

ANA GABRIELA CHAMORRO QUIROZ

**“ANÁLISIS Y APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO
ADMINISTRATIVO SANCIONATORIO EN LAS SANCIONES CAMBIARIAS DE
COMPETENCIA DE LA DIAN”**

(Maestría en Derecho del Estado con énfasis en Derecho Tributario)

Bogotá, D.C., Colombia

2019

UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA
FACULTAD DE DERECHO
MAESTRÍA EN DERECHO CON ÉNFASIS EN TRIBUTACIÓN

Rector: Dr. Juan Carlos Henao

Secretaria General: Dr. Martha Hinestrosa

Directora Departamento
Derecho Tributario: Dr. Olga Lucía González

Director: Dr. José Manuel Castro

Presidente de Tesis: Dr. Jesús Ma. Sereno Patiño

Examinadores: Dr. Julio Roberto Piza
Dr. Roberto Caros Insignares

CONTENIDO

Pág.

INTRODUCCIÓN	8
CAPITULO I. TEORÍA Y DOCTRINA SOBRE EL DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR	11
1 DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR.....	11
1.1 IUS PUNNIENDI O POTESTAD SANCIONADORA ADMINISTRATIVA DEL ESTADO.....	11
1.1.1 Fundamentos constitucionales y jurisprudenciales de la potestad sancionatoria de la Administración	12
1.1.2 Evolución y fundamentación de la potestad sancionatoria del Estado en Colombia ...	15
1.2 POTESTAD SANCIONATORIA ADMINISTRATIVA Y PENAL DEL ESTADO: APLICACIÓN DE PRINCIPIOS, CARACTERÍSTICAS COMUNES Y DIFERENCIALES	19
1.3 PRINCIPIOS ORIENTADORES DEL SISTEMA SANCIONATORIO DE LA ADMINISTRACIÓN: FLEXIBILIZACIÓN Y LÍMITES	26
1.3.1 Principio de legalidad.....	29
1.3.2 Principio de reserva legal	34
1.3.3 Principio de tipicidad	40
1.3.4 La culpabilidad.....	44
1.3.5 Principio non bis in ídem	50
1.3.6 Principio de temporalidad de la acción	51
1.3.7 Otros principios.....	52
CAPITULO II. RÉGIMEN CAMBIARIO Y POTESTAD SANCIONATORIA DE LA ADMINISTRACIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES.....	54
2 RÉGIMEN CAMBIARIO	55
2.1 OBJETIVO DEL RÉGIMEN CAMBIARIO	55
2.2 ANTECEDENTES Y MARCO LEGAL	57
2.3 PROPÓSITOS Y PRINCIPIOS GENERALES Y ESPECIALES DE LOS CAMBIOS INTERNACIONALES.....	62
2.4 OPERACIONES DE CAMBIO	64

2.5	OPERACIONES DE OBLIGATORIA CANALIZACIÓN.....	66
2.6	COMPETENCIAS CAMBIARIAS.....	67
3	RÉGIMEN SANCIONATORIO CAMBIARIO DE COMPETENCIA DE LA DIAN	71
3.1	DECLARACIONES DE CAMBIO	73
3.1.1	Numeral 1° del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011.....	73
3.2	OPERACIONES CANALIZABLES A TRAVÉS DEL MERCADO CAMBIARIO.....	86
3.2.1	Numeral 2° del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011	86
3.2.2	Numeral 3° del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011	92
3.2.3	Numeral 4° del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011	94
3.2.4	Numeral 5° del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011	97
3.2.5	Numeral 6° del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011	99
3.3	OPERACIONES INDEBIDAMENTE CANALIZADAS A TRAVÉS DE MERCADO CAMBIARIO	101
3.3.1	Numeral 7° del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011	101
3.3.2	Numeral 8° del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011	102
3.3.3	Numeral 9° del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011	104
3.3.4	Numeral 10° del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011	107
3.4	DEPÓSITOS	109
3.4.1	Numeral 11 del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011	109
3.5	CUENTAS DE COMPENSACIÓN	111
3.5.1	Numeral 12° del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011	111
3.5.2	Numeral 13° del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011	112
3.5.3	Numeral 14° del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011	115
3.5.4	Numeral 15° del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011	116
3.6	INCUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES FORMALES	118
3.6.1	Numeral 16° del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011	118
3.6.2	Numeral 17° del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011	120
3.7	COMPRA Y VENTA DE DIVISAS DE FORMA PROFESIONAL.....	121
3.7.1	Numeral 18° del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011.....	123
3.7.2	Numeral 19° del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011	126
3.7.3	Numeral 20° del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011	131
3.7.4	Numeral 21° del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011.....	132
3.7.5	Numeral 22° del artículo 3° del Decreto 2245 de 2011.....	135
3.7.6	Numeral 23° del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011.....	137

3.8	TRANSFERENCIAS NO AUTORIZADAS Y OTRAS OPERACIONES FINANCIERAS.....	140
3.8.1	Numeral 24° del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011.....	140
3.8.2	Numeral 25° del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011.....	142
3.8.3	Numeral 26° del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011	142
3.8.4	Numeral 27° del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011.....	144
3.9	ENTRADA O SALIDA DEL PAÍS DE DINERO EN EFECTIVO O TRD	148
3.9.1	Numeral 28° del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011.....	148
3.10	HOTELES Y AGENCIAS DE TURISMO	153
3.10.1	Numeral 29° del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011.....	153
3.11	PRESENTACIÓN DE DOCUMENTOS E INFORMACIÓN	155
3.11.1	Numeral 30° del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011.....	155
3.11.2	Numeral 31° del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011.....	157
3.11.3	Numeral 32° del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011.....	158
3.12	SANCIÓN RESIDUAL.....	160
3.12.1	Numeral 33° del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011.....	160

CAPÍTULO III. APLICACIÓN Y ANÁLISIS DE LOS PRINCIPIOS ADMINISTRATIVOS SANCIONATORIOS EN LAS SANCIONES CAMBIARIAS DE COMPETENCIA DE LA DIAN

4 DESARROLLO DE LOS PRINCIPIOS SANCIONATORIOS EN LAS SANCIONES CAMBIARIAS

4.1	PRINCIPIO DE LEGALIDAD	162
4.2	PRINCIPIO DE RESERVA LEGAL.....	164
4.3	PRINCIPIO DE TIPICIDAD.....	165
4.4	PRINCIPIO DE CULPABILIDAD	173
4.5	PRINCIPIO NON BIS IN ÍDEM	177
4.6	PRINCIPIO DE TEMPORALIDAD DE LA ACCIÓN.....	180
4.7	PRINCIPIO DE FAVORABILIDAD.....	181
4.8	DISPOSICIONES EN DESUSO	195

CONCLUSIONES FINALES

BIBLIOGRAFÍA.....

LISTA DE ACRÓNIMOS

AWB	Air Way Bill
BANCOLDEX	Banco de Comercio Exterior de Colombia
BR	Banco de la República
CAN	Comunidad Andina de Naciones
CIF	Cost, Insurance and Freight
CONPES	Consejo Nacional de Política Económica y Social
COP	Pesos Colombianos
CP	Carta Política
DCIN	Departamento de Cambios Internacionales
DCIN-83	Circulas Regulatoria Externa DCIN-83
DIAN	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
DNP	Departamento Nacional de Planeación
FDN	Financiera de Desarrollo Nacional
FMI	Fondo Monetario Internacional
FPADM	Financiación de Proliferación de Armas de Destrucción Masiva
FT	Financiación del Terrorismo
GAFILAT	Grupo de Acción Financiera de Latinoamérica
GAFISUD	Grupo de Acción Financiera de Sudamérica

IMC	Intermediario del Mercado Cambiario
JDBR	Junta Directiva del Banco de la República
LA	Lavado de Activos
OMC	Organización Mundial del Comercio
ONU	Organización de las Naciones Unidas
RE	Resolución Externa
RUT	Registro Único Tributario
SEC	Sistema Estadístico Cambiario
SEDPE	Sociedades Especializadas en Depósitos y Pagos Electrónicos
SFC	Superintendencia Financiera de Colombia
SICSFE	Sociedades de Intermediación Cambiaria y Servicios Financieros Especiales
TRD	Títulos Representativos de Dinero
TRM	Tasa Representativa del Mercado
UIAF	Unidad de Información y Análisis Financiero
USD	Dólares Estadounidenses
UVT	Unidades de Valor Tributario

INTRODUCCIÓN

Dentro de las prerrogativas de la Administración Pública, y con la finalidad de dar cumplimiento a los fines constitucionales previstos en el ordenamiento jurídico colombiano, se hace evidente el *ius puniendi* o potestad sancionadora de la Administración, definida según Escola (1984), como aquella en la que “pueden imponerse sanciones a quienes incurran en la inobservancia de las acciones u omisiones que le son impuestas por el ordenamiento normativo administrativo, o el que sea aplicable por la Administración Pública en cada caso”. Dicha potestad sancionadora se desarrolla y materializa a través de procedimientos administrativos y de las normas que disponen dichas sanciones en las diferentes áreas reguladas por el Estado; es decir, no corresponde a un poder único para ejercer dicha potestad, tal como lo afirmó la Corte Constitucional en la Sentencia C-214 de 1994:

(...) el poder del Estado, aun siendo concebido como un todo unitario, debido a la división y especialización del trabajo, se desdobra en una serie de atribuciones, facultades o competencias institucionalizadas en el ordenamiento constitucional, que se radican en cada una de las ramas del poder público (...) (Sentencia C-214 de 1994, MP. Antonio Cabrera Carbonell).

Lo anterior ha sido previsto en el ordenamiento jurídico colombiano con la finalidad de que se produzca como resultado el adecuado funcionamiento del aparato estatal; de ahí la importancia de regular las materias que intervienen en la economía nacional, verbigracia, la regulación cambiaria, tributaria y aduanera, de la mano del sistema sancionatorio que los regula.

Por su parte, la doctrina y la jurisprudencia ha aceptado genéricamente la existencia de la potestad sancionadora de la Administración, de esta forma la tesis dominante doctrinaria y jurisprudencialmente señala que: la potestad sancionadora de la Administración forma parte, junto con la potestad penal de los jueces y tribunales, de un *ius puniendi* superior del Estado que además es único, con lo cual, aquellas no son sino simples manifestaciones de éste.

Así las cosas, si bien el grado de desarrollo y evolución sancionatoria alcanzada por el derecho penal es mayor, en realidad no existe una relación de subordinación del Derecho Administrativo toda vez que el Derecho Penal se caracteriza por ser un derecho garantista, exclusivamente preocupado por el respeto a los derechos del inculcado, mientras que el Derecho Público estatal, sin menosprecio de las garantías individuales, pasa a primer plano la protección y fomento de los intereses generales y colectivos. De ahí que el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011) esté sujeto a principios y reglas propias que sin duda se nutren del Derecho Penal.

De esta forma, el artículo 3° de la Ley 1437 de 2011 señala los principios que todas las autoridades gubernamentales deberán interpretar y aplicar en los procedimientos administrativos a la luz de los principios consagrados en la Constitución Política, los cuales, se desarrollan y adquieren otros alcances en las normas especiales que consagran la potestad sancionadora del Estado en las diferentes áreas. Entre dichos principios encontramos: debido proceso, igualdad, imparcialidad, buena fe, moralidad, participación, responsabilidad, transparencia, publicidad, coordinación, eficacia, economía, celeridad y favorabilidad.

En la presente investigación se analiza, compara y define la aplicación de estos principios del procedimiento administrativo sancionador, considerando su aplicación en la legislación sancionatoria cambiaria, en las operaciones cuya vigilancia y control corresponde a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, la cual está regulada a través del Decreto Ley 2245 de 2011, Régimen Sancionatorio y Procedimental Cambiario vigente en el país, y su reglamentación especial en cada caso.

Para lo anterior, a partir de la finalidad que persigue el régimen cambiario, que está orientada a la protección efectiva del orden público económico, se estudian las conductas sancionables, los bienes jurídicos protegidos, el alcance que tiene la potestad sancionadora en la materia y los principios que fundamentan la regulación vigente a partir de casos prácticos que se presentan en la Administración.

Así las cosas, esta investigación se desarrolla a través de una labor de indagación legislativa, desarrollo jurisprudencial y doctrinario, a través de la metodología de monografía para evidenciar: el *ius puniendi* del Estado en materia cambiaria; la aplicación de los principios rectores de la administración y sus límites; los aciertos, vacíos y falencias en la aplicación de dicha potestad; los aspectos susceptibles de mejora a partir del análisis de casos prácticos en la aplicación de la norma, y los elementos que no pueden dejarse de lado para establecer un régimen sancionatorio cambiario que dé cumplimiento a los fines constitucionales en lo relacionado con la competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Es así como se tienen la finalidad de evidenciar la robusta o deficiente protección de las garantías de los sujetos pasivos y de esta forma sentar una postura en relación con los principales debates, conflictos normativos y disidencia en las legislación cambiaria, como son: la aplicación del principio de legalidad con base el Decreto Ley 2245 de 2011, artículo 3º, numeral 33, el cual contempla una “sanción residual”, la incidencia que en su momento tocó las fibras del Derecho Tributario y el Derecho Aduanero, sus implicaciones y efectos; en igual sentido la aplicación del principio de favorabilidad, los requisitos para ser concebido en los procedimientos administrativos, su aceptación y desarrollo jurisprudencial en el régimen cambiario, y esos casos especiales que logran matizar la aplicación del régimen sancionatorio cambiario los cuales dan lugar a debates de gran relevancia en la misma entidad sancionadora.

CAPITULO I. TEORÍA Y DOCTRINA SOBRE EL DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR

1 Derecho Administrativo Sancionador

1.1 *Ius Puniendi* o Potestad Sancionadora Administrativa del Estado

Una de las grandes prerrogativas del Estado Social de Derecho es su potestad administrativa sancionadora o *ius puniendi*, entendida como la capacidad de imponer castigos o sanciones correctivas para el logro del interés general, constituyéndose como un complemento de la potestad de mando, pues contribuye a asegurar el cumplimiento de las decisiones penales y administrativas, tal como lo ha señalado el Consejo de Estado a través de la sentencia con radicado 20738 de 2012.

Y para lograrlo, esta facultad que le es inherente al Estado consiste en determinar qué conductas merecen un juicio de reproche punitivo y, a su turno, establecer las consecuencias que se derivan de su transgresión. Sin embargo, como lo señala Rojas (2018), “esta potestad no se agota en la determinación del catálogo de infracciones y sanciones, sino en el desarrollo de los procedimientos y aplicación de las consecuencias derivadas de la infracción” (p. 189).

De esta forma, este poder lo ostentan no solo las autoridades penales, sino también las administrativas, y jurisdiccionales no penales, las cuales a un mismo poder que se consolida y analiza desde el Derecho Sancionador del Estado, el cual ha sido interpretado por la Corte Constitucional a través de la sentencia C-948 de 2002 como una disciplina “compleja” - pues recubre como genero a menos cinco (5) especies, a saber: el derecho penal delictivo, el derecho contravencional, el derecho disciplinario, el derecho correccional y el derecho de punición por indignidad política o *impeachment*-, el cual ha sido desarrollado por varias áreas del Derecho al alcance de la función pública.

En cuanto al poder ostentado en cabeza de las autoridades administrativas, el cual tradicionalmente venía siendo considerado como una simple emancipación de la policía

judicial, hoy en día se sostiene en la tesis dominante, doctrinaria y jurisprudencial que señala que esta “potestad administrativa sancionadora, al igual que la potestad penal de los jueces y tribunales, forma parte de un genérico *ius puniendi* del Estado, que en principio es único para subdividirse en dos manifestaciones” (Nieto, 1994, p. 36). En otras palabras, a partir del *ius puniendi* como un todo unitario, se desprenden dos manifestaciones de este, con igual rango e importancia en materia sancionatoria; esto es: el Derecho Penal y el Derecho Administrativo Sancionatorio y No Sancionador, ya que como lo señala Ospina (2018), no es el Derecho Administrativo el que sanciona sino la administración. Pese a esta división teórica las diferencias ocurren entre lo que constituye objeto de regulación por cada una de ellas.

Lo anterior sin negar, por su puesto, que el Derecho Administrativo Sancionatorio toma como referencia los instrumentos que proporciona el Derecho Penal para su maduración y superioridad técnica de que goza esta materia; sin embargo, aceptar esta afirmación resultó complejo para los administrativistas en la búsqueda de la autonomía o independencia del Derecho Administrativo Sancionatorio.

1.1.1 Fundamentos constitucionales y jurisprudenciales de la potestad sancionatoria de la Administración

Ahora bien, la Constitución Política de Colombia no regula la potestad punitiva del Estado de forma expresa. Situación contraria sucede en países como España, donde la Constitución Política de 1978 legitima su existencia en el artículo 25¹; de igual forma sucede en Portugal, en la Constitución de 1976², artículo 32, siendo esta una vía inmejorable para configurar claramente sus límites y, a su turno, individualizar la potestad sancionadora de la administración con la del Derecho Penal.

¹ Artículo 25. 1: Nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento (...)

² Artículo 32. En los procedimientos por infracciones administrativas, así como en cualesquiera procesos sancionadores, al imputado le son garantizados los derechos de audiencia y defensa.

En lo que respecta a Colombia, la potestad sancionadora de la administración y su fundamento constitucional está contemplado en una pluralidad de disposiciones constitucionales que van desde los mismos fines del Estado, reglamentado en el artículo 2º, de los principios que guían la función administrativa; artículo 209³ especialmente en lo relacionado con la eficacia, siendo preciso mencionar el artículo 29 superior, que al establecer el derecho al debido proceso a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas reconoce -de modo implícito- que la administración está facultada para imponer sanciones Restrepo y Nieto (2017).

Lo anterior, teniendo en cuenta que todas las competencias de la Administración se fundamentan en la satisfacción de los fines esenciales del Estado y con ello reprimir aquellas conductas contrarias a dichos fines, lo que garantiza su cumplimiento de manera eficiente y eficaz; de esta manera, las sanciones se constituyen en un medio en función de su razón de ser.

En la Constitución también se encuentran normas relativas al principio de responsabilidad. En este sentido Ospina (2018) destaca la aplicación de la responsabilidad en diferentes formas, incluida la responsabilidad sancionatoria y patrimonial del Estado, así como la responsabilidad civil de los servidores públicos.

En este mismo sentido, el respeto a los principios reguladores de la función pública definidos en el artículo 209 de la Carta Política de 1991 y posteriormente desarrollados en el artículo 3º de la Ley 1437 de 2011, se armonizan y concretan en el cumplimiento de las labores públicas en el ejercicio del *ius puniendi* del Estado, con aplicación restrictiva para no desnaturalizar las características del Estado donde se ejerce la potestad sancionadora

³ Artículo 209 constitucional: La función administrativa está al servicio de los intereses generales y se desarrolla con fundamento en los principios de igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad, mediante la descentralización, la delegación y la desconcentración de funciones. Las autoridades administrativas deben coordinar sus actuaciones para el adecuado cumplimiento de los fines del Estado. La administración pública, en todos sus órdenes, tendrá un control interno que se ejercerá en los términos que señale la ley.

administrativa, flexibilizando la aplicación de los principios en relación con el Derecho Penal.

Con lo anterior, la doctrina *ius publicista* reconoce que la potestad sancionadora forma parte de las competencias de gestión que le atribuyen a la administración, ya que la Corte Constitucional, de forma reiterada, verbigracia, sentencia C-214 de 1994, ha señalado, que:

(i) La potestad sancionadora como potestad propia de la administración es necesaria para el adecuado cumplimiento de sus funciones y la realización de sus fines, pues; (ii) permite realizar los valores del orden jurídico institucional, mediante la asignación de competencias a la administración que la habilitan para imponer a sus propios funcionarios y a los particulares el acatamiento, inclusive por medios punitivos, de una disciplina cuya observancia propende indudablemente a la realización de sus cometidos; y (iii) constituye complemento de la potestad de mando, pues contribuye a asegurar el cumplimiento de las decisiones administrativas (Sentencia C-214/94, MP. Antonio Barrera Carbonell).

De esta forma es posible reconocer que la finalidad de la potestad sancionadora de la administración está encaminada al cumplimiento de sus fines públicos y a la búsqueda del efectivo ejercicio de las funciones públicas, para lo cual, recurre a la asignación de competencias para sancionar el incumplimiento de sus decisiones por parte de los particulares y de los funcionarios públicos, con el objetivo de proteger el interés general de la Nación y el orden jurídico administrativo.

Entonces, tal como lo señala Ospina (2018), el texto constitucional otorga un fundamento al poder de sanción administrativa y allí mismo es posible encontrar importantes barreras a este. Acude, así, a mecanismos coactivos o de orden sancionatorio que no solo reprueben sino también prevengan la realización de todas aquellas acciones u omisiones antijurídicas, lo cual es conocido jurisprudencialmente como la función policiva⁴ que ejerce la administración.

⁴ La cual pretende asegurar el orden público con la finalidad de garantizar el interés general, y permite regular el ejercicio de las libertades individuales e imponer sanciones orientadas al cumplimiento de las medidas de policía, Corte Constitucional, Sentencia C-703 de 2010, M.P. Gabriel Eduardo Mendoza.

1.1.2 Evolución y fundamentación de la potestad sancionatoria del Estado en Colombia

En primer lugar, resulta pertinente afirmar que la intervención y aplicación del poder sancionador de la Administración en los diferentes sectores ha llevado a la aceptación y reconocimiento jurídico para imponer sanciones; sin embargo, esta afirmación se desarrolla en el marco de la evolución de la potestad sancionadora de la Administración.

Para realizar un análisis en el tiempo, de la evolución de la potestad sancionadora de la administración, Manzanedo (1968) parte de la teoría del Derecho Penal de Policía antes mencionado, el cual principalmente fue desarrollado en Europa, donde la actividad sancionadora por un largo tiempo estuvo incluida dentro de lo que tradicionalmente se denominaba actividad de policía, que no solo presentaba cobertura suficiente para toda clase de tipos de ilícitos sino también habilitaba a la Administración con un poder sancionador genérico.

Dicha teoría señala que las sanciones administrativas y la policía, persiguen un mismo objetivo: la protección del interés público general, con lo cual, las sanciones impuestas por un aparato administrativo se encuentran unidas al concepto mismo de policía.

Sin embargo, a lo largo del tiempo se identificaron inconvenientes en la construcción teórica de esta tesis. La dificultad más desarrollada fue la imposibilidad de diferenciar la función legislativa, judicial y administrativa, aunque, así como lo señala la doctrina española, la mayor parte de la legislación con fines administrativos regulaba la relación entre el monarca y sus funcionarios, creándose así la capacidad de imponer castigos en cabeza de algunos aparatos administrativos. Sin embargo, toda esta fundamentación se extendió en América Latina, comprendiendo la época que va a aproximadamente de 1550 a inicios del Siglo XIX.

De igual forma, las administraciones locales gozaron principalmente de estas potestades; incluso, como señala Rincón (2018), los años posteriores también otorgaron poderes amplios a los municipios, pero a diferencia del periodo histórico antes mencionado, se les

reconoció de manera mucho más clara el poder administrativo sancionador, al extenderse no solo a los funcionarios sino también a los agentes privados.

En esta evolución de la potestad sancionadora se evidenció en España por la incidencia Alemana, pues se le atribuye a James Goldshmidt la paternidad del llamado Derecho Penal Administrativo *Verwaltungsstrafrech*, 1902 (citado en Nieto, 1994) el cual:

Fue el resultado de la concurrencia de diversos factores y, fundamentalmente, del abandono de la filiación de la Policía, hecha imposible por la transformación del concepto de ésta; a lo que hay que añadir el aumento del intervencionismo administrativo. Así las cosas, la Administración tiene fines propios que alcanzar, individualizados respecto de lo que comprende de forma expresa el Ordenamiento Jurídico y para poder lograrlo cuenta con una potestad sancionadora propia, gracias a la cual se autoayuda y puede imponer coactivamente el cumplimiento de las normas (Nieto, 1994, p. 124).

Con lo cual, la meta del Derecho Penal Administrativo fue resolver la discusión del pasado relacionado con el régimen jurídico de las infracciones administrativas, que hasta ese momento se encontraban en la cabeza del Derecho Penal y el Derecho de Policía, razón por la cual se centraba en la completa despenalización del injusto administrativo sin negar el paternalismo del Derecho Penal, pero buscando su identidad en el ordenamiento jurídico, siendo este una consecuencia del rompimiento de las barreras conceptuales del Derecho Penal en Europa.

Por su parte, la potestad sancionatoria de la administración en Colombia se ligó a la protección y realización del derecho sustancial, de la función administrativa y la preservación de la justicia como principio y valor, reconociéndose el Derecho Administrativo Sancionador, el cual difiere del Derecho Penal Administrativo, siendo este en primer término Derecho Administrativo, y en lo relacionado con sancionador completamente rodeado y desarrollado bajo la óptica del Derecho Penal; de ahí su dependencia.

De esta forma, el Consejo de Estado, en sentencia con número de radicado 16367 de 1994, reconoce la complejidad de la evolución de la potestad sancionatoria de la administración, identificando diferentes etapas progresivas relacionadas con el nivel de protección

otorgado, donde se puede concluir que la evolución constitucional dada en 1991 ha sido el mayor avance en el procedimiento administrativo sancionador en el ordenamiento jurídico colombiano.

En lo relacionado con la etapa anterior a la expedición de la Constitución de 1991, es posible reconocer que si bien el derecho administrativo ofrecía varias garantías al debido proceso, frente al Derecho Administrativo Sancionador no existía fundamento legal alguno que garantizara la protección y reconocimiento en dicha sede. No obstante, las Cartas Políticas de 1821, 1830, y 1832 consagraron prohibiciones expresas como garantías a los derechos de los investigados en cuanto a las penas privativas de libertad, cierto grado de responsabilidad de los funcionarios públicos, la favorabilidad, y la no autoincriminación. De forma paralela, dentro del proceso evolutivo de las normas administrativas sancionadoras, en 1984 se expidió el Código Contencioso Administrativo.

Posteriormente (antes de la expedición de la Carta Política de Colombia de 1991), se evidencia un reformado Código de Procedimiento Administrativo que introdujo varios e importantes derechos que hacen parte del debido proceso, entre los cuales se resalta: el derecho a que se comunique la iniciación de un procedimiento administrativo, el derecho a impugnar las decisiones administrativas a través de la llamada en ese momento vía gubernativa y el derecho a un procedimiento previo a la toma de decisiones. De esta forma hubo un desarraigo total a las decisiones de plano, respetándose así el derecho a presentar pruebas y controvertirlas.

Las modificaciones introducidas por la Constitución de 1991 a través del artículo 29 -con el que se inició el periodo de evolución del derecho al debido Proceso- marcó un hito en el desarrollo normativo, pues fue en ese momento en el cual no volvió a ser objeto de discusión su aplicación en todas las actuaciones administrativas.

Ahora bien, resulta necesario precisar que los derechos que integran el debido proceso no se limitan a lo que enuncia el artículo 29 de la Constitución Política, esto es: (i) nadie podrá ser juzgado sino conforme a las leyes preexistentes al acto que se le imputa; (ii) ante el juez o tribunal competente; (iii) con observancia de la plenitud de las normas de cada juicio; (iv)

en materia penal (por vía jurisprudencial aplicado a ramas del derecho administrativo sancionador) la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior, se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable; (v) toda persona se presume inocente mientras no se la haya declarado judicialmente culpable; (vi) quien sea sindicado tiene derecho a la defensa y a la asistencia de un abogado escogido por él, o de oficio, durante la investigación y el juzgamiento; (vii) a un debido proceso público sin dilaciones injustificadas; (viii) a presentar pruebas y a controvertir las que se alleguen en su contra; (ix) a impugnar la sentencia condenatoria, (x) y a no ser juzgado dos veces por el mismo hecho.

Tales derechos, como se observa, encuadran garantías constitucionales fundamentales dentro del procedimiento administrativo sancionador. De esta forma, las garantías procesales no se derivan del derecho penal, sino que se predicen del ejercicio propio del *ius puniendi*, con independencia de quien ejerce dicho poder.

También existen otros derechos que conforman el debido proceso y, de esta forma, el Derecho Administrativo Sancionador. Estos son, los previstos en los artículos 30, 31, 33 y 229 que se refieren respectivamente: al *habeas corpus*, la doble instancia y la *no reformatio in pejus*, a no declarar contra sí mismo y contra los parientes, y al acceso a la administración de justicia.

Es así como la inobservancia e inaplicabilidad de un derecho fundante en el ordenamiento jurídico vigente está completamente limitado en el control constitucional, legal y judicial, por lo cual toda sanción debe ser resultado de un proceso, garantizado por la evolución legal de las garantías y derechos con que cuenta el administrado, con miras a respetar los principios del Estado de Derecho.

De esta forma, la manifestación y reconocimiento de poder punitivo a las autoridades locales surge de las normas de régimen político municipal. Bajo esta cobertura a los concejos municipales les fue reconocida la capacidad de decretar el catálogo de sanciones para dar cumplimiento a los decretos y ordenanzas. Sin embargo, esto responde a la

confianza otorgada a las ramas del poder público para que adopte, de acuerdo con las necesidades del sector, las medidas necesarias.

Por todo lo anterior, se precisa que con la evolución de la potestad administrativa sancionadora se produce su ramificación según las materias o los sectores que la administración necesita regular, siendo esta una legislación sancionadora sectorial muy fraccionada y que, en muchas oportunidades, se desarrolla con desconocimiento de normas paralelas; esto, debido a la inexistencia de una legislación unificadora, ya que sin obviar la particularidad de cada sector resulta indiscutible la unidad básica de todas estas manifestaciones.

1.2 Potestad sancionatoria administrativa y penal del Estado: aplicación de principios, características comunes y diferenciales

A través del tiempo se ha hablado de la coexistencia paralela de dos potestades sancionadoras: la penal y la administrativa, donde se ha admitido dos interpretaciones completamente diferentes, a pesar de que hoy en día, como ya se hizo mención, se encuentra aceptada una teoría predominante, tal como lo ha señalado Ossa (1994), Nieto (1994), Rojas (2018), entre otros. Por una parte, la postura tradicional que se trata de dos potestades independientes y con igualdad de rango, y por otra parte, la postura que fue evolucionando donde la potestad judicial es originaria y de ella se deriva la administrativa con rango complementario y hasta auxiliar.

Ahora bien, la dependencia de la potestad administrativa sancionadora respecto de la potestad punitiva del derecho penal es una constante en nuestro ordenamiento jurídico, entendiéndose que el estudio de las sanciones administrativas ha de hacerse siempre buscando el contraste con la legislación penal, siendo imprescindible tener en cuenta dicho ordenamiento. De ahí que se generen corrientes despenalizadoras en el Derecho Administrativo Sancionador, que busquen integrar y aplicar la mínima intervención penal con miras a garantizar los fines constitucionales que persigue el Estado de Derecho.

Sin embargo, para el caso colombiano es evidente la dependencia que existe con el Derecho Penal; en efecto, reiterada jurisprudencia constitucional ha señalado que en el derecho administrativo sancionador son aplicables *mutatis mutandi* las garantías superiores que rigen el derecho penal, señalando, así como normas superiores, las dispuestas en el Derecho penal.

Por su parte Nieto (1994) señala que en la interacción de estas dos manifestaciones represoras básicas del Estado se entrelaza un supraconcepto, en el que ambas están integradas; esto es: el ilícito común, en el cual se engloban las sanciones penales y administrativas con el fin de formar un Derecho punitivo único, encabezado por el *ius puniendi*, de donde convergen las líneas ascendentes de todas las potestades represivas.

En el mismo sentido, Rojas (2018) señala que, aunque se presenten algunas diferencias político–normativas y no sustanciales u ontológicas, son en esencia derivaciones de un mismo poder.

Se parte entonces, del supraconcepto del ilícito, cuya unidad sustancial se relaciona y es compatible con la existencia de diversas manifestaciones fenoménicas entre las cuales se encuentran estas dos ramas que, a pesar de tener una esencia unitaria y un punto de partida común, permite reglas diferenciales inherentes a la esencia y función para la cual han sido configurados los ilícitos. A pesar de esto, necesariamente no tienen el mismo régimen jurídico, pues es la norma la encargada de determinar la configuración del ilícito, ya que sin norma que establezca una prohibición, no puede quebrantarse la misma dentro de cada una de las manifestaciones de la potestad administradora.

En este sentido, Rojas (2018) señala que no puede desconocerse la importancia del bien jurídico tutelado y de la antijuridicidad material como fundamentos propios del Derecho Penal y elementos legitimadores de la facultad punitiva del Estado, incluso desde la perspectiva administrativa, ya que busca con ello la protección de un bien jurídico que amerita la restricción de los derechos de las personas por medio de la sanción; por ello, “tanto en el campo del derecho penal, como del derecho administrativo sancionatorio la

protección de bienes jurídicos representa el objetivo primordial que habilita al Estado para las consagración de infracciones y la imposición de sanciones” (p. 214).

En relación con la antijuridicidad material, Rojas (2018) se refiere a una garantía de las personas de verificar su conducta, en cuanto a la efectiva lesión o peligro en el que haya puesto bien jurídico protegido, atendiendo a los elementos de dolo o culpa. En contraposición a esta postura, Zornoza y Muñoz (2013) señalan que la infracción administrativa es una simple desobediencia de un mandato legal y no se trata de la vulneración de un deber jurídico que la sociedad le impone al individuo, con lo cual, “la infracción ha quedado desconectada del *perjuicio a bienes jurídicos* que constituye un elemento irrenunciable de las instituciones punitivas” (p. 846), siendo irrelevante si concurre una culpa subjetiva (dolo, imprudencia).

Ahora bien, no se puede desconocer que bienes jurídicos protegidos como el orden público y económico tienen protección administrativa y penal. Por una parte, a través del Decreto Ley 2245 de 2011 el Gobierno, en uso de sus facultades, dispone las infracciones cambiarias, y por otra, parte el Código Penal establece el delito de lavado de activos que coexisten para un mismo fin: proteger y garantizar el orden público económico; con la diferencia de que el primero se limita a la no coincidencia objetiva entre mandato y conducta y para ello es irrelevante la existencia de una culpa subjetiva.

Zornoza y Muñoz (2013), traen a colación varias legislaciones comparadas en las cuales se ha consagrado una relación de continuidad entre las infracciones administrativas tributarias y los delitos de defraudación tributaria, lo cual es atendido de acuerdo a la cuantía, adquiriendo la calidad de un delito y dejando de ser una mera infracción administrativa.

De esta forma, la diferencia entre la naturaleza del ilícito penal y el administrativo parte de que este último se distancia del penal en su aspecto sancionatorio dada la existencia de una normatividad regulada por principios “propios” y “autónomos”, los cuales que consultan unas finalidades y procedimientos muy distintos de los del derecho penal, encontrando que:

- Existen dos clases de normas, las penales y las administrativas. Las primeras hacen referencia a los ilícitos que se denominan delitos, y las segundas se describen y castigan otro tipo de ilícitos que se denominan infracciones administrativas.
- Por una parte, los delitos se refieren a agresiones cometidas contra la esfera jurídica de los individuos y del Estado, mientras que las infracciones administrativas son agresiones contra los intereses generados en el tejido social. Esta es una concepción que nace en la Ilustración, cristalizada en Feuerbach, corona su desarrollo moderno en Erich Wolff, y se basa en la idea de que el derecho solo afecta las relaciones interindividuales y su contenido en justicia, mientras que la Administración flota en una esfera que se encuentra por encima y más allá del derecho y no persigue la justicia sino el bien social.
- Dicho de otra manera, los delitos atentan contra la justicia, mientras que las infracciones administrativas atentan contra los intereses generales, colectivos y públicos que están al margen de la justicia.

Es así como la Corte Constitucional, en la Sentencia C-214 de 1994, resalta que:

(...) la potestad sancionadora de la administración consiste en la imposición de una sanción correctiva y disciplinaria para reprimir las acciones u omisiones antijurídicas y constituye un complemento de la potestad de mando, pues contribuye a asegurar el cumplimiento de las decisiones administrativas (...) (MP. Antonio Barrera Carbonell).

Con lo cual, son dos las modalidades a través de las cuales se ejecuta esta potestad de la administración. Por una parte, la potestad disciplinaria, dirigida a los funcionarios públicos como autoridades que ejercen dicha potestad en el entendido de incumplimiento de sus deberes o extralimitación de los mismos. Por otra parte, en la modalidad de potestad correccional, dirigida a los particulares que incumplen las obligaciones establecidas en los ordenamientos previstos por el derecho administrativo sancionador en cada una de las materias establecidas en ejercicio de la función pública; esto es: fiscal, cambiario (modalidad de potestad objeto de esta investigación), aduanero, tránsito, entre otras.

En este sentido, en lo relacionado con la modalidad correccional de la potestad sancionadora de la administración, se evidencia la naturaleza también fundante de la potestad punitiva penal; sin embargo las diferencias y fines que cada una de ellas persigue se distancia notoriamente hasta el punto de encontrar, como ya se hizo mención, los fines de la potestad punitiva penal que se enmarcan en el orden social colectivo, bajo la modalidad de protección de los bienes jurídicamente protegidos, con tintes correctivos o resocializadores. Por su parte, la potestad de la administración se traduce en la propia protección respecto de quienes están directamente relacionados con la transgresión de sus fines, organización o funcionamiento del orden público y el interés general.

Otra de las características del régimen sancionatorio administrativo se relaciona con el sujeto activo a quien se le puede endilgar responsabilidad. Ya no solo se trata de personas naturales con el derecho penal, sino también personas jurídicas respecto de las cuales solo es admisible la fuerza mayor o el caso fortuito como eximentes de responsabilidad (exceptuando al régimen cambiario). De esta forma los principios del Derecho Penal deben relativizarse conforme al contenido de los principios de la función pública desarrollados en el artículo 209 de la Constitución, que en oportunidades se adhieren a la objetividad en la responsabilidad que se endilga a los sujetos obligados.

Por otra parte, en el Derecho Penal solo está habilitado un juez de su competencia para imponer sanciones, en tanto que en las sanciones administrativas se encuentra habilitada la Administración competente para imponer sanciones; es decir, a través de actos administrativos se imponen las sanciones, de esta forma, no hace tránsito a cosa juzgada, sino a cosa decidida (Rincón, 2018); y esto, debido a que en sede administrativa queda zanjada la decisión, sin embargo, la misma pueda ser objeto de revisión por un órgano jurisdiccional, quien tiene competencia para hacer una revisión integral a la decisión. Ahora bien, este poder sancionatorio lleva inmersa la competencia que da lugar a otras potestades administrativas, como la inspección, vigilancia y control.

Más allá de esto, la jurisprudencia española ha desarrollado algunas reglas que indican el derecho aplicable a los ilícitos administrativos y que resultan aplicables en nuestro

ordenamiento jurídico colombiano, que en lo sustancial señala son las siguientes (Nieto, 1994): (i) el régimen jurídico de las infracciones administrativas es en parte común al de los delitos y en parte propio de ella mismas; (ii) hay una zona común establecida por la Constitución y por la legislación ordinaria. Pero, sobre todo, la jurisprudencia que es muchísimo más de lo que tienen establecido expresamente las normas; (iii) el bloque jurídico común no es pura y simplemente el Derecho Penal como de ordinario suele entenderse, sino el propio del ordenamiento punitivo del Estado que se diversifica luego en sus manifestaciones penales y administrativa sancionadora; (iv) al no tratarse de la aplicación directa del Código Penal al ámbito administrativo, nada habrá exactamente igual en el derecho administrativo sancionador, puesto que experimenta matices que deben tenerse en cuenta a la hora de su aplicación.

De esta forma, se podría concluir que las infracciones administrativas se regulan por el Derecho Administrativo, inspirado, sin lugar a dudas, por los principios del Derecho Penal, donde específicamente en lo relacionado con las sanciones se remite al Derecho Punitivo del Estado. Esto no quiere decir que en nuestro ordenamiento jurídico la potestad administrativa sancionadora se legitima directamente de la potestad penal, por el contrario, ambos derechos se encuentran sustancialmente en pie de igualdad, sin desconocer la primogenitura de la regulación penal.

Ahora bien, ¿por qué la inspiración de los principios del Derecho Penal, se extienden al Derecho Administrativo sancionador, y no a la inversa? Esta pregunta, desarrollada por Nieto (1994), se materializa en tres razones: (i) cronológicas, (ii) constitucionales y (iii) dogmáticas.

Por una parte, razones cronológicas, debido a que el Derecho Penal tiene ya consolidado sus principios en el tiempo, puesto que había obtenido un importante desarrollo doctrinal y legal antes de que se hubiera formado una doctrina relativa a la potestad sancionadora de la Administración, en la cual se fueron aplicando principios esencialmente construidos con fundamento en los criterios jurídicos penales. Esto se evidencia en el contexto colombiano, ya que no se dispone de una regulación dedicada organizar de forma común todo lo

relacionado con el desarrollo de los principios e instituciones del derecho administrativo sancionador; esto bien, sin dejar a un lado lo dispuesto en el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, al referirse a los principios en el marco de la imposición de sanciones administrativas, contrario a lo que sucede en el Código Penal Colombiano que desarrolla cada uno de los principios orientadores de la interposición de sanciones.

Razones constitucionales, ya que los principios orientadores del Derecho Penal son progresistas por cuanto suponen una garantía de los derechos de los individuos.

Y razones dogmáticas, ya que el Derecho Administrativo Sancionador y el Derecho Penal convencional forman parte de una unidad superior: el Derecho punitivo del Estado, con lo cual, cuando se impone al Derecho Administrativo Sancionador los principios del Derecho Penal no es porque se considere a éste de naturaleza superior, sino porque tales principios ya fueron desarrollados.

En todo caso, en el Derecho Administrativo Sancionador la prevención no se dirige directamente contra el resultado, sino contra la utilización de medios adecuados, donde lo que se trata de evitar directamente no es el resultado lesivo para el bien jurídico protegido, sino la utilización de medios adecuados o idóneos para producirlos, evitando así la posibilidad de que se produzca una lesión.

