que le permitiera cumplir con su obligación legal. Y ya el argumento relativo a la culpa que se le endilga al Estado de no facilitar la apertura de cuenta corriente no puede servir de eximente de responsabilidad pues no es un asunto que atañe a INVERSORA DE VALORES S.A. sino a lo sumo al beneficiario de sus pagos y en todo caso ajeno a esta controversia.

INFRACCION CAMBIARIA - Concepto / INFRACCION CAMBIARIA - Compra de divisas: Pago en efectivo de montos superiores a tres mil dólares americanos / REGIMEN CAMBIARIO - Vigencia

El hecho por el cual se sancionó a INVERSORA DE VALORES S.A. no está descrito en el Decreto núm. 1092 de 1996. Empero, sí lo está en el artículo 75 de la Resolución núm. 8 de 2000, modificado por la Resolución núm. 3 de 2002, según el cual al comprar divisas, los cambistas sólo podrán pagar en efectivo el equivalente a tres mil dólares de los Estados Unidos de América (US\$3.000). Montos superiores deberán pagarlos mediante cheque girado a nombre del vendedor de las divisas, con cláusula que restrinja su libre negociabilidad y para abonar en cuenta. No sobra señalar que la mencionada Resolución núm. 3 fue expedida el 7 de junio de 2002 y las compras de divisas por las cuales se investigó y sancionó a la actora, conforme al cuadro visible a folios 37 a 41 del cuaderno núm. 2, son posteriores a dicha fecha. Ahora, la norma que se tuvo en cuenta para imponer la sanción fue el literal aa) del artículo 1º del Decreto núm. 1074 de 1999, preexistente a la ocurrencia de los hechos. (...) La norma antes transcrita claramente consigna que en el caso de violaciones a las normas que conforman el Régimen Cambiario no comprendidas en los literales allí citados y que se refieran a operaciones de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, se impondrá una multa de diez salarios mínimos mensuales. Por resultar pertinente en este caso, es importante precisar la naturaleza de la denominada "infracción cambiaria". De conformidad con lo dispuesto en el Decreto núm. 1092 de 1996, por infracción cambiaria se entiende una contravención administrativa de las disposiciones constitutivas del régimen de cambios vigentes al momento de la trasgresión, a la cual corresponde una sanción cuyas finalidades son el cumplimiento de tales disposiciones y la protección del orden público económico. La Junta Directiva del Banco de la República expidió la Resolución Externa núm. 8 de 5 de mayo de 2000, mediante la cual compendia el régimen de cambios internacionales y deroga la Resolución núm. 21 de 1993 que constituía el anterior marco regulatorio de esta materia y esta Resolución, a su vez, y para el caso que interesa en este proceso, fue modificada en su artículo 75 por la Resolución Externa núm. 3 de 2002. De tal manera que la conducta en que incurrió la parte actora, así como la sanción impuesta, estaban previamente descritas en las normas superiores cuando tuvieron ocurrencia los hechos materia de la investigación.

FUENTE FORMAL: RESOLUCION EXTERNA 3 DE 2002 / RESOLUCION EXTERNA 8 DE 2000 – ARTICULO 75 / DECRETO 1074 DE 1999 – ARTICULO 1 / DECRETO 1092 DE 1996

SANCION POR INFRACCION CAMBIARIA - Se debe imponer a quien Incumpla el régimen cambiario sin que se materialice un daño para el Estado

De otra parte, la actora expresa que no se sabe cuál fue el bien jurídico que vulneraron pues está claro que la Junta Directiva del Banco de la República busca prevenir el lavado de activos entre otras, con la medida del pago mediante cheque por compras superiores a cierta cantidad de divisas, pero todo en aras de conocer

el vendedor de divisas o tenerlo plenamente identificado y en este caso nadie puede decir que su comportamiento resulte antijurídico. Sobre este argumento basta decir que se hace acreedor a las sanciones previstas en el régimen cambiario quien incumpla las obligaciones allí consagradas, sin que sea menester que se materialice un daño para el Estado; y en este caso no constituye, como ya se dijo, eximente de responsabilidad alguna la fuerza mayor aducida por la actora, como tampoco que hubiera adoptado mecanismos idóneos para prevenir el lavado de activos, pues lo cierto es que son las normas constitutivas del régimen cambiario las que consagran los mecanismos, de ahí la descripción de conductas y sanciones en ellas contenidas, y no los destinatarios de las mismas.