Por lo anterior, la Corte Constitucional ha reconocido que los principios del debido proceso desarrollados por el Derecho Penal se siguen aplicando en el Derecho Administrativo Sancionador, lo que significa que no siempre y no todos los principios penales son aplicables a los ilícitos administrativos, pero pueden operar con una cierta flexibilidad en relación con el derecho penal donde se evidencia la afectación de un derecho fundamental como libertad, sino también que sus mandatos se dirigen a todas las personas contrario al ámbito específico regulado por el derecho administrativo sancionatorio, para lo cual, es necesario orientar el reconocimiento de la potestad de configuración del legislador como eje de diferencial entre ambos regímenes sancionatorios.

1.3 Principios orientadores del Sistema Sancionatorio de la Administración: flexibilización y límites

Como se puede evidenciar, no existen dudas sobre la potestad sancionadora del Estado, sin embargo, dicha potestad debe estar limitada con la finalidad de evitar arbitrariedades y así brindar todas las garantías constitucionales a los administrados.

De esta forma, los principios como límites a dicha potestad resultan de gran relevancia al momento de analizar su ejercicio en los diferentes ámbitos, pues si bien en nuestro ordenamiento jurídico se evidencia la aceptación de los principios regulados en el Derecho Penal al Derecho Administrativo sancionador, donde autores como Manzanedo (1996) han reconocido, que:

La actividad administrativa sancionadora se caracteriza por su aproximación al Derecho Penal, pues la Administración Pública, cuando ejerce esta actividad, necesita ajustarse al esquema penal – tipificación de la infracción y de la sanción- y a los principios generales inspiradores del Ordenamiento penal, que además funcionan como derecho supletorio (Manzanedo, 1996, p. 63).

Tales principios sufren ciertos matices para su correcta aplicación.

Así las cosas, resulta necesario determinar qué principios y con qué grado de flexibilidad se aplican en Colombia; pues en países como España establecen expresamente en su Constitución no solo la potestad sancionadora de la administración sino también sus límites, que dinamizan del principio de legalidad de las infracciones y sanciones. En el caso colombiano no se encuentra dicha precisión, sin embargo, el artículo 209 constitucional, tratándose de la ejecución de la función administrativa señala como principios la igualdad, moralidad, eficacia, celeridad, imparcialidad y publicidad que se entrelazan con los límites del *ius puniendi* del Estado, el cual está sometido a claros principios aceptados y muchas veces proclamados en los textos constitucionales, entendidos como *principios de configuración del sistema sancionador*, los cuales deben someterse tanto en Derecho Penal como Administrativo Sancionador para satisfacer los postulados del Estado de Derecho.

En este sentido, haciendo una equiparación con los tribunales españoles, en Colombia la Corte Constitucional hace referencia a “principios inspiradores del Derecho Penal”,

aplicados a las sanciones administrativas de conformidad con lo consagrado en el artículo 29 de la Constitución Política. Sin embargo, en el caso colombiano es posible hablar de los principios penales no constitucionalizados que son establecidos en cada ámbito de aplicación de la potestad sancionadora de la administración a través de la ley y la jurisprudencia aplicable a los subsectores, entre ellos, Derecho Cambiario, Tributario, Aduanero, Disciplinario, a modo de ejemplo.

Con lo anterior, la aplicación de los principios del Derecho Penal al Derecho Administrativo sancionador no es absoluta, sino por el contrario, la aplicación e interrelación de los principios debe hacerse con matices, tal como ha sido señalado por la Corte Constitucional en las sentencias C-599 de 1992, C-390 de 1993, C-259 de 1995, C-244 de 1996 y C-690 de 1996, C-1161 de 2000, entre otras, al exponer: “los principios del derecho penal -como forma paradigmática de control de la potestad punitiva- se aplican, con ciertos matices, a todas las formas de actividad sancionadora del Estado” (Sentencia C-599/92, MP. Fabio Morón Díaz) al tratarse de dar cumplimiento a los fines de una actividad de la administración.

Con ello, ni la legalidad, ni la tipicidad, ni la prescripción, ni la tipificación, ni la culpabilidad, ni la *non bis in ídem* tienen el mismo alcance en el derecho Penal que en el Derecho Administrativo Sancionador. Con todo, la dificultad se concentra en la gradualidad de los matices aplicables a cada caso en concreto.

En cuanto a los principios constitucionales aplicables al Régimen Administrativo Sancionatorio, se resalta el principio de legalidad, tipicidad y prescripción, donde la Corte Constitucional -en Sentencia C-827 de 2001, a modo introductorio- expresamente ha señalado que el principio de legalidad se resume en “toda sanción debe tener fundamento en la ley” (MP. Álvaro Tafur Galvis). En lo relacionado con el principio de tipicidad, por su parte, ha sido entendido como:

(...) la exigencia de descripción específica y precisa por la norma creadora de las infracciones y de las sanciones, de las conductas que pueden ser sancionadas y del contenido material de las sanciones que puede imponerse por la comisión de cada conducta, así como la correlación entre unas y otras (Sentencia C-030/12, MP. Alberto Rojas Ríos).

Finalmente, con el principio de prescripción se señala que “los particulares no pueden quedar sujetos de manera indefinida a la puesta en marcha de los instrumentos sancionatorios” (Sentencia C-401/10, MP. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo).

Además de lo anterior, a estos principios característicos del sistema sancionador de la administración se suma: la culpabilidad o tipo de responsabilidad según el caso, la proporcionalidad o el denominado *non bis in ídem* que se refiere como la prohibición de no ser juzgado dos veces por el mismo hecho, el principio de favorabilidad, entre otros principios imprescindibles en el ámbito del derecho administrativo sancionador, al ser comunes a todos los procedimientos que evidencian el *ius puniendi* del estado.

Sin embargo, por la especialidad en la aplicación de las sanciones administrativas se aplican las disposiciones que regulan este tipo de procedimiento bajo la subordinación de las reglas del debido proceso, el derecho a la defensa y el derecho de contradicción como obligación mínima que debe reconocer la administración a sus administrados. Y así lo reconoce la Ley 1437 de 2011, Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo vigente en el país, que en su artículo 3° desarrolla aquellos principios que todas las autoridades deben aplicar e interpretar en sus disposiciones, prevaleciendo los señalados en la Constitución Política relacionados con el debido proceso y precisando expresamente que: “en materia administrativa sancionatoria, se observarán adicionalmente los principios de legalidad de las faltas y de las sanciones, de presunción de inocencia, de *no reformatio in pejus* y *non bis in ídem*” (Ley 1437 de 2011, art.3°, núm. 1).

Así las cosas, para iniciar el estudio de los principios del derecho administrativo sancionador en el régimen cambiario es necesario partir del análisis de los principios constitucionalizados que no necesariamente son idénticos a los principios del Derecho Penal, puesto que los mismos deben aplicarse matizados y adaptados a las particularidades de cada ilícito administrativo en concreto.

1.3.1 Principio de legalidad

En el ordenamiento jurídico colombiano el principio de legalidad ofrece una gran ambigüedad al momento de su aplicación, ya que integra dos grandes elementos normativos los cuales buscan garantizar el derecho constitucional al debido proceso, el cual está dispuesto en el artículo 29 de la Carta Política, siendo el principio de legalidad parte integrante del debido proceso en los siguientes términos: “Nadie podrá ser juzgado sino conforme a las leyes preexistentes al acto que se le imputa, ante juez o tribunal competente y con observancia de la plenitud de las formas propias de cada juicio” (CP, 1991, art. 29). Estos dos grandes elementos normativos, que llevan implícitos el principio de legalidad son: la tipicidad y la reserva legal de las sanciones.

Por una parte, en lo relacionado con el mandato de tipificación de una norma, el cual busca garantizar la seguridad jurídica, siendo esta la confianza de que no hay castigos por conductas que no estuvieran previamente calificadas como reprochables, cuya facultad constitucional se le otorga al legislador con el deber de describir la conducta ilegal o ilícita teniendo en cuenta el objeto de la infracción en el marco de los fines perseguidos por la Administración Pública. En igual sentido, la tarea de establecer sanciones de carácter administrativo o disciplinario y fijar los procedimientos administrativos que ha de seguirse para efectos de su imposición.

De esta forma, la jurisprudencia y la doctrina ha señalado como fórmula técnica que compone a la tipicidad, la previsión y certeza de la norma, sumado a esto el grado de precisión. Al respecto, la Corte Constitucional en sentencia C-921 de 2001 se pronunció así: “igualmente, debe predeterminar la sanción indicando todos aquellos aspectos relativos a ella, esto es, la clase, el término, la cuantía, o el mínimo y el máximo dentro del cual ella puede fijarse” (MP. Jaime Araujo Rentería), con la finalidad de reducir el marco de acción en la aplicación desviada de la letra de la norma.

Ahora bien, en cuanto a la reserva legal y la exigencia de que exista norma previa y con un grado de precisión tenga el rango de ley, existen varios comentarios. En primer lugar, dado que dichos fines se logran a través de diferentes rangos normativos con distintas naturaleza,

verbigracia decretos ley (Decreto Ley 2245 de 2011, régimen procedimental y sancionatorio cambiario; Estatuto Tributario; Estatuto Aduanero), resoluciones, entre otros; con lo cual, la reserva legal se desdibuja y asimila en una trasposición del sistema penal, que alcanza al administrativo sancionador.

De esta forma, las infracciones administrativas se derivan necesariamente de unos valores previos determinados en cada uno de los sectores regulados bajo el *ius puniendi* de la Administración, con lo cual, en la medida que haya un crecimiento de la gestión de la administración, en igual sentido crecerá la necesidad de regular las infracciones administrativas. De ahí la importancia de que a través de los decretos con fuerza de ley se otorgue facultades a las entidades gubernamentales de regular y disponer los ordenamientos sancionatorios capaces de adoptarse rápidamente a los cambios conforme a las necesidades de cada sector. Esto explica la afirmación relacionada con la ambigüedad del principio de legalidad y sus componentes en el ordenamiento jurídico colombiano, que serán desarrollados más adelante de forma separada.

Otro de los puntos objeto de verificación de la ambigüedad ya mencionada y la imprecisión de su concepto dentro del marco de la legalidad administrativa sancionadora está relacionado con la afirmación que las infracción de las normas de carácter público no pueden quedar a la definición “ulterior” de quien las impuesto, toda vez que la aplicación del principio de legalidad a partir del cual las sanciones deben estar determinadas taxativa e inequívocamente en el momento de la comisión del ilícito, resalta que, de acuerdo con la Sentencia C-475 de 2014, el legislador no tiene la potestad de hacer diseños de sanciones “determinables con posterioridad a la verificación de la conducta reprimida” (MP. Alberto Rojas Ríos), y se hace especial relevancia en esta señalamiento de la Corte, en cuanto a las sanciones con carácter residual.

Así las cosas, la preexistencia de una ley implica que la arbitrariedad y la discrecionalidad en materia sancionadora son reemplazadas por la estricta sujeción a lo preceptuado en una norma jurídica. En este punto resulta pertinente traer a colación lo desarrollado por el Consejo de Estado, sentencia con radicado 530 de 2003, en relación con el contenido de

estos principios donde señala que los mismos no revisten de un alcance absoluto; a esto se refiere en el entendido de la variedad de formas de conductas y comportamientos que a diario se producen imposibilitan la descripción y tipificación detallada de todas las conductas objeto de sanción. De esta forma se flexibiliza la aplicación de este principio en el derecho administrativo sancionador:

(...) siempre y cuando dichos conceptos sean determinables en forma razonable, esto es, que sea posible concretar su alcance, en virtud de remisión normativa o de criterios técnicos, lógicos, empíricos, o de otra índole, que permita prever, con suficiente precisión el alcance de los comportamientos prohibidos o sancionados (...)

Con lo cual, si no se acude a ese criterio de razonabilidad el comportamiento prohibido queda a discrecionalidad de la administración sin referentes normativos precisos.

La flexibilización de los principios, en este caso de legalidad, aumenta cuanto más intensa es la especialidad de la relación, lo que quiere decir que la manifestación del *ius puniendi* del Estado y la aplicación del principio de legalidad se enmarca de acuerdo a la complejidad de los ámbitos regulados. Por decirlo con palabras de Hesse (en Nieto, 1994):

No es ilícito sacrificar los derechos fundamentales a las relaciones de sujeción especial, pero tampoco el que las garantías de estos derechos imposibiliten la función de tales relaciones. Ambos, los derechos fundamentales y las relaciones especiales, necesitan una integración ponderada que les proporcione una eficacia óptima (Nieto, 1994, p. 46).

Y este sería el caso de la aplicación del principio de legalidad en el régimen sancionatorio cambiario, al prever en su ordenamiento una sanción de carácter residual, la cual que será desarrollada más adelante.

En relación con lo anterior, la Corte detecta que la legislación colombiana y la tradición jurídica nacional han concluido que las “leyes preexistentes” a que se refiere la norma constitucional son aquellas de carácter substancial que definen los delitos y las penas. De esta manera se incorpora a nuestro ordenamiento el principio de legalidad en materia penal expresado en el aforismo latino *nullum crimen, nulla poena sine praevia lege*. Pero las

normas procesales y de jurisdicción y competencia tienen efecto general inmediato (Sentencia C-619 de 2001. M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra).

A partir de todas las particularidades del principio de legalidad en las sanciones administrativas, se evidencia la matización en su aplicación, toda vez que en la legalidad penal la reserva legal es absoluta en lo relacionado con las conductas que se constituyen como delitos; la determinación, la certeza o taxatividad de las normas penales es irrevocable, la tipicidad se convierte en pilar fundamental, que en sede administrativa pierde completa rigidez (Arroyo, 1987, citado en Nieto, 1994).

1.3.1.1 Irretroactividad de las normas desfavorables y retroactividad de las normas favorables, alcance.

La Corte Constitucional y la doctrina ha abordado el tema de la favorabilidad desde la perspectiva del principio de legalidad, precisando que:

[Como] la potestad sancionadora de la administración no es ajena a los principios que rigen el debido proceso en materia penal, concretamente a la exigencia de que una ley previa deberá determinar con claridad y precisión tanto la infracción como la pena que habrá de imponerse a quienes incurran en ella, es dable concluir que abolida una falta tienen que desaparecer los efectos sancionatorios que la misma estuviere produciendo (Sentencia T-1087/05, MP. Álvaro Tafur Galvis).

Lo citado, existiendo discusiones un poco zanjadas, en relación con la aplicación de la favorabilidad en los ámbitos donde se desarrolla la potestad sancionadora de la Administración, especialmente en el régimen sancionatorio cambiario, visto así la favorabilidad como una garantía mínima del debido proceso.

Entonces, al hacer referencia a la irretroactividad de las normas desfavorables, atendiendo al principio que las infracciones administrativas deben estar delimitadas por ley anterior a la comisión de la infracción, y prevaleciendo así la regla general de irretroactividad de la Ley, especialmente sustentado en que no hay pena, no hay crimen sin una ley previa, y mucho menos podrá ser impuesta una pena más grave que la aplicable en el momento en que la infracción haya sido cometida, esto fundamentado en la seguridad jurídica.

Ahora bien, cuando se trata de normas sancionadoras favorables para el infractor, rige la regla inversa, es decir, la retroactividad. Siendo este un principio característico del Derecho Penal que data desde la Carta Política, que señala: “(...) En materia penal, la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior, se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable (...)” (art. 29).

Sin embargo, a pesar de esta aplicación rigurosa en materia penal, en lo relacionado con el Derecho Administrativo Sancionatorio no se puede afirmar que se trata de una regla con carácter general; incluso en nuestro ordenamiento jurídico la Ley 1437 de 2011 tampoco lo precisa de forma expresa, siendo esta una aceptación jurisprudencial de su aplicación en el ámbito administrativo sancionador. *Contrario sensu*, en el ordenamiento jurídico español, la ley que hace sus veces del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, expresamente señala que: “las disposiciones sancionadoras producirán efecto retroactivo en cuanto favorezcan al presunto infractor” (art. 128.2) en el ámbito del Derecho Administrativo Sancionador, siendo esta una rotunda declaración que garantiza su aplicación.

En el caso de la retroactividad de la norma sancionadora favorable, su fundamento principal es la igualdad, toda vez que se considera inocuo castigar de distinta manera a quienes han cometido la misma infracción.

En cuanto a la aplicación de las normas favorables, la Constitución Política, el Código Penal y los convenios internacionales ratificados por Colombia -entre ellos el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, y la Convención Americana de Derechos Humanos-, se habla de una retroactividad absoluta en el tiempo, ya que no determina si la conducta ya fue sancionada o incluso si la pena ya se está cumpliendo efectivamente, ya que se colige incluso que los efectos de una sentencia de constitucionalidad con implicaciones sancionatorias beneficiosas se aplica de inmediato.

En el caso de la favorabilidad en el Derecho Administrativo Sancionador, en un primer momento la Corte Constitucional, a través de la sentencia T – 625 de 1997, concluyó que: “tanto en materia sustantiva como procesal, las disposiciones más favorables al inculpado

deben aplicarse de manera preferente, aunque el régimen transitorio determine en principio cosa diversa” (MP. José Gregorio Hernández Galindo). Esto fue retomado en la sentencia C- 619 de 2001 y C-181 de 2002, por esto, de acuerdo con lo señalado por la Corte Constitucional, su aplicación se eleva a las sanciones (parte procesal) como a la materia sustantiva, favorable al infractor.

De esta forma, la Corte Constitucional, a través de la sentencia T-1087 de 2005 señaló, que el principio de favorabilidad opera hasta dar lugar factores como: (i) el decaimiento del acto, así la sanción estuviere ejecutoriada y la jurisdicción contenciosa se hubiere pronunciado sobre su legalidad y, (ii) a su revocatoria, teniendo como fin primordial el principio de seguridad jurídica.

Sin embargo, la aplicación del principio de favorabilidad en el Derecho Administrativo sancionador ha sido arduamente debatido, principalmente por las posturas asumidas por la Corte Constitucional y el Consejo de Estado, con lo cual, en el segundo capítulo de esta investigación, se hará un análisis detallado de dichos debates principalmente en lo relacionado con las sanciones de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

1.3.2 Principio de reserva legal

Al igual que el principio de legalidad, en nuestro ordenamiento jurídico encontramos el principio de reserva legal, no como un todo unitario, sino como disposición que emana de la Constitución y está consagrada a través de varias normas con reserva legal, y esto se debe a las numerosas manifestaciones del *ius puniendi* del Estado siendo estas independientes y especiales a la hora de regularse.

En este sentido la Corte Constitucional, a través de la sentencia C-412 de 2015, ha señalado que la reserva legal es:

(...) una manifestación del principio de democracia y de división de los poderes, el cual exige que ciertas materias deban ser directamente reguladas por el legislador mediante la expedición de leyes y no a través de regulaciones de menor jerarquía como lo son los decretos de carácter reglamentario (Sentencia C-412/15, MP. Gloria Stella Delgado).

Con lo cual, este principio impone la obligación de que los núcleos esenciales de la materia objeto de reserva estén contenidos (regulados) en una ley.

En esta línea Baño (1991) señala como mínimo común denominador de todas las reservas legales que:

1°. La reserva de ley no solo implica necesidad de una ley, sino también el que ésta tenga un mínimo contenido material. 2°. Se admite la colaboración del poder reglamentario siempre que la habilitación concedida por la ley no le sitúe de hecho en una situación semejante al legislador (la ley debe ser dependiente y subordinada a la ley habilitante). 3°. No son viables las remisiones que supongan auténticas deslegalizaciones; el reglamento dentro de la reserva de ley tiene que ser un complemento de la misma (siendo elementos comunes de la reserva legal en sentido genérico) (Baño, 1991, p. 83).

De esta forma, todos los preceptos constitucionales en lo que exista reserva de ley imponen la obligación que los aspectos principales, aquellos que fundamentan el tema objeto de regulación y reserva, estén consagrados en una ley, dentro de las modalidades que puede darse por el Congreso de la República, incluyendo los decretos leyes o decretos legislativos.

De acuerdo con la Constitución Política, la reserva de ley puede ser de tipo material o formal, entendiéndose como material aquellos asuntos regulados por el Congreso mediante ley, pero que, de manera excepcional, los podrá reglamentar el Presidente de la República mediante una norma con rango de ley, en calidad de legislador extraordinario. Así está dispuesto en el artículo 150-10 contenido de la funciones del Congreso, donde expresamente señala dentro de sus funciones se encuentra la de revestir al Presidente de la República de facultades extraordinarias, para expedir normas con fuerza de ley, a través de decretos leyes, siempre que la necesidad lo exija o la convención pública lo aconseje⁵. De esta forma excepcional el Presidente de la República actúa como legislador extraordinario, disponiendo de normas con fuerza de ley, limitadas y garantizada la intervención del Congreso de la República en la definición precisa de materias, límites y condiciones.

⁵ Véase artículos 212, 213 y 215 C.P

En este punto resulta preciso cuestionar si se cumple la exigencia de reserva legal en el régimen administrativo sancionador tratándose de Decretos Leyes. De antemano se puede afirmar que la reserva legal no se condiciona literal y exclusivamente a la Ley en sentido formal, sino que se aplica en un sentido más amplio, a pesar de que naturalmente no son identificables formalmente. Sin embargo, como se mencionó en estos casos atípicos a la ley propiamente dicha, será el Congreso quien dote de validez su aplicación al ser este genuino titular de la potestad creadora de las leyes en sentido formal. De esta forma se puede concluir que el Decreto Ley no es incompatible con la reserva legal, de ahí que a través de las atribuciones otorgadas al Presidente, los regímenes sancionatorios como el cambiario, sea establecido bajo estas facultades.

La reserva de ley de tipo formal, como aquellos asuntos que solo pueden ser regulados por el Congreso, debe entenderse como un trámite especial que requiere expresamente la intervención del legislador. Así se dispone en los artículos 150, 151, y 152 de la Constitución Política, a través de leyes orgánicas, leyes estatutarias (donde se regulan derechos y deberes fundamentales, administración de justicia, organización y regímenes políticos, instituciones y mecanismos de participación, estados de excepción) y marco, o cuando se decretan impuestos o expiden códigos, con lo cual, en estos eventos la ley es el único instrumento idóneo para regular su funcionamiento (Sentencia C-818/05).

La Corte Constitucional también señala que a pesar de la rigidez del principio de reserva de ley, corresponde al legislador regular directamente el núcleo de las materias reservadas, el objeto propio de la reserva, sin perjuicio de la posterior especificación que, en ciertos supuestos, se deje a la actuación administrativa; con lo cual, el reglamento se encuentra previsto para aspectos puntuales de materias así dispuestas por el legislador. De este modo, el artículo 29 constitucional no excluye la posibilidad de que las leyes sancionadoras contengan las remisiones a normas reglamentarias, sí queda prohibido que estas remisiones constituyan una regulación independiente, en palabras de Zornoza y Muñoz (2013).

Ahora bien, resulta preciso diferenciar el reglamento que emana de lo dispuesto en el artículo 189 de la Constitución Política de Colombia, el cual precisa las funciones

otorgadas al Presidente de la Republica, disponiendo en su artículo 11 la facultad de ejercer la potestad reglamentaria mediante la expedición de decretos, resoluciones, órdenes, reglamentos, necesarios para dar cumplimiento efectivo a la ejecución de la leyes, la actividad reglamentaria de los organismos administrativos para aplicar las normas y de esta forma perseguir el adecuado cumplimiento de los fines del Estado, consagrado en el artículo 209 de la Carta.

En este sentido, la Sentencia C-412 de 2015, señala:

En conclusión, tratándose de asuntos sometidos a reserva legal la Corte ha identificado tres hipótesis en las que se puede ejercer la competencia regulatoria por parte de las autoridades administrativas, a saber: (i) cuando las normas que desarrollan asuntos materia de reserva de ley hagan uso de lo que doctrinariamente se ha denominado como conceptos jurídicos indeterminados; (ii) mediante la remisión expresa al reglamento, cuando el asunto que se regula es de naturaleza técnica y no puede ser objeto de determinación exhaustiva por el legislador; (iii) cuando el legislador prevea fórmulas amplias, las cuales permitan ejercer las competencias propias del Estado regulador, por parte de la autoridad administrativa a quien la ley le ha conferido esas funciones (Sentencia C-412/15, MP. Gloria Stella Delgado).

Por todo lo anterior, se puede afirmar que la reserva legal en determinadas circunstancias políticas y constitucionales puede ser un simple formalismo, sobre todo cuando se trata de regular los sectores especiales de que trata el régimen sancionatorio administrativo, hasta el punto de que llevar a la reserva a sus últimas consecuencias terminaría beneficiando a los infractores, puesto que la red legal nunca puede ser tan densa ni modificarse tan rápidamente como la reglamentaria; inclusive, la reserva de ley tampoco excluye la intervención del juez.

Para el caso de ordenamiento jurídico colombiano, en muchas oportunidades la ley no regula exhaustivamente la materia, sino que se limita a lo esencial, y para lograr todas sus finalidades se remite al reglamento por razones de especialidad otorgando al ejecutivo - mediante la expedición de actos administrativos de carácter general- la descripción detallada de las conductas. Sin embargo en materia sancionadora se requiere que la ley establezca los elementos esenciales como son: (i) la descripción de la conducta o del comportamiento que da lugar a la aplicación de la sanción; (ii) la determinación de la

sanción, incluyendo el término o la cuantía de la misma, (iii) la autoridad competente para aplicarla y, (iv) el procedimiento que debe seguirse para su imposición.

Todo lo anterior permite concluir que la aplicación de la reserva legal en el derecho administrativo sancionatorio tiene una reserva meramente relativa, contrario a lo que sucede en el derecho penal, donde necesariamente debe acatarse el mandato constitucional.

De esta forma, los autores citados han justificado y aceptado las leyes en blanco, al considerarse inevitables en el ordenamiento jurídico, entendiendo la conexión y dependencia normativa que puede existir entre uno y otro sector del Derecho Administrativo Sancionador.

1.3.2.1 Leyes en blanco

En cumplimiento del principio de reserva de ley, el ordenamiento jurídico colombiano ha aceptado la existencia de las normas y leyes blanco, atendiendo que las disposiciones sancionadoras se encargan de describir los tipos o elementos comunes y esenciales de todos los tipos, pero de forma general estas disposiciones administrativas sancionadoras, como leyes o Decretos leyes, se remiten implícita o explícitamente a otra disposición.

De esta forma, la doctrina ha señalado que una ley en blanco es una ley incompleta (por su contenido) o una ley de remisión (por su función), encontrando en otras disposiciones la función de completarlas. Esto no se debe a un olvido normativo, sino que se encarga de dibujar lo que de forma deliberada la ley ha dejado de regular.

Lo anterior, es muy común en el Derecho Penal, donde este tipo de leyes, o normas en blanco no describen los tipos por sí mismas, sino que se remiten a otras, verbigracia, leyes administrativas. Un ejemplo de un tipo penal en blanco en el derecho penal colombiano es el delito de usura, consagrado en el Código Penal, artículo 305, en el cual es necesario acudir a las certificaciones expedidas por la Superintendencia Financiera para determinar cuál es el interés bancario corriente vigente en un período determinado y establecer si en algún momento se ha cobrado un interés que exceda el legal. Lo mismo sucede con el delito de evasión fiscal, artículo 313 del Código Penal, donde dispone que quien incumpla total o

parcialmente con la entrega de las rentas monopolísticas que legalmente correspondan a los servicios de salud y educación tendrá una determina pena, con lo cual, para establecer quién y en qué condiciones tiene esta obligación deberá remitirse a la Ley 643 e 2001 para el monopolio rentístico de juegos de suerte y azar si es el caso.

Es así como tiene todo el sentido la aceptación de los tipos en blanco, toda vez que exigir la descripción detallada en la ley de todos los comportamientos susceptibles de sanción correspondería, a su turno, la obligación de transcribir todo el catálogo de deberes, mandatos y prohibiciones que estén dispuestos en todos los ordenamientos.

De esta forma, la Corte Constitucional ha señalado las condiciones para que la remisión normativa opere en la complementación del tipo penal, exigiendo expresamente que: “(i) la descripción de la conducta o del comportamiento que da lugar a la aplicación de la sanción; (ii) la determinación de la sanción, incluyendo el término o la cuantía de la misma, (iii) la autoridad competente para aplicarla y, (iv) el procedimiento que debe seguirse para su imposición” (Sentencia C442 de 2011, C-713 de 2012, C-699 de 2015). Sin embargo, en materia sancionadora administrativa no se encuentran previstas estas exigencias, pues la aplicación de tipos penales en blanco es mucho menos rigurosa que en el Derecho Penal.

Ahora bien, tratándose de las exigencias de las normas en blanco de forma generalizada, se trae a colación lo señalado en la STC Español No. 118 de 1992, que dispone:

El reenvío normativo procederá únicamente si se dan determinados requisitos: que éste sea expreso y esté justificado en razón del bien jurídico protegido por la norma y que la infracción contenga el núcleo esencial de la prohibición; además, que se dé la suficiente concreción para que la conducta calificada de ilegal quede suficientemente precisada con el complemento indispensable de la norma a la que la ley se remite.

Con lo cual, la ley puede renunciar a escribir totalmente el tipo; pero en tal caso ha de dar instrucciones suficientes al Ejecutivo para que complete su labor con la finalidad de dar cumplimiento al principio de legalidad.

De esta forma Nieto (1994) señala que en materia de remisión de normas en blanco, tratándose específicamente de leyes sancionadoras administrativas, habría que utilizarse la siguiente fórmula:

Primero explicaría su incompletud justificando la llamada a la colaboración reglamentaria; luego, habilitaría de forma expresa un futuro reglamento, y, en fin, establecería las pautas y criterios a los que habría de sujetarse la posterior reglamentación, remitiéndose con estas condiciones a su contenido.

Así median los canales habilitantes y de remisión que legitiman las normas intermedias entre la ley y el acto, que en virtud del mismo principio son asumidos, con la finalidad de dar correcta aplicabilidad a los principios de legalidad, reserva de ley proscritos para garantizar la inexistencia de la arbitrariedad en las sanciones, siendo necesario verificar su aplicabilidad de acuerdo con las necesidades de cada sector.

1.3.3 Principio de tipicidad

Otro de los principios objeto de revisión es el principio de tipicidad, el cual supone la presencia de un *lex certa* (la exigencia de certeza o clara determinación de los comportamientos infractores), que permita predecir con “suficiente grado de certeza” las conductas objeto de infracción, siendo la suficiencia la exigencia de salvaguardar la seguridad jurídica del investigado, con la finalidad de que pueda conocer cuál es la respuesta punitiva a tal infracción. Como lo señalan Zornoza y Muñoz (2013), lo anterior: “en garantía de que la calificación como infracción de una determinada conducta no es facultad discrecional de la Administración, sin, propiamente, actividad jurídica, que exige como presupuesto objetivo el encuadre del hecho incriminado en el tipo predeterminado legalmente” (p. 821).

Con esto se concreta en la obligación del legislador de describir la conducta o comportamiento que se considere contraria a las disposiciones de la administración, buscando esclarecer y determinar de la forma más precisa el acto, el hecho, la omisión o la prohibición que da lugar a la imposición de la sanción. En relación con esto, la Corte Constitucional, en sentencia C-921 de 2001, ha señalado que al momento de tipificar la sanción deben establecerse “todos aquellos aspectos como la clase, el término, la cuantía, o

el mínimo y el máximo dentro del cual ella puede fijarse, la autoridad competente para imponerla y el procedimiento que ha de seguirse para su imposición” (MP. Jaime Araujo Rentería), lo que quiere decir que no solo se trata de la existencia de una ley previa, sino que en ella se encuentre determinada la conducta sancionable.

De esta forma, el principio de tipicidad debe suscribirse a todas las sanciones que las autoridades competentes prevén para regular y reglamentar las conductas, comportamientos, y operaciones sujetas a verificación, ejecutando y dando aplicabilidad a las funciones asignadas por la Nación para la protección de los fines de cada disciplina.

En cumplimiento de esas funciones la jurisprudencia y la doctrina ha desarrollado que el principio de tipicidad comprende dos aspectos en los cuales deben enmarcarse las autoridades competentes: (i) que exista una ley previa que determine la conducta objeto de sanción; (ii) la precisión que se emplee en ésta para determinar la conducta o hecho objeto de reproche y; (iii) la sanción que ha de imponerse, reduciendo así la discrecionalidad en el ejercicio del poder sancionatorio.

Ahora bien, ¿cuáles son los aspectos normativos que de manera clara y expresa la norma debe definir? Restrepo y Nieto (2017) señalan:

- a. El grado de culpabilidad del agente, si es encuadrado como una conducta dolosa o culposa. Al respecto se precisará cuáles son los componentes evaluados en la culpabilidad.
- b. La gravedad o levedad de la conducta, en su clasificación leve, grave o gravísima.
- c. La graduación de la respectiva sanción.

Estos elementos resultan imprescindibles a la hora de evaluar una conducta antijurídica, con una flexibilidad eminente en el sistema administrativo sancionador. Como lo menciona Santaella (2018), la tipicidad ha dejado de significar ya, “en la práctica, una garantía de certeza, taxatividad o determinación precisa de las conductas prohibidas por parte del legislador” (p. 167). A partir de la flexibilidad del principio, en materia administrativa sancionatoria se descarta la interpretación extensiva, analógica e inductiva; por el contrario,

se caracteriza por el análisis de cada caso concreto mediante la subsunción entre el ilícito administrativo y los supuestos de infracción previstos en la Ley, donde su comprensión y aplicación se ha relativizado al igual que la protección que depara a cada caso concreto.

1.3.3.1 Remisiones

Sin embargo, con la evolución del Derecho Administrativo, las exigencias del sistema democrático, según lo que señala Santaella (2018), producirán ausencia de tipificación legal, donde no será posible hablar de infracción, controversia o incluso delito, teniendo en cuenta, por una parte, el abandono del esquema de *numerus clausus*, es decir, el abandono del catálogo cerrado de conductas expresamente tipificados como reprochables.

En este punto, resulta pertinente precisar lo que ya fue objeto de una breve descripción en el ordenamiento jurídico colombiano, y es lo relacionado con la remisión normativa, esta vez en lo relacionado con el mandato de tipificación, el cual no implica la exclusión absoluta de la intervención reglamentaria, como ya fue analizado, siempre que haya una habilitación correcta para el efecto, con lo cual siempre será necesario determinar la debida habilitación del reglamento para que esté legitimado para completar la tipificación insuficiente de la Ley.

Ahora bien, el mandato de tipificación del Derecho Penal tiene un alcance muy distinto en el Derecho Administrativo Sancionador, pues resulta importante diferenciar dos planos que se desarrollan alrededor de este principio. Por una parte, en el Derecho Administrativo Sancionatorio encontramos la regulación de las conductas objetos de infracciones (tipificación de infracciones) que por lo general se da por remisión; y por otro lado, la atribución de las sanciones a cada una de ellas (atribución de las sanciones) que está prevista de manera genérica en las disposiciones, contrario a lo que sucede en el Derecho Penal donde la tipificación de las sanciones y la atribución de las sanciones esta prevista de manera directa e individualizada debido a que la enumeración de los delitos es autónoma en cuanto a que remite a otras normas.

En este sentido, en cuanto a la aplicación del principio de tipicidad y las disposiciones remisorias, se precisa que si bien existe una remisión legal, donde en realidad existe una renuncia deliberada de agotar toda la regulación consistente en ello, y de esta forma complementarse hasta que se forme un solo bloque normativo, también es posible hablar de la remisión normativa, donde la norma solo remite bien sea a un reglamento o también puede hacerse a otra ley.

Se evidencia, entonces, la remisión que las normas sustantivas hacen a las disposiciones sancionatorias. A modo introductorio el Decreto Ley 2245 de 2011 expresamente señala en su artículo 33, parágrafo 4, la aplicación del régimen sancionatorio en la presunción cambiaria, de acuerdo con lo dispuesto en las leyes aduaneras que regulan dicha presunción. Esto va anudado a una cierta discrecionalidad por parte del legislador, recayendo en “un esquema de *numerus apertus* el cual posibilita que al sancionar el desconocimiento de un tipo se afiance el cumplimiento de una pluralidad de normas, cuyo desconocimiento es subsumible bajo el supuesto de hecho del enunciado sancionador” (Santaella, 2018, p. 151), como ocurre en las normas residuales dispuestas en el Régimen Sancionatorio.

1.3.3.2 Tipificación de la sanción

Ahora bien, siguiendo el mandato de tipificación en forma estricta, se señalaría entonces que lo correcto siempre será la concurrencia de una infracción que se le atribuye individualizadamente una sanción. Sin embargo, esto no resulta evidente del todo, pues en las sanciones administrativas es muy común que la procedencia sea genérica y no concreta, con infracciones y sanciones agrupadas. Esto se debe a la especialidad que, de forma reiterada se ha señalado, es aplicable teniendo en cuenta el *ius puniendi* del Estado, las miles de infracciones administrativas y la remisión que muchas veces las caracteriza.

Así, la clasificación de las sanciones puede hacerse de distintas maneras, con arreglo a los criterios materiales según el contenido de cada uno de ellas, o con arreglo a las circunstancias concurrentes, verbigracia, sanciones graves, leves y levísimas. En el segundo capítulo de esta investigación la clasificación de las sanciones administrativas cambiarias

será determinada a partir de criterios materiales, los cuales serán expuestos a continuación. Sin duda, de esto no se ocupa el Derecho Penal al prever la correlación individualizada de delitos y penas.

En relación con este principio, Santaella (2018) también incluye a la aplicación flexible de este principio, al frecuente uso de conceptos jurídicos indeterminados en las sanciones administrativas, conceptos que aluden a una realidad cuyos límites no es posible precisar completamente, e incluso impide la concreción razonable por parte del operador jurídico sancionador, lo que en muchas ocasiones se concluye en la declaratoria de inconstitucionalidad de dichas disposiciones.

Con lo anterior, en aras de salvaguardar la seguridad jurídica y la confianza legítima, se puede concluir que: “la ausencia de determinación normativa de los elementos constitutivos de infracción, y de la sanción administrativa (falta de tipicidad), acarrea la impunidad de las conductas que sean o vayan a ser objeto de un procedimiento sancionatorio” (Sentencia C-401 de 2010, MP. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo). Por otra parte, la vulneración de los principios, -bien sea, tipificación, reserva legal, legalidad-, son impugnables en sede judicial y susceptibles de control constitucional a través de la Corte Constitucional, y se debe a que dichos principios son fundantes del Derecho Administrativo Sancionador.

1.3.4 La culpabilidad

En el marco normativo del Derecho Administrativo Sancionador resulta pertinente analizar la exigencia de la culpabilidad como presupuesto para la imposición o no de una sanción; es decir, asimilar las sanciones administrativas a las penales en las que impera sin paliativos la regla de culpabilidad a la hora de sancionar una conducta infractora.

Las posturas doctrinales alrededor de la dolosidad y culpabilidad del Derecho Penal aplicables a todas las potestades sancionadoras han sido variadas. Quintero (1991) señala que estos elementos (dolosidad y culpabilidad) son categóricamente válidos para la totalidad del Ordenamiento Jurídico, tratándose así como una exigencia genérica y común,

siendo “elementos imprescindibles para que una conducta sea relevante para el Derecho general” (p. 287).

Rojas (2018), en su análisis de la antijuridicidad material aplicada al derecho administrativo sancionatorio, establece que los elementos de la conducta punible dispuestos en el Código Penal -esto es, que la conducta sea “típica, antijurídica y culpable”, y para que la misma sea antijurídica se requiere que “lesione o ponga efectivamente en peligro, sin justa causa, el bien jurídicamente tutelado por la ley penal” (p. 195)- son convenientes en las sanciones administrativas teniendo en cuenta la importancia de las garantías en todos los escenarios punitivos. Prescindir de uno de estos elementos en las infracciones administrativas constituye un debilitamiento de las garantías ciudadanas, tal como ocurre en el Régimen Cambiario y su naturaleza objetiva.

Sin embargo, en las infracciones administrativas existe una clara limitación entre no coincidencia del mandato y la conducta, con la finalidad de perseguir los fines legales trazados en cada sector.

Por su parte, Castejón (1950) afirma que en las faltas administrativas “no exigen como el delito, dolo ni culpa, pues basta con una simple voluntariedad de la acción” (p. 35). Y se entiende como voluntariedad el querer realizar el resultado específico sin tener en cuenta la malicia del mismo y, aun así, lo desee (intencionalidad o culpabilidad).

Por su parte la postura adoptada por la Corte Constitucional en el ordenamiento jurídico colombiano ha aceptado de manera excepcional exceptuar la culpabilidad en la imposición de sanciones administrativas; incluso, ha afirmado que: "conforme al principio de dignidad humana y de culpabilidad acogidos por la Carta (CP, arts. 1º y 29), está proscrita toda forma de responsabilidad objetiva en materia sancionadora" (Sentencia C- 597 de 1996, MP. Alejandro Martínez Caballero). Lo anterior quiere decir que el requisito indispensable para que la conducta pueda ser castigada tanto en la esfera penal como en la administrativa, es que tal conducta se realice con culpabilidad, es decir, que sea atribuible al sujeto a título de dolo o culpa, aceptando en consideración la intervención o no de circunstancias que eliminen la culpabilidad.

Las discusiones se surten principalmente en los fines perseguidos por el derecho Administrativo Sancionador y el Derecho Penal, la naturaleza jurídica con que se regula uno y otro, y la necesidad o no de la manifestación intencionada como elementos básicos de la misma, partiendo de que la culpabilidad será un elemento modal o de graduación de la sanción.

Con lo anterior, y atendiendo lo señalado por la Corte Constitucional, la primera consecuencia de la exigencia de la culpabilidad en materia sancionatorio administrativa es la exclusión de la responsabilidad objetiva; sin embargo, como se ha desarrollado en este trabajo de investigación, a pesar de encuadrarse la culpabilidad en los mismos parámetros del Derecho Penal, es necesario precisar la matización en su aplicación.

Por una parte, al ser las sanciones administrativas, innumerables y determinadas a partir del sector que regulan, la exigencia de que los ciudadanos conozcan todas las disposiciones administrativas no puede ser rigurosa, sino que debe responder a la diligencia exigible, precisándose entonces si está o no obligado a conocer las normas que regulan la actividad sancionable a partir de la diligencia exigible a cada persona. Esto es contrario a lo que sucede en el Derecho Penal, donde el repertorio de ilícitos es mucho menor y concreto, siendo impreciso aceptar el desconocimiento de la norma.

De otro lado, en el Derecho Administrativo Sancionador los bienes jurídicos son generales, colectivos y públicos, con lo cual la buena fe que complementa la diligencia debida se matiza, pues en el Derecho penal el bien jurídico está identificado en cada uno de los tipos penales, diferenciando de forma precisa la comisión de la infracción y la culpabilidad en las actuaciones.

Se puede agregar, además, que en las sanciones administrativas predominan las sanciones formales, siendo este un derecho preventivo, toda vez que dispone infracciones por conductas meramente de cumplimiento de obligaciones que no suponen la violación sustancial de los ordenamientos, bien sea por omisión o comisión antijurídica, que si efectivamente configura una lesión, la consecuencia será la responsabilidad,

constituyéndose en muchas ocasiones en un mero incumplimiento, mientras que en el Derecho Penal encontramos las sanciones con fines eminentemente represivos.

La flexibilización en la configuración del tipo sancionatorio trae consigo garantizar la eficiencia y la eficacia en el cumplimiento de los deberes constitucionales de la administración, razón por la cual ha generado muchas discusiones la aceptación de la responsabilidad objetiva en el marco del derecho administrativo sancionador. Lo anterior dado que ha sido señalada como incompatible con los principios de dignidad humana y culpabilidad.

Y lo anterior cobra todo el sentido si se tiene en cuenta que todo sector amerita una regulación. De esta forma, Rojas (2018) afirma que estas facultades sancionadoras de la Administración están presentes en casi todos los campos de la sociedad y actividad económica, lo cual ofrece mayores estándares de eficacia en comparación con el derecho penal “en lo que a la imposición efectiva de sanciones atañe, pero no se puede estar seguro de que esta misma eficacia se logre en lo relativo al alcance de los propósitos que se supone debe tener el derecho punitivo” (p. 204).

Como una excepción a la proscripción de la responsabilidad objetiva, se encuadra entonces el procedimiento administrativo sancionador del régimen cambiario, objeto de estudio preponderante en esta investigación, donde la Corte Constitucional ha reconocido la viabilidad de un esquema de responsabilidad objetiva dada la naturaleza de la falta, donde se admite la no pertinencia de los elementos subjetivos de la conducta tipificada previamente como sancionable.

Ahora bien, la Corte ha establecido en la sentencia *Ibidem* los requisitos necesarios para admitir la procedencia de la responsabilidad objetiva y su aceptación constitucional, siempre que:

- (i) carezcan de la naturaleza de sanciones que la doctrina llama rescisorias, es decir, de sanciones que comprometen de manera específica el ejercicio de derecho y afecten de manera directa o indirecta a tercero; (ii) tengan un carácter meramente monetario; (iii) sean de menor entidad en términos absoluto (tal como sucede en el caso de las sanciones de tránsito) o en términos relativos (tal

como sucede en el régimen cambiario donde la sanción corresponde a un porcentaje del monto de la infracción o en el caso del decomiso en el que la afectación se reduce en la propiedad).

De esta forma, la Corte también ha sostenido que la responsabilidad objetiva en el derecho administrativo sancionador debe estar consagrada de manera expresa por el legislador, y en todo caso al sujeto pasivo de este procedimiento se le deben dar las garantías constitucionales como libertad y el derecho de defensa, al igual que la preexistencia de la conducta, del procedimiento y de la sanción, las formas propias de cada juicio, la controversia probatoria, la favorabilidad y el *non bis in ídem*.

Otra de las características de la responsabilidad objetiva es su finalidad, con un carácter político, consistente en la protección efectiva del orden público económico, con lo cual dicha efectividad no se lograría si el régimen de responsabilidad fuera subjetivo.

Sin embargo, las precisiones y características de este régimen, en relación con la responsabilidad objetiva, será desarrollado en el segundo capítulo de este trabajo de investigación.

Ahora bien, aunque la responsabilidad objetiva no es aceptada en la aplicación de sanciones tributarias, existe un grado de aceptación por vía jurisprudencial en la disminución de la actividad probatoria de la administración encaminada a probar la culpa del sancionado, con lo cual se ha estimado que puede presumirse la culpa y que corresponde al sancionado demostrar la exonerarte de culpabilidad (Sentencia C-506/02, MP. Marco Gerardo Monroy Cabra).

Es así como los matices en la ampliación del Derecho Administrativo Sancionador y el Derecho Penal se interrelacionan y en un punto se flexibilizan como sucede con el principio de legalidad, hasta el punto de aceptar la existencia, dentro de ciertos límites, de las remisiones normativas, los tipos penales en blanco y el uso de concepto jurídicos indeterminados.

Sin embargo, es común en el derecho administrativo -característica diferenciadora con el derecho penal- que no se establezca una sanción para cada una de las infracciones

administrativas, sino que se adopten clasificaciones generales en las que pueden quedar subsumidos los diferentes tipos de infracción. Esto tiene sentido cuando se observan diferentes comportamientos imposibles de ser descritos de forma detallada, con lo cual la Corte Constitucional ha señalado que: “no existe violación a este principio cuando el legislador señala únicamente los elementos básicos para delimitar la prohibición” (Sentencia C-530/03, MP. Eduardo Montealegre Lynett); y esto es permitido ya que en el campo administrativo existen mayores controles como la acción contenciosa administrativa para evitar y combatir la arbitrariedad, siendo las sanciones menos invasivas con los derechos del procesado, contrario a lo que ocurre en el Derecho Penal.

De igual forma que en el principio de legalidad, no existe una afectación al principio de igualdad, siempre que se aplique -dentro de los criterios que la Corte Constitucional señala como razonables- las sanciones e infracciones administrativas; esto es: “que sea posible concretar su alcance, en virtud de remisiones normativas o de criterios técnicos, lógicos, empíricos, o de otra índole, que permitan prever, con suficiente precisión, el alcance de los comportamientos prohibidos y sancionados” (Sentencia C-530/03, MP. Eduardo Montealegre Lynett). Lo descrito, siempre respetando la proporcionalidad y razonabilidad que debe presentarse entre la conducta y el hecho sancionado, y la sanción que pueda imponerse.

Teniendo en cuenta el análisis de estos principios en el derecho administrativo sancionador, se puede concluir que la regulación normativa vigente antes de la Ley 1437 de 2011 solo contenía en forma genérica la potestad administrativa sancionadora del Estado para todos los sectores regulados por la función pública; básicamente se concretaba en el artículo 36 y 38 del anterior Código Contencioso Administrativo, limitándose a regular solo dos aspectos de la potestad sancionadora: el término del funcionario que ejerce la potestad sancionadora de 3 años en ese momento, entiéndase prescripción de la acción sancionatoria del Estado, contado a partir de la ocurrencia del hecho infractor; y la aplicación del principio de proporcionalidad en el momento de imponer las sanciones, con lo cual, la llegada del nuevo Código Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 20011) se consagra como una ley que regula y organiza el procedimiento administrativo

sancionatorio, el cual se encuentra conformado en esta regulación por el capítulo III, del título III, del libro primero, como eje fundante para el ejercicio de la facultad sancionatoria administrativa, haciendo la precisión que dichas normas regularán aquellas actuaciones que no estén reguladas por normas especiales.

1.3.5 Principio *non bis in ídem*

Es el principio que señala que nadie puede ser condenado dos veces por el mismo hecho, y esto sucede cuando se da una identidad de sujetos, hechos y fundamentos y siempre que no exista una relación de supremacía especial de la Administración, con lo cual, como lo señala Zornoza y Muñoz (2013), “se trata de una regla de contenido complejo, cuya importancia es evidente en el ámbito de las relaciones entre delitos contra la Hacienda Pública e infracciones y sanciones tributarias” (p. 864), lo cual también es aplicable a las sanciones cambiarias y aduaneras.

Ahora bien, ¿cómo se relacionan las sanciones penales y las administrativas tratándose de una misma conducta sancionable? En primer término, existe una prevalencia de la sentencia penal sobre la resolución administrativa, siendo una prioridad el proceso penal. Lo anterior atendiendo que en materia sancionatoria las administraciones están subordinadas al poder judicial, que entra a estudiar su alcance y legalidad de las sanciones. Además, la preeminencia viene dada por la existencia, en el caso de los delitos, de una serie de garantías personales y procedimentales con un grado mayor respecto de las infracciones administrativas.

Como fue objeto de estudio, los bienes jurídicos tutelados son diferentes y en aplicación de la idea de justicia, esto es, que cada Ordenamiento Jurídico debe ser compensado de acuerdo con la conducta sancionable. De esta forma, no se hablaría de una violación al principio de *non bis in ídem*.

Siendo el elemento objeto de mayor revisión la cosa juzgada, donde la conexión entre el *non bis* y la cosa juzgada genera dificultad, pues para que la presunción de cosa juzgada surta efecto en otro juicio, es necesario que entre el caso resuelto y aquel que esta invoca,

exista y concurren una identidad entre las cosas, las causas, las personas que intervienen y la calidad en la que actuaron.

Así las cosas, el punto de partida siempre será la coexistencia de sanciones administrativas y penales, donde la doctrina ha aceptado la existencia de una doble sanción por los mismos hechos siempre, y cuando los intereses protegidos sean distintos (en relación con este punto, en el segundo capítulo se evalúa en este sentido el régimen penal en el ingreso y salida de efectivo de manera ilegal, y las sanciones cambiarias que se consuman en el marco de este delito y al mismo tiempo infracción administrativa cambiaria), y esto con las relaciones de sujeción especial que operan como la gran característica diferenciadora para justificar las excepciones del Derecho Administrativo Sancionador .

Para finalizar, la Corte Constitucional, a través de la sentencia C-870 de 2002, ha señalado que el principio de *non bis in ídem*, **actúa** como un límite para evitar que el Estado, con todos los recursos y poderes a su disposición, trate varias veces, si fracasó en su primer intento, de castigar a una persona por la conducta realizada, lo cual colocaría a dicha persona en la situación intolerable e injusta de vivir en un estado continuo e indefinido de ansiedad e inseguridad. Por eso, éste principio no se circunscribe a preservar la cosa juzgada, sino que impide que las leyes permitan, o que las autoridades busquen por los medios a su alcance, que una persona sea colocada en la situación descrita.

1.3.6 Principio de temporalidad de la acción

Para finalizar, en lo relacionado con la prescripción de la acción sancionatoria de la administración, los administrados no pueden quedar sujetos de manera ilimitada en el tiempo a la puesta en marcha de los instrumentos sancionatorios, ya que la facultad de la administración está limitada en el tiempo como una garantía a los principios constitucionales, ponderando la eficacia y la realización del derecho formal y sustancial.

En el ordenamiento jurídico colombiano la prescripción ha sido entendida como un instituto jurídico liberador, en virtud del cual por el transcurso del tiempo se extingue la acción o cesa el derecho del Estado a imponer una sanción.

Doctrinantes como Ávila (1994) y Morillas (1991) (citados en Nieto, 1994) señalan que la cuestión de la prescripción de los delitos y las penas es una cuestión muy discutida en el Derecho Penal. Unos entienden en efecto que es de naturaleza procesal, en cuanto a simple obstáculo procesal para su persecución; mientras que otros se inclinan por su carácter sustantivo (en cuanto causa extinción jurídico – material del ilícito), siendo la tesis dominante la sustantiva, al configurarse una renuncia por parte del Estado al derecho de castigar la conducta, por el transcurrir del tiempo.

Este es un hecho que en materia administrativa sancionadora -aunque no cause un efecto trascendental la clasificación de la naturaleza de la prescripción- ha sido aceptado y consagrado como principio por el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, el cual contiene las disposiciones generales aplicables a todas las actuaciones administrativas, siempre que no haya norma expresa. De este modo, el artículo 52 dispone:

La facultad que tienen las autoridades para imponer sanciones caduca a los tres (3) años de ocurrido el hecho, la conducta u omisión que pudiere ocasionarlas, término dentro del cual el acto administrativo que impone la sanción debe haber sido expedido y notificado.

De esta manera se consagra en el ordenamiento jurídico colombiano el principio expuesto, con el cual se pone límite temporal a la potestad sancionadora del Estado, evitando así que la misma sea indefinida y protegiendo a su vez los derechos fundamentales de los administrados, consagrados en la Carta Magna y que a lo largo de este escrito se ha expuesto.

1.3.7 Otros principios

En todo caso, estas garantías buscan asegurar el correcto y adecuado ejercicio de la función pública administrativa de conformidad con los preceptos constitucionales, legales o reglamentarios vigentes y los derechos de los ciudadanos, con el fin de evitar posibles actuaciones abusivas o arbitrarias por parte de la Administración.

Por lo anterior, el Consejo de Estado a través de la sentencia 14157 de 2005 divide en dos grupos los principios que se aplican en manera plena y absoluta en el procedimiento administrativo. En el primer grupo se clasifica: el derecho a ser investigado o sancionado por la autoridad competente, a que se observen las formas propias del procedimiento, a que no se dilate injustificadamente el procedimiento, a que se presuma la inocencia, la posibilidad de controvertir las pruebas y que se tome por nula la obtenida con violación del debido proceso, el derecho a la defensa, la posibilidad de impugnar la decisión condenatoria, el derecho a no ser juzgado dos veces por el mismo hecho, el principio de favorabilidad y el derecho a que no se agrave la sanción impuesta cuando el apelante sea único.

Por otra parte, el segundo grupo abarca la aplicación de los principios en forma matizada, clasificación donde se ubica un número reducido de principios como: el principio de legalidad de la falta y de la sanción (ya que como se hizo mención, los reglamentos pueden contribuir en la definición de estos aspectos) y la posibilidad de estar asistido por un abogado durante el procedimiento, excepción que a la vez dentro de la clasificación de los procedimientos administrativos puede acercarse al Derecho Penal.

De esta forma se evidencia una ponderación de los principios a la hora de ser aplicados por la Administración. Por un lado, los principios de tipicidad, antijurídica y culpabilidad, propios del Derecho Público, se relativizan para responder a otros principios como la eficacia, celeridad, imparcialidad, publicidad y economía, orientados a la praxis administrativa y especialmente dedicados a responder y dar cumplimiento a las organizaciones administrativas. Fundamentalmente se sintetiza la prevalencia de los principios de legalidad y justicia social en un Estado Social de Derecho.

CAPITULO II. RÉGIMEN CAMBIARIO Y POTESTAD SANCIONATORIA DE LA ADMINISTRACIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Como fue posible precisar en el primer capítulo, el *Ius Puniendi* de la Administración Pública se ejecuta a través de organismos especializados que se encargan de ejercer vigilancia y control en cada una de las áreas reguladas por el Estado.

En este sentido, en la presente investigación se analiza la aplicación de los principios sancionatorios administrativos en las sanciones cambiarias de potestad de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales, atendiendo a los objetivos trazados por esta Administración, los cuales se concretan en:

Coadyuvar a garantizar la seguridad fiscal del Estado colombiano y la protección del orden público económico nacional, mediante la administración y control al debido cumplimiento de las obligaciones tributarias, aduaneras, cambiarias y la facilitación de las operaciones de comercio exterior en condiciones de equidad, transparencia y legalidad.

De esta forma, se aborda la naturaleza del régimen cambiario partiendo de sus objetivos legalmente establecidos, sus antecedentes normativos, propósitos, principios y temas relevantes a modo introductorio, para enfocarse así en las sanciones cambiarias dispuestas en el Decreto Ley 2245 de 2011 Régimen Procedimental y Sancionatorio Cambiario vigente en el país. Dicho análisis se realiza a partir de los casos especiales que se presentan en la Administración a la hora de dar aplicabilidad a la norma, debatiendo la correcta aplicación de esos principios fundantes del sistema administrativo sancionatorio.

2 Régimen Cambiario

2.1 Objetivo del Régimen Cambiario

La Ley 9 de 1991, Ley Marco de Cambios Internacionales, en su artículo 2° dispone expresamente que: “El régimen cambiario tiene por objeto promover el desarrollo económico, social y el equilibrio cambiario”; con lo cual le corresponde al Banco de la República -en el ejercicio de sus funciones tanto constitucionales y legales, y en cumplimiento de los objetivos cambiarios de su competencia, los cuales tienen rango constitucional- preservar la estabilidad de los precios, defender la moneda legal colombiana y su poder adquisitivo y garantizar el orden público económico del país. De esta forma, dicha institución ha mantenido estrictas regulaciones cambiarias dirigidas a controlar y ejercer vigilancia sobre las principales operaciones que impulsan la economía nacional.

De este modo las disposiciones cambiarias poseen un evidente carácter de “orden público económico” (Beltrán, 2013, p. 65), lo que quiere decir que son normas de interés general que persiguen, en este caso, la estabilidad económica del país mediante la defensa del principio de No Dolarización que inspira la economía colombiana.

Lo anterior, teniendo en cuenta que los activos internacionales de un país constituyen instrumentos indispensables para alcanzar el desarrollo económico y social de la Nación; por ello, señala Lugari (1998), que “en la búsqueda de este fin colectivo, comunitariamente relevante, radica la justificación del control de los activos internacionales, siendo su objeto inmediato el orden cambiario” (p. 33). De esta forma, la destrucción, afectación o pérdida de la riqueza nacional acusa una gravedad social específica que generalmente se acompaña de escasez de divisas, lo cual acarrea perturbaciones económico-sociales, que son contrarrestadas con los tipos sancionatorio previstos en el Decreto Ley 2245 de 2011 en lo que respecta al control y vigilancia de la DIAN, y la cual busca proteger ese bien jurídico perseguido a través de las disposiciones cambiarias.

Así las cosas, el artículo 334 de la Carta Política señala que: “La dirección general de la economía estará a cargo del Estado”, a partir de la regulación establecida por los órganos

competentes, donde fue designada la Junta Directiva del Banco de la República como “autoridad monetaria, cambiaria y crediticia” (art. 372).

Por lo anterior, la violación a las disposiciones cambiarias se entiende como una contravención administrativa, pues resulta contraria a esa finalidad constitucional perseguida por el Estado en la aplicación de su control, la cual, va dirigida a crear restricciones como medidas de control de las operaciones en lo relacionado con los ingresos y egresos de la moneda nacional y extranjera, el ordenamiento de los pagos internacionales, así como de los activos que compensen sus reservas internacionales.

Ahora bien, la intervención de las autoridades en la balanza de pagos puede efectuarse de diversas maneras: por una parte, mediante una acción directa en el mercado de divisas buscando una alteración de la tasa de cambio; de otra parte, o mediante la regulación jurídica de los actos o asuntos que intervienen en los cambios internacionales. Esto con la finalidad de estabilizar los precios cuando resulte necesario, de igual forma en la obligación del registro de ciertas operaciones de cambio con la finalidad de tener conocimiento de las fluctuaciones del mercado y las relaciones económicas y financieras de otros Estados, como lo señala Lugari (1998), bien sea para fines estadísticos o de observación, o con la finalidad de que se indique los propósitos para los cuales la moneda extranjera es empleada o se necesita como un medio para controlar actividades delincuenciales o de evasión fiscal.

En este punto resulta necesario traer a colación el concepto de balanza de pago⁶ desarrollado por Samuelson (1993), el cual señala:

En la balanza de pagos internacionales los países anotan el valor de todas sus transacciones internacionales: compraventa de bienes y servicios donaciones ayudas y créditos externos, pagos, movimientos de capital y movimientos de las reservas internacionales realizadas en un determinado periodo. El registro se hace mediante un sistema contable por partida doble, con una columna para las

⁶ La balanza está integrada por dos grandes balanzas: la de transacciones en cuentas corrientes y la de capitales. La primera está conformada por la balanza comercial, en donde se anotan los egresos por importaciones y los ingresos por exportaciones de mercancía y de servicios; la segunda de ellas por exportaciones e importaciones de títulos de propiedad del exterior o de deudas y los movimientos de la reserva monetaria internacional. Son tres activos los que se registran en la balanza de pagos internacionales: los derechos especiales de giro, el oro y las divisas convertibles (LUGRARI, 1998).

partidas deudoras y otra para las acreedoras, las que siempre se encuentran formalmente equilibradas gracias a una partida de corrección que indica el monto a favor o en contra.

De igual forma, el Banco de la Republica (2019) en relación con la balanza de pagos en Colombia, define:

Es un registro contable de todas las transacciones económicas de los residentes de un país con el resto del mundo, que ocurren en un período dado de tiempo, generalmente un año. Vale decir, muestra el total de pagos hechos al extranjero y el total de ingresos recibidos del extranjero. Registra tanto los flujos de recursos reales (bienes y servicios) como los flujos de recursos financieros (movimientos de capitales)⁷.

De esta forma, es posible evidenciar el estado de sus relaciones económicas con el mundo, su disponibilidad endeudamientos, déficit, superávit de sus medios de pago internacionales.

2.2 Antecedentes y Marco Legal

El régimen cambiario a lo largo de la historia ha sufrido importantes modificaciones, principalmente en lo relacionado con la graduación y dosificaciones de las sanciones cambiarias. En este sentido, su evolución ha oscilado entre el libre cambismo (libre disposición y movimiento de divisas), su control total (todas las operaciones internacionales a través del mercado cambiario) y combinaciones intermedias.

Dicha regulación surge de la década de los treinta, “como una respuesta a la aguda escasez de divisas y a la crisis económica mundial de 1930, cuyo impacto se hizo sentir en todos los países” (Lugari, 1998, p. 52). Lo anterior surgió con ocasión de la noticia inesperada del

⁷ La balanza de pagos comprende dos grandes partidas: la cuenta corriente y la cuenta de capitales. La cuenta corriente resume todas las transacciones por concepto de exportaciones e importaciones de bienes y servicios, o, en otras palabras, todo el comercio visible e invisible. La cuenta de capitales recoge todas las transacciones que no se incluyen en la cuenta corriente, siendo las más importantes las transferencias de capital y las compras y ventas de oro y divisas.

Gobierno inglés que suspendía indefinidamente la conversión por oro de la libra esterlina, noticia que se extendió en todo el mundo y significó para Colombia una pugna en la recolección de sus acreencias incrementando la deuda externa en Colombia, convirtiéndose el oro físico en el único valor estable, siendo retirados un gran porcentaje del oro de los bancos. Su primer acercamiento normativo fue el Decreto Extraordinario 1683 de 1931, a través del cual se restringió la negociación libre de divisas (compra y venta de toda clase de monedas extranjeras), imponiendo su canalización exclusiva a través del Banco de la Republica como entidad encargada comprar, vender y exportar oro y negociar en cambios internacionales⁸.

Sin embargo, tres años después para el gobierno resultó sumamente restrictivo dicho Decreto Extraordinario, con lo cual, se eliminó la obligación de canalizar los reintegros de exportaciones a través del Banco de la Republica, salvo en algunos sectores de alta influencia en la balanza de pagos del país tales como: cafetero, petrolero, minero, marroquinería y textiles⁹.

Dicho marco liberatorio, a todas luces, significaba la eliminación de cualquier control que permitiera garantizar el equilibrio de la balanza cambiaria. De esta forma, con el transcurrir del tiempo este estado de libertad se fue eliminado hasta que, en el año 1955, nuevamente fue aceptada la libre negociación de las divisas.

En la década de los sesenta, a raíz del desequilibrio fiscal de la política monetaria y las alteraciones del mercado cafetero mundial, fue expedido el Decreto Legislativo 2867 de 1966, en el cual fueron señaladas drásticas sanciones cambiarias, donde incluso fueron dispuestas normas que restringían el derecho a la libertad de los operadores cambiarios.

⁸ Para los efectos del presente Decreto, se entendió por cambios internacionales toda clase de operaciones relacionadas con letras, cheques, giros, cartas de crédito, traspaso de fondos u órdenes de pago en moneda extranjera o en moneda nacional, si estos últimos fueren pagados o debieran cumplirse en el Exterior, y toda clase de operaciones con billetes o monedas acuñados extranjeros, con créditos existentes en el Exterior a favor de personas domiciliadas o residentes en Colombia o con valores mobiliarios en moneda extranjera emitidos por empresas domiciliadas fuera del país.

⁹ BANCO DE LA REPUBLICA. Colombia 20 años del Régimen de Cambios y de Comercio Exterior. Bogotá: el Banco, 1987.

De tales medidas se derivaron a una multitud sanciones, razón por la cual fue convenida una comisión de expertos para sugerir un régimen de tipo permanente que buscaba estar de acuerdo con todas las necesidades económicas existentes en ese momento. De esta forma fue expedido el Decreto Ley 444 de 1967, el cual se encontraba en cabeza de la Prefectura de Control de Cambios creada por el mismo decreto, la cual posteriormente se convertiría en la Superintendencia de Control de Cambios. Los principios orientadores del régimen sancionatorio de 1967 fueron: el control previo de todas las operaciones de moneda extranjera, el monopolio de manejo de divisas por el Banco de la Republica, sin dejar de lado la sanción de arresto por su incumplimiento.

Posteriormente, resulta preciso señalar como hito en la concentración y desarrollo del marco jurídico cambiario, el año de 1991, toda vez que el 17 de enero de dicho año fue expedida la Ley 9 de 1991, “Por la cual se dictan normas generales a las que deberá sujetarse el Gobierno Nacional para regular los cambios internacionales y se adoptan medidas complementarias”. Esta Ley fue considerada como el Marco del Régimen Cambiario, donde fueron dispuestos los objetivos, principios, propósitos, conceptos y operaciones cambiarias, las cuales recaen sobre casi todas las operaciones que involucran moneda extranjera y solo dejan libre unas pocas, presentando así un control de cambio parcial que se dirige a la libertad de algunos sectores, como se precisará más adelante.

Dicha Ley, conforme al ordinal 12 del artículo 76 de la Constitución Colombiana de 1886, revistió al presidente de facultades extraordinarias para modificar la estructura y funciones de la Superintendencia de Control de Cambios, en ese momento entidad encargada de la vigilancia y control de las operaciones de cambio.

En este mismo sentido, y bajo dichas facultades extraordinarias, se le otorgó al presidente la tarea de establecer el régimen sancionatorio de las infracciones a las normas contempladas en la Ley Marco de Cambios Internacionales. Esto permitió que en julio de 1991 fuera expedida la Ley 1746 de 1991, por medio del cual se establece el Régimen Sancionatorio y el Procedimiento Administrativo Cambiario a seguir por la Superintendencia de Cambios.

Posteriormente, con la expedición de la Constitución Política de 1991 se estableció que, además de los órganos que integran las tres ramas del poder público del Estado colombiano, existen otros órganos autónomos e independientes para el cumplimiento de las funciones del Estado.

En esta línea, en los artículos 371 a 373 de la Carta Política se dispone que el Banco de La Republica ejercerá, entre otras, las funciones de Banca Central, con lo cual, es la entidad encargada de regular la moneda, los cambios internacionales y el crédito externo. Dichas funciones deben ser ejercidas en coordinación con la política económica general. De esta forma le corresponde a la Junta Directiva del Banco de la República ser la autoridad monetaria, cambiaria y crediticia, de acuerdo con las funciones que le asigne la ley (art. 150, núm. 19, lit. b).

Así las cosas, el Congreso de la Republica como entidad encargada de dictar las normas por las cuales debe ceñirse el Banco de la Republica, en lo relacionado con su organización y metodología en la ejecución de sus funciones, expidió la Ley 31 de 1992, “Por la cual se dictan las normas a las que deberá sujetarse el Banco de la República para el ejercicio de sus funciones, el Gobierno para señalar el régimen de cambio internacional, para la expedición de los Estatutos del Banco y para el ejercicio de las funciones de inspección, vigilancia y control”.

Después de estos antecedentes, con los Decretos Extraordinarios 1745, 1746, 2248 y 2578 de 1991 y la Resolución 57 de 1991 de la Junta Monetaria, la competencia de control fue asignada a la Superintendencia de Cambios, la cual, con el Decreto 2116 de 1992, se suprimió y, en consecuencia, tales funciones le fueron asignadas a la Superintendencia Bancaria, a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduana Nacionales y a la Competencia de la Superintendencias de Sociedades.

Por lo descrito, a través del Decreto 1092 de 1996, modificado por el Decreto 1074 de 1999, fue consagrado el régimen sancionatorio y de procedimiento administrativo cambiario de las operaciones vigiladas y controlados por la Dirección de Impuestos y

Aduanas Nacionales, el cual posteriormente fue modificado por el Decreto Ley 2245 de 2011, actual régimen sancionatorio y procedimental cambiario.

Tras dicho reconocimiento, a través del presente capítulo se desarrolla un análisis del régimen sancionatorio cambiario aplicable a las operaciones de competencia de la DIAN.

Ahora bien, a través del Decreto 1068 de 2015, conocido también como Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público, en el Libro 2, capítulo 5, parte 17 dispone el régimen de inversiones en materia de cambios internacionales y régimen general de inversiones de capital del exterior en Colombia y de capital colombiano en el exterior; además fueron precisadas las operaciones de cambio, la definición de residencia para fines cambiarios y la operaciones internas.

Finalmente, el Banco de la República, en ejercicio de las funciones atribuidas por la Constitución Política de Colombia, expidió “Resoluciones Externas”, por medio de las cuales se regulan las operaciones de cambio, las obligaciones sujetas a ellas y la forma de ejecutarlas. Estas son promulgadas a través de boletines oficiales emitidos por la misma entidad. En este sentido la resolución vigente a partir del 25 de mayo de 2018, es la Resolución Externa No. 1 del 2018, la cual deroga la Resolución Externa No. 8 de 2000, con excepción del párrafo 1 del artículo 43, el cuya vigencia fue hasta el 31 de diciembre de 2018. Así mismo, deroga las Resoluciones Externas No. 3 de 2006, 1 de 2012, 9 de 2013, 6 de 2015, y 3 de 2016 y sus modificaciones, así como las demás disposiciones que le sean contrarias.

A través de La Circular Reglamentaria DCIN-83 de 2018, por su parte, el Departamento de Cambios Internacionales reglamenta todas las operaciones de cambio, y para los efectos la divide en capítulos (12 en total) y regula las obligaciones y procedimientos de cada una de las operaciones del régimen cambiario junto con las obligaciones que deben asumir ante el Banco de la República.

Ahora bien, para desarrollar las competencias que desempeña la DIAN en relación con el Control Cambiario, es preciso identificar cuáles son los propósitos y principios generales y especiales de los cambios internacionales, lo cual se desarrolla en el siguiente apartado.

2.3 Propósitos y principios generales y especiales de los cambios internacionales

Como se hizo mención, la Ley 9 de 1991 estableció los propósitos y los principios del Régimen Cambiario que, desde ya afirmamos, para efectos de esta investigación se diferencian por: una parte, los principios generales del derecho señalados por la Ley *ibídem*; y otra, los principios aplicables de forma especial a la regulación sustancial de los cambios internacionales.

Por lo anterior, en lo relacionado con los propósitos del régimen cambiario, señalados en el artículo 2°, la norma dispone que el régimen cambiario busca promover el desarrollo económico y social y el equilibrio cambiario, con base en los objetivos que orientar las regulaciones vigentes. Tales objetivos son:

- a) Propiciar la internacionalización de la economía colombiana con el fin de aumentar su competitividad en los mercados externos.
- b) Promover, fomentar y estimular el comercio exterior de bienes y servicios.
- c) Facilitar el desarrollo de las transacciones corrientes con el exterior y establecer los mecanismos de control y supervisión adecuados.
- d) Estimular la inversión de capitales del exterior en el país.
- e) Aplicar controles adecuados a los movimientos de capital.
- f) Propender por un nivel de reservas internacionales suficiente para permitir el curso normal de las transacciones con el exterior.
- g) Coordinar las políticas y regulaciones cambiarias con las demás políticas macroeconómicas.

Dichos criterios, “se aplicarán con arreglo a los principios de economía, celeridad, eficacia, imparcialidad, publicidad y contradicción, orientadores de las actuaciones administrativa”; (Ley 9 de 1991, art. 2). A estos principios nos referimos como principios generales del

Derecho, aplicables de forma general en el régimen cambiario, partiendo de las finalidades perseguidas por todo el ordenamiento jurídico colombiano.

En cuanto a los principios aplicables de forma especial a la regulación sustancial de los cambios internacionales, encontramos que no existe norma expresa que así los disponga; se trata de un desarrollo doctrinal que surge a partir de la necesidad de parametrizar las obligaciones formales y sustanciales que contraen los operadores cambiarios. En el marco de esta investigación los principios objeto de análisis son: (i) veracidad, (ii) coincidencia, (iii) canalización y justificación de diferencias, (iv) conservación documental, y (v) extinción autorizada de las obligaciones sujetas a canalización a través del mercado cambiario.

Resulta pertinente mencionar que en ese acápite se hace una breve mención de los conceptos alusivos a dichos principios, con la finalidad de que en el desarrollo de la investigación se traiga a colación su debida aplicación y los matices que pueden surtirse alrededor de los mismos frente a las sanciones cambiarias.

En cuanto al *principio de veracidad*, resulta aplicable y está dirigido a todas las operaciones que se canalicen por el mercado cambiario, las cuales no pueden canalizar sumas superiores o inferiores a las efectivamente recibidas, ni efectuarse giros por montos diferentes a las obligaciones con el exterior, con lo cual, se debe establecer la naturaleza real de la operación. Ahora bien, como todo principio aplicable de forma general, existe una excepción, la cual establece que siempre y cuando estas diferencias se presenten por causas justificadas, serán aceptadas por el régimen cambiario los pagos por montos superiores o inferiores al valor de las mercancías nacionalizadas según la respectiva declaración. Por su parte, el artículo 43° de la Resolución Externa 1 de 2018, señala esta prohibición, existiendo entonces responsabilidad en la veracidad de la información.

De esta forma, a partir del principio de veracidad encontramos desagregados los *principios de canalización y justificación de diferencias*, al igual que el *principio de conservación documental*, el cual está dispuesto en el artículo 90 de la Resolución Externa 1 de 2018,

aplicable a todas las operaciones de cambio que realicen los residentes por un periodo igual al de caducidad o prescripción de la acción sancionatoria cambiaria (5 años).

Por otra parte, el *principio de coincidencia* solo resulta aplicable para las operaciones de comercio exterior de bienes; esto es, importaciones y exportaciones de bienes. Este principio busca que, salvo las excepciones legales, los residentes paguen sus importaciones de bienes o reintegren exportaciones de bienes realizadas por ellos mismos, y estas no se realicen a nombre y por cuenta de un tercero. Dicho en otras palabras, debe ser quien tiene el derecho o la obligación correspondiente a la operación de cambio quien realiza personalmente o través de su mandatario la canalización de sus operaciones de comercio exterior de bienes. Lo anterior se encuentra desarrollado en los artículos 69 y 74 de la Resolución Externa 1 de 2018 de la JDBR, y en los Capítulos 3 y 4 de la Circular DCIN-83 de 2018 de la JDBR.

Para finalizar, el *principio de extinción autorizada* de las obligaciones sujetas a canalización a través del mercado cambiario resulta sumamente importante en el marco del régimen sancionatorio cambiario, atendiendo que, fuera del cumplimiento de las obligaciones a través del pago y su debida canalización (bien sea pago en divisas; en moneda legal colombiana mediante los intermediarios del mercado cambiario; mediante giro en cheque por cobro por ventanilla; con tarjeta de crédito internacional; o a través el de las cuentas de compensación).

Para atender la correcta aplicación de estos principios, a continuación se hace un abordaje del tema de operaciones de cambio, buscando evidenciar cumplimiento de estos principios orientadores.

2.4 Operaciones de cambio

El Banco de la República, en el ejercicio de sus funciones constitucionales y legales, y con los objetivos de preservar la estabilidad de los precios, defender la moneda legal colombiana y su poder adquisitivo y garantizar el orden público económico del país, ha mantenido estrictas regulaciones cambiarias dirigidas a controlar y ejercer vigilancia sobre

las principales operaciones que impulsan la economía, la cuales están dispuestas dispuesta en la Ley 9 de 1991 y compiladas en el artículo 2.17.1.1. del Decreto Único Reglamentario, así:

Operaciones de Cambio. Defínanse como operaciones de cambio específicamente las siguientes:

1. Importaciones y exportaciones de bienes y servicios;
2. Inversiones de capitales del exterior en el país;
3. Inversiones colombianas en el exterior;
4. Operaciones de endeudamiento externo celebradas por residentes en el país;
5. Todas aquellas que impliquen o puedan implicar pagos o transferencias de moneda extranjera entre residentes y no residentes en el país;
6. Todas las operaciones que efectúen residentes en el país con residentes en el exterior que impliquen la utilización de divisas, tales como depósitos y demás operaciones de carácter financiero en moneda extranjera;
7. Las entradas o salidas del país de moneda legal colombiana y de títulos representativos de la misma, y la compra en el exterior de moneda extranjera con moneda legal colombiana o títulos representativos de la misma;
8. Las operaciones en divisas o título representativos de las mismas que realicen el Banco de la República, los intermediarios del mercado cambiario y los demás agentes autorizados, con otros residentes en el país.

Con lo cual, deben entenderse estas operaciones como todas aquellas que influyen en la balanza de pagos y de esta forma intervienen de manera directa la economía del país. Sin embargo, no todas las operaciones de cambio se entienden de obligatoria canalización; por el contrario, todas las operaciones de obligatoria canalización sí se constituyen como operaciones de cambio.

Con dicha base, la Junta Directiva del Banco de la República, dentro de sus facultades cambiarias, a través de la Resolución Externa 1 de 2018 dispuso la definición del mercado cambiario, señalándolo como aquel constituido por la totalidad de las divisas que deben

canalizarse obligatoriamente por conducto de los intermediarios autorizados para el efecto o a través de los mecanismos de compensación previsto en la misma resolución. Pero también formarán parte del mercado cambiario las divisas que, no obstante estar exentas de esa obligación, se canalicen voluntariamente a través del mismo; de ahí la importancia de diferenciar estas operaciones.

2.5 Operaciones de obligatoria canalización

Por operaciones de obligatoria canalización a través del mercado cambiario se entiende aquellas que deben ser necesariamente transferidas o negociadas por medio de los intermediarios del mercado cambiario¹⁰ o las cuentas de compensación.

Para conocer esas operaciones que se entienden de obligatoria canalización, las cuales estarán sujetas a las obligaciones comprendidas en el marco legal del régimen cambiario, encontramos que la Resolución Externa 1 de 2018, en su artículo 41, las diferencia, y se encuentran reglamentadas en la Circular Reglamentaria DCIN-83. A continuación se enumeran las operaciones de obligatoria canalización, junto con la regulación vigente:

Tabla 1. Operaciones de obligatoria canalización y regulación vigente

Operación de obligatoria canalización	Regulación vigente
1. Importación y exportación de bienes	Importación: Resolución Externa 1 de 2018, Art. 69. Circular Reglamentaria DECIN 83, capítulo 3. Exportación: Resolución Externa 1 de 2018, Art. 74. Circular Reglamentaria DECIN 83, capítulo 4.

¹⁰ R.E. 1 de 2018. Artículo 7o. INTERMEDIARIOS AUTORIZADOS. Son intermediarios del mercado cambiario los establecimientos bancarios, las corporaciones financieras, las compañías de financiamiento, la Financiera de Desarrollo Nacional, el Banco de Comercio Exterior de Colombia S.A. -BANCOLDEX-, las cooperativas financieras, las sociedades comisionistas de bolsa de valores, las sociedades de intermediación cambiaria y de servicios financieros especiales (SICSEFE) y las sociedades especializadas en depósitos y pagos electrónicos (SEDPE).

2. Operaciones de endeudamiento celebradas por residentes, así como los costos	<ul style="list-style-type: none"> – Resolución Externa 1 de 2018, Art. 44. – Circular Reglamentaria DECIN 83, capítulo 5
3. Inversión de capital del exterior en el país y de capital colombiano en el exterior, y sus utilidades	<ul style="list-style-type: none"> – Resolución Externa 1 de 2018, Arts. 54° y 58° – Circular Reglamentaria DECIN 83, capítulo 7.
4. Inversiones financieras en títulos emitidos y en activos radicados en el exterior, así como los rendimientos asociados	<ul style="list-style-type: none"> – Resolución Externa 1 de 2018, Art. 60. – Circular Reglamentaria DECIN 83, capítulo 7.
5. Avaes y garantías en moneda extranjera	<ul style="list-style-type: none"> – Resolución Externa 1 de 2018, Art. 52 y 53. – Circular Reglamentaria DECIN 83, capítulo 6.
6. Operaciones derivados	<ul style="list-style-type: none"> – Resolución Externa 1 de 2018, Art. 64.

Fuente: Elaboración propia.

Ahora bien, en contraposición a las operaciones de obligatoria canalización, existe el denominado mercado libre, donde se ubican todas las operaciones que no hacen parte de la enumeración anterior.

Por lo anterior, resulta preciso señalar cómo se ejercen las competencias cambiarias sobre estas operaciones donde la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales ejerce vigilancia y control.

2.6 Competencias cambiarias

Después de abordar las operaciones de obligatoria canalización, las cuales están sujetas a vigilancia y control de las entidades competentes, resulta pertinente desarrollar dichas competencias cambiarias para determinar el objeto de estudio de la presente investigación.

Hasta 1993 la potestad sancionadora para las infracciones cambiarias siempre estuvo concentrada en un ente administrativo único, encargado tanto de la etapa investigativa como de la función de juzgar (Lugari, 1998).

Con la expedición del Decreto 2116 de 1992 del Ministerio de Hacienda, bajo las facultades especiales conferidas por la Ley 9 de 1991, fue suprimida la Superintendencia de Cambios y, en consecuencia, las funciones de dicha entidad fueron asignadas a la Unidad Administrativa Especial de la Dirección de Impuestos y Aduana Nacionales, a la Superintendencia Financiera y a la Superintendencia de Sociedades.