INFRACCION CAMBIARIA - Compra de divisas: Pago en efectivo de montos superiores a tres mil dólares americanos / SANCION POR INFRACCION CAMBIARIA - La DIAN la debe imponer respecto a cada operación de compra de divisas

Finalmente, la actora plantea como inconformidad la relativa a que la DIAN decidió multiplicar cada una de las facturas emitidas por D.M.E. S. A. por 10 salarios mínimos legales mensuales vigentes y que no hubo proporcionalidad ni racionalidad en la sanción, dado el presupuesto erróneo de la existencia de un número plural de contratos u operaciones (291) de compra de divisas, desconociendo que existió una sola operación de tracto sucesivo y no de cumplimiento instantáneo. Al respecto, estima la Sala que no le asiste razón a la demandante, pues, conforme lo advirtió el a quo, del documento obrante a folios 358 y 359 del cuaderno núm. 2 se colige que existe un sólo contrato: el dirigido a la obtención en el tiempo de divisas por parte de MONEY a INVERSORA, que se pagaría a D.M.E. S.A. el valor estipulado en cada factura. Es decir, que de su lectura se extrae la realización de varias operaciones de compra de divisas, siendo forzoso para la DIAN al imponer la sanción tener en cuenta cada factura, pues es ésta la que demuestra o sirve de soporte a la compra de divisas. Igualmente, la actora trae a colación en el recurso una certificación de Megabanco donde se alude a 40 operaciones u ocasiones donde aquélla inobservó la obligación de pagar en cheque. Empero, dicha certificación por sí sola no desvirtúa el listado de declaraciones de cambio relacionado a folios 37 a 41 del cuaderno 2 (anexos), que señaló la DIAN como base para la sanción impuesta; amén de que tal listado armoniza con los términos y objeto del contrato obrante a folios 358 y 359 del cuaderno núm. 2. Consecuente con lo anterior habrá de confirmarse la sentencia apelada, como en efecto se hará en la parte resolutive de esta providencia.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION PRIMERA

Consejera ponente: MARIA ELIZABETH GARCIA GONZALEZ

Bogotá D.C., diecisiete (17) de febrero de dos mil once (2011)

Radicación número: 25000-23-24-000-2005-01291-01

Actor: MARIN PRADA INVERSIONES S.EN.C. S. Y OTROS

Demandado: DIRECCION DE ADUANAS E IMPUESTOS NACIONALES

Referencia: APELACION SENTENCIA

Se decide el recurso de apelación oportunamente interpuesto por el apoderado de los actores contra la sentencia de 1o. de noviembre de 2007, proferida por la Sección Primera -Subsección "B"- del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, por la cual se deniegan las pretensiones de la demanda.

I.- ANTECEDENTES.

I.1.- La sociedad **MARIN PRADA INVERSIONES S. EN C.S.**, y los señores **LUIS GUILLERMO FERNANDO RODERO TRUJILLO**, en su propio nombre, **ALVARO MARIN VALENCIA**, **FERNANDO MARIN VALENCIA** Y **JUAN PABLO CABANZO LÒPEZ**, por medio de apoderado, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, consagrada en el artículo 85 del C.C.A., presentaron demanda ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, tendiente a que mediante sentencia, se declarara la nulidad de las Resoluciones núms. 03064-145-601-6002-03-05061 de 22 de diciembre de 2004 y 03-072-193-610-441 de 19 de julio de 2005, expedidas por la **DIAN**, a través de las cuales se les impuso sanción por infracción al régimen de cambios. En subsidio, que se declare que la sanción aplicable se liquide de acuerdo con el artículo 3º del Decreto 1092 de 1996, esto es, tomando como operación única el contrato de suministro suscrito entre **INVERSORA DE VALORES S.A. LIQUIDADA** y sus otrora accionistas, o sea, sobre 10 salarios mínimos y no por cada factura, o teniendo en cuenta cada anticipo y /o pago anticipado tomado en su momento por **INVERSORA DE VALORES** a su proveedor único D.M.E.

I.2.- Como hechos relevantes de la demanda se señalan los siguientes:

1.- En virtud de una queja anónima la **DIAN** practicó visita a la sociedad **INVERSORA DE VALORES S.A.**, la cual fue atendida y se le entregaron a dicha entidad la totalidad de los documentos legales solicitados.

2.- Posteriormente, la **DIAN** formuló cargos a la sociedad **INVERSORA DE VALORES S.A.** por la presunta violación al artículo 2º de la Resolución Externa núm. 3 de 7 de junio de 2002, que modifica el artículo 75 de la Resolución núm. 8 de 2000, por pagar en efectivo la compra de divisas por montos superiores a 3.000 dólares.

3.- La sociedad **INVERSORA DE VALORES S.A.** presentó descargos el 11 de octubre de 2004 y la DIAN a través de los actos acusados la sancionó con la suma de \$749'500.000.oo. Posteriormente, dicha sociedad se liquidó.

I.3.- Según los actores se violaron los artículos 25, 29, 34 y 228 de la Carta Política; la Ley 9ª de 1991; la Resolución núm. 8 de 2000; el Decreto núm. 1092 de 1996, en especial los artículos 1º a 3º; y el Decreto núm. 1074 de 1999.

1.- A su juicio, se violaron las anteriores disposiciones pues **INVERSORA DE VALORES S.A.** no era el sujeto al que iba dirigida la disposición legal en la que se basó la **DIAN**. Que si en gracia de discusión la norma le era aplicable, la sociedad actuó con la debida diligencia y ante la imposibilidad de exigirle a su proveedor único la cuenta corriente que el mismo Estado no le garantizó, tomó las medidas denominadas idóneas por el Banco de la República para identificar el beneficiario de sus pagos, con lo cual demostró su interés en protegerse y proteger al Estado de actividades ilícitas, por lo que jamás le causó daño a nadie y no se vulneró el bien jurídicamente tutelado .

Resalta que el sujeto calificado por la Junta Directiva del Banco de la República en la Resolución Externa núm. 5 de 2003, artículo 4º, son los denominados “cambistas” o “profesionales de cambio”, personas naturales o jurídicas que se dedican a comprar y vender todo tipo de divisas o cheques de viajero, a través de ventanillas abiertas al público en general, que precisamente por el volumen de atención requieren cumplir una serie de requisitos especiales que contribuyan a la prevención del lavado de activos.

Que en el caso de **INVERSORA DE VALORES** su objeto social era el arbitraje de divisas, a través de lo cual vendía a otro residente: **MEGABANCO**, para obtener un provecho económico.

Que le compraba las divisas a D.M.E. S.A., profesional de cambios o cambista, para vendérselas a **MEGABANCO**. Obtenía las divisas de un proveedor único y las vendía a un comprador único que era la entidad financiera. Que por ello no era sujeto calificado de la mencionada Resolución que se le aplicó.

2.- Traen a colación sentencias de la Corte Constitucional para concluir que si en gracia de discusión le fuera aplicable la normativa fundamento de la sanción, la **DIAN** debió considerar las circunstancias de fuerza mayor propiciadas por el mismo Estado al no garantizarle a los cambistas el acceso al sistema financiero, que llevaron a la empresa a no girarle cheque a D.M.E. S.A., al colocarlo ante el denominado “Ad impossibilia nemo tenetur”.

Que como **ARBITRO DE DIVISAS** que era, se registró en la Subdirección de Control de Cambios, contó con un sipla, manual de conducta, empleado de cumplimiento, auditoría externa, lista Clinton, reportes a la UIAF, declaraciones de

cambio, etc., pero nunca se pudo adaptar al pago mediante cheque para sumas superiores a 3000 dólares o su equivalente en otras divisas , pues el proveedor exclusivo no poseía cuenta corriente o de ahorros que permitiera girarle cheque con sello restrictivo y para serle abonado en cuenta como lo dice la norma. Atribuye la culpa al Estado, porque no ha podido garantizarle a los cambistas la posibilidad de acceder al Sistema Financiero.

3.- Señalan que la **DIAN** basó su decisión en el Decreto núm. 1092 de 1996, que no contempla expresamente en ninguno de sus artículos el hecho generador de una presunta violación cambiaria que sirvió como fundamento de la sanción impuesta. Que en este caso se pretende aplicar el Decreto núm. 1074 de 1999, que no tiene cabida, pues el hecho de utilizar otro medio de pago diferente al cheque surge en cabeza de los profesionales de cambio a partir del 2002.

4.- Estiman que no se sabe cuál fue el bien jurídico que vulneraron pues está claro que la Junta Directiva del Banco de la República busca prevenir el lavado de activos, entre otras, con la medida del pago mediante cheque por compras superiores a cierta cantidad de divisas, pero todo en aras de conocer el vendedor de divisas o tenerlo plenamente identificado y en este caso nadie puede decir que su comportamiento resulte antijurídico.

5.- Reiteran que ante la imposibilidad real que tenía **INVERSORA DE VALORES S.A.** de cumplir con la Resolución núm. 8 de 2000 y sus complementarias o modificatorias, adoptó los mecanismos idóneos como conocer íntegramente a su proveedor único, entregarle en el centro de efectivo de una transportadora de valores los anticipos en pesos para la compra de divisas, previa orden escrita dada a **MEGABANCO** y aprobada por dicha entidad fogafinizada, lugar donde él y sólo él podía retirarlos, amén de todos los demás controles establecidos.

6.- Destacan la prohibición de establecer sanciones confiscatorias que en su criterio le fueron impuestas, cuando la **DIAN** decide multiplicar cada una de las facturas emitidas por D.M.E. S. A. por 10 salarios mínimos legales mensuales vigentes para concluir que **INVERSORA DE VALORES S.A.** le adeuda al fisco mucho más de lo que obtuvo por utilidades durante el período 2002 y 2003.

7.- Alegan que no hubo proporcionalidad ni racionalidad en la sanción, pues el grupo de infracciones previstas en el artículo 1º, literal aa) del Decreto núm. 1074, que se le aplicó a **INVERSORA DE VALORES S.A.** es de categoría menor. Que por ello también se violó con el acto de formulación de cargos la Circular NC 0175, emitida por el Director de la **DIAN**, que contempla una adecuada tipificación de la sanción frente al hecho tipificado y proporcionalidad y gradualidad teniendo en cuenta el daño ocasionado al Estado.