La **Superintendencia Bancaria (hoy Financiera)**, por su parte, de acuerdo con el Decreto ibídem, “ejercerá privativamente la función de control y vigilancia sobre las instituciones financieras autorizadas por el régimen cambiario para actuar como intermediarios del mercado cambiario y sobre las casas de cambio” (Decreto 2116 de 1992, art. 2°). En este punto resulta preciso señalar que las “casas de cambio” -a partir de la Resolución Externa No. 11 de 2009 expedida por la Junta Directiva del Banco de la República, y con ocasión del Decreto 4601 de 2009- fueron denominadas Sociedades de Intermediación Cambiaria y de Servicios Financieros Especiales, desapareciendo así el concepto de “Casas de Cambio” y diferenciándose de los profesionales de compra y venta de divisas. Las primeras son entendidas como Intermediarios del Mercado Cambiario, mientras que los segundos pueden ser personas naturales o jurídicas que ejercen la actividad profesional de compra y venta de divisas en efectivo y cheques de viajero bajo el control y vigilancia de la DIAN.

Por su parte, **la Superintendencia de Sociedades** ejercerá funciones de control y vigilancia “en materia de inversión extranjera realizada en Colombia y de inversión realizada por sociedades colombianas en el exterior, así como las operaciones de endeudamiento en moneda extranjera realizadas por sociedades domiciliadas en Colombia” (Decreto 2116 de 1992, art. 5), con lo cual, le corresponde a esta entidad controlar y vigilar las operaciones cambiarias que realizan las sociedades tanto en inversión como endeudamiento.

En el tema de interés de esta investigación, en lo relacionado con las competencias cambiarias de **La Dirección de Impuesto y Aduanas Nacionales**, señala la norma que esta institución ejercerá las funciones de control y vigilancia en materia de “*importación y exportación de bienes y servicios, gastos asociados a las operaciones de comercio exterior y financiación de importaciones y exportaciones*” (Decreto 2116 de 1992, art. 3°).

En este sentido, el Decreto 1265 de 1999 establece en el numeral 2 de su artículo 27 - reiterado en el Decreto 4048 de 2008, artículo 3°, núm. 5- que las facultades de control y vigilancia de las operaciones cambiarias que no hayan sido otorgadas a otras entidades serán asignadas específicamente a la Subdirección de Control Cambiario de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales en los siguientes términos “y demás operaciones

derivadas del régimen cambiario cuya vigilancia y control no sea competencia de otras entidades”.

A partir de esta competencia residual surge la obligación, en cabeza de la DIAN, de vigilar y controlar las operaciones “no cambiarias” tales como:

- Importaciones y exportaciones de servicios, con lo cual, siempre que sean canalizados a través del mercado cambiario, será competencia de la DIAN vigilar y controlar dichas operaciones.
- Operaciones de arbitraje de mercancías entre terceros países, donde la DIAN debe vigilar la certeza de la operación a través del documento de transporte, mensaje *swift* y factura comercial.
- Pagos de operaciones internas con divisas canalizadas con numerales 3000 (Ingreso por el cumplimiento de obligaciones derivadas de operaciones internas) y 3500 (Egreso para el cumplimiento de obligaciones derivadas de operaciones internas) a través de los mecanismos de compensación.
- Inversiones de capital colombiano en títulos emitidos en el exterior efectuadas con divisas provenientes de operaciones del mercado libre.
- Ingreso y salida de dinero del país, en efectivo y en títulos representativos de dinero por cualquier modalidad.
- Compras o ventas de bienes en el país celebradas con no residentes.
- Compra y venta de saldos de cuentas de compensación entre titulares de C.C. y traslados de saldos entre cuentas del mismo titular.
- Transferencias de divisas sin contraprestación.
- Control y prevención del delito de lavado de activos.

De este modo, la competencia residual de la DIAN es sumamente amplia, ya que, aunque no se trata de operaciones obligatoriamente canalizables, si incumplen con el régimen cambiario deberán ser vigiladas y controladas por la entidad. Por lo anterior, esta investigación se centra en las sanciones de competencia de la DIAN, cuya misión, en este sentido, puede ser resumida de manera sucinta como la de:

- Prevenir que las operaciones de cambio del mercado cambiario y las del mercado libre, o por las cuales se movilizan divisas y pesos colombianos, sean utilizadas por las organizaciones criminales para dar apariencia de legalidad al dinero producto de las actividades ilícitas generadoras del lavado de activos.
- Elevar el nivel de cumplimiento voluntario de las obligaciones cambiarias dentro del ámbito de la competencia funcional asignada a la DIAN.
- Apoyar y preservar el orden público económico del Estado colombiano, fomentando la observancia de las regulaciones cambiarias de acuerdo con las mejores prácticas internacionales, orientadas a facilitar las operaciones de comercio exterior y demás operaciones sujetas a la vigilancia de la DIAN, sin desmedro del control y seguimiento de los flujos de capital que generan estas operaciones; y reportar a la autoridad competente, de manera oportuna, los casos inusuales o sospechosos de constituir un posible Lavado de Activos o de Financiación del Terrorismo.

Así las cosas, a partir del siguiente acápite se hace una evaluación de la competencia taxativa y residual de la Administración tributaria señalada en la norma, con la finalidad de analizar las sanciones aplicables a todas las operaciones establecidas, atendiendo a la garantía de los principios de Sistema Administrativo Sancionador.

3 Régimen Sancionatorio Cambiario de Competencia de la DIAN

A partir del año 2011, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, a través de las facultades extraordinarias otorgadas al Presidente (mediante la Ley 1430 de 2010), se encuentra regida en materia procedimental y sancionatoria cambiaria por el Decreto Ley 2245 de 2011, el cual derogó el Decreto Ley 1092 de 1996 y 1074 de 1999 debido a los cambios en las condiciones económicas del país, principalmente sujetas a la graduación y dosificación de las sanciones cambiarias.

En este sentido, en el presente acápite se abordan las sanciones cambiarias de competencia de la DIAN, a través del análisis de casos prácticos con diferente interpretación y aplicación de principios administrativos sancionatorios que pueden surtirse alrededor de las sanciones previstas en el Decreto Ley.

Para los efectos, resulta pertinente tener en cuenta los elementos constitutivos de la infracción dada por Zornoza y Muñoz (2013) a partir de la naturaleza jurídica de las infracciones cambiarias. Por una parte, la acción (vb. Egreso de divisas) y omisión (vb. No reintegro de divisas) como elemento de la infracción que se define como una violación al ordenamiento jurídico, que para el caso particular se trata de obligaciones y deberes impuestos a los sujetos con la finalidad de dar cumplimiento a los objetivos perseguidos por el Régimen Cambiario.

A continuación serán descritos, analizados y desarrollados los tipos sancionatorios, los cuales están clasificados en función de la obligación o deber que constituye el objeto de la acción u omisión. De esta forma, la clasificación de la investigación de acuerdo con la competencia de la DIAN se divide en: el objeto de la conducta parte de la presentación de la declaración de cambio, la canalización de las operaciones, la transmisión de información relacionada con operaciones ficticias, la constitución de depósitos, las obligaciones relacionadas con la cuenta de compensación, el incumplimiento de obligaciones formales, las obligaciones de la actividad de compra y venta de divisas, las operaciones financieras, el ingreso y salida de divisas, las obligaciones de los hoteles y agencias de turismo, la presentación de información y la sanción residual.

Otro de los elementos, la tipicidad de la conducta, en la cual se requiere la existencia de *lex certa* (como fue objeto de análisis en el capítulo anterior), más allá de solo la existencia de la ley previa, la conducta debe encontrarse correctamente tipificada en relación con “los elementos que diferencia y delimitan el supuesto previsto en la norma respecto de cualquier otro” (Zornoza y Muñoz, 2013, p. 840); esto, considerando la existencia y aceptación de tipo en blanco que necesiten su integración.

En lo relacionado con los sujetos infractores, a diferencia del derecho penal, las sanciones cambiarias están dirigidas a personas naturales y jurídicas. Incluso en el Decreto Ley 2245 de 2011 se señala que: “las personas naturales o jurídicas y demás entidades asimiladas a estas que infrinjan el régimen cambiario respecto de operaciones y obligaciones (...) serán sancionados con la imposición de multas” (art. 3). Entonces, los tipos sancionatorios no identifican expresamente el sujeto infractor ni lo delimitan a residentes o no residentes, ya que de forma introductoria el artículo *ibídem* desarrolla los sujetos pasivos.

Sin embargo, en el régimen cambiario no se pueden desconocer los mecanismos que vinculan la sanción con las personas naturales que actúan a nombre de las personas jurídicas, en el marco de la responsabilidad solidaria a la que se ven sometidas aquellas personas naturales que colaboren activamente con la comisión de la conducta. Así, en el Decreto Ley 2245 de 2011 establece la responsabilidad solidaria para aquellos que autoricen o ejecuten actos violatorios de las normas cambiarias u omitan el cumplimiento de las mismas. Excepcionalmente, en el caso de cooperativas, la responsabilidad solidaria es predicable de los “cooperados que se hayan desempeñado como administradores o gestores de los negocios o actividades de la entidad” (art. 33). Ahora bien, también responden solidariamente si, una vez surtida la notificación del acto de formulación de cargos a una persona jurídica o a una entidad asimilada a esta, se protocoliza el acta final de liquidación o se produce la terminación de las actividades de la entidad asimilada. Quienes voten afirmativamente, teniendo la capacidad para ello, serán responsables solidariamente de la sanción cambiaria.

Y en lo relacionado con elemento de culpabilidad, será analizado al detalle en el tercer capítulo de esta investigación.

Teniendo en cuenta estos elementos, serán desarrolladas las sanciones cambiarias, así:

3.1 Declaraciones de Cambio

3.1.1 Numeral 1° del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011

Con la finalidad de desagregar las conductas infractoras establecidas en el numeral 1°, artículo 3°, del Decreto Ley 2245 de 2011, cuya comisión da lugar a una multa equivalente a veinticinco (25) Unidades de Valor Tributario (en adelante UVT) por cada declaración, sin que el total exceda del equivalente a mil (1.000) UVT por investigación cambiaria; en el presente acápite se analizan las obligaciones inherentes a la sanción, el alcance de las infracciones en la operaciones de obligatoria canalización y las particularidades que presenta cada una de ellas.

Como se hizo mención, la Resolución Externa 1 de 2018, en lo referente al principio de veracidad, señala que los residentes y no residentes que realicen operaciones de cambio están sujetos a la obligación de otorgar información veraz y completa de dichas operaciones que se canalicen por conducto del mercado cambiario.

En este sentido, la declaración de cambio es el medio establecido por el régimen cambiario, a través del cual se presenta la información de los datos mínimos de las operaciones canalizadas por conducto de los Intermediarios del Mercado Cambiario, con lo cual, cumple la función de exteriorizar el acto que dio origen a dicha declaración. En igual forma, los ingresos y/o egresos de operaciones obligatoriamente canalizables pueden realizarse a través de cuentas bancarias en moneda extranjera abiertas ante entidades financieras del exterior, las cuales son registradas ante el Banco de la República bajo la modalidad de cuentas de compensación, por medio del Formulario No. 10, titulado “Relación de Operaciones Cuenta de Compensación”, el cual hace las veces de declaración de cambio en operaciones de importación, exportación de bienes, servicios, transferencias y

otros conceptos y por inversiones financieras; así lo señala la Circular Reglamentaria DCIN-83 en su capítulo 8°.

Resulta importante mencionar que, a partir del 28 de octubre del año 2016, a través del Boletín 45, el Formulario No. 1 de importaciones de bienes, Formulario No. 2 de exportaciones de bienes, y en general los formularios físicos fueron eliminados, siendo en su lugar implementada la “Información de datos mínimos” en las diferentes operaciones, así:

- Información de los datos mínimos de las operaciones de cambio por importaciones de bienes;
- Información de los datos mínimos de las operaciones de cambio por exportaciones de bienes;
- Información de los datos mínimos de las operaciones de cambio por endeudamiento externo;
- Información de los datos mínimos de excepciones a la canalización.
- Información de los datos mínimos de las operaciones de cambio por inversiones internacionales; y
- Información de datos mínimos de las operaciones de cambio por servicios, transferencias y otros conceptos.

Continuando solamente como formularios exigidos:

- Formulario 6, Información de endeudamiento externo otorgado a residentes con endeudamiento externo pasivo;
- Formulario 7, Información de endeudamiento externo otorgado a no residentes con endeudamiento externo activo; y
- Formulario 18, Declaración de cambio por compra y venta de manera profesional de divisas en efectivo y cheques de viajero.

De tal suerte que, el régimen sancionatorio establece como una de las conductas sancionables la *no presentación dentro de la oportunidad legal de la declaración de*

cambio o el documento que haga sus veces (es decir, en la actualidad se refiere a la información de datos mínimos) *en los términos y condiciones señalados por el régimen cambiario*; así las cosas, se procede a analizar esta sanción.

En primer término, la oportunidad legal que establece la Circular Reglamentaria Externa DCIN-83 en relación con la información de la operación de cambio, debe corresponder a la del día de la compra y venta de las divisas en términos generales, es decir, inmediatamente se realice la operación debe presentarse la información de datos mínimos a los Intermediarios del Mercado Cambiario.

Sin embargo, se evidencian situaciones excepcionales en relación con los términos para presentar la declaración de cambio, lo cual se aborda a continuación.

3.1.1.1 Operación de Importación

En el caso de las importaciones -reguladas en la Circular Reglamentaria Externa Capítulo 3°, específicamente aquellas pagadas con tarjeta de crédito emitida en Colombia y cobrada en moneda legal colombiana-, sólo cuando se trate de importaciones amparadas en declaraciones de importación por valor superior a diez mil dólares de los Estados Unidos de América (USD10.000.00) o su equivalente en otras monedas, el término para presentar la información de datos mínimos utilizando el numeral cambiario 2014 es inmediatamente se realice el primer pago de la tarjeta de crédito por el valor total de la importación, sin ser determinante la financiación que le hubiere otorgado la entidad emisora de la tarjeta de crédito.

Cuando se trate de importaciones pagadas con tarjeta de crédito emitida en el exterior o en Colombia cobradas en divisas (recayendo en el tipo de moneda la diferencia), el suministro de la información de datos mínimos de la operación de cambio deberá efectuarse cada vez que se realice un abono para pagar el valor financiado, prevaleciendo así los plazos establecidos por la entidad emisora para ejecutar el pago.

Ahora bien, en lo relacionado con esta situación excepcional, la sentencia del Consejo de Estado del 19 de febrero de 2015, con expediente No. 680012331000200102392 01, falló el

recurso de apelación contra la sentencia del tribunal administrativo por medio de la cual deniega las pretensiones de la demanda en lo relacionado con la declaración de nulidad de la resolución sancionatoria expedida por la DIAN, la cual impuso sanción por no presentar la declaración de cambio en una importación ordinaria pagada con tarjeta de crédito empresarial emitida en Colombia y pagada en divisas, alegando el actor que las cláusulas del contrato de tarjeta de crédito con el banco especificaban que en tratándose de operaciones efectuadas por importación de mercancías, el manejo de las operaciones de las divisas se efectuaría por parte de la entidad bancaria, y que la Declaración Andina de Valor haría las veces de Declaración de Cambio. Sin embargo, el Consejo de Estado sostuvo que la declaración de cambio genera efectos y obligaciones completamente diferentes y autónomas en relación con la Declaración Andina de Valor, configurándose así una indebida canalización de la operación, puesto que estaba obligado a presentar la Declaración de Importación al ser ésta una operación de obligatoria canalización, de acuerdo con las condiciones señaladas en el régimen cambiario.

3.1.1.2 Operación de Exportación

Por una parte, la Circular Reglamentaria, en su capítulo 4, relacionado con exportaciones, señala que en el evento de recibir pagos por exportaciones de bienes en moneda legal colombiana -los cuales pueden realizarse a través de los IMC bajo el numeral cambiario 1060, o con tarjetas de crédito cuando implica el abono de los recursos en moneda legal colombiana en la cuenta del exportador con el numeral cambiario 1061- el exportador suscribe la obligación de suministrar al IMC información sobre dónde se abonan los recursos. La información de los datos mínimos de las operaciones de cambio por exportaciones de bienes (Declaración de Cambio) debe presentarse dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes al pago mediante el abono en cuenta, en caso contrario dará lugar a la sanción objeto de análisis.

3.1.1.3 Importación y Exportación de Servicios

En relación con la importación y exportación de servicios, de acuerdo con las modificaciones que introdujo la Ley 9 de 1991, se trata de operaciones del mercado libre,

con lo cual, el artículo 41 de la Resolución Externa 1 de 2018 excluye estas operaciones de aquellas consideradas de obligatoria canalización a través del mercado cambiario. Sin embargo, estos ingresos pueden ser canalizados voluntariamente a través de dicho mercado utilizando para ello los Intermediarios del Mercado Cambiario o las cuentas de compensación. Entonces, para el primer caso es necesario diligenciar y presentar la Declaración de Cambio al momento de realizar la operación ante el IMC por “*Giros Transferencias y otros Conceptos*” mediante la información de datos mínimos por este concepto, clasificando el pago bajo el numeral cambiario que corresponda, verbigracia “1840” *Servicios empresariales, profesionales y técnicos*. Cuando se realice a través de una cuenta de compensación, de acuerdo con el numeral 8.4.1 de la Circular Reglamentaria DCIN-83 de 2018, “*el Formulario No. 10 hará las veces de declaración de cambio cuando se trate de las operaciones de cambio (...) por servicios, transferencias y otros conceptos*”, en las mismas condiciones.

3.1.1.4 Operación de Endeudamiento Externo

Por otra parte, resulta importante mencionar que, tratándose de operaciones de endeudamiento externo en cuanto a la canalización de los desembolsos y pagos en divisas asociados con dicho endeudamiento, se diferencia los créditos pasivos (residentes y los IMC pueden obtener créditos externos de los IMC y de no residentes distintos de personas naturales) y los créditos activos (IMC y los residentes pueden otorgar créditos en moneda extranjera o en moneda legal a no residentes).

De esta forma se evidencia información de endeudamiento externo otorgado a residentes: en este evento, el residente debe suministrar la información de los datos mínimos de las operaciones de cambio por endeudamiento externo (Declaración de Cambio), siendo diferente al Formulario No.6 “Información de endeudamiento externo otorgado a residentes - endeudamiento externo pasivo”¹¹, salvo que el primer desembolso se realice en forma simultánea con el informe del crédito; en este evento el formulario No. 6 hará las veces de

¹¹ El cual esta previstos para informar al BR el crédito otorgado a residentes e IMC, a través del IMC

declaración de cambio, diligenciando la casilla “Identificación de la declaración”. Presentado dicho formulario en estas condiciones se entiende cumplida la obligación.

Cuando el primer desembolso del crédito no se transmite simultáneamente con el informe del crédito, para canalizar dichos pagos el deudor debe suministrar en la declaración de cambio los datos mínimos por endeudamiento externo (antiguo Formulario No. 3). Así las cosas, cuando los pagos se realicen en moneda legal desde la cuenta del deudor al IMC, a la cuenta bancaria del acreedor no residente, el deudor deberá suministrar al IMC la información respecto de dónde se efectuó el pago.

En cuanto a la información de endeudamiento externo otorgado a no residentes, endeudamiento activo, el Banco de la República mediante el punto 12.1, literal a), de la Circular Reglamentaria Externa DCIN-83 de mayo 25 de 2018, incorporó el Formulario No. 7, “Información de endeudamiento externo otorgado a no residentes”, con el cual debe informarse al IMC el endeudamiento en forma previa o forma simultánea con el desembolso del respectivo crédito. En este evento resulta preciso diferenciar si el préstamo es otorgado por un residente a un no residente, o si es otorgado por un IMC a un no residente. En el primer caso los ingresos y egresos de divisas deberán canalizarse a través del IMC en el momento de remitir la información al Banco de la República. Por su parte, si el crédito es otorgado por un IMC, éste deberá transmitir dentro de los quince (15) días hábiles siguientes a la fecha de desembolso o pago del préstamo la información de los datos mínimos de excepciones a la canalización.

3.1.1.5 Operaciones en Zona Franca

Otro de los casos especiales que se presenta en el Régimen Cambiario, parte de lo estipulado en el artículo 92 de la Resolución Externa 1 de 2018 de la Junta Directiva del Banco de la Republica, el cual señala que: los usuarios de zonas francas están sometidos a los mismos términos y condiciones de que trata la resolución ibídem para los residentes en el país que efectúan operaciones de cambio, con lo cual, para efectos cambiarios, las zonas francas no constituyen un espacio territorial diferente del colombiano y, en este sentido, sus usuarios están sometidos a los términos y condiciones de los residentes cambiarios.

Así las cosas, la introducción o salida de bienes de zona franca ubicada en territorio colombiano se entenderán como importación o exportación de bienes, razón por la cual los usuarios deberán suministrar la información de los datos mínimos de las operaciones de cambio por importación o exportación de bienes (Declaración de Cambio) y, para efectos de la contabilización de los plazos señalados en los numerales relacionados con pagos de las importaciones y financiación de las mismas (dispuesto en los numerales 3.1 y 3.2 del Capítulo 3 de DCIN-83), se deberá tener en cuenta la fecha del documento de transporte, independientemente del plazo o monto financiado.

En igual sentido, tratándose de zonas francas, el régimen cambiario establece de forma expresa que las mercancías que ingresen a zona franca para ensamble (maquila) o almacenamiento para distribución, y no tengan obligación de pago al exterior, no están sujetas al suministro de la información de los datos mínimos de las operaciones de cambio (Declaración de Cambio), salvo que el usuario de zona franca, incluya en la fabricación del producto final partes o piezas de su propiedad que genere por este concepto obligación de reintegro, en cuyo caso debe suministrar la información de los datos mínimos de las operaciones de cambio por exportaciones de bienes, cuyo valor será establecido en la factura de compraventa, utilizando el numeral cambiario que corresponda.

Otra de las particularidades de operaciones realizadas por usuarios de zonas francas, es que si se realizan entre residentes estos no están obligados al suministro de la declaración de cambio, en el entendido de ser tratados como residentes para efectos cambiarios. Por tal razón, en este evento no habrá lugar a la sanción objeto de análisis. Téngase presente que:

- En el evento de que un residente importe al territorio aduanero nacional bienes que se encuentren en zona franca de propiedad de un no residente, deberá suministrar la declaración de cambio por importación al momento del pago del exterior, teniendo en cuenta -para efectos de contabilizar los términos por pago en moneda legal- la financiación de importaciones y la fecha del “Formulario movimiento de mercancías zona franca-salida”.

- En el evento de que un residente venda mercancía a un no residente, y este la almacene en zona franca, deberá suministrar la declaración de cambio por exportación al momento del reintegro.
- Cuando un usuario de zona franca compre bienes ubicados en zona franca de propiedad de un no residente, deberá suministrar la declaración de cambio por importación de bienes al momento que se realice el pago al exterior y, en este evento, para contabilizar el término de los pagos en moneda legal colombiana y financiación, se tendrá en cuenta la fecha de la factura de compraventa.
- Ahora bien, cuando un usuario de zona franca o un residente que almacene mercancías en zona franca y lo venda bienes a un no residente, deberán presentar la declaración de cambio por exportación al momento del reintegro y, para efectos de contabilizar los términos de la financiación de exportaciones, se deberá tener en cuenta la fecha de la factura de compraventa.

De este modo, dependiendo de las condiciones de residente o no residente, el momento de presentación de la declaración de cambio o la contabilización de los términos especiales dependerá de cada condición particular de la operación.

Por otra parte, en cuanto a las condiciones que señala el numeral 1° del artículo 3°, objeto de revisión, para cumplir a cabalidad con el régimen cambiario y no estar inmersa esta conducta infractora, en lo relacionado con canalización a través de los IMC se establece que se pueden implementar diferentes mecanismos para la recepción de la información de las operaciones de cambio, con base en el anexo 5 de la circular, dependiendo de cada tipo de operación. De modo tal, la información deberá transmitirse al Banco de la República y se entenderá correctamente transmitida solo cuando se encuentre incorporada en el sistema dicha entidad con la aceptación de la transmisión; de no ser el caso se incumplirá con dicha obligación.

De esta forma, hasta que el IMC no transmita dicha información se tiene por no presentada. Así las cosas, si el IMC no cumple con esta obligación le corresponde a la Superintendencia Financiera realizar las investigaciones e imponer las sanciones que resulten del caso.

La segunda conducta infractora, regulada en este numeral es: “por presentar la declaración de cambio con datos equivocados o no exhibirla junto con sus soportes cuando la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales los exija” (Decreto 2245 de 2011, art. 3, núm. 1).

Con relación a esta infracción, le corresponde al usuario cumplir a cabalidad con el *principio de veracidad*, así las cosas, aplicando una interpretación exegética de la norma, y basados en el principio de legalidad que rige el régimen sancionatorio cambiario, los obligados deben presentar la declaración con información veraz, así como exhibir y presentar la declaración junto con los documentos soportes. No obstante, bajo una interpretación sistemática, el párrafo final de este numeral expresamente establece que: “no habrá infracción cambiaria cuando se trate de errores cuya aclaración, modificación o actualización en la declaración de cambio sea permitida en cualquier tiempo por el régimen cambiario” (Decreto 2245 de 2011, art. 3, núm. 1); es decir, existen “errores” aceptados por el régimen cambiario que no generan las sanciones establecidas en este numeral. De ahí la importancia de aplicar el principio de tipicidad en materia sancionatoria administrativa, teniendo en cuenta sus matices y la remisión normativa necesaria para comprender los alcances de dicha disposición.

De esta forma, la Circular Reglamentaria Externa CDIN-83, en su capítulo 1°, establece cuatro (4) tipos de operación en las declaraciones de cambio: (i) inicial, (ii) devolución, (iii) cambio y (iv) modificación. Para los efectos de este acápite la operación a analizar es *modificación*, donde expresamente señala la Circular que: “los datos de una declaración de cambio podrán ser modificados en cualquier tiempo por parte del residente o no residente titular de la operación”, excepto, señala la norma, las modificaciones en el NIT del IMC, la fecha, número, valor y operaciones de ingreso o egreso.

Sin embargo, en la práctica no es común que se presenten las declaraciones con este tipo de errores, toda vez que el IMC al recibir y tramitar la declaración será responsable de validar el tipo de operaciones modificadas de la declaración que presentan los obligados, los cuales no pueden recaer sobre ese tipo de errores excepcionales, pues cambiaría el sentido de la

operación, impidiendo la trazabilidad de la declaración de cambio inicial y afectando así la balanza cambiaria.

Lo mismo sucede con el hecho constitutivo de la infracción “no exhibir”. En la práctica, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales exige la declaración y los documentos soporte en el momento de realizarse una visita de inspección, vigilancia y control; de esta forma, si el obligado se rehúsa o niega a cumplir esta petición, los funcionarios responsables se encuentran facultados para imponer esta sanción. En la mayoría de los casos estos documentos relacionados con las operaciones de cambio se encuentran en almacenajes auxiliares, con lo cual, proceden los funcionarios (en la misma visita) a establecer la obligación de remitir dicha información en el término acordado, cuyo incumplimiento da lugar a la sanción establecida en el numeral 32 del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011, por no transmitir la información solicitada por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, la cual eminentemente es mucho más gravosa, teniendo en cuenta la multa impuesta; de esta forma, sería aplicable de forma preferencial por los funcionarios y estaría acorde con el principio de tipicidad en ese evento.

La tercera conducta infractora dispuesta en este numeral es: “por no conservar la declaración de cambio junto con los demás documentos que acrediten el monto, características y demás condiciones de la operación” (Decreto 2245 de 2011, art. 3, núm. 1).

Como se evidencia, esta sanción se encuentra establecida de forma estricta cuando se presenta el incumplimiento del principio de conservación documental; pero al igual que la obligación de “exhibir” antes desarrollada, puede suceder que resulte de la solicitud de los documentos una solicitud de información, generándose así los mismos efectos en cuanto a la aplicación del numeral 32 ibídem.

En este punto, resulta importante señalar que los Intermediarios del Mercado Cambiario deben cumplir con esta obligación ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de acuerdo con lo dispuesto en la Resolución Externa 1, artículo 9°, numeral 2°, con lo cual, deben conservar todos los documentos que soporten las operaciones controladas y

vigiladas por dicha entidad, configurándose así una de las dos obligaciones excepcionales que los IMC tienen ante la DIAN teniendo en cuenta que su órgano de control en la Superintendencia Financiera, pues su incumplimiento dará lugar a la sanción establecida en el presente numeral.

La cuarta conducta infractora prevista en este numeral es: “por no transmitir las declaraciones de cambio al Banco de la República en los términos, condiciones y oportunidad legal señalados por el Régimen Cambiario respecto de las operaciones realizadas a través de una cuenta de compensación” (Decreto 2245 de 2011, art. 3, núm. 1).

En primer lugar, como se hizo mención al tratarse de operaciones efectuadas a través de cuentas de compensación, el Formulario No. 10 hace las veces de declaración de cambio en la mayoría de las operaciones; sin embargo, hay excepciones que establece el Régimen Cambiario, en donde a pesar de prevalecer la obligación permanente de presentar mes a mes la relación de las operaciones realizadas a través de las cuentas de compensación, adicionalmente se está obligado a presentar la información de datos mínimos (declaración de cambio) siempre que se transmita con numerales específicos, tal como se analiza a continuación.

Ahora bien, esta es una de las sanciones establecidas en el Decreto Ley 2245 de 2011 que se encuentra parcialmente en desuso, ya que por una parte, a partir del mes de septiembre del año 2015, a través del boletín 47, el Banco de la República modificó la Circular Reglamentaria DCIN-83 vigente en ese momento en lo relacionado con la obligación de diligenciar la "Declaración de cambio por importación y exportaciones de bienes"¹² (Formulario No. 1 y No. 2) previo al informe de movimiento de la cuenta de compensación, Formulario 10; es decir, hasta esa fecha los titulares de cuentas de compensación que realizaban operación de cambio a través de sus cuentas bancarias del exterior, estaban obligados a presentar y transmitir la respectiva declaración de cambio al Banco de la

¹² A través de este boletín, se elimina por primera vez los formularios (declaración de cambio) físicos que se exigían hasta ese momento, implementándose así los formularios electrónicos.

República. De esta forma, al eliminar esta obligación y determinar que el Formulario No. 10. hace las veces de declaración de cambio, en lo que respecta a importaciones y exportaciones ya no existe la posibilidad de configurarse esta sanción.

Por otra parte, a pesar de lo anterior, tratándose de operación de inversiones internacionales, la Circular Reglamentaria DCIN-83, en su capítulo 8° relacionado con Cuentas de Compensación, establece la obligación de que los titulares de cuenta de compensación, con anterioridad a la transmisión del formulario No. 10, deben cumplir la obligación de transmitir la declaración de cambio por inversiones internacionales, siempre que correspondan a los numerales cambiarios 4026¹³, 4032¹⁴, 4035¹⁵, 4036¹⁶, 4040¹⁷, 4563¹⁸, 4565¹⁹. Ahora bien, las declaraciones de cambio por inversiones internacionales relacionadas con numerales cambiarios distintos a los anteriormente mencionados no están obligados a transmitirse al Banco de la República, por esto, en aplicación del *principio de legalidad* se podría concluir que el incumplimiento de esta obligación dará lugar a la sanción prevista en este numeral.

Lo mismo sucede con las operaciones de endeudamiento externo o avales y garantías, en cuyo caso la norma previó a la transmisión del Formulario No. 10 reportando el desembolso o pago de la operación, debiéndose transmitir la declaración de cambio siempre que esté relacionada con los numerales cambiarios diferentes de 1646, 1647²⁰, y 2679.

¹³ “Inversión directa de capitales del exterior en sociedades nacionales y con capital del exterior que realicen actividades del sector de hidrocarburos y minería”

¹⁴ “Adquisición de participaciones en fondos de capital privado”

¹⁵ “Inversión directa de capitales del exterior en empresas y en el capital asignado de sucursales – sectores de hidrocarburos y minería”

¹⁶ “Prima en colocación de aportes”

¹⁷ “Inversión suplementaria al capital asignado – sectores diferentes de hidrocarburos y minería”

¹⁸ “Retorno de inversión de capital del exterior por la liquidación de participaciones en fondos de capital privado”,

¹⁹ “Inversión de capitales del exterior no perfeccionada”, 4580 “Inversión colombiana directa en el exterior”

²⁰ Ejecución de avales o garantías por parte de IMC a cuenta de compensación para cubrir operaciones internas

Sin embargo, la sanción prevista en este numeral también está en desuso frente a estas operaciones, ya que, en la práctica, una vez el titular de la cuenta de compensación presente su Formulario No. 10 reportando todos los movimientos mensuales, y al diligenciar los numerales cambiarios previstos, de forma inmediata se genera un error para transmitir dicho formulario. Esto se debe a que el sistema del Banco de la República lo lleva instantáneamente al diligenciamiento y transmisión de la información de datos mínimos por endeudamiento externo e inversiones internacionales, para aceptar así la transmisión del Formulario No.10. Con esto, en ningún caso el usuario podrá incurrir en la sanción, evento que repetidamente se configuraba cuando no existía esta programación en el sistema del Banco de la República, pues los usuarios olvidaban el requisito sin el cual no podrían transmitir el Formulario No. 10. Y en todo caso, en el evento de infringir el régimen cambiario, en aplicación del principio de legalidad, la sanción que se configuraría es la establecida en el numeral 12 del Decreto Ley 2245 de 2011 por no presentar o transmitir la relación de operaciones efectuadas en una cuenta de compensación.

Después de analizar todas las conductas infractoras que surgen alrededor de esta sanción, es posible advertir la importancia y prevalencia de dos principios del sistema administrativo sancionatorio: en primer lugar, el *principio de legalidad*, al encontrarse -como se estudió en el primer capítulo de esta investigación- inmerso el *principio de tipicidad y reserva legal*, al ser posible concretar el alcance de la sanción a través de cuatro (4) conductas infractoras, que si bien en ciertos puntos está en desuso, siendo esto lógico al estar atado a las políticas cambiarias de la Junta Directiva del Banco de la Republica y de la economía en general, el sistema cambiario se convierte en un todo unitario que permite proveer con precisión el alcance de los comportamientos sancionables.

Con lo expuesto, a todas luces es visible la matización del principio de tipicidad en materia sancionatoria administrativa; pues si bien existe norma previa con rango de Ley (Decreto Ley 2245 de 2011), es ineludible la remisión normativa para establecer las conductas sancionables en cada una de las operaciones de obligatoria canalización, remisión tanto a la Resolución Externa 1 de 2018, como a la Circular Reglamentaria Externa DCIN-83, más

aun tratándose de la declaración de cambio que está inmersa en todas las operaciones objeto de regulación por el Régimen Cambiario.

Ahora bien, un segundo principio de gran relevancia está relacionado con la culpabilidad. Especialmente en esta materia de las declaraciones de cambio, es usual que el responsable siempre sea un tercero (entiéndase secretaria, apoderado, entre otros). En todo caso, el régimen cambiario al estar incurso en la responsabilidad objetiva, sanciona al obligado al no cumplir con esta obligación independiente de que sea o no el responsable o “culpable” de no presentar dentro de los términos legales la información correspondiente (de acuerdo con las condiciones señaladas por la regulación cambiaria), de no exhibirla en una visita de inspección, vigilancia y control, y/o de no conservarla junto con sus soportes.

Así las cosas, esta sanción es una de las más amplias y de mayor controversia porque, necesariamente, para conocer su alcance debe analizarse desde cada una de las operaciones, matizándose así el principio de legalidad, tipicidad y culpabilidad, ya que no sería posible señalar expresamente cada una de las conductas de forma separada.

3.2 Operaciones canalizables a través del mercado cambiario

3.2.1 Numeral 2° del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011

El numeral 2° del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011, señala la sanción “por pagar o recibir pagos a través del mercado no cambiario por concepto de operaciones obligatoriamente canalizables a través del mercado cambiario”. En este evento, la norma dispone la imposición de una multa del ciento por ciento (100%) del monto dejado de canalizar.

Esta sanción se refiere al pago o recepción de pagos por operaciones obligatoriamente canalizables a través del mercado no cambiario, lo que significa recibir pagos en dinero en efectivo, entendido el dinero en efectivo como la moneda legal colombiana o divisas que se encuentran representadas en monedas o papel moneda.

Estos pagos en efectivo pueden realizarse a través de diferentes modalidades, verbigracia, ingreso y salida de viajeros internacionales con las divisas en efectivo, ingreso o salida de divisas a través de las empresas de transportes de valores, mediante cheque remitido a través de empresas de mensajería especializada o empresas de transporte de carga internacional.

Ahora bien, la Resolución Externa 1 de 2018 establece que los viajeros que ingresen o saquen del país divisas o moneda legal colombiana en efectivo por un monto superior a diez mil dólares de los Estados Unidos de América (US\$10.000), o su equivalente en otras monedas, deben declarar ante la autoridad aduanera tales operaciones en el formulario que está establezca. Por lo anterior, la DIAN, con base en sus facultades legales, expidió la Resolución 063 de 2016, la cual establece la regulación para las modalidades de ingreso y salida del país de dinero en efectivo y de títulos representativos de dinero, señalando como formulario de declaración los Formularios No. 530, 532 y 534 (tema que será abordado en la sanción equivalente). Sin embargo, el cumplimiento de la obligación de declarar el ingreso y salida de divisas en efectivo o TRD no exime la responsabilidad que tienen los usuarios de canalizar las divisas a través de los IMC o cuenta de compensación, y presentar la información de datos mínimos de las operaciones obligatoriamente canalizables.

Una de los hitos en materia de esta sanción es la sentencia 20040014201. La sección cuarta del Consejo de Estado, se pronunció frente al contrato que celebró la Empresa de Licores de Cundinamarca con una empresa sin domicilio en Colombia para la posterior distribución de productos en EE.UU., lo cual generó una operación de comercio internacional, exportación, canalizable obligatoriamente por el exportador (Empresa de Licores de Cundinamarca). Sin embargo, la suma pactada en el contrato fue pagada en moneda legal colombiano por conducto diferente de los IMC y cuentas de compensación. Lo anterior, según lo considerado por el demandante, se convierte en una operación nacional ya que los términos de negociación INCOTERM se tiene que “el vendedor, en este caso la demandante, se comprometió a entregar la mercancía a disposición del comprador, en el establecimiento del vendedor o en otro lugar convenido; en este caso, en la fábrica del demandante”; razón por la cual su responsabilidad es completamente limitada.

Resulta preciso señalar que, en lo relacionado con el pago de la exportación, está completamente permitido por el régimen cambiario realizar el pago en moneda legal colombiana, siempre que el comprador del exterior efectúe el depósito en moneda legal colombiana a la cuenta en pesos del residente, para que sea canalizado por el exportador las sumas pactadas ajustado a lo dispuesto en la Circular Reglamentaria DCIN-83.

Así las cosas, para el momento de la ocurrencia de los hechos se aplicó la sanción dispuesta en el Decreto 1092 de 1996, que dicta:

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

Sin embargo, en la actualidad, ante esos mismos hechos, con el Decreto Ley 2245 de 2011 resultaría aplicable el artículo objeto de análisis.

Antes de continuar con el análisis de las sanciones del presente acápite, resulta importante mencionar lo establecido en el artículo 6° de la Ley 383 de 1997, modificado por el artículo 72 de la Ley 448 de 1998 y el parágrafo 7° del artículo 33 del Decreto Ley 2245 de 2011²¹, los cuales disponen la presunción²² y el control cambiario en la introducción de mercancías a territorio nacional. En tales artículos se presume que existe violación al régimen cambiario en tres eventos: (i) cuando se introduzca mercancía al territorio nacional por lugar no habilitado, (ii) cuando se introduzca mercancía al territorio nacional sin declararla ante las autoridades aduaneras, (iii) cuando el valor declarado de las mercancías sea inferior al valor de las mismas en aduanas.

²¹ Parágrafo 7. Conforme con el artículo 6° de la Ley 383 de 1997, se presume que existe violación al Régimen Cambiario cuando se introduzca mercancía al territorio nacional por lugar no habilitado, o sin declararla ante la autoridad aduanera, o cuando el valor declarado de las mercancías sea inferior al valor aduanero de las mismas. La sanción se impondrá al obligado a canalizar las respectivas divisas al exterior y será la que corresponda a la infracción cambiaria cometida en cada caso.

²² Entendida como un juicio lógico del legislador o del juez, que consiste en tener como cierto o probable un hecho, partiendo de hechos debidamente probados.

En lo relacionado con los dos primeros eventos de presunción, la Autoridad Administrativa Sancionatoria ha determinado a través del oficio 100211232-0405 del 17 de abril de 2017 que la sanción aplicable es la dispuesta en el numeral 2° del Decreto Ley 2245 de 2011 objeto de análisis, la cual será aplicada sobre el monto que corresponda al avalúo de la mercancía establecido por la DIAN en el proceso de definición de la situación jurídica; actos que, aunque no están expresamente señalados como sancionables con este numeral, se ha aplicado de forma recurrente como se expone a continuación.

En términos generales, se entenderá que la presunción es aplicable cuando la mercancía presente las siguientes características situacionales: (i) no ha sido declarada ante la autoridad aduanera, (ii) no se encuentre amparada en una declaración de importación, (iii) no corresponda con la descripción declarada, o (iv) tenga errores en su diligenciamiento, con lo cual solo la inexistencia de la declaración de importación dará lugar a presumir la violación al régimen cambiario, siempre que exista la debida resolución administrativa aduanera que defina la situación jurídica de la mercancía.

Así, la sección primera del Consejo de Estado Constitucional, en sentencia del 14 de agosto de 2013 con número de expediente 2006-03566, deja en evidencia que la presunción dispuesta para el Régimen Cambiario es una presunción *iuris tantum* porque admite prueba en contrario. Para ello trae a colación lo dispuesto en el artículo 55 del Código Civil, con lo cual, por tratarse de una presunción, su aplicación no determina la eventual responsabilidad del presunto infractor, toda vez que admite prueba en contrario y es aplicable siempre que logre desvirtuar el ingreso de la mercancía por lugar no habilitado o sin declarar ante la autoridad aduanera; en este último caso, cuando se trata de errores en la declaración aduanera en la etapa de pre conciliación judicial, existe la posibilidad de demostrarse la canalización de la mercancía objeto de decomiso.