8.- Que la **DIAN** liquidó la sanción bajo el presupuesto erróneo de la existencia de un número plural de contratos u operaciones de compra de divisas (291), desconociendo que existió una sola operación de tracto sucesivo y no de cumplimiento instantáneo.

I.4.-La Dirección Nacional de Impuestos y Aduanas Nacionales, a través de apoderado, contestó la demanda y manifestó su oposición a la prosperidad de las pretensiones al aducir, en síntesis, que el artículo 75 de la Resolución Externa núm. 8 de 2000, modificado por la Resolución Externa núm. 3 de 2002 y, posteriormente, por la Resolución núm. 5 de 2003 consagran la obligación, sobre quien compra divisas en monto superior a 3000 dólares, de pagar en CHEQUE girado al vendedor con cláusula que restringe su negociabilidad, obligación que fue incumplida por **INVERSORA DE VALORES S.A.**

Que el hecho de adquirir las divisas de un proveedor único no desnaturaliza la operación de compra y venta de moneda extranjera que ejecutaba la sociedad objeto de investigación.

Que conforme al artículo 30 del Decreto núm. 1092 de 1996 la responsabilidad es objetiva y este precepto fue hallado exequible por la Corte Constitucional en sentencia C-599 de 1992.

Recalca que si **INVERSORA DE VALORES S.A.** hubiera sido acuciosa, diligente y cuidadosa, no habría contratado con quien no le suministraba las garantías necesarias.

Explica que cuando se incurrió en las infracciones administrativas ya existía la obligación de pagar en cheque y obviamente ya había entrado en vigencia el Decreto núm. 1074 de 1999. Que la Corte Constitucional en sentencia D-6046 declaró exequible el literal aa) del artículo 3º del Decreto núm. 1092 de 1996, modificado por el artículo 1º del Decreto núm. 1074 de 1999.

Considera que la calificación que hacen los actores de faltas menores y mayores es apenas subjetiva; y que la multa es procedente por cada operación en la que se incumplan las normas que conforman el régimen cambiario.

II-. FUNDAMENTOS DE LA SENTENCIA RECURRIDA.

Para denegar las pretensiones de la demanda, el a quo razonó, principalmente, de la siguiente manera:

En cuanto al cargo relacionado con el sujeto calificado, el Tribunal estimó que el artículo 75 de la Resolución núm. 8 de 2000, claramente dispone que los residentes en el país podrán comprar y vender de manera profesional divisas y cheques de viajero, previa inscripción en el registro mercantil y envío de la información contenida en el Registro a la **DIAN**.

Que **INVERSORA DE VALORES S.A.** tenía como una de las actividades de su objeto social la inversión y **compraventa** de bienes muebles e inmuebles, títulos valores y **dinero**, bien en moneda nacional y/o extranjera, es decir, ejercía esta actividad de manera profesional. Que la norma establece que los residentes que compren y vendan divisas de manera profesional deben pagar en efectivo la compra y venta de divisas cuando su monto sea hasta de 3.000 dólares o su equivalente, o si el monto es superior deben pagarlo mediante cheque girado a nombre del vendedor con cláusula que restrinja su negociabilidad y para abonar en cuenta. Que por ello **INVERSORA DE VALORES S.A.** es sujeto de esta disposición, obligada a su cumplimiento.

En lo tocante a la responsabilidad objetiva, adujo el a quo que la **DIAN** obró conforme a derecho, pues a la sociedad **INVERSORA DE VALORES** se le dio oportunidad para que se pronunciara en su defensa y para interponer el recurso de reposición contra la decisión que le impuso la sanción; además de que está probado que no pagó a través de cheque la compra de divisas cuando su monto era superior a 3.000 dólares, obligación que estaba expresamente consagrada en la Resolución núm. 8 de 2000.

Que no son de recibo las medidas que dice la actora haber tomado, incluso más efectivas, para evitar el lavado de dinero, ya que en este caso no se está

contovirtiendo la eficacia de la finalidad de la norma sino verificando el cumplimiento de una obligación.

Sostiene el a quo en cuanto al cargo relativo a “nullum crimen nulla poena sine lege scripta”, que tampoco tiene vocación de prosperidad, pues el hecho infringido por la actora no está en el Decreto núm. 1092 de 1996, sino en el artículo 75 de la Resolución núm. 8 de 2000, modificado por la Resolución núm. 3 de 2002. Y que la norma que se tuvo en cuenta para imponer la sanción fue el literal aa) del artículo 1º del Decreto núm. 1074 de 1999, preexistente a la ocurrencia de los hechos.

Recaba, frente al cargo denominado “Antijuridicidad”, que la actora no puede entrar a justificar el incumplimiento de una norma alegando conductas más eficaces que la consagrada, pues la norma (artículo 75 de la Resolución núm. 8 de 2000), de manera expresa establece la obligación de los residentes en el país que se dediquen a la compra y venta profesional de divisas, con miras a identificar el origen de los recursos en divisas y el destino de los pesos entregados por la compra dentro del marco de los controles del lavado de activos.

Aduce el a quo que **INVERSORA DE VALORES** no se encontraba en situación de imposibilidad, ni de error, pues ella misma reconoce que tenía pleno conocimiento que su proveedor no tenía cuenta corriente.

Finalmente, argumenta el a quo que conforme consta a folios 358 y 359 se celebró un sólo contrato, dirigido a la obtención en el tiempo de divisas por parte de **MONEY** a **INVERSORA**, la cual le pagaría a D.M.E. el valor estipulado en cada factura. Que de la lectura del mismo se extrae que se iban a realizar varias

operaciones de compra de divisas y si se emite una factura por cada compra, es claro que la **DIAN** al imponer la sanción debe tener en cuenta cada factura.

III-. FUNDAMENTOS DEL RECURSO.

El apoderado de los actores, básicamente reitera los cargos expuestos en la demanda, así:

1.- Violación al principio de legalidad, pues la Corte Constitucional en sentencia C-616 de 2002 solo acepta de manera excepcional la constitucionalidad de la responsabilidad objetiva.

Igualmente, trae a colación la sentencia C-10 de 23 de enero de 2003, que a su juicio debió tenerse en cuenta para concluir que en este caso no tiene cabida la responsabilidad objetiva.

2.- Violación al principio Nullum Crimen Nulla Poena Sine Lege Scripta, porque la **DIAN** basó su decisión en el Decreto núm. 1092 de 1996, que no contempla en ninguno de sus artículos hecho generador de una presunta violación cambiaria que sirviera como fundamento de la sanción impuesta.

Nuevamente trae a colación la sentencia C-10 de 23 de enero de 2003 para resaltar que si ésta acepta excepcionalmente la responsabilidad objetiva en materia cambiaria, las demás garantías constitucionales quedan a salvo y en este caso no puede aplicarse, como se pretende, una sanción mencionada en el Decreto núm. 1074 de 1999; y que la conducta del literal aa) simplemente no existía cuando se pronunció dicho régimen sancionatorio por parte de la **DIAN** y

las obligaciones tipificadas en las Resoluciones de la Junta Directiva del Banco de la República no se encuentran en el mismo.

3.- Que no se conoce aún cuál es el bien jurídico vulnerado en este caso, por lo que no se da el requisito de antijuridicidad. Que no todo error en la información suministrada puede dar lugar a las sanciones previstas en el artículo 651 del Estatuto Tributario y, por lo tanto, las sanciones que imponga la Administración por el incumplimiento de este deber deben ser proporcionales al daño que se genere y si no existió daño, no puede haber sanción.

Destaca que si bien **INVERSORA DE VALORES** no pagó en cheque la compra de las divisas, no lo es menos que adoptó una forma de mayor eficiencia para lograr mantener la información que requiere la norma.

4.- Que se violó el principio de esencia sobre forma, pues no girar cheque es algo de forma que no se subordina a lo sustancial, que es prevenir el lavado de activos y documentación de operaciones; y, por último, alude a que la **DIAN** simplemente sancionó multiplicando el número de facturas emitidas por el proveedor de divisas de Inversora de Valores, por la pena establecida, desconociendo en un todo que no podía tener en cuenta el número de facturas (300), ya que la obligación de pago era una sola, realizada en una misma fecha. Que debió observar que en 40 ocasiones no pagó montos superiores a 3.000 dólares, en cheque, sino en efectivo, como lo certificó la Secretaria General de Megabanco.

IV-. ALEGATOS DEL MINISTERIO PÚBLICO.

En la etapa procesal correspondiente a alegatos de conclusión la Agencia del Ministerio Público guardó silencio.

V-. CONSIDERACIONES DE LA SALA:

Según se lee a folio 16 del cuaderno núm. 2, la **DIAN** en la Resolución núm. 2004-5061 de 22 de diciembre de 2004, impuso la sanción de multa a la actora por cuanto infringió el artículo 2º de la Resolución Externa núm. 3 de 7 de junio de 2002, de la Junta Directiva del Banco de la República, que modificó el artículo 75 de la Resolución Externa núm. 8 de mayo de 2000, al comprar en efectivo divisas por montos superiores a 3.000 dólares, debiendo hacerlo mediante cheque girado a nombre del vendedor. Tal multa se impuso con fundamento en el literal aa) del artículo 1º del Decreto núm. 1074 de 1999.

En la demanda la parte actora, en primer término, alega que **INVERSORA DE VALORES S.A.** no era el sujeto al que iba dirigida la disposición legal en la que se basó la **DIAN**. Que si en gracia de discusión la norma le era aplicable, la sociedad actuó con la debida diligencia y ante la imposibilidad de exigirle a su proveedor único la cuenta corriente que el mismo Estado no le garantizó, tomó las medidas denominadas idóneas por el Banco de la República para identificar el beneficiario de sus pagos, con lo cual demostró su interés en protegerse y proteger al Estado de actividades ilícitas, por lo que jamás le causó daño a nadie y no se vulneró el bien jurídicamente tutelado .