De esta forma, la sección primera del Consejo de Estado, en Sentencia con radicado **25000-23-41-000-2013-01900-01 del 22 de septiembre del 2016**, decidió la nulidad de las resoluciones por medio de las cuales fue sancionado el actor, con base en los Memorandos 1009 de 2003 de la Subdirección de Gestión de Control Cambiario y el Memorando 310 de

2005 de la Dirección General de Aduanas relacionados con presunción cambiaria, teniendo en cuenta que no fueron canalizados a través del mercado cambiario los valores correspondientes a la mercancía que fue decomisada.

Entre los alegatos, se evidencia que el actor trata de desvirtuar el cumplimiento de las obligaciones cambiarias a través de documentos que pretendió señalar como comprobantes de pago anticipados de las divisas, correspondientes a las mercancías, los cuales no fueron suficientes para viciar la presunción ya que no lograban amparar la mercancía aprendida y decomisada, con el agravante de que al no existir declaración de importación, sería imposible amparar el valor objeto de canalización, configurándose así la sanción por presunción cambiaria.

Entre otras de las sentencias, la sección primera del CE, radicado con expediente 2004-01725-01, analizó la imposición de la sanción en los actos administrativos demandados por los mismos hechos. Sin embargo, en esta oportunidad el actor argumenta que actuó en la operación como comprador de buena fe, con lo cual, la administración no puede concluir que a quien se le decomiso la mercancía tenga la obligación de canalizar el valor de la importación, “pues la mercancía pudo haberla adquirido en el territorio nacional a quien realmente la importó”. Al no existir prueba en contrario que desvirtuara dichos hechos, se hizo consideración de lo señalado por la Corte Constitucional a través de la sentencia C-099 de 2003, en donde se expone que:

(...) el sujeto activo de la infracción será la persona natural o jurídica destinataria del régimen cambiario que "introduzca mercancía al territorio nacional por lugar no habilitado", o que "introduzca mercancía al territorio nacional sin declararla ante las autoridades aduaneras" o que "declare las mercancías por un valor inferior al valor de las mismas en aduanas (...)" (Sentencia C-099/03, MP. Jaime Córdoba Triviño).

Con lo expuesto, no hubo lugar a declarar la nulidad de los actos acusados.

De esta forma, el régimen sancionatorio cambiario -en lo que a presunción respecta- parte necesariamente del proceso aduanero que determine el decomiso de la mercancía, siendo

distinto de la valoración cambiaria. En esta sentencia, se asume la postura que la DIAN, que expone:

(...) debe iniciar la investigación correspondiente, que le permita establecer con certeza la conducta constitutiva de la infracción cambiaria y al infractor cambiario correspondiente, el cual no necesariamente debe coincidir con aquel a quien se le aprehendió y decomisó la mercancía, ni a quien se le haya sancionado en el proceso aduanero, sino que en el proceso cambiario responde quien tenía la obligación cambiaria consistente en canalizar a través del mercado cambiario el valor de la mercancía importada y la incumplió (Sentencia C-099/03, MP. Jaime Córdoba Triviño).

Dicha postura se presentó en desconocimiento de lo señalado por la Corte Constitucional, ya que el Consejo de Estado asume que para proferir cargos a una persona por violación al régimen cambiario, “deben existir pruebas que comprometan su responsabilidad” (Sentencia C-099/03, MP. Jaime Córdoba Triviño), olvidando por completo la existencia de la responsabilidad objetiva en el régimen cambiario.

Para la sala, las copias de factura de venta allegadas por la actora constituyen prueba para reconocer que compró las mercancías en territorio nacional; sin embargo, para los hechos en concreto, las mercancías dispuestas en las facturas no correspondían a las efectivamente decomisadas, como sucedió también en los expedientes 2010-0515, 2008-00171, con lo cual se denegaron las pretensiones de la demanda por estas razones.

Como se evidencia en lo relacionado con presunción cambiaria, se reitera en los alegatos de los actores -en cuanto al principio de buena fe- indebido análisis de las pruebas por parte de la administración, puesto que tales comprobantes aduaneros que no logran justificar la mercancía.

Todo lo anterior, sin desconocer las sanciones penales a las que haya lugar, con lo cual podría existir una sanción aduanera, cambiaria y penal, sin que esto signifique una violación al principio de *non bis ibidem*, al tratarse de bienes jurídicos tutelados diferentes en cada uno de los regímenes y con un procedimiento especial, lo cual será desarrollado en las conclusiones finales de la investigación.

3.2.2 Numeral 3° del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011

El numeral 3° del artículo 3 del Decreto Ley 2245 de 2011, dispone: “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”.

Para analizar esta sanción es necesario acudir al Código Civil con la finalidad de conocer los medios de extinción de las obligaciones. El artículo 1.156 del mencionado Código dispone que las obligaciones se extinguen: “el pago o cumplimiento, por la pérdida de la cosa debida, por la condonación de la deuda, por la confusión de derechos de acreedor y deudor, por la compensación y por la novación”.

En lo relacionado con este artículo, la Resolución Externa 1 de 2018, señala como modo autorizado por el régimen de cambios internacionales, para extinguir las obligaciones cambiarias, el pago con divisas canalizado a través del mercado cambiario. Sin embargo, el mecanismo excepcional de extinción de las obligaciones derivadas de operaciones de endeudamiento externo es la dación en pago. Así, el concepto JD-S-1070 de 2017 dispone que: “este mecanismo no puede pactarse como el modo inicial para extinguir las obligaciones derivadas de las operaciones de cambio obligatoriamente canalizable”, en dicho concepto se señaló que previamente el Banco de la República lo autorizará validando la solicitud del interesado en el cual debe expresarse las condiciones de la operación, sin embargo, esto fue modificado y no es necesario acudir a la autorización del Banco.

Para los efectos, de acuerdo con las obligaciones de conservación, el deudor debe conservar los documentos que acrediten la cancelación de la obligación en los términos del oficio de autorización, la cual es aplicable solo al crédito externo relacionado en la solicitud. De esta forma, acudir a mecanismos como la condonación de la deuda, confusión de derecho de acreedor y deudor, compensación de obligación, o novación la obligación, generaría la infracción cambiaria objeto de análisis.

Cuando se trate de deudas de difícil cobro que, por razones de caso fortuito o fuerza mayor, imposibilitan a los deudores la cancelación de las obligaciones de pago, siempre que el acreedor realice todas las actividades necesarias para recobrar su cartera y conserve todos los documentos soportes que acrediten dicha diligencia, será posible castigar la cartera o condonar la deuda como mecanismo de extinción de las obligaciones.

En relación con la condonación, el Concepto JDS-03817 del 22 de febrero de 2012 del Banco de la República indicó que la condonación en operación de endeudamiento externo sí es aceptada de forma excepcional, 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, siendo obligatorio conservar todos los documentos soportes que acrediten esta situación excepcional.

Por lo tanto, debe cumplirse con todos los requisitos señalados en el Código Civil, en lo relacionado con la capacidad de la persona natural o jurídica no residente, que condona la deuda. En este sentido, el artículo 1711 del Código Civil señala: “Artículo 1711. Validez de la remisión o condonación. La remisión o condonación de una deuda no tiene valor sino en cuanto al acreedor es hábil para disponer de la cosa que es objeto de ella”.

Además, debe cumplir con el requisito de la insinuación de la condonación como una donación, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 1712 del Código Civil: “Artículo 1712. Remisión voluntaria. La remisión que procede de mera liberalidad, está en todo sujeta a las reglas de la donación entre vivos y necesita de insinuación en los casos en que la donación entre vivos la necesita”. Es decir, debe surtir el trámite notarial que implica presentar solicitud de común acuerdo con la declaración de no contravención de ninguna disposición legal, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1458 del Código Civil, el cual dispone:

Artículo 1458. Autorización de donaciones en razón al monto. Corresponde al notario autorizar mediante escritura pública las donaciones cuyo valor excedan la suma de cincuenta (50) salarios mínimos mensuales, siempre que el donante y donatario sean plenamente capaces, lo soliciten de común acuerdo y no se contravenga ninguna disposición legal.

Con el cumplimiento de los requisitos establecidos en la legislación civil antes mencionados, será posible extinguir la obligación a través de la condonación.

De esta forma, no se puede desconocer la aplicación del principio de reserva legal y la aceptación en el régimen sancionatorio administrativo de las leyes en blanco, la cuales surgen a partir de la remisión normativa, que en este caso no se encuentra expresamente señalada pero sí de forma tácita, para que los investigados conozcan los términos y condiciones de las posibles conductas infractoras.

3.2.3 Numeral 4° del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011

El numeral 4° del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011 dispone:

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.

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.

El régimen cambiario establece que las operaciones de obligatoria canalización a través del mercado cambiario, efectivamente deben cumplir con el *principio de veracidad* en relación con la prohibición de canalizar a través del mercado cambiario sumas superiores o inferiores a las efectivamente recibidas. Así, no es posible efectuar giros por montos diferentes a las obligaciones con el exterior consignadas en los documentos aduaneros, de acuerdo con el artículo 43 de la Resolución Externa 1 de 2018. En este sentido, el incumplimiento de esta disposición da lugar a la multa del 100% de la diferencia de valor canalizado o consignado en los documentos aduaneros.

No obstante lo anterior, el Capítulo 3° de la Circular Reglamentaria Externa DCIN-83 de 2011, así como la actual Circular Reglamentaria Externa DCIN 83 de 2018 del Banco de la República, en su Capítulo 3° y 4° reitera la regla de tratamiento de las diferencias en las canalizaciones de las importaciones y exportaciones, estableciendo la excepción a dicha canalización; a saber:

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 Administración Aduanera, a través del Concepto 064 de 2005, establece como caso fortuito o fuerza mayor aquellos eventos imprevisibles e irresistibles, los cuales dentro las previsiones normales fueron imposibles de evitar; entre ellos encontramos: los decomisos administrativos, los cuales se generan al evidenciar el incumplimiento de las obligaciones aduaneras impidiendo la entrada o salida de las mercancías por la autoridad aduanera; los abandonos de mercancías a favor del Estado, donde en caso de importación no es posible el recibo de la mercancías. Como se evidencia en lo relacionado con estos eventos excepciones, la presencia de la autoridad aduanera es uno de los elementos más relevantes.

En cuanto a inexistencia, esta situación puede presentarse en los eventos de mercancía embarcada sin haber sido nacionalizada, lo cual a los ojos del régimen cambiario constituye una inexistencia de la obligación de canalizar el valor total de la mercancía. Lo mismo sucede con la mercancía averiada ya que en estos eventos no existe la obligación de realizar el giro de estas mercancías de acuerdo con las condiciones señaladas en el contrato o con los descuentos que pueden aplicarse por defecto, por pronto pago de la obligación o por el volumen de compra de la mercancía; así se configuraría la inexistencia al estar establecida como una razón justificada.

Lo anterior se encuentra directamente relacionado con la obligación del importador o exportador de los bienes de **conservar**, por el término legal de cinco (5), años todos los

documentos que prueben el evento que haya justificado la no canalización o la canalización parcial del valor de la mercancía, teniendo como referencia el valor declarado de la misma ante la autoridad aduanera. Dicha conservación documental se exige a fin de que el importador pueda exhibir dichas pruebas ante la autoridad de control y vigilancia del régimen cambiario competente (en este caso, la DIAN), que las requiera en uso de sus facultades legales y de acuerdo con lo señalado en la sanción se lleve a cabo análisis integral de la información para validar la diferencias y sus causas justificadas señaladas en el artículo antes citado, de acuerdo con los documentos objeto de conservación.

En el marco de esta sanción puede presentarse situaciones particulares. Verbigracias, en el evento en que las importaciones se canalicen de forma anticipada por el valor total de las mercancías objeto de importación, y al verificar el estado de las mismas se evidencia su avería, el importador tiene la facultad de solicitar la devolución total o parcial de las divisas pagadas al proveedor del exterior, presentando el mismo tipo de declaración de cambio ante el mismo IMC a través del cual se efectuó la operación inicial, en la cual se indicará como “Tipo de Operación” la identificada con el No. 2 “Devolución”, utilizando el mismo numeral cambiario previsto en la declaración de cambio inicial. Para tales efectos el importador debe cumplir con la obligación de conservar todos los documentos soportes que acrediten la operación de cambio.

Ante estos mismos hechos, el Banco de la República al interpretar el régimen cambiario ha aceptado la aplicación de notas crédito del proveedor de la mercancía del exterior, siempre que estén emitidas con un fundamento en una de las causas justificadas antes expuestas. Esto con la finalidad de que las notas crédito puedan ser aplicadas o abonadas al pago de otras importaciones facturadas por el mismo proveedor que emitió la factura que originó la respectiva nota crédito.

Una vez generado el respectivo reclamo por el importador y la aceptación subsiguiente del proveedor, la nota crédito que genere éste en prueba de su aceptación es válida para abonar al pago de una factura presente o futura pendiente de pago al mismo proveedor; así,

procede la devolución o cancelación a través de una nota crédito al proveedor de la mercancía.

Lo anterior, como mecanismo aceptado por el régimen cambiario, para resarcir los pagos realizados en aquellos eventos donde se presentó incumplimientos de las obligaciones cambiarias.

3.2.4 Numeral 5° del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011

El numeral 5° del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011 establece:

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.

Este numeral, fue creado para los eventos en que la DIAN, a través de una liquidación oficial de Revisión de Valor de mercancías, decretase que el valor real de las mercancías no corresponde al valor señalado en la declaración de importación, bajo el método de valoración de la mercancía y del valor de transacción. En caso de no aplicarse dicha medición, dará lugar a aplicase otros métodos de valoración relacionados en el Decreto 390 de 2016. Para los efectos, la multa será establecida de acuerdo con lo señalado en la norma, entre la diferencia del valor canalizado y el valor real de la operación.

Y para la sanción en concreto, resulta necesario regresar a la presunción cambiaria establecida en el artículo 6° de la Ley 383 de 1997 modificada por el artículo 72 de la Ley 488 de 1998 y el párrafo 7° del artículo 33 del Decreto Ley 2245 de 2011, en relación expresamente con el tercer evento de presunción de violación al régimen cambiario, “cuando el valor declarado de las mercancías sea inferior al valor de las mismas en aduanas”.

En relación con esta infracción la Subdirección de Gestión de Control Cambiario estableció a través del oficio 100211232-0687 del 12 de julio de 2017, el cual da alcance al oficio 100211232-0405 del 17 de abril de 2017, que la sanción aplicable es el numeral 5° del Decreto Ley trata que la sanción se aplicará sobre el monto de la diferencia entre el valor

declarado y el valor en aduana de la mercancía establecido por la DIAN en la liquidación oficial de revisión del valor, toda vez que permite inferir que el importador o exportador no canalizó a través los IMC o cuentas de compensación la diferencia entre dicho valor canalizado y el valor real de la operación.

Así, la sección cuarta del CE, en sentencia con radicado 050012331000200603566-01 de agosto de 2013, decide el recurso de apelación en contra de la sentencia del Tribunal que niega las pretensiones de la demanda, en cuanto a la nulidad de las resoluciones que imponen sanción por presunción cambiaria, al evidenciar diferencias por \$411.753.586 de los valores declarados de la mercancía, con relación a las liquidaciones oficiales de revisión de valor. Esta sanción es aplicable al tenor de no canalizar la diferencia entre el valor real, entendido como “el valor en aduanas de las mercancías importadas en los términos de los convenios internacionales que regulan la materia y de la legislación aduanera nacional que adoptó tales convenios”, y lo efectivamente canalizado, con lo cual, el importador para desvirtuar dicha presunción tiene la carga de probar que el valor declarado se ajustaba a la medición de valor. Sin embargo, como ocurre en todas las sentencias relacionado con la presunción en materia cambiaria, su primer alegato se relaciona con la imposibilidad del actor de probar el valor declarado ante el procedimiento administrativo.

En realidad en este tipo de sanciones es muy difícil desvirtuar el hecho de la indebida aplicación del método de valoración, ya que la liquidación oficial de Revisión de Valor de mercancías efectivamente cumple con todos los convenios internacionales y la legislación aduanera por parte de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Lo mismo ocurre con la presunción cambiaria aplicada cuando se introduzca mercancía al territorio nacional por lugar no habilitado o sin declararla ante las autoridades aduaneras, ya que la inexistencia de la presentación de la declaración de importación no puede ser suplida por otro documento que acredite la introducción legal de las mercancías.

Ahora bien, la distinción la sanción del numeral 2° y 5° del Decreto Ley 2245 de 2011 no es del todo clara. Si pensamos en el *principio de tipicidad*, en realidad este no se cumple para determinar o concluir a simple vista las conductas infractoras en cada uno de los

supuestos. Incluso, en la sentencia antes citada hubo una incorrecta imposición de la sanción calculando la multa señalada en el numeral 2° por la totalidad del valor dejado de canalizar, lo cual, si bien fue subsanado y calificado por el CE como un error formal, en realidad la aplicación de la sanción no es del todo clara.

3.2.5 Numeral 6° del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011

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.

En lo relacionado con este numeral, es necesario hacer la siguiente precisión: la Resolución Externa 8 de 2000, expresamente en el artículo 8°, establecía que las divisas provenientes de operaciones de cambio debían canalizarse dentro de un plazo máximo de seis meses contados desde la fecha de recepción de las divisas por medio del Intermediario del Mercado Cambiario o a través de las cuentas de compensación, con lo cual, la obligación estaba dispuesta para todas las operaciones de obligatoria canalización.

Sin embargo, la Resolución Externa 1 de 2018 dio un giro en relación con este plazo general de reintegro dispuesto en la Resolución 8 de 2000, pues eliminó su aplicación para todo tipo de operaciones de cambio y la redujo en su Sección VII solo a las operaciones de exportaciones en el artículo 74, señalando en el mismo sentido como plazo general de reintegro de las exportaciones los seis meses.

Ahora bien, en principio el Banco de la República como autoridad cambiaria, en el proyecto de modificación de la Resolución 8 de 2000, estableció la eliminación del plazo general de reintegro para todas las operaciones de cambio, sin excepción. No obstante, la DIAN al evidenciar las grandes repercusiones para los exportadores, sobre todo para aquellos que diariamente realizan sus operaciones, significaría que al no existir un plazo dichos pagos serían reintegrados de forma inmediata a su recibo sin existir posibilidad de conservar las divisas por un término de seis meses, verbigracia, en forma de depósito

corriente o remunerado en una cuenta del exterior que ni sea de compensación y/o efectuar inversiones financieras temporales.

De esta forma, a partir de 2018, la sanción prevista en el numeral 6° del Decreto Ley 2245 de 2011 solo es aplicable a las operaciones de exportación.

Se entiende como reintegro el registro, la inclusión por parte del exportador, en balanza cambiaria del ingreso de divisas percibido por concepto de exportación, el cual está obligado a canalizar a través de los IMC o las cuentas de compensación. De esta forma, en el evento que la canalización se hace a través del Intermediario del Mercado Cambiario, la declaración de cambio de datos mínimos por exportaciones se presenta cuando se vende de forma efectiva las divisas al IMC, obligación que corresponde a quien las compra y genera la declaración de cambio, lo cual implica una monetización de la divisa respectiva con la tasa negociada para obtener en pesos colombianos el equivalente.

Pero puede suceder que no haya venta de divisas porque los pagos se hacen directos en moneda legal colombiana. En este evento el reintegro se convierte en la presentación de la declaración de cambio ante el IMC a través del cual fueron recibidos los pesos colombianos, ya sea por abono o transferencias de la cuenta del comprador en pesos o ya sea mediante el abono por utilización de tarjetas de crédito pagaderas en pesos colombianos con el numeral 1061.

Cuando el pago se realiza a través de cuentas de compensación, el reintegro surge con el abono en la cuenta de compensación del dinero que fue obtenido por el pago de las mercancías, con lo cual el Banco de la República conocerá la operación solo hasta el mes siguiente de la operación donde el usuario estará obligado a presentar el Formulario No. 10, pero por su parte la DIAN solo conocerá el reintegro con la presentación de la información exógena cambiaria formato 1060, donde se evidenciará el reintegro.

En relación con la multa impuesta, esta será aplicada por cada mes o fracción de mes de retardo del reintegro por fuera del plazo de las divisas, sin que la multa exceda los 400 UVT. Esta sanción por extemporaneidad difiere de la presentación de la declaración de

cambio dentro de los términos y condiciones señalados por el régimen cambiario, toda vez que la infracción está determinada por el cumplimiento de la obligación más no por los plazos establecidos para su presentación, y como consecuencia la sanción será de 25 UVT sin exceder las 1000 UVT por cada una de las investigaciones cambiarias.

Así las cosas, esta sanción se encuentra vigente en relación con el reintegro de las exportaciones; sin embargo, en el marco de la obligación de reintegro por otro tipo de operaciones ya no es posible aplicar esta sanción, de ahí que el régimen sancionatorio cambiario necesita evolucionar al ritmo de los cambios económicos de la balanza de pagos internacionales.

3.3 Operaciones indebidamente canalizadas a través de mercado cambiario

El capítulo relacionado con operaciones indebidamente canalizadas a través del mercado cambiario, aborda aquellas operaciones ficticias que se desarrollan en el marco del régimen cambiario, con la finalidad de dar apariencia de legalidad a dineros obtenidos de operaciones diferentes a importaciones y exportaciones.

3.3.1 Numeral 7° del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011

Por canalizar a través del mercado cambiario como importaciones o exportaciones de bienes, o como desembolsos o amortizaciones de financiaciones de estas o aquellas, montos que no se deriven de las mencionadas operaciones obligatoriamente canalizables, la multa será del ciento por ciento (100%) del valor así canalizado.

Tratándose de operaciones ficticias, encontramos aquellas operaciones que son canalizadas como importaciones, exportaciones de bienes, como desembolso o amortización de la financiación de las importaciones o exportaciones y crédito externos, sin que en realidad dichas operaciones hayan motivado el movimiento del dinero.

En las investigaciones cambiarias se presenta de forma reiterada que las operaciones ficticias recaen sobre proveedores del exterior inexistentes, transporte de mercancía fallido, agentes de aduanas irreales, documentos aduaneros viciados de falsedad, entre otros.

De esta forma, la operación de comercio exterior no surgió ni se ejecutó conforme a los parámetros aduaneros y, con menor razón, con los lineamientos cambiarios de las operaciones, logrando así que exista movimiento de dinero y afectación a la balanza cambiaria con la única finalidad de utilizar estos medios para brindarles una apariencia de legalidad.

Estas operaciones inexistentes generan infracciones a nivel tributario, aduanero y cambiario, lo cual ha generado un foco de atención por parte de la Administración de Impuestos y Aduanas, se han efectuado programas de fiscalización dirigidos especialmente a detectar esta serie de insumos que pueden conllevar a determinar casos de: indebido reintegro de divisas, la improcedencia de la exención del impuesto de IVA y devoluciones de saldos a favor, el incumplimiento a compromisos de exportación, y, en general, prácticas irregulares que afecten los ingresos fiscales, los recursos naturales y culturales, la balanza comercial, la balanza de pagos y el desarrollo productivo y comercial del país.

Ante los riesgos que pueden presentarse, existe una búsqueda y verificación de la exactitud y veracidad de las declaraciones aduaneras que presenten indicios de inexactitud o posibles importaciones y exportaciones ficticias.

3.3.2 Numeral 8° del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011

Por canalizar a través del mercado cambiario un **valor superior** 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 los documentos de aduana o los que hagan sus veces.

No habrá infracción cambiaria en el evento de canalizarse valores superiores 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.

Este artículo se encuentra consignado en el mismo sentido del numeral 4° del artículo 3° del Decreto 2245 de 2011, con la diferencia que se trata de la canalización de un valor superior al dispuesto en los documentos de aduanas.

Nos encontramos entonces ante casos de giros o pagos en exceso al valor efectivamente facturado por la mercancía objeto de importación o exportación, los cuales se realizaron a través de un IMC a través de la Información de Datos Mínimos inicial por importación o exportación de bienes. Esta situación que puede darse por diversas razones, verbigracia, error en la factura expedida por el proveedor del exterior.

En estos eventos, los usuarios al verificar un giro en exceso en razón de una facturación errónea de la mercancía, procede la devolución de las divisas canalizadas en exceso. Entonces, para el registro del ingreso por devolución de pago en exceso, de acuerdo con el régimen cambiario, deberá diligenciar y presentar el mismo tipo de declaración de cambio mediante el cual se efectuó la operación inicial, en el cual se indicará como “Tipo de Operación” la identificada con el No. 2, “Devolución”, utilizando el mismo numeral cambiario de la declaración inicial ante el mismo Intermediario del Mercado Cambiario.

Ahora bien, si el giro en exceso se realiza a través de una cuenta de compensación, el numeral 8.3.2 de la DCIN-83 señala: “cuando a través de las cuentas de compensación se canalicen pagos por concepto de importación de bienes, el Formulario No. 10 de informe de movimientos hará las veces de la declaración de cambio para este tipo de operaciones”. Dicho formulario debe ser presentado por los titulares de cuentas de compensación informando los movimientos correspondientes a las operaciones efectuadas durante el mes inmediatamente anterior.

Si el giro se realiza a través de la cuenta de compensación produciéndose un pago en exceso al proveedor del exterior por concepto de importación de bienes, siendo devuelto dicho exceso a la cuenta de compensación del importador, debe registrarse dicho monto en el Formulario No. 10 del mes correspondiente al ingreso de las divisas, en la casilla “B. Números Cambiarios de Devoluciones”, con el mismo numeral cambiario con el que se hizo el giro inicial, con el tipo de operación ingreso y su respectivo valor.

En igual sentido, como lo dispone el numeral 4° del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011, no habrá lugar a la infracción objeto de análisis en el evento que se pruebe que el valor canalizado no es el efectivamente debido, en razón de que las diferencias obedezcan a las causas justificadas por el régimen cambiario. Como sucede en el caso antes expuesto, los correos, los términos de negociación y del contrato son las pruebas fundamentales para acreditar las causas justificadas que dieron lugar a la canalización de un valor superior al consignado en la declaración de importación.

De esta forma, siempre que se conserven todos los documentos soportes donde se evidencien los motivos de diferencia en la canalización de las operaciones de comercio exterior que se relacionen con la realidad de la operación, no habrá lugar a las sanciones cambiarias establecidas en este numeral.

3.3.3 Numeral 9° del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011

Por canalizar a través del mercado cambiario el valor consignado en los documentos de aduana o los que hagan sus veces, cuando este **valor sea superior** al valor real de la operación, 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.

La sanción prevista en el artículo 8° del Decreto Ley 2245 de 2011 está dirigida para aquellas operaciones de comercio exterior, donde son girados montos superiores a los documentos de aduanas, bien sea declaración de importación, factura comercial, documentos de transporte, entre otros. De forma general, las investigaciones surtidas en el marco de esta sanción se producen cuando existe sobrefacturación de las operaciones. Ello tiene como finalidad canalizar a través del mercado cambiario valores que exceden el costo de la operación, dando apariencia de legalidad las divisas provenientes o dirigidas a operaciones diferentes a las obligatoriamente canalizables. El argumento de los usuarios que incumplen con dicha obligación generalmente es el pago de otros conceptos asociados a la operación, caso que a continuación se expone a través del análisis de jurisprudencia del Consejo de Estado.

En la sentencia con radicado 25000 23 24 000 2005 00669 01 del 24 de enero de 2014 del Consejo de Estado, se evidencia un caso donde se canaliza un mayor valor al efectivamente facturado por las operaciones de importación, siendo sancionado el importador por no canalizar a través del mercado cambiario la totalidad de los valores realmente debidos al proveedor del exterior y por girar en exceso sobre el valor real de las operaciones de importación. En esta oportunidad, el actor alegó que las sumas en exceso correspondían a los descuentos aplicados por el proveedor y resarcimientos de gastos de fletes y devolución de las mercancías; sin embargo, si la factura no contiene la información discriminada de conceptos objeto de pago, razón por la cual no es posible imputar los valores efectivamente canalizados a declaración de importación propiamente dicha.

En igual sentido, la sentencia con radicado 17001-23-31-000-1998-0865-01 (12340) del 18 de abril de 2002, de la sección 4ta del Consejo de Estado, resolvió la demanda de nulidad de la Resolución Sancionatoria por reembolsar un valor superior al valor FOB de las declaraciones de importación y por pagar no solo el total de la operación de importación sino también los fletes en la declaración de cambio por importación. En este punto resulta importante mencionar que el valor declarado en la información de datos mínimos por importación de bienes corresponde al valor FOB de la mercancía, con lo cual, los valores relacionados con fletes y seguros, al ser un servicio que no es pagado directamente al proveedor del exterior, son del mercado libre (dependiendo de la negociación); sin embargo, son voluntariamente canalizables a través del mercado cambiario presentado la información de datos mínimos por servicios, transferencias y otros conceptos.

Para la fecha de ocurrencia de los hechos antes expuestos, el Decreto 1092 de 1996, en el artículo 3° (vigente al momento de los hechos), disponía la sanción por utilización indebida de la declaración de cambio. No obstante, la sala argumenta que, de acuerdo con los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, en realidad no hay una lesión a los intereses del Estado ni de un tercero, razón por la cual declaró la nulidad de los actos. Vale advertir que como consecuencia, a partir de la DCIN-83 del 2000, las modificaciones a la declaración de cambio no da lugar a las sanción establecidas en el Decreto Ley 2245 de 2011, siempre que cumpla con los lineamientos establecidos en el régimen cambiario.

Sin embargo, la aplicación de esta sanción se confunde y se matiza hasta el punto de desdibujarse el *principio de tipicidad* si se compara la sanción dispuesta en el numeral 8° del artículo 3° del Decreto ley 2245 de 2011. Si se deja de lado el párrafo segundo de este numeral, se evidencian dos normas dirigidas a la misma conducta infractora, para lo cual se encuentra:

Tabla 2. Comparativo de sanciones por canalización de valor superior al real

Numeral 8° del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011	Numeral 9° del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011
Por canalizar a través del mercado cambiario un <u>valor superior</u> al consignado en los documentos de aduana o los que hagan sus veces (...)	Por canalizar a través del mercado cambiario el valor consignado en los documentos de aduana o los que hagan sus veces, cuando este valor <u>sea superior</u> al valor real de la operación (...)
(...) se impondrá una multa del ciento por ciento (100%) de la diferencia entre el valor canalizado y el 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 valor real de la operación establecido por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Fuente: Elaboración propia.

Con lo cual, la norma busca sancionar por una parte la canalización de un valor superior, y por otra parte la consignación de un valor superior en los documentos de aduanas. Pero en los dos casos se trata de un valor superior al real de la operación, y para reiterar este análisis la multa equivale al mismo valor, 100% de la diferencia entre el valor real de la operación y el canalizado o consignado.

Si bien, se parte de supuestos facticos diferentes (valor canalizado y valor consignado), la naturaleza de la sanción es la misma y busca los mismos efectos, y es, reprender las conductas omisivas que impiden conocer el valor real de la operación.

Por otra parte, si se trata de evidenciar lo que buscó establecer el ejecutivo a la hora de dividir la sanción en dos tipos sancionatorios diferentes, por una parte (numeral 8°) se identifica la canalización de un valor superior con la posibilidad de que existan causas justificadas que logren demostrar las razones por lo cual sucedió de esta manera; y por otra (numeral 9°) se trata de operaciones que tratan de ocultar la sobrefacturación en la que

incurre el importador o el exportador, aunque de ser así, la gradualidad de la multa debiera ser mucho más alta en el marco de la razonabilidad y proporcionalidad de las sanciones.

Así las cosas, podría decirse que el régimen sancionatorio cambiario tiene falacias en la tipificación de las conductas que, aunque no generan diferencias en la imposición de la multa para los infractores, su fundamentación a la hora de sancionar con uno u otro numeral debe lograr demostrar la objetividad y la ocurrencia de cada una de las sanciones; de no ser así, una indebida fundamentación y tipificación de la conducta dará lugar a la violación del debido proceso y con ella una nulidad en la actuación administrativa.

3.3.4 Numeral 10° del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011

“Por pagar o reintegrar a través del mercado cambiario por concepto de servicios, montos que no se deriven de las mencionadas operaciones, la multa será del ciento por ciento (100%) del valor canalizado” (Decreto Ley 2245 de 2011, art. 3°, núm. 10°).

En lo relacionado con el principio de coincidencia y veracidad en las operaciones de cambio, a través de esta sanción se garantiza el cumplimiento de la obligación de canalizar a través del mercado cambiario sumas de dinero que correspondan a la realidad de la prestación de servicios pactados con el exterior. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 43° de la Resolución Externa 01 de 2018 de la Junta Directiva del Banco de la República: “No podrán canalizarse a través del mercado cambiario sumas superiores o inferiores a las efectivamente recibidas, ni efectuarse giros por montos diferentes a las obligaciones con el exterior (...)”.

En este sentido, se ha detectado la inmensa exposición al riesgo que existe en las operaciones de egreso e ingreso de divisas al país por concepto de servicios.

Por lo anterior, a través de políticas de fiscalización ha sido posible detectar empresas del orden público y privado que sistemáticamente ha utilizado los canales de giro por pagos de servicios (asistencias técnicas, servicios técnicos, comisiones no financieras, servicios de consultoría, otros servicios innominados, etc.), como vehículos de transferencia para girar al exterior inmensas cantidades de divisas que aparecen cargadas en el rubro de los gastos

de las empresas, pero sin ninguna justificación en un servicio real y materialmente prestado a la empresa pagadora.

De este modo, en lo relacionado con los impuestos, se encuentran empresas con pasivos inexistentes por servicios no prestados o ejecutados, pero sí pagados y presentados, registrados como costos que erosionan la base gravable.

Por otra parte, en lo relacionado con el Derecho Penal, esta modalidad de ingreso o egreso de divisas por servicios inexistentes, simulados o aparentes, puede configurarse como una modalidad más de lavado de activos que corresponde detectar y reportar de manera oportuna a la UIAF.

Es así como existen casos representativos, verbigracia, una comercializadora residente colombiana, en el marco de sus actividades, realizó pagos a través de la cuenta de compensación por concepto de servicios transferencia y otros conceptos, por sumas que ascienden los COP \$4.000.000.000 en un periodo de 2 años, a una persona jurídica residente en Panamá. Entre los descargos del investigado, éste señala que se trata de pagos por acompañamiento a título de asesoría para efectos de la ubicación del proveedor del exterior, sin existir un contrato que así lo acredite, con lo cual la comisión representaba un porcentaje sobre el valor de compras.

Ahora bien, con la finalidad de verificar la prestación de los servicios en todos los casos relacionados con esta sanción, la administración solicita los documentos, correos u otros medios de prueba que logren acreditar la prestación del servicio. En oportunidad posterior al requerimiento de información es presentado un acuerdo comercial, donde se pacta la remisión de publicidad para llevar a cabo las tareas encomendadas; sin embargo, el investigado argumenta que todos los servicios fueron coordinados vía telefónica sin la existencia de pruebas que logren acreditar la prestación de este servicio, a pesar de que el acuerdo comercial expresamente señalaba la remisión de dicha publicidad para promocionar al residente colombiano. En igual sentido, no existe prueba que logre demostrar la existencia o conexión con nuevos proveedores a causa de las labores realizadas por el contratista.

En lo pertinente con ese caso hipotético se evidencia la participación y asesoría jurídica de un bufete de abogados, el cual no solo ha sido investigado por participar en operaciones de pago de servicios entre sociedades colombianas y panameñas que ayudó a constituir y que provocaron sanciones tributarias; sino que usó el mismo *modus operandi*, esto es: constitución de empresas en Colombia, suscripción de contratos de dudosa confección, participación en la sociedad del exterior de socios que se ocuparon en Colombia de la constitución de la empresa, así como giros monetarios por servicios sin contar con soportes documentales serios que permitieran hacer un seguimiento claro del desarrollo contractual objeto del vínculo jurídico entre CONTRATISTA y CLIENTE con altas sumas de dinero involucradas.

De esta forma, se contextualizan las condiciones de la comisión de esta infracción cambiaria, como en el caso antes expuesto, donde existen un sin número de giros que buscan dar apariencia de pagos por servicios, con el objeto de simular la existencia de operaciones para tratar de soportar jurídicamente unos giros al exterior, buscando aparentar una operación real, utilizando para ello un supuesto contrato de prestación de servicios, valiéndose de la formalidades cambiarias para justificar los giros sin tener soportes reales de la ejecución del contrato. Así, la canalización de divisas sin causa jurídica subyacente, con incumplimiento del *principio de consistencia* exigible a las obligaciones cambiarias, se constituye indebida canalización de divisas, afectando la balanza cambiaria he incurriendo en la comisión de la infracción objeto de análisis.

Así, se evidencia el abuso de las formas jurídicas.

3.4 Depósitos

3.4.1 Numeral 11 del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011

“Por no constituir en los términos y condiciones señalados por el régimen cambiario el depósito ante el Banco de la República cuando haya lugar a ello, se impondrá una multa del ciento por ciento (100%) del valor del depósito correspondiente” (Decreto Ley 2245 de 2011, art. 3°, núm. 11).

La constitución de depósitos nace en el marco del endeudamiento externo previsto en la legislación cambiaria, actualmente en los artículos 44 a 51 de la Resolución Externa 1 de 2018, reglamentado por el capítulo 5° de la Circular Reglamentaria DCIN-83 de 2018.

En este sentido, los créditos son operaciones de obligatoria canalización a través del mercado cambiario, los cuales pueden ser crédito pasivos (otorgados por no residentes a IMC y a residentes) o créditos activos (otorgados por residentes o IMC a no residentes).

La regulación cambiaria ha establecido la obligación de constituir depósitos con la finalidad hacer mucho más competitivos los créditos internos o locales, teniendo en cuenta que las altas tasas de interés local no resultan atractivas en comparación con la tasas en el mercado internacional. De esta forma, la autoridad monetaria, cambiaria y crediticia crea el depósito con la finalidad de “congelar” en moneda legal un porcentaje del crédito desembolsado o pactado, y depositarlo en el Banco de la República por un tiempo determinado, sin generar ningún tipo de interés a favor del beneficiario. Como consecuencia se genera un lucro cesante, una inflación y un proceso de devaluación de la moneda, lo que da lugar a grandes pérdidas e inequidad para los receptores de créditos externos, desestimulando el endeudamiento externo.

Sin embargo, con la expedición de la Resolución Externa 8 de 2000, la tarifa aplicable al descuento del crédito por concepto de depósito fue reducida a 0% (antes 40% redimible a 36 meses, posteriormente 10%), lo que significa que, aunque no existe una tarifa aplicable, en cualquier momento el Banco de la República (en el marco de sus facultades) puede modificar la tarifa y sus plazos de redención al disponer la obligación de la constitución de depósitos en créditos externos.

En lo relacionado con los términos y condiciones en operaciones de endeudamiento, se encuentra establecido que el depósito deberá constituirse previa la presentación del Formulario No. 6 “Información de endeudamiento externo otorgado a residentes”, como requisito para el desembolso y canalización del crédito.

La presentación del Formulario 6, puede darse en forma previa o simultánea al desembolso del crédito. Previa a la presentación de dicho formulario se deberá constituir el depósito, en cuyo caso deberá presentarse el Formulario No. 6 ante el mismo IMC a través del cual se efectuó la constitución.

3.5 Cuentas de compensación

3.5.1 Numeral 12° del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011

12. Por no presentar o no transmitir al Banco de la República la relación de operaciones efectuadas a través de una cuenta de compensación o de una cuenta de compensación especial teniendo la obligación de hacerlo, incluso en el evento en que la cuenta no haya tenido movimiento en el periodo reportado, o por hacerlo en forma incompleta o errónea, la multa será de doscientas (200) Unidades de Valor Tributario (UVT) por cada relación no presentada o no transmitida, o presentada o transmitida en forma incompleta o errónea.

No habrá infracción cambiaria en el caso de investigarse errores o datos incompletos en el reporte presentado o transmitido, cuando la Entidad de Control pueda establecer con fundamento en el análisis integral de las declaraciones de cambio presentadas por el titular de la cuenta y de la demás información que sirva de soporte de las operaciones efectuadas durante el periodo, que se trató de errores en la consolidación de la información o de errores de transcripción.

De acuerdo con lo dispuesto en el régimen cambiario, los residentes que utilicen cuentas bancarias en moneda extranjera con entidades financieras del exterior para canalizar operaciones de obligatoria canalización, deben registrarlas ante el Banco de la Republica bajo el mecanismo de compensación, toda vez que se constituyen como uno de los dos medios para canalizar las divisas provenientes de las operaciones de mercado cambiario. Sin embargo, entre las operaciones que pueden realizarse a través de las cuentas de compensación también se encuentran las operaciones internas pagadas en divisas, y las operaciones voluntariamente canalizables, esto es, operaciones del mercado libre.

En este sentido, el Formulario No. 10 “Registro, informe de movimientos y/o cancelación cuenta de compensación”, es el medio a través del cual se reportan los movimientos mensuales de la cuenta, consolidando las operaciones de ingreso como de egreso.

De esta forma, la sanción dispuesta en el numeral 12° del artículo 33 del Decreto 2245 de 2011 es eminentemente formal, toda vez que señala que los titulares de cuenta de compensación deberán informar los movimientos relacionados con las operaciones registradas en esta “durante el mes inmediatamente anterior, dentro del mes calendario siguiente”. Entonces, debe registrar los movimientos mensuales consolidados en la cuenta de compensación, sin perjuicio de que la cuenta haya presentado o no movimiento.

La información debe transmitirse vía electrónica al Departamento de Cambios Internacionales del Banco de la Republica, con el detalle de numerales cambiarios aplicables en cada operación, dispuestos en el Anexo 3 de la Circular.