Resalta que el sujeto calificado por la Junta Directiva del Banco de la República en la Resolución Externa núm. 5 de 2003, artículo 4º, son los denominados “cambistas” o “profesionales de cambio”, personas naturales o jurídicas que se dedican a comprar y vender todo tipo de divisas o cheques de viajero, a través de ventanillas abiertas al público en general, que precisamente por el volumen de

atención requieren cumplir una serie de requisitos especiales que contribuyan a la prevención del lavado de activos.

Que en el caso de **INVERSORA DE VALORES** su objeto social era el arbitraje de divisas, a través de lo cual vendía a otro residente: **MEGABANCO**, para obtener un provecho económico.

Que le compraba las divisas a D.M.E. S.A., profesional de cambios o cambista, para vendérselas a **MEGABANCO**. Obtenía las divisas de un proveedor único y las vendía a un comprador único que era la entidad financiera. Que por ello no era sujeto calificado de la mencionada Resolución que se le aplicó.

Para responder al cargo en estudio, la Sala tiene en cuenta lo siguiente:

El artículo 2º de la Resolución Externa núm. 3 de 7 de junio de 2002, de la Junta Directiva del Banco de la República, que modificó el artículo 75 de la Resolución Externa núm. 8 de mayo de 2000, que aplicó la **DIAN** en los actos acusados, prevé:

"Los residentes en el país podrán comprar y vender divisas de manera profesional, previa inscripción en el registro mercantil. Dicha autorización no incluye ofrecer profesionalmente, directa ni indirectamente, servicios tales como negociación de cheques o títulos en divisas, pagos, giros, remesas internacionales ni ningún servicio de canalización a través del mercado cambiario a favor de terceros.

"Para poder comprar y vender profesionalmente divisas los residentes deberán cumplir, además, las siguientes condiciones:

- 1) Exigir y conservar una declaración de cambio por sus compraventas de divisas, la cual deberá contener la identificación del declarante, del beneficiario de la operación y demás características que el Banco de la República reglamente de manera general. En dicha reglamentación se definirá el monto a partir del cual deberá exigirse la declaración de cambio.

2) Al comprar divisas, los cambistas sólo podrán pagar en efectivo el equivalente a tres mil dólares de los Estados Unidos de América (US\$3.000). Montos superiores deberán pagarlos mediante cheque girado a nombre del vendedor de las divisas, con cláusula que restrinja su libre negociabilidad y para abonar en cuenta. (se resalta fuera de texto).

3) Reportar a la Unidad de Información y Análisis Financiero del Ministerio de Hacienda (UIAF), en los términos que ella disponga, cualquier operación en efectivo, en pesos o divisas, superior a diez mil dólares de los Estados Unidos de América (US\$10.000).

4) Reportar a la UIAF, en los términos que ella disponga, cualquier operación que consideren sospechosa de constituir lavado de activos o de estar relacionada con dinero de origen ilícito.

5) Suministrar la información, y prestar la colaboración, que requieran las autoridades para sus propósitos de prevención de actividades delictivas, control cambiario o cualquier otro de su competencia.

6) Cumplir las obligaciones mercantiles y tributarias derivadas de su condición de comerciantes.

"De acuerdo con las normas legales, el incumplimiento de las obligaciones cambiarias aquí establecidas será sancionado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y demás autoridades de control competentes."

Conforme al certificado de existencia y representación legal de **INVERSORA DE VALORES S.A.**, esta sociedad tenía por objeto social la inversión en bienes inmuebles urbanos y o rurales; la adquisición, administración, arrendamiento, gravamen o enajenación de los mismos, INVERSIÒN EN ACCIONES, BONOS, VALORES BURSATILES, PARTES DE INTERÈS EN SOCIEDADES COMERCIALES, NEGOCIACIÒN DE TODA CLASE DE DERECHOS DE CRÈDITO, COMPRA, VENTA DE TODA CLASE DE MERCANCÌAS...etc. (folio 128 del cuaderno principal).

El inciso 2º del artículo 75 de la Resolución Externa núm. 8 de 2000, establece que Los residentes en el país podrán comprar y vender divisas **de manera profesional.** Dicha actividad podrá realizarse previa inscripción en el registro mercantil. Quienes realicen esta actividad deberán suministrar la información y la

colaboración que requieran las autoridades competentes, en especial la Fiscalía General de la Nación o la Unidad de Información y Análisis Financiero, para efectos de la prevención de actividades delictivas y de lavado de activos.