Dicha infracción es fácilmente identificable ya que el Banco de la Republica consolida en sus bases de datos la fecha en la cual se asignó el código a la cuenta de compensación; en este sentido, la entidad en mención conoce la fecha límite para la transmisión del informe de movimientos y señala que se ha entendiendo como no presentado (para no confundirse con extemporaneidad) “cuando el titular de la misma no haya cumplido, durante un periodo continuo de seis (6) meses calendario, con la obligación de transmitir en forma mensual vía electrónica al BR el Formulario No. 10” (numeral 8.4.1 del Circular reglamentaria). Se destaca que esta información es transmitida a la autoridad de control y vigilancia, para así dar inicio al procedimiento sancionatorio.

Con lo anterior, la norma dispone que no habrá infracción cambiaria en el evento que la DIAN encontrase errores o datos incompletos en la transmisión, siempre que existan los documentos soportes que logren demostrar que los mismos surgieron en la consolidación de la información o de errores de transcripción. En lo relacionado con declaración de cambio como documentos soportes, esto ya no es aplicable en la actualidad, pues como se hizo mención anteriormente, fueron eliminadas las declaraciones de cambio para operaciones efectuadas a través de la cuenta de compensación.

3.5.2 Numeral 13° del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011

13. Por presentar o transmitir al Banco de la República en forma extemporánea la relación de las operaciones efectuadas a través de una cuenta

de compensación o de una cuenta de compensación especial teniendo la obligación de hacerlo, incluso en el evento en que la cuenta no haya tenido movimiento en el periodo reportado; así como por reportar por fuera de la oportunidad legal la cancelación del registro de una cuenta de compensación, la multa será de veinticinco (25) Unidades de Valor Tributario (UVT) por cada mes o fracción de mes de retardo, sin exceder del equivalente a ciento cincuenta (150) Unidades de Valor Tributario (UVT).

Ahora bien, a partir de la sanción por no transmisión de la relación de movimiento de la cuenta de compensación, el régimen sancionatorio cambiario ha previsto la sanción por presentar o transmitir de forma extemporánea dicha información, fijando una multa menos gravosa de 25 UVT por cada mes o fracción de mes de retardo en su presentación, sin que dicha multa pueda exceder las 150 UVT.

Al respecto, se precisa que a partir de la asignación del código de la cuenta por parte del Banco de la República, el titular de la cuenta de compensación debe cumplir con la obligación de transmitir el Formulario No. 10 cada mes, siendo el plazo máximo el último día del mes siguiente al mes que es objeto de informe. De esta forma, el BR considera como presentación extemporánea de dicha relación cuando sea transmitida vía electrónica por fuera de cada plazo mensual, en los casos en que no se hayan acumulado seis (6) meses continuos de omisión en el cumplimiento de la presentación de la relación mensual de operaciones (Formulario No. 10), en cuyo caso se entenderá como no presentada.

Sin embargo, la anterior afirmación no fue clara para la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, ya que significó grandes debates jurídicos que implicaron numerosas sanciones, toda vez que se interpretó que a partir del primera operación obligatoriamente canalizable a través de la cuenta de compensación, el usuario tenía la obligación de informar y transmitir al Banco de la Republica los movimientos de la cuenta en el mes calendario inmediatamente siguiente, y en este sentido, el Consejo de Estado se pronunció reiterando la posición de la DIAN en los siguientes términos:

El término de presentación de operaciones realizadas no se supedita a la asignación de código interno en el Banco de la República (...) Se cumple cuando se han llenado todos los requisitos, (...) no era necesario para efectuar los reportes a que hace referencia el artículo 65 de la citada Resolución que ordena que "a partir de la fecha del registro de las cuentas de compensación" y

no de la asignación del código, los titulares de las mismas deben presentar ante el Banco de la República, dentro del mes calendario siguiente, la Declaración de Cambio correspondiente a las operaciones realizadas, incluyendo el informe sobre las inversiones de sus saldos y el origen de las divisas consignadas no provenientes del mercado cambiario. En momento alguno se condiciona la presentación de esta declaración, a la existencia del código interno que proporciona el Banco de la República. En relación con la fecha de presentación de una declaración como la de cambio, debe entenderse que este requisito se entiende cumplido a cabalidad cuando se han llenado los requisitos establecidos para su satisfacción.

Cabe señalar que la Circular Reglamentaria DCIN-83 precisó:

La obligación de informar los movimientos de la cuenta de compensación al DCIN del BR inicia desde la fecha que figura en el Formulario No. 10 como primera operación obligatoriamente canalizable a través del mercado cambiario, o primera operación para el cumplimiento de obligaciones derivadas de operaciones internas, la cual deberá cumplirse dentro del mes calendario siguiente a la fecha en la cual se obtenga el código de la cuenta [...] (Cursiva fuera de texto).

Entonces, es necesaria la asignación del código de la cuenta para que surta a la vida jurídica la obligación de informar, con lo cual, si en el transcurso del tiempo se realizan varias operaciones a través de la cuenta de compensación, el titular estará obligado a presentar el informe de “Registro, Informe de Movimientos y/o Cancelación Cuenta de Compensación” en el mes calendario siguiente a la fecha en la cual se obtenga el código asignado por el Banco de la República. De esta forma deberá presentar en manera consolidada todos los movimientos e información de las operaciones realizadas durante dicho periodo.

En este sentido, aunque en el mes objeto de informe no hubiese ocurrido movimientos de divisas en la cuenta, debe cumplirse con la obligación de informar, transmitiendo el Formulario No. 10 dentro del plazo y condiciones antes señaladas.

Así, se evidencia una sanción que en sus inicios se tornó confusa, pues en esta disparidad de criterios fueron expedidos un número significativo de pliego de cargos a usuarios que se sujetaron al término de presentación del formulario No. 10 a partir de la asignación del Código por parte del BR, que a todas luces para el órgano de control y vigilancia resultaba violatorio de la obligación de presentar dentro del término establecido la información sobre

los movimientos de la cuenta de compensación. Esta situación con posterioridad fue aclarada por la entidad competente.

3.5.3 Numeral 14° del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011

14. Por utilizar la cuenta de compensación especial para canalizar operaciones diferentes a las autorizadas por el Régimen Cambiario, se impondrá una multa del ciento por ciento (100%) del valor de las operaciones canalizadas en el mes auditado.

Para dar aplicación al presente numeral se deberá tener en cuenta la sumatoria de todas las operaciones no autorizadas canalizadas a través de la cuenta de compensación especial durante el mes reportado.

Resulta importante aclarar que esta sanción se encuentra en desuso al estar permitido que, a través de todas las cuentas de compensación se efectúe el pago de operaciones entre residentes en moneda diferente a la legal, es decir, en divisas.

Ahora bien, se trataba de aquella excepción establecida en el artículo 83 de la Resolución Externa 1 de 2018, donde se permitía pagos de operaciones internas en moneda extranjera entre residentes. De esta forma, el Decreto 1735 de 1993 mencionaba que las operaciones, negocios o contratos celebrados entre residentes no se consideran operaciones de cambio. No obstante, entre residentes, si se acude al mecanismo de las llamadas cuentas de compensación especial, los pagos entre residentes pueden efectuarse en divisas; ahora bien, en la actualidad puede realizarse a través de cualquier cuenta de compensación, sin necesidad de denominarse especial.

En este sentido, la norma establece que tanto quien paga como quien recibe dicho pago debe tener una cuenta de compensación especial en el exterior, las cuales estarían registradas en el Banco de la República de acuerdo con los lineamientos establecidos en el capítulo 8° de la Circular Reglamentaria. Sin embargo, para que el mecanismo sea posible y se haya caracterizado como especial, la cuenta de la obligación solo podía alimentarse con recursos provenientes de operaciones obligatoriamente canalizables a través del mercado cambiario, es decir, se trataba de moneda extranjera recibida a título de crédito externo, exportaciones e inversiones internacionales.

Así las cosas, con las divisas de cuentas especiales solo se podía pagar las obligaciones internas convenidas con la contraparte y, si quedaban saldos, ellos debían venderse en el mercado cambiario a otros cuentahabientes de compensación para obtención de pesos. Es de aclarar que estas medidas ya no están vigentes.

3.5.4 Numeral 15° del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011

15. Por canalizar a través de la cuenta de compensación operaciones diferentes a las del titular de la cuenta, sin que dicha operación se encuentre autorizada por el régimen cambiario, se impondrá una multa del ciento por ciento (100%) del valor canalizado.

En primera instancia, por titular de cuenta se refiere a la persona natural o jurídica que realiza los ingresos y egresos en divisas propios de su actividad económica a través de una cuenta de compensación debidamente autorizada.

Al respecto, las cuentas de compensación pueden canalizar: pagos en divisas a cargo del cuentahabiente, pagos efectuados a favor de este, inversiones de saldos en el exterior, y cualquier compra o venta de divisas efectuadas por residentes en el país que hayan pactado el pago de la operación en divisa diferente a la moneda legal. Las operaciones efectuadas a través de la cuenta de compensación, deben corresponder a operaciones del titular, atendiendo el principio de identidad de las operaciones de cambio, siendo proscrita la realización de operaciones a favor de terceros.

Incluso, señala la normatividad cambiaria que: “cuando se trate de patrimonios autónomos, fondos de inversión colectiva, consorcios, uniones temporales o sociedades de hecho, las operaciones que se canalicen a través de estas cuentas deberán corresponder a operaciones propias de éstos” (DCIN-83, art. 8.2.1).

Sin embargo, se encuentra previstas las siguientes excepciones en el numeral 8.1 del capítulo 8 de la DCIN-83:

- En cuanto a la inversión directa de capital del exterior, una de las excepciones se presenta cuando un no residente vende su participación a un residente, en cuyo caso el retorno de la inversión podrá canalizarse a través de la cuenta de compensación del residente comprador.

- De igual forma, en lo relacionado con la inversión directa de capital del exterior, cuando la empresa receptora de la inversión decreta dividendos a favor de su inversionista no residente, la canalización podrá realizarse a través de la cuenta de compensación de la empresa receptora.

- En los casos antes previstos, el titular de la cuenta de compensación actúa en calidad de apoderado o mandatario.

- Por otra parte, el administrador de la inversión de capital del exterior de portafolio en valores emitidos por entidades extranjeras podrá canalizar a través de una cuenta de compensación de uso colectivo.

- Las operaciones que realice una entidad fiduciaria donde se tenga como objeto servir como garantía.

- De igual forma, lo residentes que compran y vendan acciones a través del mercado de valores podrán canalizar los ingresos de divisas a través de una cuenta de compensación de uso colectivo.

- Otra de las excepciones se presenta en las operaciones de servicios financieros y en operaciones de comercio exterior y los servicios asociadas a esta, para ser más precisos, operaciones de comercio exterior que se realicen por cuenta de patrimonio autónomos o encargos fiduciarios, operaciones que se realicen a nombre del sector administrativo de Defensa Nacional, en los casos de operaciones donde interviene el Ministerio de Defensa y de Crédito público, los pagos canalizados a cargo de la Cuenta Única Distrital, lo anterior de acuerdo con lo dispuesto en el numeral 8.1 del capítulo 8 de la DCIN-83.

Con lo cual, fuera de estas excepciones al principio de identidad no podría canalizarse divisas a favor de un tercero diferente al titular de la cuenta de compensación.

Se evidencia que la modificación de la Circular Reglamentaria DCIN-83 de 2018 significó una apertura y libertad a la canalización de divisas a través de las cuentas de compensación, al prever casos excepcionales completamente cercanos a la realidad y a la necesidad de los usuarios de realizar sus operaciones de cambio de acuerdo con la naturaleza de cada una de las operaciones antes expuestas, cuando, verbigracia, interviene una fiducia frente a los encargos fiduciarios que se realiza, operaciones realizadas a cargo de los ministerios teniendo en cuenta de donde son extraídos los recursos para el pago de las operaciones, o para facilitar la negociabilidad de inversiones internacionales.

En lo relacionado con la sanción dispuesta, desde la creación del artículo el legislador observó la necesidad de señalar la posibilidad que el régimen de cambios internacionales entre a regular excepciones al principio de identidad, estableciendo la sanción y exceptuando aquellas operaciones autorizadas por el régimen cambiario, imponiendo una multa del 100% del valor canalizado.

3.6 Incumplimiento de obligaciones formales

3.6.1 Numeral 16° del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011

16. Cuando fuera de los casos previstos en los numerales anteriores no se cumplan las obligaciones de solicitar la autorización previa al Banco de la República; o de registrar, reportar, transmitir o informar, directamente ante el Banco de la República o ante o a través de los intermediarios del mercado cambiario, la información o las operaciones para las cuales el régimen cambiario lo exija, se impondrá por cada incumplimiento una multa equivalente a doscientas (200) Unidades de Valor Tributario (UVT).

Para el análisis de este numeral, resulta necesario remitirse a las obligaciones formales ante el Banco de la República, establecidas en el régimen cambiario, cuya sanción establece una multa equivalente a 200 UVT.

Una de dichas obligaciones formales es la que se encuentra en cabeza de los titulares de cuenta de compensación, diferente a las desarrolladas en el acápite anterior por indebido registro de la cuenta de compensación, donde se evidencia que la multa impuesta es la misma establecida en el numeral 12 del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011 (por no presentar el informe mensual de movimientos de la cuenta a través del Formulario 10). Esto todo el sentido si se parte del hecho que para el registro de la cuenta debe presentarse el mismo formulario “Registro, Informe de Movimientos y/o Cancelación Cuenta de Compensación”, logrando registrar las operaciones efectuadas a partir de esta.

Ahora bien, el Banco de la República en la Circular Reglamentaria DCIN-83 establece un plazo de un mes para el registro de la cuenta de compensación, contado a partir de la fecha en que se realice la primera operación de obligatoria canalización por el mercado cambiario

o de la primera operación para el cumplimiento de obligaciones derivadas de operaciones internas.

Si bien la cuenta nace como una cuenta de mercado libre, en el momento que se realiza un pago inherente a una operación ya mencionada, el titular tiene un mes para hacer el registro ante el BR, presentando el Formulario No. 10 mediante transmisión electrónica, utilizando la página del BR y suscribiendo el convenio para la transmisión de la información a través del Sistema Estadístico Cambiario (SEC)²³. El incumplimiento de esta obligación dará lugar a la sanción establecida en el numeral objeto de revisión.

Lo mismo ocurre con la cancelación de la cuenta de compensación, aunque resulte muy difícil establecer la voluntad del titular en la no utilización de la cuenta si requiere que dicha cancelación cumpla con los lineamientos establecidos en la Circular *Ibídem*, esto es, transmitirse vía electrónica con el Formulario No. 10 correspondiente al informe del mes inmediatamente anterior a dicha cancelación, marcando la casilla No. 2 “cancelación del registro”²⁴.

Por otra parte, el Formulario No. 6 y Formulario No. 7 están relacionados con la obligación de informar al BR las operaciones de endeudamiento externo pasivo o activo respectivamente, antes del primer desembolso del crédito o de forma simultánea al desembolso. De forma excepcional, cuando se trate de créditos externos originados en reorganizaciones empresariales o en cualquier acto o negocio jurídico en el cual un residente quede a cargo del cumplimiento del crédito, el informe deberá presentarse previo al primer pago de capital o intereses o, en todo caso, antes del plazo de **seis (6) meses**

²³ La información relacionada con la suscripción del convenio, se encuentra referenciada en el anexo 5° de la Circular Reglamentaria DCIN-83, con la finalidad de que el titular de la cuenta pueda transmitir electrónicamente la información a través del sistema SEC.

²⁴ Para las cuentas de compensación que durante doce (12) meses continuos no presenten movimientos (Formulario No. 10), su registro será cancelado por el BR. De estas cancelaciones se enviará comunicación a la dirección que reposa en el Sistema Estadístico Cambiario o en el Registro Único Empresarial.

La cancelación del registro de la cuenta por parte del titular o de oficio por el BR no impedirá que pueda ser nuevamente registrada bajo el mecanismo de compensación, siempre que la cuenta en la entidad financiera del exterior se encuentre activa y se cumplan las condiciones establecidas en el numeral 8.2.1 de este Capítulo (DCIN-83 numeral 8.2.2)

contados a partir del perfeccionamiento del acto o reorganización empresarial. El incumplimiento de esta obligación dará lugar a la sanción prevista en este numeral.

3.6.2 Numeral 17° del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011

17. Cuando fuera de los casos previstos en los numerales anteriores se cumplan en forma extemporánea las obligaciones de registrar, reportar, transmitir o informar directamente ante el Banco de la República o ante o a través de los intermediarios del mercado cambiario, la información o las operaciones para las cuales el régimen cambiario lo exija, se impondrá una multa equivalente a veinticinco (25) Unidades de Valor Tributario (UVT) por cada mes o fracción de mes de retardo, sin exceder del equivalente a cien (100) Unidades de Valor Tributario (UVT) por cada obligación cumplida por fuera del término legal.

En realidad, esta sanción se encuentra atada a la obligación de informar al BR o a través de los IMC todas las obligaciones dispuestas en el régimen cambiario, pero en esta oportunidad cuando se trate de cumplimiento de estas obligaciones de forma extemporánea, a partir de los términos que señala el BR para registro, reporte, transmisión o información.

La multa que dispone la norma es de 25 UVT por cada mes o fracción de mes de retardo, con un tope de 100 UVT por cada una de las obligaciones cumplidas fuera del término legal. Si se compara la multa aplicable con relación a lo dispuesto en el numeral 13 relacionado con la transmisión extemporánea del informe de movimientos de la cuenta de Compensación, Formulario No. 10, en principio también se trata de 25 UVT; sin embargo, el tope presenta una diferencia, y es que en el caso de cuentas de compensación se establece un tope de 150 UVT y en el caso objeto de análisis 100 UVT.

De este modo, la sanción por extemporaneidad en relación con la cuenta de compensación es un poco más gravosa que la multa por registrar, reportar, informar o transmitir al BR fuera de los plazos legales. Sin embargo, si se compara el registro de la cuenta de compensación ante el BR con la transmisión de la información de los movimientos de la cuenta, necesariamente podría concluirse que sin un debido registro de la cuenta todos los movimientos o reportes que el titular de la cuenta de reporte están provistos de ilegalidad. De esta forma, la multa imponible por estas conductas infractoras carece de un análisis de daño al bien jurídico tutelado, en este caso el orden público económico. Lo expuesto

teniendo presente que si bien no reportar la información de movimientos impide hacer seguimiento a los canales cambiarios y a la balanza de pagos, no contar con el registro, como procedimiento previo a la canalización de las operaciones de la cuenta de compensación, significaría la violación al cumplimiento de la obligación principal de canalización de las operaciones a través de los IMC o en este caso a través de una cuenta de compensación debidamente acreditada por el BR.

Así se evidencia una falta de técnica legislativa a la hora de imponer las multas en el marco de la afectación del bien jurídico tutelado por el régimen cambiario.

3.7 Compra y venta de divisas de forma profesional

La actividad de compra y venta de divisas de forma profesional es considerada una operación del mercado libre, en atención a lo señalado en el artículo 7° de la Ley 9 de 1991, el cual estableció que: “será libre la tenencia, posesión y negociación de divisas que no deban ser transferidas o negociadas por medio del mercado cambiario por parte de los residentes”. Lo anterior significó una gran apertura al mercado cambiario, teniendo en cuenta que la compra y venta de divisas para todo tipo de operaciones antes de 1991 se consideraba una operación restringida, en cabeza del Banco de la República.

Resulta pertinente diferenciar la actividad de compra y venta de divisas ejercida por los profesionales del cambiario, con las actividades desempeñadas por los Intermediarios del Mercado Cambiario, entre los cuales se encuentran: los establecimientos bancarios, las corporaciones y cooperativas financieras, las compañías de financiamiento, las sociedades comisionistas de bolsa de valores, las Sociedades Especializadas en Depósitos y Pagos Electrónicos (en adelante SEDPE) y las Sociedades de Intermediación Cambiaria y de Servicios Financieros Especiales (en adelante SICSFE); estas últimas antes conocidas como casas de cambio, los cuales se encuentran vigilados y controlados por la Superintendencia Financiera.

De esta forma, entre las operaciones autorizadas que desempeñan los IMC se encuentran: la adquisición y venta de divisas y títulos representativos que deben canalizarse a través del

mercado cambiario, la celebración de operaciones de compra y venta de divisas, envío o remisión de pagos y giros en moneda extranjera, remitir remesas de divisas desde o hacia el exterior, recibir depósitos, distribuir o vender tarjetas de crédito, entre otros.

Por otro lado, a través de la Resolución Externa 1 de 2018 de la Junta Directiva del Banco de la República, en su artículo 84, este órgano estableció los requisitos y obligaciones para el ejercicio de la actividad de compra y venta de divisas de forma profesional, entre los cuales se distinguen: la inscripción en el registro mercantil y en el registro de profesionales de la DIAN con el cumplimiento de los requisitos establecidos por la entidad, estando expresamente prohibido:

(...) ofrecer profesionalmente, directa ni indirectamente, servicios tales como negociación de cheques o títulos en divisas, pagos, giros, remesas internacionales, distribución y venta de tarjetas débito prepago, recargables o no, e instrumentos similares emitidos por entidades del exterior, ni ningún servicio de canalización a través del mercado cambiario a favor de terceros” (Banco de la República de Colombia, Junta Directiva, 2018, art. 84).

De este modo, resulta inadmisibile que un establecimiento de comercio donde se desempeña la actividad de compra y venta de divisas pueda denominarse y ofrecer los servicios autorizados para las SICCSFE (antiguas casas de cambio), toda vez que su naturaleza, su alcance y sus obligaciones son eminentemente diferentes.

Así las cosas, la DIAN (en ejercicio de la delegación de competencia normativa señalada por el régimen cambiario en la norma antes citada) expidió la Resolución 061 de 2017 “Por la cual se establecen los requisitos, las condiciones y el procedimiento para acceder al registro de profesionales de compra y venta de divisas y cheques de viajero (...)”. De esta forma, se puede concluir que no basta estar inscrito en el registro mercantil con la actividad Código CIU 6615 denominada "actividades de los profesionales de compra y venta de divisas”, sino que debe ser aceptado por la DIAN a través de resolución debidamente motivada con el cumplimiento de todos los requisitos para el ejercicio de dicha actividad.

De acuerdo con lo anterior, la DIAN (como autoridad de vigilancia y control a la actividad de compra y venta de divisas a través del Decreto Ley 2245 de 2011, artículos 18 al 23)

establece las sanciones aplicables a dicha actividad a partir del vínculo existente entre la administración y el interesado, ya que como lo señala Ospina (2018), se trata de un vínculo creado por el acto administrativo que otorga la autorización para determinadas obligaciones de hacer y no hacer respecto del administrado que resulta beneficiario de la decisión; en este caso, la autorización para el ejercicio profesional de la actividad de compra y venta de divisas.

3.7.1 Numeral 18° del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011

18. Por ejercer la actividad de compra y venta de manera profesional de divisas en efectivo y cheques de viajero sin cumplir los requisitos previstos para el efecto por el régimen cambiario o sin estar inscrito en el registro de profesionales de compra y venta de divisas establecido por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, conforme con los requisitos y condiciones señalados por esa entidad, se impondrá una multa del ciento por ciento (100%) del valor de las operaciones de compra y venta realizadas.

En el evento en que la Entidad de Control compruebe el ejercicio no autorizado de la actividad de compra y venta de manera profesional de divisas en efectivo y cheques de viajero y no sea posible cuantificar el valor de las operaciones efectuadas, se impondrá por el ejercicio no autorizado de la actividad sujeta a registro e inscripción, una multa equivalente a mil (1.000) Unidades de Valor Tributario (UVT).

Esta sanción se encuentra dirigida a las personas naturales o jurídicas que ejercen la actividad de compra y venta de divisas de forma “ilegal”, es decir, quienes ejercen la actividad sin cumplir con los requisitos señalados en el artículo 84 de la Resolución Externa 1 de 2018, el cual establece que los residentes de forma profesional están autorizados para comprar y vender divisas y cheques de viajero, previa inscripción en el registro mercantil y en el registro de profesionales de compra y venta de divisas que establezca la DIAN.

Es decir, la DIAN prevé una autorización expresa para que los residentes colombianos desarrollen esta actividad, y en este sentido el ejercicio por un no residente se encuentra prohibido.

En relación con la inscripción en el registro mercantil, cabe señalar que el residente debe estar inscrito con el código CIIU 6615, “Actividades de los profesionales de compra y

venta de divisas”. Al respecto es necesario hacer la siguiente precisión: en la práctica se evidencia que varios residentes inscriben dicha actividad en el registro mercantil y no solicitan la autorización ante la DIAN para su ejercicio legal, en ocasiones debido a: que su interés en el ejercicio de dicha actividad desaparece, por desconocimiento de la norma, o en el peor de los casos aun conociéndola compran y venden divisas de forma ilegal. La autorización de la DIAN es un requisito *sine qua non* además de la inscripción en el registro mercantil; tal autorización se da de acuerdo con los parámetros establecidos en la Resolución 061 de 2017, donde se encuentran previstos todos los requisitos, condiciones y procedimientos para el acceso al registro de profesionales de compra y venta de divisas, y se desarrolla el Sistema de Administración del Riesgo de Lavado de Activos, Financiación del Terrorismo y Financiación de la Proliferación de Armas de Destrucción Masiva para la actividad de los profesionales de cambio.

En lo que respecta a esta sanción, es fácilmente identificable este incumplimiento ya que las cámaras de comercio del país están obligadas a reportar a la DIAN la información relacionada con residentes que se encuentran inscritos con este código. Una vez recibida dicha información, las Direcciones Seccionales visitan, vigilan e inspeccionan a los usuarios reportados para determinar el incumplimiento de la normatividad, identificado aquellos que no están inscritos con aquellos registrados por la DIAN como ilegales.

De esta forma, los funcionarios de la DIAN validan el cumplimiento de los requisitos y se encuentran facultados (por el Decreto Ley 2245 de 2011 artículo 6º) para realizar visitas de inspección, vigilancia y control, para realizar retención de las divisas y/o moneda legal colombiana en efectivo y/o los títulos representativos de divisas o de moneda legal colombiana que constituyan posible violación al régimen cambiario, bien sea puestos a disposición por otras autoridades o fueren hallados en desarrollo de una visita administrativa por los funcionarios competentes.

Lo anterior debe realizarse en cumplimiento de todas las garantías del debido proceso y la protección de la cadena de custodia, pues el funcionario competente de la DIAN deberá constituir en el término de la distancia los respectivos comprobantes de depósito en

custodia ante el Banco de la República. De ahí que toda retención de divisas requiere un especial cuidado y análisis por parte de los funcionarios en el momento de realizar la visita administrativa. Como ejemplo, a continuación se pone de presente algunos casos especiales.

El ejercicio de la actividad puede ejecutarse por una persona natural o una persona jurídica. En el caso de esta última, es claro que si bien se constituye como una sociedad anónima, o de responsabilidad limitada, o en comandita, el cumplimiento de todos los requisitos se encuentran a cargo de dicha persona jurídica, con lo cual, es posible la modificación de los representantes legales, socios, o responsables. Para los efectos, debe informarse a la entidad de control de acuerdo con los parámetros señalados en la norma.

Lo anterior no da lugar a que se trate del ejercicio de la actividad de forma ilegal si no al incumplimiento de la obligación de informar las modificaciones por parte de la persona jurídica. Sin embargo, el panorama cambia cuando se trata de una persona natural que ha cedido o vendido el establecimiento en el cual se autorizó el ejercicio de la compra y venta de divisas a otro residente, con la convicción que cumple con todos los requisitos señalados por las normas vigentes. Debe tenerse claro que este último (el otro residente), no cuenta con la autorización para el ejercicio de la actividad, con lo cual, un contrato de cesión o de compra venta del establecimiento no es el documento soporte que logre garantizar la legalidad de las operaciones. En este caso particular, se encuentra frente al ejercicio ilegal de la actividad y habrá lugar a retención de las divisas y/o moneda legal, y a la imputación de la sanción por cada una de las operaciones efectuadas por el residente a partir de la fecha de perfeccionamiento del contrato.

Así las cosas, para el cálculo de la multa imponible la DIAN desplegará todas sus investigaciones y actuaciones para determinar el número de operaciones que se realizaron de forma ilegal. En caso de precisar, señala la norma que se sancionará por el 100% de cada una de las operaciones efectuadas de forma ilegal. En el evento de no ser posible la cuantificación de las operaciones efectivamente realizadas de forma ilegal, se impondrá una multa equivalente a mil (1.000) Unidades de Valor Tributario (UVT).

Cuando se trate de divisas retenidas, el Decreto Ley 2245 de 2011 faculta a la DIAN para adelantar la conversión de las divisas retenidas, llevar a cabo el descuento y pago de las multas impuestas por el ejercicio ilegal de la actividad, siempre que la actuación administrativa terminare en resolución sancionatoria ejecutoriada, sin que sea necesaria la autorización del sancionado.

Como se puede apreciar, este tipo de sanciones buscan exigir el cumplimiento de los requisitos como mecanismo de prevención y lucha contra el lavado de activos, evitando efectos dañinos en la balanza de pagos internacionales.

3.7.2 Numeral 19° del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011

19. Por no exigir la declaración de cambio por la compra y venta de manera profesional de divisas en efectivo y cheques de viajero en los términos señalados por el régimen cambiario, o por no conservar o exhibir dicha declaración cuando la Entidad de Control la requiera, se impondrá al profesional de compra y venta de divisas en efectivo y cheques de viajero una multa equivalente a veinticinco (25) Unidades de Valor Tributario (UVT) por cada incumplimiento, sin que el total sancionatorio exceda del equivalente a mil (1.000) Unidades de Valor Tributario (UVT) por investigación cambiaria

La Circular Reglamentaria DCIN-83 de 2018, dispone que tratándose de operaciones de compra y venta de divisas en efectivo y cheque de viajero, los profesionales de cambio están obligados a exigir a sus clientes en cada una de las operaciones una declaración de cambio en original y copia, la cual debe contener, como mínimo, la información prevista en el formulario No. 18 “Declaración de cambio por compra y venta de manera profesional de divisas en efectivo y cheque de viajero”. Dicha declaración debe realizarse de forma simultánea a la realización de la operación.

El incumplimiento de la obligación de exigir la declaración de cambio, no solo afecta a los profesionales de cambio autorizados, sino también a los clientes que compran y venden divisas. Entonces, aunque la norma no señala expresamente en este punto en particular los sujetos pasivos a quien se dirige el numeral 19° del Decreto Ley 2245 de 2011, al momento de su creación -señalan los expertos- la finalidad de la norma fue precisamente sancionar el incumplimiento por parte del profesional y su cliente, atendiendo que se trata de una

obligación necesaria para ejercer el control y vigilancia de un posible delito de lavado de activos, ya sea en calidad de autor, facilitador o cómplice.

Por otra parte, en relación con los términos y condiciones señalados por el régimen cambiario, se encuentran establecidas reglas especiales a los profesionales del cambio ubicados en zona de frontera, teniendo en cuenta que el ejercicio de la actividad en dichas jurisdicciones implica numerosas operaciones de compra y venta de divisas que se realizan de forma inmediata. Tales operaciones no están obligadas a realizarse dentro de un establecimiento de comercio, sino que por regla general se realizan al público, con lo cual su identificación es una credencial otorgada por la entidad de vigilancia y control al momento de verificar el cumplimiento de todos los requisitos y expedir resolución de autorización.

En relación con la declaración de cambio, los profesionales de frontera -a partir de los montos objeto de compra y venta- deben cumplir con el requisito de exigir la declaración en los siguientes términos: (i) para operaciones con valor igual o superior a quinientos dólares de los Estados Unidos de América (USD 500.00) o su equivalente en otras monedas, el profesional debe exigir a sus clientes la declaración de cambio en original y copia, la cual debe contener los datos mínimos previstos el Formulario No. 18; (ii) para operaciones inferiores a quinientos dólares de los Estados Unidos de América (USD 500.00) y superiores a doscientos dólares de los Estados Unidos de América (USD 200.00), o su equivalente en otras monedas, deberán exigir el formulario simplificado establecido por la DIAN; (iii) y para el caso de operaciones inferiores a doscientos dólares de los Estados Unidos de América (USD 200.00) o su equivalente en otras monedas, de forma excepcional no se exige la presentación de la declaración de cambio.

Para determinar dichos montos, se debe tener en cuenta el valor en moneda legal colombiana de la transacción y la TRM vigente al día de la operación.

Por lo anterior, en relación con esta sanción, a través de la sentencia del Consejo de Estado, sección primera, del 21 de abril de 2016 con radicado 680012331000200700264-01, el órgano decidió sobre el recurso de reposición interpuesto contra una sentencia del Tribunal

Administrativo, por medio del cual se niegan las pretensiones de la demanda en cuanto a la nulidad de la Resolución sanción proferida por la DIAN, con una multa de COP 2.486.686.000 por no reportar en debida forma la declaración de cambio por compraventa profesional de divisas; así mismo, una multa por COP 46.480.000 por el indebido pago en efectivo de las operaciones de compra de divisas por un monto superior a tres mil dólares (USD 3.000) o su equivalente en otras monedas sin utilizar el medio de pago especial señalado por la norma o cheque girado a nombre del vendedor de las divisas con cláusula que restringiera su libre negociabilidad, y finalmente una multa de COP 19.920.000 por no reportar a la Unidad de Información y Análisis Financiero del Ministerio de Hacienda (UIAF) las operaciones en efectivo, en pesos o divisas, superiores a diez mil dólares (USD 10.000).

Como se evidencia, a través de esta sentencia el Consejo de Estado analiza varias sanciones relacionadas con ejercicio de la actividad de compra y venta de divisas (las cuales serán desarrolladas a continuación). Al respecto resulta importante precisar que, por una parte, la Circular Reglamentaria Externa vigente al momento de los hechos (Circular Reglamentaria 30 de 2002) establecía la obligación de exigir a sus clientes la declaración de cambio cuando la operación sea igual o superior a quinientos dólares (USD 500) o su equivalente en otras monedas. Sin embargo, con la norma vigente DCIN-83 de 2018, la exigencia de la declaración a partir de un monto determinado solo es aplicable a los profesionales de compra y venta de divisas que se encuentren ubicados en zona de frontera como ya se hizo mención. En todo caso, dicha declaración debe contener como mínimo la información prevista en el Formulario No. 18 "Declaración de cambio por compra y venta de manera profesional de divisas en efectivo y cheques de viajero".

De forma similar, el Consejo de Estado, a través de la sentencia del 30 de mayo de 2013, con radicado 25000 2324 000 2007 90049 01, analiza el indebido reporte de la declaración de cambio a partir de la visita de inspección, vigilancia y control que realiza la DIAN. En dicha visita se evidencia en la documentación recolectada que las declaraciones de cambio no cuentan con los datos mínimos exigidos en el Formulario No. 18, tales como: dirección del beneficiario, huella, firma, entre otros.

En este caso particular, el demandante alega que la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales basa su decisión en las copias de los formularios diligenciados, declaración de cambio por compra y venta de divisas, y no en los documentos originales, donde efectivamente se encuentra la huella y la firma del cliente; de esta manera considera que se encuentra desprovisto de valor probatorio en cuanto a la autenticidad las pruebas obrantes en la investigación. Ahora bien, la DIAN trae a colación la posición vigente en relación con la autenticidad de las pruebas, señalando que: “los documentos recaudados corresponden a facturas, y que si bien estas pueden hacer las veces de la declaración de cambio, deben contener ese mínimo de requisitos exigidos en el Formulario No. 18” (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2017). De igual forma, la DCIN-83 señala expresamente que los profesionales de cambio están obligados a exigir a sus clientes en cada una de las operaciones una declaración de cambio en original y copia que contenga, como mínimo, la información prevista en el Formulario No. 18, entendiéndose como una fiel reproducción de su original, posición respaldada por el Consejo de Estado.

Como sucedió en la investigación objeto de revisión por el Consejo de Estado, resulta necesario que las declaraciones de cambio que requieran los profesionales cuenten con los datos mínimos exigidos actualmente en el Formulario No. 18 "Declaración de cambio por compra y venta de manera profesional de divisas en efectivo y cheques de viajero", así:

Figura 1. Formulario No. 18. Declaración de cambio por compra y venta de manera profesional de divisas en efectivo y cheques de viajero



Declaración de Cambio por Compra y Venta de Manera Profesional de Divisas en Efectivo y Cheques de Viajero

Formulario 18
Circular Reglamentaria Externa DCIN-83 de 25 de mayo de 2018

Diligenciar en Original y Copia

1. Ciudad	2. Fecha AAAA-MM-DD

I. IDENTIFICACIÓN DEL PROFESIONAL DE CAMBIO

1. Nombre o Razón Social	2. Tipo	3. Número de identificación
4. Número de Factura (Si aplica)	5. Matrícula del establecimiento de Comercio	

II. IDENTIFICACIÓN DEL CLIENTE (Datos del residente o no residente que compra o vende divisas o cheques de viajero)

1. Nombre o Razón Social	2. Tipo	3. Número de identificación
4. Dirección	5. Ciudad	
6. Telefono		

III. IDENTIFICACIÓN DEL DECLARANTE (Datos de la persona natural que suscribe la declaración, en nombre propio o representación del cliente)

1. Nombre	2. Tipo	3. Número de identificación
4. Dirección	5. Ciudad	
6. Telefono		

IV. DESCRIPCIÓN DE LA OPERACIÓN

1. Concepto (Marcar con X la operación que corresponda)

<input type="checkbox"/>	Compra de divisas
<input type="checkbox"/>	Venta de divisas

2. Nombre de la Moneda Negociada	3. Monto de la Moneda Negociada
4. Tasa de Cambio	

Valor en Pesos de la operación

5. Efectivo	COPS
6. Cheque de viajero	COPS
7. Pago diferente a efectivo	COPS
8. Total	COPS

PARA LOS FINES PREVISTOS EN EL ARTICULO 83 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE COLOMBIA, DECLARO BAJO LA GRAVEDAD DE JURAMENTO QUE LOS CONCEPTOS, CANTIDADES Y DEMÁS DATOS CONSIGNADOS EN EL PRESENTE FORMULARIO SON CORRECTOS Y FIEL EXPRESIÓN DE LA VERDAD.

CUANDO LA OPERACIÓN SE REALICE ENTRE DOS(2) PROFESIONALES DEL CAMBIO SE ELABORA UNA (1) SOLA DECLARACIÓN DE CAMBIO. LA DECLARACIÓN LA DEBE DILIGENCIAR EL "BENEFICIARIO O CLIENTE" EN LA PAPELERÍA SUMINISTRADA POR EL PROFESIONAL QUE RECIBE Y ACEPTA LA OFERTA DEL BENEFICIARIO.

9. Firma del declarante

10. Huella Índice derecho



En lo relacionado con los verbos rectores del numeral objeto de análisis: “por no conservar o exhibir dicha declaración cuando la Entidad de Control la requiera” (Decreto 2245 de 2011, art. 3°, núm. 19), la norma señala que se impondrá “al profesional [...]”. De modo tal, resulta necesario precisar que la sanción, al parecer, va dirigida solamente a los profesionales de compra y venta de divisas a pesar que el numeral 1° del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011 contiene una sanción particular por no conservar la declaración de cambio junto con los demás documentos que acrediten el monto, características y demás condiciones de la operación.

En este sentido, la interpretación de estas disposiciones de cara al cliente que realiza el incumplimiento de la obligación (no conservar o exhibir la declaración de cambio) sería imputable a la sanción descrita en el numeral 1°, cuya multa es 25 UVT por cada declaración sin que el total sancionatorio exceda del equivalente a 1.000 UVT por investigación cambiaria. Por su parte, el profesional de compra y venta de divisas deberá sancionarse por el numeral objeto de análisis, el cual contiene una multa igual a la establecida en este acápite especial. De ahí que, mal haría la administración en imponer la sanción dispuesta en el numeral 19° a los clientes que incumplan con esta obligación.

3.7.3 Numeral 20° del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011

20. Por conservar como declaración de cambio por compra y venta de manera profesional de divisas en efectivo y cheques de viajero, formularios con información de declarantes inexistentes o con operaciones inexistentes, se impondrá al respectivo profesional de compra y venta de divisas en efectivo y cheques de viajero una multa equivalente a cincuenta (50) Unidades de Valor Tributario (UVT) por cada formulario con tales irregularidades, sin exceder la sumatoria de las sanciones del equivalente a dos mil (2.000) Unidades de Valor Tributario (UVT) por investigación cambiaria.

Como sucede con las operaciones de comercio exterior inexistentes, en la actividad de compra y venta de divisas se prevé la utilización de las operaciones de compra y venta de divisas inexistentes o con declarantes inexistentes; esto atendiendo la exposición y riesgo al delito de lavado de activos que puede darse a través estos actos que carecen de veracidad.

Lo anterior es de difícil verificación para la entidad de vigilancia y control. Sin embargo, la DIAN (a través de la Resolución 061 de 2017, en el marco de la Ley 1186 de 2008 por la cual se aprobó el “Memorando de Entendimiento entre los Gobiernos de los Estados del Grupo de Acción Financiera de Sudamérica contra el Lavado de Activos (GAFISUD)” y sus modificaciones), indicó el Sistema de Administración del Riesgo de Lavado de Activos, Financiación del Terrorismo y de la Financiación de la Proliferación de Armas de Destrucción Masiva (LA/FT-FPADM) para estos agentes económicos, estableciendo como indicadores de riesgo en relación con la capacidad financiera hechos tales como: (i) que no se logre justificar ante la DIAN las diferencias de dinero hallado en un arqueo de caja, (ii) no se justifique las diferencias entre las declaraciones de cambio exigidas y conservadas y, (iii) el inventario de divisas y moneda legal colombiana que tenga el profesional de cambio en el momento de la intervención de la autoridad de control.

En igual sentido, a partir de la debida diligencia del cliente, exigida para los profesionales del cambio en el marco del Sistema de Administración de Riesgos LA/FT-FPADM, se crean insumos para verificar la existencia de los clientes que acudieron a dicho mercado para realizar compra y venta de divisas.

Si en el momento de la intervención por parte de la autoridad de control no se evidencia esta realidad tanto en las operaciones como en los declarantes, habrá lugar a las infracciones cambiarias establecidas en este numeral y el funcionario competente informará las operaciones sospechadas, posiblemente producto del delito de lavado de activos a la Fiscalía General de la Nación y a la Unidad de Información y Análisis Financieros (UIAF).

3.7.4 Numeral 21° del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011

21. Por no pagar mediante cheque las operaciones de compra de divisas cuando la norma lo exija, o por girar el respectivo cheque sin el cumplimiento de los requisitos señalados por el régimen cambiario, se impondrá al profesional de compra y venta de divisas en efectivo y cheques de viajero una multa del veinte por ciento (20%) del valor de cada operación incumplida, sin exceder el total de las sanciones impuestas del equivalente a dos mil (2.000) Unidades de Valor Tributario (UVT) por investigación cambiaria.

Para analizar el alcance de esta sanción, en primer lugar, resulta pertinente traer a colación la sentencia del Consejo de Estado antes citada, del 21 de abril de 2016 con radicado 680012331000200700264-01, en la que fueron analizadas las tres sanciones impuestas en materia de la actividad de compra y venta de divisas. Especialmente en lo relacionado con la multa por COP 46.480.000 por el indebido pago en efectivo de las operaciones de compra de divisas por un monto superior a tres mil dólares (USD 3.000) o su equivalente en otras monedas, “sin utilizar el medio de pago especial señalado por la norma o cheque girado a nombre del vendedor de las divisas con cláusula que restringiera su libre negociabilidad”.

Así las cosas, la Circular Reglamentaria Externa DCIN-83 de 2018, en el numeral 1.9.1, dispone que:

Cuando los profesionales de cambio compren divisas en efectivo y cheques de viajero por montos iguales o superiores a USD 10.000 o su equivalente en otras monedas, están obligados a pagar la operación mediante cheque en moneda legal colombiana o adicionalmente, podrán efectuar el pago mediante el uso de los instrumentos de pago a que se refiere el numeral 1.9.2 de este Capítulo.

De esta forma, como primera conclusión se evidencia que a partir del 25 de mayo de 2018 con la Resolución Externa 1 de 2018, el monto que se encuentra obligado a pagar mediante cheque no son USD 3.000 como lo disponía la norma anterior, sino un monto igual o superior a USD 10.000; de ahí que la liberación del mercado cambiario sea la política pública que desea adoptar el BR.

Por otra parte, esta obligación solo recae en operaciones de compra de divisas por parte de los profesionales de cambio, no de venta, lo cual tiene total sentido, a modo de ejemplo: existe un profesional de compra y venta de divisas denominado “Los mejores cambios”, a dicho profesional se acerca a su ventanilla dispuesta al público, un cliente no residente, quien desea vender su dólar canadiense por pesos colombianos, dicha suma convertible a dólar de los Estados Unidos de América es superior a 10.000 USD, con lo cual el profesional debe girar un cheque a favor de su cliente, para que con el mismo se acerque a un banco comercial y sea desembolsada la suma equivalente en pesos colombianos.

Lo mismo no podría darse si el no residente desea comprar dólar canadiense por los pesos colombianos que le quedaron de exceso en su viaje a conocer los sitios turísticos de Colombia, ya que no existe posibilidad alguna de que el profesional de cambio residente emita un cheque en moneda diferente a la moneda legal para que el mismo sea reclamado en territorio colombiano. Con lo cual, cuando se trata de operaciones de venta de divisas por parte de los profesionales de cambio, no existe la obligación de realizar la operación mediante cheque.

Así mismo, la norma vigente dispuso el pago de este tipo de operaciones mediante el uso de los instrumentos de pago, esto es: tarjeta débito, tarjeta crédito o transferencia electrónica interbancaria. Esta es otra disposición que por la evolución de las políticas cambiarias queda rezagada, ya que solo hace referencia al pago de operaciones mediante cheque. A esto se le suma que el BR ha admitido el fraccionamiento de las operaciones para que no haya lugar a la emisión de cheque, lo que quiere decir que ese cliente puede hacer la operación fraccionada, por ejemplo, en una oportunidad USD 5.000 y seguidamente otros USD 5.000.

Con lo expuesto, es claro que fiscalizar este tipo de infracción es sumamente desgastante y no genera gestión alguna. En primer lugar, porque el fraccionamiento de la operación es permitido; y en segundo lugar, porque existen otros medios diferentes al giro mediante cheque o instrumentos de pago, los cuales no tienen en la actualidad una sanción que limite las operaciones efectuadas a través de los mismos, salvo que sea aplicada por la administración la sanción establecida en el numeral 23 del Decreto Ley 2245 de 2011 por no cumplir los demás requisitos establecidos en la norma que regule el ingreso al registro de profesionales de compra y venta de divisas, Resolución 061 de 2017.

De esta forma, si bien el incumplimiento de la obligación da lugar a la aplicación de esta sanción, en la práctica la misma no es aplicada ya que no es recurrente la operación, al ser mucho más eficiente el fraccionamiento de la operación.

3.7.5 Numeral 22° del artículo 3° del Decreto 2245 de 2011

22. Cuando fuera de los casos previstos en los numerales 18 a 21 del presente artículo se incurra en alguna de las demás conductas señaladas como prohibiciones para los profesionales de compra y venta de divisas por el artículo 75 de la Resolución Externa 8 de 2000 de la Junta Directiva del Banco de la República o de la norma que haga sus veces, se impondrá una multa equivalente a doscientas (200) Unidades de Valor Tributario (UVT) por cada una de las conductas en que se haya incurrido, sin exceder del equivalente a dos mil (2.000) Unidades de Valor Tributario (UVT) por investigación cambiaria.

En primer lugar, el numeral 22 dispone que fuera de las infracciones dispuestas en los numerales 18 a 21, si se incurre en las “demás conductas” (siendo tratada como una sanción residual para la actividad de compra y venta de divisas) señaladas como prohibiciones para los profesionales de cambio en la Resolución vigente expedida por la JDBR como autoridad cambiaria, será aplicable esta sanción.

Con lo cual, las prohibiciones que señala el numeral se encuentran establecidas en el artículo 84 de la Resolución Externa 1 de 2018, actualmente vigente; esto es, ofrecer profesionalmente servicios de negociación de cheques o títulos en divisas, pagos, giros, remesas internacionales, distribución y venta de tarjetas débito prepago o cualquier otro servicio de canalización a través del mercado cambiario a favor de terceros.

Dichas prohibiciones son muy comunes en la actualidad, toda vez que con la crisis venezolana es muy usual que en las zonas de frontera existan avisos como “transferencias a Venezuela”, “transferencias a cualquier banco en Venezuela”; siendo estos un servicio ofrecido tanto por los profesionales debidamente autorizados como por los ilegales.

De esta forma, las transferencias en moneda extranjera se encuentra dentro de la categoría de operaciones de cambio, de acuerdo con el artículo 4 de la Ley 9 de 1991, compilada por el artículo 2.17.1.1 del Decreto 1068 de 2015, con lo cual estas operaciones de cambio se encuentran únicamente autorizadas para ser celebradas por los IMC con sus clientes.

Por lo anterior, una persona residente o no residente en el país, que no tenga la calidad de IMC, no está autorizada por el Régimen Cambiario colombiano para captar o recibir recursos monetarios en Colombia con la finalidad de trasladarlos, girarlos, remesarlos o

transferirlos por su equivalente en cualquier moneda a favor de una persona residente o no residente en el país, bien sea a través del abono en cuentas del exterior, en efectivo, o mediante la utilización de cualquier plataforma electrónica que facilite la disposición de esos fondos.

Así, esta sanción solo recae para los profesionales de compra y venta de divisas debidamente autorizados, porque si un “ilegal” está ejerciendo esta actividad sin estar debidamente constituido como un IMC, será sancionado por el numeral 24 del Decreto Ley 2245 de 2011, el cual será desarrollado a continuación.

Otras de las prohibiciones que establece el artículo 84 de la Resolución Externa 1 de 2018 es que los residentes no pueden anunciarse ni utilizar denominación alguna que dé a entender que se tiene la calidad de Sociedades de Intermediación Cambiaria y Servicios Financieros Especiales (SICSFE), antiguas casas de cambio. Entonces, si un profesional autorizado se denomina SICSFE o casa de cambio, se encuentra incurso en la sanción establecida en este numeral.

Ahora bien, aunque este numeral expresamente solo establece como prohibiciones las anteriormente mencionadas, también dispone obligaciones como: (i) el reporte a la UIAF de las operaciones de compra o venta de divisas y de cheques de viajero, al igual que las operaciones sospechosas; (ii) suministrar toda la información que requieran las autoridades competentes; (iii) cumplir con las obligaciones mercantiles y tributarias y; (iv) contar con la capacidad operativa, administrativa y financiera que le permita realizar las operaciones de cambio. Todas estas obligaciones se encuentran reglamentadas en la Resolución 061 de 2017 de la DIAN.

La multa establecida en esta sanción es de 200 UVT por cada una de las conductas en las que se haya incurrido, si exceder el equivalente a 2.000 UVT por investigación cambiaria. Sin embargo, en relación con la tipificación de esta sanción, en el análisis del siguiente numeral se pondrá en consideración su alcance y efectos frente a esta norma residual.

3.7.6 Numeral 23° del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011

23. Cuando fuera de los casos previstos en los numerales 18 a 21 del presente artículo se incumplan las demás obligaciones señaladas para los profesionales de compra y venta de divisas por la Resolución No. 3416 de 2006 de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales o la norma que haga sus veces, se impondrá una multa equivalente a veinticinco (25) Unidades de Valor Tributario (UVT) por cada una de las conductas en que se haya incurrido, sin exceder del equivalente a quinientas (500) Unidades de Valor Tributario (UVT) por investigación cambiaria.

Este numeral también establece que, fuera de las infracciones dispuestas en los numerales 18 al 21, si se incurre ya no en las “demás conductas” sino en las “demás obligaciones señaladas” (siendo tratada como una sanción residual para la actividad de compra y venta de divisas), para los profesionales de cambio en la Resolución vigente expedida, ya no por la JDBR sino por la DIAN, será aplicable esta sanción. Dicha regulación está prevista para el cumplimiento de requisitos y obligación de acceso al registro de profesionales de compra y venta de divisas.

En el artículo 4° de la Resolución 061 de 2017, la DIAN reguló los requisitos para acceder y mantener el registro como profesionales, entre los cuales se encuentra:

- Ser residente colombiano, en los términos y condiciones señalados en el régimen cambiario;
- Estar inscrito en el RUT;
- Tener al menos un establecimiento de comercio matriculado en la jurisdicción donde se va a ejercer la actividad de forma profesional. Este es un requisito legal que condiciona el ejercicio de la actividad de compra y venta de divisas de manera profesional, únicamente para ser ejercido de manera física o material en un establecimiento de comercio, no virtual sino real, el cual debe estar dotado por lo menos con una ventanilla para la atención al público, y tener a la vista del mismo tanto el afiche institucional de la DIAN que publica y entrega esta entidad a los cambistas autorizados, como copia de la parte resolutive del acto administrativo mediante el cual la dependencia competente le ha otorgado la respectiva autorización;

- No ejercer las actividades prohibidas señaladas en el artículo 84 de la Resolución Externa 1 de 2018; prohibiciones que ya fueron objeto de análisis;
- De igual forma, entre los requisitos se encuentra que sus órganos de representación no hayan sido sancionados penal ni administrativamente.
- Tener un sistema de administración de riesgos, diseñar y presentar una Matriz de Riesgos de LA/FT-FPADM ajustada y actualizada;
- La persona natural o jurídica solicitante debe tener designado un oficial de cumplimiento que acredite conocimientos sobre la administración del riesgo, los cuales estén acreditados;
- No presentar reporte positivo alguno en los listados de la Organización de las Naciones Unidas (ONU) o de la Oficina de Control de Activos Extranjeros de los Estados Unidos de América;
- Contar con certificación bancaria de los productos financieros y la red de sistemas de pago de bajo valor;
- Entre otros.

Entre las obligaciones que deben cumplir los profesionales de cambio, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 10º de la Resolución ibídem, se encuentra:

- Informar cualquier cambio o modificación que afecte la información suministrada para obtener la autorización, dentro del mes calendario contado a partir de la fecha del respectivo cambio;
- Presentar a la DIAN todas las operaciones de compra y venta de divisas que se realicen, a través de la información exógena cambiaria dispuesta en las Resoluciones 09148 y 09149 de 2006;
- Fijar en un lugar visible la copia de la parte resolutive de la resolución de autorización y el afiche institucional asignado;
- Realizar todas las operaciones de compra y venta a través de una ventanilla dispuesta al público;
- Dar cumplimiento a las obligaciones señaladas en el artículo 84 de la Resolución Externa 1 vigente;

- Dar cumplimiento a las obligaciones dispuestas en el Sistema de Administración de Riesgo;
- Tener asignado un oficial de cumplimiento;
- Informar a la UIAF sobre todas las operaciones de compra y venta de divisas y efectuar el reporte de operaciones sospechosas;
- Informar cualquier cierre temporal o definitivo del establecimiento;
- Mantener la capacidad operativa, administrativa y financiera que permita el cumplimiento de las operaciones de cambio autorizadas; y
- Dar cumplimiento a las demás obligaciones señaladas en el régimen cambiario.

Ahora bien, la Resolución 061 de 2017 otorgó un plazo de un año para actualizar toda la información con base a la resolución, para aquellos profesionales que antes de la expedición ya se encontraban autorizados. Con esto, la DIAN, en uso de sus facultades legales, de forma permanente realiza controles a los profesionales autorizados y a los ilegales con la finalidad de verificar el ejercicio de la profesión y el cumplimiento de los requisitos de la resolución vigente al momento de la visita de inspección, vigilancia y control.

Sin embargo, como se evidencia aquellas obligaciones señaladas en la Resolución Externa 1 de 2018, se encuentra previsto y reglamentado por la Resolución 061 de 2017 de la DIAN, con lo cual, la aplicación del numeral 22 o del numeral 23, en realidad está atado a los verbos rectores “conductas señaladas como prohibiciones” y/o “obligaciones”.

De esta forma, a pesar que la multa es mucho más gravosa en el numeral 22 (siendo de 200 UVT por cada una de las conductas, sin exceder las 2.000 UVT) en relación con el numeral 23 objeto de análisis (de 25 UVT por cada una de las conductas en que se haya incurrido, sin exceder el equivalente a 500 UVT), resulta sumamente desproporcionado. Lo mencionado teniendo en cuenta que, a pesar de que las prohibiciones del artículo 84 afectan de forma evidente el mercado de cambios internacionales (especialmente en lo relacionado con la competencia para ejercer dichas actividades, o por denominarse de forma incorrecta como SICSFE), el incumplir con las obligaciones inherentes a la actividad puede estar

directamente relacionado con la violación a esa finalidad de prevención de lucha contra el lavado de activos y financiación del terrorismo, en lo que pueden estar incurso los profesionales en el ejercicio de su actividad.

Teniendo en cuenta los convenios internacionales adoptados por Colombia, las recomendaciones de los representantes de GAFILAT y del Fondo Monetario Internacional en relación con la actividad de compra y venta de divisas, se concentran en los riesgos del ejercicio de dicha actividad y la multa aplicable (por ejemplo, por no informar modificaciones sustanciales a la autorización; esto es, de establecimiento de comercio, de jurisdicción, no presentar la información exógena cambiaria a la DIAN y a la UIAF, no presentar el reporte de operaciones sospechosas; lo cual quiere decir, no informar aquellas operaciones de dineros posiblemente provenientes del lavado de activos o de operaciones con posibles irregularidades). Tales riesgos representan una evidente aflicción tanto al orden público económico como a la protección de la lucha contra el lavado de activos.

Con lo expuesto, es posible concluir que esta es otra de las sanciones con deficiencias en la política legislativas aplicada, en relación con los bienes jurídicos protegidos por el régimen de cambios internacionales.

3.8 Transferencias no autorizadas y otras operaciones financieras

3.8.1 Numeral 24° del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011

24. Por efectuar pagos, giros, remesas internacionales o transferencias de divisas o de moneda legal colombiana desde o hacia el país, por cuenta propia o por cuenta de terceros sin estar autorizado por el régimen cambiario, se impondrá una multa del ciento por ciento (100%) del valor de cada operación realizada.

El artículo 3°, numeral 4° del Decreto 4048 de la DIAN dispone la obligación de esta entidad de controlar y vigilar el cumplimiento de las obligaciones cambiarias, con lo cual, en el marco de su competencia residual puede efectuar vigilancia y control a las personas no sujetas a la vigilancia de la Superintendencia Financiera de Colombia, debidamente autorizadas por el régimen cambiario, cuando se trate de operaciones de cambio derivadas de remesas o transferencias internacionales de divisas desde el país, por cuenta o a favor de

terceros. Esto, toda vez que, como se mencionó, las transferencias o remesas de moneda extranjera son operaciones de cambio autorizadas únicamente para ser celebradas por los IMC, de acuerdo con las categorías y facultades previstas en el régimen cambiario.

De esta forma, el artículo 8° de la Resolución Externa 1 de 2018, el cual establece las operaciones autorizadas de los IMC, distribuye y clasifica en subgrupos las categorías y competencias de dichos intermediarios.

La primera categoría, abarca a los establecimientos bancarios, las corporaciones financieras, las compañías de financiamiento, las cooperativas financieras, la FDN y Bancoldex, cuyo patrimonio técnico sea igual o superior al capital mínimo que debe acreditarse para la constitución de una corporación financiera.

El segundo subgrupo incluye los mismos IMC, con patrimonio técnico inferior al capital mínimo que debe acreditarse para la constitución de una corporación financiera.

El tercero se refiere a las sociedades comisionistas de bolsa de valores con patrimonio técnico igual o superior al capital mínimo que debe acreditarse para la constitución de una compañía de financiamiento.

Y en cuarto lugar, se trata de las SICSFE y las SEDPE con patrimonio técnico igual o superior al capital mínimo que debe acreditarse para la constitución de una SICSFE.

Para las cuatro clasificaciones el régimen cambiario los faculta, en su literal “c”, para: “enviar o recibir pagos y giros en moneda extranjera, y efectuar remesas de divisas desde o hacia el exterior”. Entonces, los intermediarios se encuentran autorizados para captar o recibir recursos monetarios en Colombia, con el fin de girarlos o remesarlos a favor de un residente o de un no residente en el país a través de los medios autorizados por el régimen cambiario.

Por lo tanto, las personas residentes o no residentes en Colombia que no tengan calidad de Intermediarios del Mercado Cambiario, ni sean profesionales de cambio (atendiendo que esta situación se aplicaría la sanción especial dispuesta en el artículo 3° del numeral 22 del

Decreto Ley 2245 de 2011) y celebren operaciones que impliquen recibir de manera directa o indirecta recursos en el país con el fin de remesar o entregar su equivalente en cualquier moneda a favor de un tercero del exterior, incurrirán en la prohibición señalada en el artículo 83 de la Resolución Externa 1 de 2018, relacionado con la prohibición de realización de depósitos o cualquier otra operación financiera en moneda extranjera.

Como consecuencia de la violación a dicha norma, será imputable la sanción dispuesta en el presente numeral.

3.8.2 Numeral 25° del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011

25. Por la realización no autorizada por el régimen cambiario de depósitos o de cualquier otra operación financiera en moneda extranjera, se impondrá una multa para cada una de las partes involucradas del ciento por ciento (100%) del monto de la operación respectiva.

Esta sanción, hace referencia a todas aquellas operaciones no autorizadas por el régimen cambiario, las cuales no se encuentran previstas en las operaciones objeto de sanción en el acápite de operaciones financieras.

De esta forma, sería sumamente violatorio la constitución de depósitos con la finalidad de reintegrar parte del valor para operaciones diferentes a endeudamiento externo el cual se encuentra expresamente regulado por el régimen de cambios internacionales.

3.8.3 Numeral 26° del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011

26. Por el pago en moneda extranjera de cualquier contrato, convenio u operación entre residentes en el país sin que dicho pago se encuentre autorizado por el régimen cambiario, se impondrá una multa para cada una de las partes involucradas del ciento por ciento (100%) del monto de la respectiva operación.

El artículo 28 de la Ley 9 de 1991 señala que las obligaciones pactadas en divisas o monedas extrañas “se cubrirán en la moneda o divisas estipulada, si fuere legalmente posible; en caso contrario se cubrirán en moneda legal colombiana, en los términos que fije la Junta Monetaria (hoy, Junta Directiva del BR) mediante normas de carácter general”. De

esta forma, en primer término, tratándose de operaciones de cambio, las operaciones pactadas en moneda extranjera deben pagarse en la divisa estipulada.

Sin embargo, encontramos disposiciones como el artículo 1494 del Código Civil y 874 del Código de Comercio, en las cuales son reguladas las operaciones entre residentes y se establece la obligación de pagar en moneda legal colombiana las operaciones internas.

En este sentido, la Ley *ibídem* expresamente señaló que, “salvo autorización expresa en contrario, ningún contrato, convenio u operación que se celebre entre residentes se considerará operación de cambio. En consecuencia, las obligaciones que se derivan de dichas operaciones, deberán cumplirse en moneda legal colombiana” (Ley 1068 de 2015, art. 2.17.1.3). De ahí que las operaciones entre residentes, consideradas operaciones internas, deben pagarse en moneda legal colombiana, así su estipulación se haya pactado en moneda extranjera. Esta medida tiene como finalidad de evitar la dolarización de la economía nacional y proteger, como función constitucional del Banco de la República, la devaluación del peso colombiano.

Ahora bien, resulta pertinente desarrollar el concepto de residencia para efectos cambiarios. En este sentido, el Decreto 119 de 2017, el cual modifica el artículo 2.17.1.2 del Decreto 1068 de 2015, dispone que las personas naturales que permanezcan en Colombia por más de 183 días, continuos o discontinuos, incluyendo los días de entrada y salida del país, en un periodo de 365 días calendarios consecutivos, son consideradas residentes para efectos cambiarios. De modo tal que el único criterio para determinar la residencia de personas naturales recae sobre su tiempo de permanencia en el territorio colombiano.

De igual forma, las personas jurídicas que tengan su domicilio principal en el país y las sucursales de sociedades extranjeras establecidas en Colombia se consideran residentes para efectos cambiarios. Por lo tanto, el factor determinante para estos casos es el establecimiento de dichas sociedades dentro del territorio.

A pesar de la evolución de los criterios de residencia, los mismos no logran establecer factores adicionales que determinen la residencia de las personas naturales o jurídicas, como lo dispuestos en el Estatuto Tributario para efectos de la residencia fiscal.

Ahora bien, ¿cuál es el alcance de la sanción objeto de análisis? Como respuesta, a partir de las acciones de fiscalización realizadas por la DIAN, se ha podido identificar que las operaciones que tienen apariencia de efectuarse entre residentes con no residentes y en realidad se trata de operaciones internas pagadas en divisa diferente a la moneda legal, se presentan especialmente en el gremio de los jugadores de fútbol tanto en su pase como en los montos adicionales que son otorgados por el contratista para cancelar los gastos en los que incurre en campeonatos, entre otros.

Así, con la finalidad de garantizar el cumplimiento de los objetivos perseguidos por el Régimen Cambiario, la Resolución Externa 1 de 2018 estableció que:

Las obligaciones que se estipulen en moneda extranjera y no correspondan a operaciones de cambio serán pagadas en moneda legal colombiana a la tasa de cambio representativa del mercado en la fecha en que fueron contraídas, salvo que las partes hayan convenido una fecha o tasa de referencia distinta.

Por lo tanto, la tasa de cambio aplicable es fijada para este tipo de operaciones. De la misma forma, la Junta Directiva del Banco de la República estableció excepciones a la regla de que las operaciones entre residentes deben cancelarse en moneda legal colombiana. Entre dichas excepciones se encuentra, el pago de operaciones entre residentes a través de las cuentas de compensación.

3.8.4 Numeral 27° del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011

“27. Por realizar operaciones de derivados sin cumplir los requisitos exigidos para estas operaciones por el régimen cambiario, se impondrá una multa equivalente al ciento por ciento (100%) del monto de la operación respectiva” (Decreto 2245 del 2011, art. 3°, núm. 27).

En primer término, esta sanción va dirigida a los incumplimientos, omisiones e inobservancia de los residentes en el país, diferentes a los IMC u otras entidades vigiladas

por la Superintendencia Financiera, de la canalización a través del mercado cambiario de los ingresos o egresos de divisas, peso-divisa o divisa-peso, por la liquidación de derivados celebrados con IMC y/o con agentes del exterior que realicen este tipo de operaciones de forma profesional.

De acuerdo con la definición de Hidalgo (2008), los derivados son instrumentos financieros cuyo valor depende del precio de un activo (bono, acción, producto, mercancía), de una tasa de interés, de un tipo de cambio, de un índice (de acciones, de precios, u otros) o de cualquier otra variable cuantificable. En este sentido, un derivado actúa como un acuerdo de compra o venta de un activo determinado, en una fecha futura específica y a un precio definido.

Respecto de dichos instrumentos, los artículos 61 a 67 de la Resolución Externa 1 de 2018 dispone el acápite relacionado con este tipo de operaciones, haciendo importantes modificaciones a la Resolución Externa 8 de 2000 y a la Circular Reglamentaria DODM 144 del 25 de mayo de 2018, en distintos términos.

En primer lugar, la Resolución Externa 1 de 2018 aborda los derivados de forma separada: por una parte, los **derivados financieros**; y por otra, los **derivados de productos básicos**.

En lo relacionado con la autorización para celebrar operaciones de derivados sobre productos básicos, la norma dispone que pueden efectuarse por residentes e intermediarios del mercado cambiario. Sin embargo, a este último, en la Resolución Externa 8, le fue expresamente prohibida la realización de este tipo de operaciones. Entonces, en la actualidad los IMC están facultados para celebrar derivados, los cuales deben estipularse en divisas o deben tener subyacentes en divisas (teniendo en cuenta que puede haber derivados que se negocian en el mercado local en pesos, lo cual no es competencia del BR).

De igual forma, el régimen cambiario vigente señaló que este tipo de derivados puede negociarse con agentes del exterior, y adicionalmente la Resolución Externa 1 de 2018 estableció que puede realizarse con IMC del grupo 1.

En cuanto a los instrumentos negociables con los derivados, la Resolución Externa 1 de 2018 eliminó la clasificación de instrumentos admitidos por el régimen cambiario, por lo cual se puede negociar cualquier tipo de contrato, verbigracia *forwards*, opciones, *swaps*, futuros, etc.

Frente al cumplimiento y pago de estas operaciones, la Resolución Externa 1 de 2018 incluyó el artículo 62, señalando que las obligaciones dinerarias que resulten de este tipo de operaciones podrán pagarse en moneda legal o en divisas, según lo acuerden las partes. En este sentido, expresamente estableció que: “los pagos en moneda legal no requieren canalización a través del mercado cambiario” (art. 62). Dicha disposición significa modificación trascendental para aquellas investigaciones cambiarias que se iniciaron por el incumplimiento del régimen cambiario anterior²⁵, al efectuar pagos en moneda legal sin haber sido canalizadas, y que posteriormente fueron excluidos de esta obligación en el marco del principio de favorabilidad.

En los derivados de productos básicos celebrados entre IMC o entre un IMC y otro residente, el cumplimiento será financiero y el pago deberá realizarse en moneda legal (artículo 62, Resolución Externa No. 1 de 2018).

Por otra parte, los derivados financieros son entendidos como operaciones cuya principal característica consiste en que su precio justo de intercambio depende de uno o más subyacentes, y su cumplimiento o liquidación se realiza en un momento posterior sobre tasas de interés, tasas de cambio (que es el de mayor relevancia para el tema que nos ocupa), tasas de cambio de índices accionarios, entre otras tasas (la modificación de la Resolución Externa No. 1 de 2000 eliminó la clasificación cerrada de los subyacentes).

Se evidencia que, de igual forma la Resolución Externa No. 1 de 2018 autorizó a los intermediarios del mercado cambiario, en cuanto este tipo de derivados, a realizar la

²⁵ Artículo 41 de la Resolución Externa 8 de 2000. “La liquidación de los contratos deberá realizarse en dólares de los Estados Unidos de América o en las monedas de reserva señaladas en el artículo 72 de esta Resolución y en las monedas legales de Venezuela y Ecuador”.

operación con otros IMC o con residentes estipulados en moneda extranjera. La autorización de realizar la operación con residentes no estaba previsto en la Resolución Externa No. 8 de 2000.

En lo relacionado con la liquidación, el cumplimiento de los derivados celebrados con agentes del exterior podrá ser financiero o efectivo, y el pago podrá hacerse en divisas o en moneda legal (artículos 62 y 64, Resolución Externa No. 1 de 2018). Respecto de con otros subyacentes, el cumplimiento podrá ser financiero o efectivo y el pago será en moneda legal, con la excepción que en los derivados de cumplimiento efectivo peso-divisa o divisa-divisa el pago se hará en moneda legal y/o en divisas según sea el caso (artículo 64, Resolución Externa No. 1 de 18).

Para poder hacer operaciones de derivados con cumplimiento efectivo el residente -de acuerdo a lo dispuesto en la Resolución Externa No. 8 de 2000- debía acreditar con su contraparte una operación subyacente de obligatoria canalización, es decir que liquidaba el derivado con la finalidad de entregar el dinero para el pago de una importación, exportación, una deuda. También se restringía la moneda de liquidación de pago de los derivados con los residentes, en una operación subyacente de moneda extranjera.

Con la Resolución Externa No. 1 de 2018 fue eliminada la restricción de los derivados con cumplimiento efectivo. Ahora se puede pactar derivados con cumplimiento efectivo para cubrir cualquier operación, pudiendo esta ser canalizable o de no obligatoria canalización. Simplemente se trata de una compra de divisas a plazos, con lo cual, ese derivado con cumplimiento efectivo no es más que comprar divisas a un plazo o a una fecha posterior como forma de negociación. En cuanto al pago, la Resolución Externa No.1 de 2018 permite el pago en divisas o en moneda legal de los derivados con no residentes.

De esta forma, la flexibilización de los requisitos exigidos para las operaciones de derivados, al comprender el alcance, desarrollo y evolución de la economía, es sumamente acertado y competitivo frente a otros mercados, ya que libera la negociabilidad de dichas operaciones. Con esto, la sanción objeto de análisis pierde relevancia; incluso, en las investigaciones que se iniciaron con la regulación anterior y las posturas adoptadas por el

Consejo de Estado en relación con el principio de favorabilidad, la DIAN pierde su alcance y facultades anteriormente otorgadas para fiscalizar estas operaciones. Este punto es analizado en el acápite de conclusiones.

En este sentido, la multa establecida corresponde al 100% del monto de la operación y está dirigida a aquellas obligaciones que subsisten o fueron creadas en relación a las contrapartes intervinientes en la operación, los plazos de modificación del derivado, la canalización obligatoria de la operación cuando se trata de derivados pactados en divisas y cuando se incumpla todas aquellas obligaciones taxativamente dispuestas en la Circular Reglamentaria DODM-144 del 14 de septiembre de 2018.

3.9 Entrada o salida del país de dinero en efectivo o TRD

3.9.1 Numeral 28° del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011

28. Por no presentar la declaración señalada por el régimen cambiario al ingresar o sacar del país dinero en efectivo o títulos representativos del mismo de acuerdo con las condiciones previstas en cada caso por las normas cambiarias y sus reglamentaciones, se impondrá una multa del treinta por ciento (30%) del valor dejado de declarar en operaciones de ingreso. La multa será del cuarenta por ciento (40%) del valor dejado de declarar en operaciones de egreso.

La Resolución Externa 1 de 2018, en su artículo 87, dispone que:

Los viajeros que entren o salgan del país con divisas o moneda legal colombiana en efectivo por un monto superior a diez mil dólares de los Estados Unidos de América (USD 10.000), o su equivalente en otras monedas, deben declarar ante la autoridad aduanera tales operaciones en el formulario que ésta establezca.

Con lo cual, dentro de las facultades otorgadas a la DIAN, específicamente la relacionada en el Decreto 4048 de 2008, sobre la competencia residual de la entidad, a través de la Resolución 063 de 2016, fueron definidos por dicha entidad las modalidades de ingreso y salida del país de dinero en efectivo y de títulos representativos de dinero por un monto superior a diez mil dólares de los Estados Unidos de América (USD 10.000).

En este sentido, la sanción establecida en el numeral 28 del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011, se imputa en los eventos que se incumpla con la presentación de la declaración bajo los siguientes supuestos.

En primer término, existen dos regímenes en este tipo de operaciones: el régimen de viajeros, cuyo formulario de obligatoria presentación es el 530 "Declaración de Equipaje, de Dinero en Efectivo y de Títulos Representativos de Dinero – Viajeros"; y el régimen que es el diferente al de viajeros, cuyos formularios son 532 "Declaración de Ingreso - Salida de Dinero en Efectivo" y 534 "Declaración de Ingreso - Salida de Títulos Representativos de Dinero por Usuarios Diferentes a Viajeros".

En el primer régimen encontramos que el ingreso o salida de efectivo se realiza por medio de los viajeros internacionales que transportan dichas divas o moneda legal, y/o Títulos Representativos de Dinero (en adelante TRD). Siempre que se trate de un monto que exceda los USD 10.000, el viajero se encuentra obligado a presentar el formulario 530 a la entidad cambiaria, en los lugares habilitados para ingresar o salir del país. En igual sentido, la obligación de declarar se efectuará por grupo familiar de viajeros cuando el monto total de divisas o moneda legal colombiana por grupo supere el límite señalado.

Resulta pertinente mencionar que en la legislación colombiana no existe un tope de ingreso o salida de efectivo o TRD, contrario a lo que sucede en otros países como Perú, donde está prohibido que los viajeros lleven montos superiores a USD 30.000. En este tipo de situaciones, las aduanas de los diferentes países realizan un trabajo conjunto de vigilancia y seguimiento, donde se evidencia que cuando se trata de sumas superiores a USD 30.000 las cuales salen de territorio colombiano para ingresar a países como Perú, hay un fraccionamiento de la operación, bien sea entre el grupo familiar u otras personas intervinientes, consolidándose así una operación sospechosa.

En cuanto al régimen diferente de viajeros, el mismo puede realizarse por empresa de transporte de valores autorizados cuando se trate de dinero en efectivo, y por empresas de mensajería especializadas siempre que se trate de TRD.

Así las cosas, en el evento de ingresar o sacar divisas en efectivo a través de empresas de transporte de valores, debe presentarse el Formulario 532. Los lugares habilitados para el ingreso o salida de divisas por parte de la empresa de transporte de valores son:

- Vía Aérea

- Aeropuerto Internacional El Dorado – Bogotá
- Aeropuerto Internacional José María Córdova – Rionegro
- Aeropuerto Internacional Alfonso Bonilla Aragón - Palmira
- Aeropuerto Internacional Ernesto Cortissoz - Barranquilla
- Aeropuerto Internacional Rafael Núñez – Cartagena
- Aeropuerto Internacional Sesquicentenario – San Andrés Isla
- Aeropuerto Internacional Matecaña - Pereira

- Vía Terrestre

- Paso de frontera Puente Rumichaca - Ipiales
- Paso de frontera Paraguachón - Maicao
- Puente Internacional Simón Bolívar – Cúcuta

En el caso de ingreso de efectivo, dicho formulario debe declararse por el destinatario en Colombia presentándolo ante la autoridad aduanera, presentando dos copias del formulario presentado (la original para la autoridad aduanera, la primera copia para la empresa de transporte de valores y la otra copia para el declarante destinatario). Cuando se trata de salida de efectivo, el valor deberá ser declarado por el remitente a través del mismo formulario, presentando un total de tres copias (el original para la autoridad aduanera, la primera copia para las empresas de transporte de valores autorizadas, la segunda copia para el declarante remitente, y la tercera copia para el declarante remitente al momento de la

entrega de las divisas a la empresa de transporte de valores para que sirva de constancia de recibo).

Ahora bien, en lo relacionado con el ingreso o salida de TRD a través de mensajería especializada, en operaciones de ingreso, el Formulario 534 debe ser declarado por el beneficiario ante la DIAN en forma personal, o mediante su remisión por correo certificado. Se debe entregar el original del formulario a la autoridad aduanera, y una copia para el declarante como constancia de recibo de la entidad, o con la constancia de recibido por parte de la empresa de mensajería especializada a través de la cual se remita, por correo certificado, el original del Formulario 534 a la Dirección Seccional del lugar de ingreso o salida de los títulos.

Anterior a la vigencia de la Resolución 063 de 2016, la norma vigente disponía que esta obligación debía cumplirse dentro del mes siguiente; sin embargo, el proceso investigativo podía surtir de diferentes anomalías tales como: no tener documentos soportes que acrediten el ingreso del TRD, su negociación, su monetización, entre otros. De esta forma, la nueva resolución abarcó todos los posibles plazos para presentar el formulario, en los términos del artículo 6°, así:

- Dentro del mes calendario siguiente contado a partir de la fecha de la negociación, monetización, descuento o consignación del respectivo título representativo de dinero a través del mercado cambiario;
- A falta de negociación, monetización, descuento o consignación del título representativo de dinero a través del mercado cambiario, dentro del mes calendario siguiente contado a partir de la fecha de la contabilización del respectivo título por parte del declarante del mismo;
- Cuando no se aplique alguna de las condiciones anteriores, el Formulario 534 deberá ser presentado dentro de los dos (2) meses calendario siguiente contado a partir de la fecha de expedición del respectivo título representativo de dinero obligado a ser declarado.

Cuando el formulario es remitido a través de correo certificado, la norma señala que se tendrá como fecha de presentación -para efectos de establecer el plazo legal- la de su introducción o envío por correo certificado a la Dirección Seccional Competente.

En operaciones de salida, quien remite deberá declarar la operación ante la Dirección Seccional competente. En el lugar de salida del título, en el momento que la empresa de mensajería haga la entrega del respectivo cheque, deberán entregar el original y la primera copia al funcionario competente para la presentación ante la autoridad aduanera dentro de los diez (10) días hábiles siguientes a la fecha de la salida de los títulos del país.

Ahora bien, el efectivo o TRD son operaciones del mercado libre, razón por la cual no son de obligatoria canalización y pueden remitirse a través de estos medios. Sin embargo, los TRD deben ser declarados aduaneramente por las empresas de mensajería especializada de acuerdo con su naturaleza TRD, y no pueden tratarse como mercancía proveniente del exterior, toda vez que se incumpliría con la obligación de declarar un monto superior a USD 10.000. No obstante, países como Perú no contemplan la posibilidad de realizar este ingreso o salida de TRD a través de empresas de mensajería especializada, con lo cual dichas operaciones -a pesar de que están permitidas en Colombia- sí son enviadas a un beneficiario en Perú. Debe tenerse en cuenta que desde Perú a Colombia se violaría el régimen cambiario establecido en dicha legislación, de ahí la importancia del ejercicio de la fiscalización en este tipo de operaciones.

En este sentido, a modo de ejemplo, el ingreso puede corresponder a una donación realizada por un agente del exterior a una fundación ubicada en Colombia, con la finalidad de promocionar las actividades desarrolladas por la fundación. Dicho título puede ingresar a través de las empresas de mensajería especializada o a través de la modalidad de viajeros, en todo caso debe cumplir con la presentación del formulario cuando sea exigido por el régimen cambiario.

Si en este caso el dinero ingresa a través de una empresa de mensajería especializada (ejemplo FEDEX) dentro de un sobre y es declarado como mercancía, ingresa al país en estas condiciones, llega a una sucursal en Colombia del agente del exterior y posteriormente es entregado al beneficiario, lo procedente es que el beneficiario cumpla con la obligación de declarar dentro de los plazos antes citados. Incumplir con esta obligación dará lugar a la imputación de la sanción objeto de análisis, con una multa de

30% del valor dejado de declarar por tratarse de operación de ingreso al país, o una multa del 40% del valor dejado de declarar en operaciones de egreso.

Lo anterior se da sin que exista posibilidad alguna de declarar fuera del plazo establecido, porque el régimen sancionatorio cambiario no contempla la sanción por extemporaneidad de la declaración de ingreso o salida de efectivo y/o TRD superiores a USD 10.000. Sin embargo, si se analiza, el verbo rector de esta sanción es: “por no presentar la declaración señalada por el régimen cambiario”, con lo cual, si se presenta de forma extemporánea en realidad no se trata de una “no presentación” sino de una “presentación extemporánea”.

Así las cosas, la sanción es igual de gravosa si en definitiva no presentó el formulario o si es presentado al día siguiente del plazo autorizado por el régimen cambiario, violando así el principio de legalidad y tipicidad de la norma, por una parte, y el principio de proporcionalidad, como principio general del derecho. De acuerdo a Zornoza y Muñoz (2013), la aplicación de este principio se circunscribe principalmente a la materia represiva, “dado que constituye uno de los principios constitucionales de garantía penal común a todo el ordenamiento sancionador” (p. 830), el cual opera como un límite a la actividad administrativa de determinación y graduación de las sanciones.

De esta forma, esta sanción ha generado resultados efectivos en la entidad de control y vigilancia, teniendo en cuenta que a través de un requerimiento de información a los IMC es fácilmente identificable el cambio de cheques por montos superiores a USD 10.000 con los IMC, su fecha de negociación y los datos del usuario que realizó la operación. De esta forma, a partir de esta información, se tienen todos los insumos para comprobar la comisión de la sanción.

3.10 Hoteles y agencias de turismo

3.10.1 Numeral 29° del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011

29. Los hoteles y agencias de turismo que reciban divisas de turistas extranjeros con quienes realicen transacciones en moneda extranjera y no identifiquen a los correspondientes turistas así como las operaciones celebradas con ellos en los términos previstos por las regulaciones cambiarias, serán sancionados con una multa equivalente a cuarenta (40) Unidades de Valor Tributario (UVT) por cada

incumplimiento, sin exceder del equivalente a dos mil (2.000) Unidades de Valor Tributario (UVT) por investigación cambiaria.