Tanto de lo consignado en el certificado de existencia y representación legal de **INVERSORA DE VALORES S.A.**, como de los documentos que reposan en el expediente y de los argumentos expresados en la demanda, colige la Sala, sin mayor esfuerzo, que sus actividades encajaban dentro del concepto de cambistas profesionales. De ahí que insista a lo largo de la demanda y del recurso en poner de relieve que actuó con la debida diligencia para evitar el lavado de activos, identificando plenamente al beneficiario de sus pagos, que, precisamente, es lo que se exige a quienes se dedican a la actividad de compra y venta de divisas de **manera profesional**.

En consecuencia, el primer cargo de la demanda, que enunció como violación al principio de legalidad, no tenía vocación de prosperidad, ya que, se repite, la sociedad **INVERSORA DE VALORES S.A.** sí era destinataria de la norma que se le aplicó.

Ahora, en la demanda, y se recaba en el recurso, se traen a colación sentencias de la Corte Constitucional relacionadas con el tema de la responsabilidad objetiva, para concluir que si en gracia de discusión le fuera aplicable a la actora la normativa fundamento de la sanción, la **DIAN** debió considerar las circunstancias de fuerza mayor propiciadas por el mismo Estado al no garantizarle a los cambistas el acceso al sistema financiero, que llevaron a la empresa a no girarle cheque a D.M.E. S.A., al colocarlo ante el denominado “Ad impossibilia nemo tenetur”.

Sobre el particular, estima la Sala que tampoco asiste razón a la parte actora, pues es un hecho evidente que la norma que le era aplicable exige que el pago a los beneficiarios de las divisas que adquiriría aquélla, SI ERA POR COMPRA SUPERIOR A TRES MIL DÓLARES, como en efecto sucedió en este caso en las casi trescientas operaciones que se relacionan en el expediente, NO PODÍA HACERSE EN EFECTIVO SINO MEDIANTE CHEQUE CON CLÁUSULA QUE RESTRINJA SU NEGOCIBILIDAD Y PARA ABONAR EN CUENTA.

Y el hecho de que el proveedor único con que contaba **INVERSORA DE VALORES S.A.** no tuviera cuenta y, por ende, no pudiera recibir pagos en cheques, en momento alguno puede constituir un motivo de fuerza mayor para excusarse dicha sociedad de su obligación. Sencillamente, tendría que haber buscado otro proveedor que le permitiera cumplir con su obligación legal. Y ya el argumento relativo a la culpa que se le endilga al Estado de no facilitar la apertura de cuenta corriente no puede servir de eximente de responsabilidad pues no es un asunto que atañe a **INVERSORA DE VALORES S.A.** sino a lo sumo al beneficiario de sus pagos y en todo caso ajeno a esta controversia.

Por las razones expresadas no puede prosperar el cargo.

Se señala en la demanda, y se reitera en el recurso, que la **DIAN** basó su decisión en el Decreto núm. 1092 de 1996, que no contempla expresamente en ninguno de sus artículos el hecho generador de una presunta violación cambiaria que sirvió como fundamento de la sanción impuesta.

Sobre el particular, cabe tener en cuenta lo siguiente:

El hecho por el cual se sancionó a **INVERSORA DE VALORES S.A.** no está descrito en el Decreto núm. 1092 de 1996. Empero, sí lo está en el artículo 75 de la Resolución núm. 8 de 2000, modificado por la Resolución núm. 3 de 2002, según el cual **al comprar divisas, los cambistas sólo podrán pagar en efectivo el equivalente a tres mil dólares de los Estados Unidos de América (US\$3.000). Montos superiores deberán pagarlos mediante cheque girado a nombre del vendedor de las divisas, con cláusula que restrinja su libre negociabilidad y para abonar en cuenta.**

No sobra señalar que la mencionada Resolución núm. 3 fue expedida el **7 de junio de 2002** y las compras de divisas por las cuales se investigó y sancionó a la actora, conforme al cuadro visible a folios 37 a 41 del cuaderno núm. 2, son posteriores a dicha fecha.

Ahora, la norma que se tuvo en cuenta para imponer la sanción fue el literal aa) del artículo 1º del Decreto núm. 1074 de 1999, preexistente a la ocurrencia de los hechos. Dicho Decreto, expresó en su artículo 1º:

“Artículo 1. El artículo 3 del Decreto Ley 1092 de 1996 quedará así:

Artículo 3. Sanción. Las personas naturales o jurídicas y entidades que infrinjan el Régimen Cambiario en operaciones cuya vigilancia y control sea de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, serán sancionadas con la imposición de multa que se liquidará en la siguiente forma:

Declaraciones de Cambio

(...)

Operaciones canalizables a través del mercado cambiario.

(...)

Operaciones indebidamente canalizadas a través del mercado cambiario.

(...)

Depósito

(...)

Cuentas de Compensación

(...)

Incumplimiento de obligaciones de registrar, reportar o informar ante el Banco de la República.

(...)

Operaciones internas, tenencia, posesión y negociación de divisas.

(...)

Declaración de aduanas

(...)

Turistas extranjeros y operaciones con residentes en el país

(...)

aa). Otras infracciones.

Por las demás infracciones no contempladas en los literales anteriores, derivadas de la violación de las normas que conforman el Régimen Cambiario y que se refieran a operaciones de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, la multa será de diez (10) salarios mínimos legales mensuales por cada operación...”

La norma antes transcrita claramente consigna que en el caso de violaciones a las normas que conforman el Régimen Cambiario no comprendidas en los literales allí citados **y que se refieran a operaciones de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales**, se impondrá una multa de diez salarios mínimos mensuales.

Por resultar pertinente en este caso, es importante precisar la naturaleza de la denominada “infracción cambiaria”.

De conformidad con lo dispuesto en el Decreto núm. 1092 de 1996, por infracción cambiaria se entiende una contravención administrativa de las disposiciones constitutivas del régimen de cambios vigentes al momento de la trasgresión, a la cual corresponde una sanción cuyas finalidades son el cumplimiento de tales disposiciones y la protección del orden público económico.

La Junta Directiva del Banco de la República expidió la Resolución Externa núm. 8 de 5 de mayo de 2000, mediante la cual compendia el régimen de cambios internacionales y deroga la Resolución núm. 21 de 1993 que constituía el anterior marco regulatorio de esta materia y esta Resolución, a su vez, y para el caso que

interesa en este proceso, fue modificada en su artículo 75 por la Resolución Externa núm. 3 de 2002.

De tal manera que la conducta en que incurrió la parte actora, así como la sanción impuesta, estaban previamente descritas en las normas superiores cuando tuvieron ocurrencia los hechos materia de la investigación.

De otra parte, la actora expresa que no se sabe cuál fue el bien jurídico que vulneraron pues está claro que la Junta Directiva del Banco de la República busca prevenir el lavado de activos entre otras, con la medida del pago mediante cheque por compras superiores a cierta cantidad de divisas, pero todo en aras de conocer el vendedor de divisas o tenerlo plenamente identificado y en este caso nadie puede decir que su comportamiento resulte antijurídico.

Sobre este argumento basta decir que se hace acreedor a las sanciones previstas en el régimen cambiario quien incumpla las obligaciones allí consagradas, sin que sea menester que se materialice un daño para el Estado; y en este caso no constituye, como ya se dijo, eximente de responsabilidad alguna la fuerza mayor aducida por la actora, como tampoco que hubiera adoptado mecanismos idóneos para prevenir el lavado de activos, pues lo cierto es que son las normas constitutivas del régimen cambiario las que consagran los mecanismos, de ahí la descripción de conductas y sanciones en ellas contenidas, y no los destinatarios de las mismas.

Finalmente, la actora plantea como inconformidad la relativa a que la **DIAN** decidió multiplicar cada una de las facturas emitidas por D.M.E. S. A. por 10 salarios mínimos legales mensuales vigentes y que no hubo proporcionalidad ni racionalidad en la sanción, dado el presupuesto erróneo de la existencia de un

número plural de contratos u operaciones (291) de compra de divisas, desconociendo que existió una sola operación de tracto sucesivo y no de cumplimiento instantáneo.

Al respecto, estima la Sala que no le asiste razón a la demandante, pues, conforme lo advirtió el a quo, del documento obrante a folios 358 y 359 del cuaderno núm. 2 se colige que existe un sólo contrato: el dirigido a la obtención en el tiempo de divisas por parte de **MONEY a INVERSORA**, que se pagaría a D.M.E. S.A. el valor estipulado en cada factura. Es decir, que de su lectura se extrae la realización de varias operaciones de compra de divisas, siendo forzoso para la **DIAN** al imponer la sanción tener en cuenta cada factura, pues es ésta la que demuestra o sirve de soporte a la compra de divisas.

Igualmente, la actora trae a colación en el recurso una certificación de Megabanco donde se alude a 40 operaciones u ocasiones donde aquélla inobservó la obligación de pagar en cheque. Empero, dicha certificación por sí sola no desvirtúa el listado de declaraciones de cambio relacionado a folios 37 a 41 del cuaderno 2 (anexos), que señaló la **DIAN** como base para la sanción impuesta; amén de que tal listado armoniza con los términos y objeto del contrato obrante a folios 358 y 359 del cuaderno núm. 2.

Consecuente con lo anterior habrá de confirmarse la sentencia apelada, como en efecto se hará en la parte resolutive de esta providencia.

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

F A L L A:

CONFÍRMASE la sentencia apelada.

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

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, PUBLÍQUESE Y CÚMPLASE.

Se deja constancia de que la anterior providencia fue leída, discutida y aprobada por la Sala en la sesión del día 17 de febrero de 2011.

RAFAEL E. OSTAU DE LAFONT PIANETA MARIA ELIZABETH GARCIA GONZALEZ
Presidente

MARIA CLAUDIA ROJAS LASSO

MARCO ANTONIO VELILLA MORENO