La misma sanción se impondrá por no conservar la información sobre los turistas extranjeros o no presentar la certificación de contador público o revisor fiscal en los términos ordenados por el régimen cambiario.

La Resolución Externa No. 1 de 2018, en su artículo 85, establece que: “las agencias de turismo y los hoteles que reciban divisas por concepto de ventas de bienes y servicios a turistas extranjeros, deberán identificar plenamente la persona”, bienes o servicios tales como venta de paquetes de viajes y turismo, hospedaje y cambio de divisas.

De esta forma, a pesar de no estar autorizados como profesionales de compra y venta de divisas, pueden negociar divisas a no residentes, con la obligación de conservar toda la información que logre acreditar dicha condición; específicamente la norma señala el nombre y dirección, número y clase de documento de identidad extranjero, monto y fecha de la operación y forma de pago de la transacción. Esta información debe conservarse por el término de prescripción de la acción sancionatoria.

Con lo descrito, cuando los hoteles o las agencias de turismo sean fiscalizados deberán acreditar y soportar todas sus operaciones, so pena de incurrir en la sanción prevista en este numeral, con una multa de 40 UVT por cada operación que no cumpla con los requisitos exigidos sin que el monto pueda exceder las 2.000 UVT

Los intermediarios del mercado cambiario que efectúen compras de divisas a agencias de turismo y hoteles, deberán exigir certificación del contador público o revisor fiscal del respectivo establecimiento donde conste que se dio cumplimiento a lo estipulado en el artículo 85 de la Resolución *ibídem*.

De esta forma, se trata de una sanción establecida con base en la autorización dada por la JDBR, al comprender el alcance de las operaciones efectuadas entre no residentes con los hoteles y las agencias de viaje.

3.11 Presentación de documentos e información

3.11.1 Numeral 30° del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011

30. Por la no presentación, envío o transmisión de la información exógena cambiaria en los términos y condiciones dispuestos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales mediante la Resolución 09147 de 2006, o por la norma que haga sus veces; o por presentarla o transmitirla de manera incompleta, incorrecta o con datos equivocados o inconsistentes se impondrá una multa equivalente a doscientas (200) Unidades de Valor Tributario (UVT) por cada período incumplido.

El Banco de la República, en el Anexo No. 3 de la Circular Reglamentaria Externa DCIN-83 de mayo 25 de 2018, incluyó el listado de numerales o códigos asignados para identificar las operaciones de cambio de ingreso y egreso que afectan la Balanza Cambiaria, dichos numerales deben ser utilizados por los residentes y no residentes al presentar las declaraciones de cambio.

En este sentido, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales en el ejercicio de su competencia, mediante la Resolución 09147 de 2006, impuso la obligación de informar los movimientos relacionados con las operaciones de cambio efectuados por los IMC autorizados para realizar operaciones pertenecientes al mercado cambiario, los titulares de cuenta de compensación, y los concesionarios de servicios de correos que presenten servicios financieros de correos, siempre que se trate de operaciones cuya vigilancia y control este a cargo de dicha entidad.

La información debe remitirse de forma trimestral y debe presentarse en el mes siguiente al periodo trimestral reportado, siguiendo los lineamientos establecidos en la Resolución 4830 de 1999, Resolución 99 de 2015 y Resolución 10 de 2016. Los numerales cambiarios objeto de reporte a la DIAN se encuentran expresamente establecidos con base en su competencia, esto es, en operaciones de importación y exportación de bienes, en endeudamiento externo y en servicios, transferencias y otros conceptos.

Con las modificaciones del nuevo régimen cambiario fueron adicionados los numerales cambiarios 5458, “Venta en moneda extranjera a no residentes de cartera o instrumentos de

pago de operaciones internas” y 5807, “Pago en moneda extranjera a no residentes de cartera o instrumentos de pago de operaciones internas”. También fueron incluidos los formularios No. 6 y No. 7 con sus respectivos numerales en relación con los propósitos del endeudamiento, los cuales, no están previstos en la Resolución 10 la cual prevé los numerales cambiarios de obligatorio reporte. De este modo, la entidad de control debe modificar la resolución e incluir las modificaciones y nuevos códigos relacionados con las operaciones de su competencia.

Cada formato debe ser enviado con uno o más archivos XML dependiendo del número de registros que se incluyan. Estos formatos pueden ser:

Tabla 3. Formatos para el reporte de operaciones

Operación objeto de reporte	Formato
Operaciones de cambio. D.C. por importación	1059
Operaciones de cambio. D.C. por exportación	1060
Operaciones de cambio. D.C. por endeudamiento externo	1061
Operaciones de cambio por servicios, transferencias y otros conceptos	1062
Operaciones de cambio por endeudamiento externo otorgado a residentes - pasivo	1063
Operaciones de cambio por endeudamiento externo otorgado a no residentes - activo	1064
Aclaraciones fines estadísticos de declaraciones de cambio	1066
Informe de datos faltantes en las declaraciones de cambio por importación y por exportación	1067
Datos de la cuenta corriente de compensación, apertura y cierre	1070

Fuente: Elaboración propia.

Con lo cual, a partir de la operación que realicen, los obligados deben transmitir la información en el archivo XML que corresponda. En caso de que no se cuente con toda la información solicitada en los formatos en operaciones de importación y exportación, se tiene la oportunidad de presentar en el trimestre siguiente el formato 1067 con información completa. No debe reportarse ninguna información en caso de no realizarse operaciones cambiarias en el trimestre.

Lo expuesto evidencia cómo otra de las sanciones no se encuentra acorde con la evolución del régimen cambiario, en relación con la adición y modificación de los numerales cambiarios de obligatorio reporte. La sanción dispuesta en el numeral 30 prevé que esta sanción también será imputada en el evento de que la información exógena cambiaria sea

presentada o transmitida de manera incompleta, incorrecta, con datos equivocados o inconsistencias.

Cuando el informante corresponda a un titular de cuenta corriente de compensación, debe diligenciar en este formato los datos de sus declaraciones de cambio suscritas y presentadas por las operaciones 1 (inicial), 2 (devolución), 3 (cambio de formulario) y 4 (modificación de formulario), realizadas a través de la cuenta de compensación.

Así el obligado a presentar la información exógena cambiaria corresponda a un Intermediario del Mercado Cambiario, deberá informar a través del Formato que corresponda todas las operaciones de cambio de reembolsos por importaciones de bienes (operación 1 inicial), presentadas por los usuarios obligados a través de estas entidades, así como las operaciones 2 (devolución), 3 (cambio de formulario) y 4 (modificación de formulario) celebradas por los clientes respecto de este mismo Formulario – Declaración de Cambio.

Por lo anterior, para efectos de presentar la información exógena cambiaria a la DIAN debe tenerse en cuenta que los datos que se consignan en los formatos anexos a la Resolución 09147 del 2006, modificada por la Resolución 15250 de 2006, son únicamente los que aparecen en la Declaración de Cambio. En este orden de ideas, si por problemas de seriales de las mercancías declaradas se debe presentar una declaración de importación de corrección, es necesario efectuar la aclaración para fines estadísticos mediante el Formato 1066, aportando a la DIAN la información de las declaraciones de importación corregidas que modifiquen alguna parte de la información de las declaraciones de importación iniciales, con la finalidad de no incurrir en la sanción cambiaria.

En todo caso la no presentación o presentación incompleta de la información exógena cambiaria, dará lugar a una multa de 200 UVT por cada período incumplido.

3.11.2 Numeral 31° del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011

31. Por la presentación o envío en forma extemporánea de la información exógena cambiaria de acuerdo con los términos y condiciones señalados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales mediante la Resolución 09147 de

2006, o por la norma que haga sus veces, se impondrá una multa equivalente a veinticinco (25) unidades de valor tributario (UVT) por mes o fracción de mes de retardo, sin exceder del equivalente a doscientas (200) unidades de valor tributario (UVT) por cada período incumplido.

Después de abordar la sanción del numeral 30 del artículo 3 del Decreto Ley 2245 de 2011, la sanción del numeral 31 se reduce a la presentación extemporánea de la información exógena cambiaria de acuerdo con las condiciones señaladas en la norma; esto es, remitirse de forma trimestral y presentarse en el mes siguiente al periodo trimestral reportado. Los periodos objeto de reporte son: enero – marzo, abril – junio, julio- septiembre, octubre-diciembre. Los meses siguientes a dicho periodo reportado son: abril, julio, octubre y enero respectivamente.

En esta sanción se evidencia que el verbo rector expresamente señalado es, “presentación o envió en forma extemporánea” (Decreto 2245 de 2011, art. 3º, núm., 31), de acuerdo con las condiciones señaladas en el régimen cambiario. Esto no ocurre en la sanción relacionada con ingreso y salida de divisas que ya fue objeto de revisión, lo cual no es justiciable ante el bien jurídico protegido, en el caso concreto remisión de información como insumo dispuesto para la entidad de vigilancia y control. Si bien reviste de importancia para adelantar las investigaciones, el mismo tiempo no es indispensable para que se surtan las investigaciones, además, la afectación se da a la entidad y no al orden publico económico perseguido por el régimen de cambios internacionales.

3.11.3 Numeral 32º del artículo 3º del Decreto Ley 2245 de 2011

Por no presentar o no enviar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales la información o los documentos solicitados mediante requerimiento oficial o en desarrollo de visitas administrativas de registro e inspección, o por presentar o enviar la información o los documentos con errores o en forma incompleta se impondrá una multa equivalente a doscientos (200) unidades de valor tributario (UVT) por cada requerimiento o solicitud no atendido o atendido con errores o en forma incompleta.

Igual sanción será aplicable en los eventos en que se oculte o se impida o no se autorice el acceso a los archivos a los funcionarios competentes que se encuentren investigando la ocurrencia de una posible infracción cambiaria, en ejercicio de las facultades de control otorgadas a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales por el artículo 9 del presente decreto.

Para los anteriores efectos, se entiende por el momento de ocurrencia del hecho generador de infracción el día hábil siguiente a aquél en el cual debía ser presentada o enviada en forma correcta la respectiva información o los documentos solicitados, de acuerdo con los términos del requerimiento oficial o del acta de registro o de visita; así como el día en el cual se haya dejado constancia del ocultamiento, el impedimento o la no autorización al acceso a los archivos, de acuerdo con las actas de visita administrativa.

Esta sanción se encuentra desarrollada en el marco de las facultades otorgadas a la DIAN, en el artículo 9 numeral 4° del Decreto Ley 2245 de 2011, el cual dispone que le entidad podrá “solicitar a las personas naturales, jurídicas y demás entidades, mediante correo ordinario o certificado, copias de los documentos y demás información que se considere necesaria para el ejercicio de sus funciones de control cambiario”.

En este sentido, dicho requerimiento puede surtirse en el marco de una investigación o en el marco de una visita de inspección, vigilancia y control. De esta manera, la primera parte de la norma dispone la imputación de la sanción cuando no se presente, se presente de forma incompleta o con errores la información solicitada.

Seguidamente, los verbos rectores son: “cuando se oculte, o se impida, o no se autorice” el acceso de los funcionarios a los documentos requeridos. De esta forma, se trata de una sanción eminentemente formal, que en caso de incumplimiento dará lugar a una multa de 200 UVT por cada requerimiento o solicitud no atendida dentro de los lineamientos establecidos por el régimen cambiario.

En esta sanción es la primera vez que el régimen sancionatorio cambiario señala expresamente el momento de ocurrencia del hecho generador de infracción, precisando que será el día hábil siguiente a aquél en el cual debía ser presentada o enviada en forma correcta la respectiva información, teniendo en cuenta los términos del requerimiento oficial o del acta de registro o de visita.

En este punto resulta importante mencionar que el Decreto Ley 2245 de 2011 no dispone un término para entregar la información solicitada como sí lo hace el Estatuto Tributario, lo cual ha sido objeto de discusión interna por la parte de la DIAN, ya que en visitas de inspección vigilancia y control puede darse el requerimiento de información al usuario pero

no se fija un término, remitiéndose los funcionarios al establecido en el Estatuto, esto es, 15 día hábiles. Sin embargo, al tratarse de un proceso interno, los lineamientos fijados por la Subdirección Jurídica es que, para efectos cambiarios, el término será el señalado por el funcionario que hace el requerimiento.

3.12 Sanción residual

3.12.1 Numeral 33° del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011

33. Por las demás infracciones no contempladas en los numerales anteriores, derivadas de la violación de las normas que conforman el régimen cambiario y que se refieran a operaciones u obligaciones cuyo control y vigilancia sea de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, se impondrá una multa equivalente a cien (100) Unidades de Valor Tributario (U.V.T.) por cada operación u obligación incumplida.

Este numeral dispone que todas las operaciones que no estén establecidas en los numerales 1° a 32 y violen el Régimen Cambiario, serán objeto de revisión y aplicación de esta sanción con carácter residual.

En este sentido, los principios orientados del Sistema Administrativo Sancionatorio, especialmente el *principio de legalidad*, se aplica de forma matizada en el Régimen Cambiario, al tenor de: si bien las sanciones no deben establecer taxativamente las conductas infractoras, sí se requería la existencia de un rango de precisión en la norma, y en realidad en este tipo de conductas no hay ningún grado de precisión al incurrir en violación a las normas que conforman el régimen cambiario.

A pesar de que ha sido declarada la exequibilidad de este artículo por la Corte Constitucional, al analizar cada uno de los numerales anteriores es posible concluir que detrás de cada sanción hay un sin número de conductas infractoras, lo cual no brinda ningún grado de certeza para el sancionado.

En este sentido, en las conclusiones finales se presenta un análisis de su aplicación en relación con los principios orientadores del Sistema Sancionatorio.

**CAPÍTULO III. APLICACIÓN Y ANÁLISIS DE LOS PRINCIPIOS
ADMINISTRATIVOS SANCIONATORIOS EN LAS SANCIONES CAMBIARIAS
DE COMPETENCIA DE LA DIAN**

4 Desarrollo de los Principios Sancionatorios en las Sanciones Cambiarias

A partir del *ius puniendi* o potestad sancionadora administrativa del Estado colombiano, se puede asegurar el cumplimiento de los fines constitucionales y legales perseguidos por un Estado Social de Derecho, ya que a través de dicha potestad de mando las autoridades administrativas y penales garantizan el cumplimiento de las disposiciones especiales expedidas por el Gobierno en el marco de sus facultades y por legislador, con la finalidad de garantizar los derechos de los ciudadanos y de la Nación.

De esa forma, los principios son entendidos y aplicados como forma paradigmática de control de la potestad punitiva. A continuación se expone cada uno de ellos.

4.1 Principio de legalidad

Este principio, en materia sancionatoria administrativa y con su aplicación matizada tiene inmersos elementos implícitos de tipicidad y reserva legal, configurándose el siguiente elemento mínimo: la existencia de una norma previa a la comisión e imputación de una infracción, cuya sanción tenga un grado de precisión de rango de ley.

Esto que significa que la infracción de las normas de carácter público, como es el régimen cambiario, no puede quedar a la definición “ulterior” de quien ha impuesto las sanciones, y debe ser “determinable” con posterioridad a la verificación de la conducta reprimida.

Con lo expuesto, es posible concluir que en el derecho administrativo sancionatorio cambiario, en relación con este principio, el Decreto Ley 2245 de 2011 regula cuatro normas con carácter residual; la primera de ellas en el numeral 16, el cual dispone:

(...) Cuando fuera de los casos previstos en los numerales anteriores no se cumplan las obligaciones de solicitar la autorización previa al Banco de la República; o de registrar, reportar, transmitir o informar, directamente ante el

Banco de la República o ante o a través de los intermediarios del mercado cambiario (...)

En primer término, se evidencia que no es posible de determinar si se refiere a todos los numerales anteriores -estos es, 1° a 15 del artículo 3°, o solo se refiere a los numerales relacionados con las sanciones previstas para cuentas de compensación.

Dos de ellas -numerales 22 y 23 del artículo 3°- aplicables a la actividad de compra y venta de divisas de forma profesional, estableciendo en dichas normas que:

(...) cuando fuera de los casos previstos en los numeral 18 a 21 (los cuales prevén sanciones especiales dirigidas a esta actividad de forma particular) (...) incurra en alguna de las demás conductas señaladas como prohibiciones para los profesionales de compra y venta de divisas señaladas por el artículo 75 de la Resolución Externa 8 de 2000 (hoy artículo 84 de la Resolución Externa 1 de 2018) de la Junta Directiva del Banco de la República se impondrá una multa (...)

Lo mismo sucede con el numeral 23, en este caso, “en las demás obligaciones señaladas en la Resolución” 061 de 2017, la cual dispone todos los requisitos y obligaciones para acceder al registro como profesionales del cambio.

Por su parte, el numeral 33 del artículo 3° establece la sanción residual para las demás infracciones no contempladas en los numerales 1 a 32 del Decreto Ley *ibídem*.

En relación con el grado de precisión que debe contener la norma para establecer las sanciones, se evidencia que los numerales 22 y 23 que contienen estas sanciones residuales son determinables en forma razonable, y con ello es posible concretar su alcance en virtud de la remisión normativa y los criterios técnicos aplicables a dicha actividad. De este modo se cumpliría con esos mínimos exigidos por la Corte Constitucional en las Sentencias C-921 de 2001 y C-475 de 2014, para prever con suficiente precisión el alcance de los comportamientos prohibidos imputables a estos numerales.

Sin embargo, en relación con el numeral 33, éste es aplicable a todas las obligaciones establecidas en el régimen cambiario a efectos de la competencia de la DIAN. No obstante, no existe una remisión normativa o los criterios técnicos suficientemente precisos para

determinar las conductas infractoras, teniendo en cuenta esos criterios mínimos exigidos para flexibilizar el principio sin resultar violatorio al principio de legalidad.

En todo caso, recaerá en el ente rector la fundamentación clara y concreta de la conducta sancionable, los efectos de dicha conducta en el ordenamiento jurídico cambiario, los criterios técnicos, lógicos, empíricos o de otra índole que permita comprobar el incumplimiento a esta sanción, que en ningún caso puede tratarse de una conducta objeto de tipificación en los numerales 1 a 32 del Decreto Ley 2245 de 2011.

4.2 Principio de reserva legal

Ciertas materias, como ocurre en el régimen sancionatorio cambiario, deben ser reguladas directamente por el legislador mediante la expedición de las leyes, atendiendo a la flexibilización del principio a través del Gobierno Nacional en el marco de sus facultades extraordinarias.

En el caso concreto, se trata de un Decreto Ley, atendiendo a la especialidad de la materia y al ejercicio de la potestad del gobierno nacional. Además, por las mismas razones son completamente aceptables las leyes en blanco que se presentan en la regulación sancionatoria cambiaria a partir de la remisión normativa a otras disposiciones con la función de complementarlas, bien sea a través de una habilitación expresa a otra disposición, como sucede con los numerales 22 y 23 antes citados, en relación con el artículo 84 de la Resolución Externa 1 de 2018 y la Resolución 061 de 2017; numeral 28 el cual regula el ingreso y salida de efectivo o TRD por sumas superiores a USD 10.000, donde necesariamente debe remitirse a la Resolución 063 de 2016, numerales 30 y 31, relacionados con la presentación de la información exógena cambiaria, para ello la remisión a la Resolución 0197 de 2006.

Sin embargo, existe remisión que no cuenta de forma expresa con la norma, a pesar de que tácitamente para su aplicación debe conocerse la disposición, donde necesariamente el investigado debe acceder a ella para comprender el alcance las conductas infractoras. Por ejemplo, en lo relacionado con el numeral 2º del Decreto Ley 2245 de 2011, el cual

establece la sanción “por pagar o recibir pagos a través del mercado no cambiario por concepto de operaciones obligatoriamente canalizables a través del mercado cambiario”. Dicha norma, aunque expresamente no señala una remisión normativa, es necesario conocer el alcance de normas relacionadas con la Resolución Externa 1 de 2018 al igual que los capítulos de la DCIN-83 de 2018.

En materia de presunción cambiaria, para lo cual es necesario acudir al artículo 6° de la Ley 383 de 1997 modificado por el artículo 72 de la Ley 488 de 1998, con el fin de comprender el alcance y aplicación de las sanciones aplicables a cada caso en concreto, de esta forma no cumple una función complementaria sino creadora de las obligaciones relacionadas con esta conducta.

Lo mismo sucede con el numeral 3° del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011, el cual regula la sanción por “Por extinguir las obligaciones sujetas a obligatoria canalización por medios diferentes a los autorizados”, en cuyo caso es necesario remitirse al artículo 1.156 del Código Civil para comprender cuáles son los medios autorizados de extinción de las obligaciones, y de esta forma limitarlos con el Régimen Cambiario para no violar los derechos fundamentales del investigado.

Lo descrito también ocurre con las excepciones previstas por el BR para extinguir la obligación de pago del endeudamiento externo a través de la condonación de la deuda, bajo los lineamientos establecidos en el Concepto JDS-03817, el cual remite a los requisitos establecidos en el Código CIVIL en los artículos 1.711, 1.712 y 1.458.

4.3 Principio de tipicidad

En cuando al principio de tipicidad y el grado de certeza que deben proferir las sanciones, es necesario retomar el alcance de las disposiciones residuales establecidas en el Decreto Ley 2245 de 2011 y la responsabilidad que exige el principio de acreditar con suficiente grado de certeza las conductas objeto de infracción, con la finalidad de salvaguardar la seguridad jurídica del investigado. Esto, atendiendo lo señalado por la jurisprudencia constitucional, la cual en numerosas oportunidades repite fórmulas completamente

acertadas para la aplicación de este principio, las cuales son “escasamente concordantes con su práctica”.

Adicionalmente, a partir del análisis de cada una de las sanciones, en relación con este principio se puede concluir que en el régimen sancionatorio cambiario el grado de certeza es muy difuso en relación con todas las posibles conductas infractoras. En realidad, es posible afirmar que no todas las conductas infractoras gozan de la aplicación del principio de tipicidad. Algunos de los casos se exponen a continuación.

La primera situación se evidencia en el numeral 1° y el numeral 32 del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011:

Tabla 4. Conductas infractoras en las que no siempre se aplica el principio de tipicidad

	Numeral 1°	Numeral 32
Hecho constitutivo de infracción	“(…) no exhibir junto con sus soportes cuando la DIAN los exija” la declaración de cambio.	(…) “no presentar (…) en desarrollo de visitas administrativas de registro e inspección, o por presentar o enviar la información o los documentos con errores o en forma incompleta”.
Multa impuesta	25 UVT por cada declaración	(200) UVT por cada requerimiento o solicitud no atendido o atendido con errores o en forma incompleta.
Límite	Sin que el total exceda del equivalente a mil (1.000) UVT por investigación cambiaria.	N/A

Fuente: Creación propia

Del análisis comparativo de estas dos sanciones se evidencia que no hay un grado de certeza a la aplicación de dicha sanción. Esto se explica porque cualquiera de las dos conductas son sancionables en el caso, verbigracia, de una visita de control, donde se hace solicitud de la declaración de cambio junto con sus documentos soportes, y el visitado se rehúsa a exhibir y no presenta los documentos; ante esto el funcionario puede aplicar cualquiera de estas dos sanciones, siendo más gravosa la multa impuesta por numeral 32, sin que exista un límite para su imputación.

Si bien en la práctica, se aplica el numeral 32 teniendo en cuenta la especialidad de la sanción, esta incertidumbre no cumple con el principio de tipicidad en cuanto al rango de precisión y certeza en la aplicación de una u otra norma para el sancionado.

Ahora bien, uno de los debates ya resueltos por la Corte Constitucional en sentencia C -597 de 1996 y C-160 de 1998, en lo relativo al grado de certeza de la sanción por suministrar a la Administración información con errores o no correspondiente a la solicitada, dispuesta en el artículo 651 del Estatuto Tributario, y en el artículo 3°, numeral 32, del Decreto Ley 2245 de 2011, donde dicho tribunal determinó que: “son tantos y tan variados los datos, sumas, conceptos que deben ser entregados a la Administración, que el legislador válidamente, y sin desconocer derecho alguno, podría establecer que el error cometido en la información suministrada sería sancionable”, con lo cual, en este caso en concreto, no puede tratarse de una falta de certeza en la tipificación.

Sumado a esto, de igual forma el numeral 19 establece la sanción “por no conservar o exhibir dicha declaración”. En este caso, refiriéndose a declaración de compra y venta de divisas es establecida la misma multa aplicada en el numeral 1° del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011, la cual, si bien por su especialidad se aplica para el ejercicio de la actividad de compra y venta de divisas, se refiere a un mismo hecho generador de la infracción, dispuesto en los numerales 1°, 19 y 32, existiendo una irreversible aplicación de las sanciones las cuales pueden reducirse a una sola para su efectivo cumplimiento y aplicación del principio de tipicidad. De esta forma, en realidad no hay elemento objetivo que caracterice la operación y sustente la razón por la cual se traten como infracciones diferentes cuando se trata de un mismo bien jurídico protegido (declaración de cambio), un mismo hecho generador (por no conservar o no exhibir), y una misma sanción (numerales 1° y 32). Entonces, es completamente innecesaria la creación de otra sanción para una misma conducta a partir de la determinación del sujeto pasivo.

De igual forma, el numeral 2° del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011 establece la sanción por: “pagar o recibir pagos a través del mercado no cambiario por concepto de operaciones obligatoriamente canalizables a través del mercado cambiario”, donde históricamente la DIAN ha acudido a esta sanción para imputar cargos por presunción cambiaria. En análisis, se encuentra que no existe grado de certeza que logre tipificar las conductas objeto de sanción, ya que no existe una remisión expresa de la norma, e incluso se encuentra regulada en el párrafo 7° del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011, el

cual desarrolla la presunción cambiaria pero no establece las sanciones aplicables a cada una de las conductas infractoras. Valga citar:

Parágrafo 7. Conforme con el artículo 6° de la Ley 383 de 1997, se presume que existe violación al Régimen Cambiario cuando se introduzca mercancía al territorio nacional por lugar no habilitado, o sin declararla ante la autoridad aduanera, o cuando el valor declarado de las mercancías sea inferior al valor aduanero de las mismas. La sanción se impondrá al obligado a canalizar las respectivas divisas al exterior y será la que corresponda a la infracción cambiaria cometida en cada caso.

Esto se agrava si se tiene en cuenta que son tres los eventos donde se consolida la presunción cambiaria, la cual, por una parte las sanciones aplicables son diferente, a pesar de que las multas impuestas son las mismas; y además, a través de dos oficio emitidos por la Subdirección de Gestión de Control Cambiario se brindó claridad sobre la aplicación de cada una de las sanciones en este tipo de infracción, oficio 100211232-0405 del 17 de abril de 2017 y oficio 100211232-0687 del 12 de julio de 2017 así:

Tabla 5. Eventos de presunción cambiaria con igual sanción y multa diferente

	Numeral 2°	Numeral 5°
Hecho constitutivo de infracción	“Por pagar o recibir pagos a través del mercado no cambiario por concepto de operaciones obligatoriamente canalizables”.	“Por no canalizar a través del mercado cambiario el valor real de la operación efectivamente realizada”.
Multa impuesta	100% del monto dejado de canalizar.	100% de la diferencia entre el valor canalizado y el valor real.
Límite	N/A	N/A
Presunción cambiaria	“(i) cuando se introduzca mercancía al territorio nacional por lugar no habilitado, (ii) cuando se introduzca mercancía al territorio nacional sin declararla ante las autoridades aduaneras”.	“(iii) cuando el valor declarado de las mercancías sea inferior al valor de las mismas en aduanas”.

Fuente: creación propia

Con lo expuesto, es evidente la falta de aplicación del principio de tipicidad e incluso de legalidad al señalar las sanciones aplicables a través de un oficio el cual carece por completo de rango de ley, con lo cual, se requiere una disposición expresa de la sanción aplicada a los eventos de presunción cambiaria, la cual brinde el grado de certeza y el alcance de la normatividad que regula estos eventos.

Por otra parte, en relación con la aplicación de las sanciones dispuestas en los numerales 8° y 9°, es posible concluir la transgresión de este principio al crear normas dirigidas a la

misma conducta infractora, con la misma multa impuesta, en sanciones diferentes, en los siguientes términos:

Tabla 6. Transgresión del principio de tipicidad a la misma conducta, con la misma multa y sanciones distintas

	Numeral 8°	Numeral 9°
Hecho constitutivo de infracción	“Por canalizar a través del mercado cambiario un <u>valor superior</u> al consignado en los documentos de aduana o los que hagan sus veces”.	“Por canalizar a través del mercado cambiario el valor consignado en los documentos de aduana o los que hagan sus veces, cuando este valor <u>sea superior</u> al valor real de la operación”.
Multa impuesta	“100% de la diferencia entre el valor canalizado y el consignado en los documentos de aduana o los que hagan sus veces”.	“100% de la diferencia entre el valor canalizado y el valor real de la operación establecido por la DIAN”.

Fuente: creación propia

De esta forma, la norma busca sancionar, por una parte, la canalización de un valor superior al valor real de la operación, y por otra, la consignación de un valor superior en los documentos de aduanas. No obstante, en ambos casos se trata de un valor superior al real de la operación y para reiterar este análisis la multa equivale al mismo valor, 100% de la diferencia entre el valor real de la operación y el canalizado o consignado.

Si bien, se parte de supuestos fácticos diferentes -valor canalizado y valor consignado- la naturaleza de la sanción es la misma y busca los mismos efectos: reprender las conductas omisivas que impiden conocer el valor real de la operación, con lo cual, si el tipo y fin de la infracciones administrativas cambiarias son correctivas para los sujetos que vayan en contra de los bienes jurídicos protegidos, mal haría el ejecutivo en crear sanciones que desconocen estos fines estableciendo dos infracciones con miras a abarcar el mayor número de conductas, desconociendo que se trata de un mismo bien jurídico y la creación de dos o más sanciones que no permiten certeza razonable en la aplicación de una u otra sanción, lo cual genera incertidumbre para el investigado y en caso de ser sancionado por dos veces por el mismo hecho la trasgresión del principio non bis in ídem

Por otra parte, si se trata de evidenciar la finalidad del ejecutivo al establecer esta norma a la hora de dividir la sanción en dos tipos sancionatorios diferentes, por una parte (numeral 8°) encontramos la canalización de un valor superior con la posibilidad de que existan causas justificadas que logren demostrar las razones por lo cual sucedió de esta manera; y por otra parte (numeral 9°) se trata de operaciones que tratan de ocultar la sobrefacturación en la incurre el importador o el exportador, aunque de ser así la gradualidad de la multa debiera ser mucho más alta en el marco de la razonabilidad y proporcionalidad de las sanciones.

En lo relacionado con el numeral 13 del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011, el cual establece la extemporaneidad de la relación “de las operaciones efectuadas a través de una cuenta de compensación o de una cuenta de compensación especial teniendo la obligación de hacerlo”, se evidencia, una sanción que en sus inicios violó principios propios del sistema sancionatorio como lo es el principio de tipicidad de las sanciones. Esto se explica en que en esta disparidad de criterios fueron expedidos un número significativo de pliego de cargos a usuarios que se sujetaron al término de presentación del formulario No. 10 a partir de la asignación del Código por parte del BR, que a todas luces para el órgano de control y vigilancia resultaba violatorio de la obligación de presentar dentro del término establecido la información sobre los movimientos de la cuenta de compensación. Si bien con posterioridad esta situación fue aclarada por la entidad competente, al fijar que la información debía darse a partir de la asignación del código, no deja de vulnerar derechos fundamentales de los usuarios que fueron objeto de sanción aun sin tener el código de la cuenta de compensación para efectuar la transmisión de la información de los movimientos de la cuenta.

Ahora bien, en relación con el numeral 16 y numeral 17 del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011 se evidencia:

Tabla 7. Ejemplo de violación al principio de tipicidad

	Numeral 8°	Numeral 9°
Hecho constitutivo de infracción	“Cuando (...) no se cumplan las obligaciones de solicitar la autorización previa al Banco de la República; o de	“Cuando se cumplan en forma extemporánea las obligaciones de registrar, reportar, transmitir o informar

	Numeral 8°	Numeral 9°
	registrar, reportar, transmitir o informar, directamente ante el Banco de la República o ante o a través de los intermediarios del mercado cambiario, la información o las operaciones”.	directamente ante el Banco de la República o ante o a través de los intermediarios del mercado cambiario, la información o las operaciones”.
Multa impuesta	“Por cada incumplimiento una multa equivalente a 200 UVT”.	“25 UVT por cada mes o fracción de mes de retardo”.
Límite	N/A	“Sin exceder del equivalente 100 UVT”.

Fuente: creación propia

La sanción por extemporaneidad en relación con la cuenta de compensación es un poco más gravosa que la multa por registrar, reportar, informar o transmitir al BR fuera de los plazos legales. Sin embargo, si se compara el registro de la cuenta de compensación ante el BR con la transmisión de la información de los movimientos de la cuenta, necesariamente se concluye que: sin un debido registro de la cuenta, todos los movimientos o reportes que el titular de la cuenta están provistos de ilegalidad. De esta forma, la multa imponible por estas conductas infractoras carecen de un análisis de daño al bien jurídico tutelado - en este caso, el orden público económico-, porque si bien no reportar la información de movimientos impide hacer seguimiento a los canales cambiarios y a la balanza de pagos, no contar con el registro como procedimiento previo a la canalización de la operaciones de la cuenta de compensación significaría la violación al cumplimiento de la obligación principal de canalización de las operaciones a través de los IMC o, en este caso, a través de una cuenta de compensación debidamente acreditada por el BR.

Por otra parte, el numeral 19 dispone: “Por no exigir la declaración de cambio por la compra y venta de manera profesional de divisas en efectivo y cheques de viajero en los términos señalados por el régimen cambiario, o por no conservar o exhibir dicha declaración”. Al respecto resulta preciso señalar que, si bien la norma no establece el sujeto pasivo a quien recae dicha sanción, la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales la aplica tanto para los profesionales de compra y venta de divisas como para sus clientes. De este modo, para conocer la conducta infractora el responsable debe conocer el alcance de la misma, existiendo incertidumbre en la aplicación del principio de tipicidad. Lo correcto en todo caso sería aplicar el numeral 1° del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011 para los clientes que incumplan con esta obligación, y el numeral 19 a los

profesionales que incumplan con su obligación, atendiendo a la especialidad de las sanciones.

En relación con la presentación extemporánea de la información, encontramos:

Tabla 8. Principio de tipicidad, ejemplo 4

	Numeral 31	Numeral 17	Numeral 13
Hecho constitutivo de infracción	“31. Por la presentación o envío en forma extemporánea de la información exógena cambiaria de acuerdo con los términos y condiciones señalados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales mediante la Resolución 09147 de 2006”.	“17. Cuando fuera de los casos previstos en los numerales anteriores se cumplan en forma extemporánea las obligaciones de registrar, reportar, transmitir o informar directamente ante el Banco de la República o ante o a través de los intermediarios del mercado cambiario, la información o las operaciones para las cuales el régimen cambiario lo exija”.	“13. Por presentar o transmitir al Banco de la República en forma extemporánea la relación de las operaciones efectuadas a través de una cuenta de compensación”.
Multa impuesta	“Multa equivalente a veinticinco (25) Unidades de Valor Tributario (UVT) por mes o fracción de mes de retardo”.	“Multa equivalente a veinticinco (25) Unidades de Valor Tributario (UVT) por cada mes o fracción de mes de retardo”.	“La multa será de veinticinco (25) Unidades de Valor Tributario (UVT) por cada mes o fracción de mes de retardo”.
Límite	Sin exceder del equivalente a doscientos (200) Unidades de Valor Tributario (UVT) por cada período incumplido.	Sin exceder del equivalente a cien (100) Unidades de Valor Tributario (UVT), por cada obligación cumplida por fuera del término legal.	Sin exceder del equivalente a ciento cincuenta (150) Unidades de Valor Tributario (UVT).

Fuente: Elaboración propia.

A partir de la comparación de estos artículos encontramos que en los tres eventos donde se presenta la extemporaneidad de la presentación o transmisión de la información, la multa impuesta equivale a veinticinco (25) UVT por mes o fracción de mes cumplido en forma extemporánea, y en lo relacionado con el límite la más gravosa de acuerdo con la multa impuesta es la establecida en el numeral 31 del Decreto Ley 2245 de 2011, relacionado con la presentación de la información exógena de la DIAN. Sin embargo, si se tiene en cuenta el bien jurídico tutelado para definir la razón de esta sanción más onerosa, es posible concluir que el hecho constitutivo de infracción es el mismo, es decir: la no presentación o transmisión, en el primer evento, de la información exógena cambiaria a la DIAN, el

segundo de ellos, la información exigida por el BR, y en el tercer evento, la información de registro o movimiento de cuenta de compensación. . Con esto, lo correcto sería la unificación de la sanción.

Sumado a esto, es completamente inequitativa la inexistencia de la sanción por extemporaneidad en la presentación de la declaración de ingreso y salida del país de dinero en efectivo o títulos representativos del mismo a la DIAN. En este caso, la afectación es a la entidad, no al orden público económico perseguido por el régimen de cambios internacionales. Reconózcase que si presenta la información (en este caso la declaración), pero lo hace en forma extemporánea, no habría razón para no contener esta sanción ya que puede resultar sumamente gravosa para el investigado al establecer el artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011 la sanción: “28. Por no presentar la declaración señalada por el régimen cambiario al ingresar o sacar del país dinero en efectivo o títulos representativos del mismo de acuerdo con las condiciones previstas en cada caso por las normas cambiarias y sus reglamentaciones”, con una multa del 30% del valor dejado de declarar en las operaciones de ingreso y del 40% en operaciones de egreso, violando directamente el principio de proporcionalidad como principio general del derecho. De acuerdo con Zornoza y Muñoz (2013), la aplicación de este principio se circunscribe principalmente a la materia represiva, “dado que constituye uno de los principios constitucionales de garantía penal, comunes a todo el ordenamiento sancionador” (p. 832), el cual opera como un límite a la actividad administrativa de determinación y graduación de las sanciones, lo cual evidentemente no ocurre en esta sanción.

4.4 Principio de culpabilidad

Por otra parte, en relación con la culpabilidad acogida en la Carta Política en los artículos 1° y 29, se encuentra proscrita toda forma de responsabilidad objetiva en materia sancionadora, en el entendido que no hay delito sin culpa. Sin embargo, la Corte Constitucional, y en general el Ordenamiento Jurídico Colombiano, ha aceptado de manera excepcional la responsabilidad objetiva en materia cambiaria. Esto ha sido desarrollado por el legislador en lo relacionado con el procedimiento y sanciones cambiarias aplicables

desde el Decreto 1746 de 1991, régimen sancionatorio cambiario aplicado por la antigua Superintendencia de Control de Cambios, y actualmente por la Superintendencia de Sociedades²⁶, y reiterado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales en el Decreto Ley 2245 de 2011, el cual, en su artículo 32, señala que todos los casos resultantes de violación a este régimen son de responsabilidad objetiva.

Ahora bien, en este contexto, la legalidad de este tipo de responsabilidad en materia cambiaria ha sido analizada por la Corte Constitucional en el entendido que el régimen sancionatorio administrativo tiene en consideración el elemento de culpabilidad en sus investigaciones, siguiendo los parámetros aplicados en el derecho penal.

Sin embargo, lo anterior no significa que en materia cambiaria se aplique todas las reglas comunes a la responsabilidad por actos delictivos, teniendo en cuenta el primer acápite desarrollado en esta investigación donde se concluyó que la tradicional teoría de la culpabilidad del Derecho Penal resulta extraña al Derecho Administrativo Sancionatorio al tratarse de un derecho penal criminal que se aparta al régimen sancionatorio, con la posibilidad de reconocer sus principios fundantes con aplicación matizada y sin reconocimiento absoluto de sus principios rectores.

Así las cosas, la responsabilidad objetiva nace a partir de las finalidades perseguidas por el régimen cambiario, esto es, proteger el orden público económico del Estado, al ser considerado como una manifestación del Derecho Administrativo con funciones de policía

²⁶ ARTICULO 21. La responsabilidad resultante de la violación al Régimen de Cambios es objetiva.

La responsabilidad por infracción cambiaria en que incurran las personas jurídicas, corresponde también a los representantes legales, socios, administradores, y en general, a las personas naturales con poder decisorio para haberlas obligado o cuya concurrencia haya sido necesaria estatutariamente para ejecutar los actos o los hechos constitutivos de tales infracciones, siempre y cuando estas personas hayan actuado en contravención a los límites fijados estatutariamente y hayan participado en la decisión. En todo caso durante la actuación administrativa se deberá demostrar la participación activa de las personas naturales con poder decisorio en la adopción de la determinación.

En el evento en que una vez surtido el traslado del acto de formulación de cargos a una persona jurídica, y antes de que se tome la decisión de fondo en la respectiva investigación, se decretare su disolución y liquidación por decisión de los asociados, aquellos socios que hubieren votado afirmativamente tal disolución y liquidación, serán solidariamente responsables en el caso en que se impusiere una sanción.

económica, con lo cual, se exceptúa la verificación de la culpabilidad en la actuación. Al respecto la Corte Constitucional en Sentencia C- 595 de 2002 se pronunció así:

El Estado impone deberes a quienes ejecuten actos, contratos y operaciones en el mercado cambiario, cuyo control, para que sea oportuno y eficaz, demanda total objetividad por parte de la administración, lo cual no se lograría si la efectividad del régimen sancionatorio en esta materia dependiera de la demostración de factores subjetivos como el dolo y la culpa.

Así, se diferencia de la imputación objetiva donde se parte del análisis de hechos objetivos constitutivos de infracción -es decir, eventos consagrados por la ley- en que el análisis de la situación que amerita sanción se estudia a partir de hechos objetivos, lo cual está relacionado con aquellas sanciones cambiarias de tipo formal, como no presentar la declaración de cambio o no reportar la información requerida a la UIAF en los términos y condiciones por ellos señalados.

Por lo anterior, para que esta teoría no transgreda los principios constitucionales fundamentales, como es el debido proceso, el procedimiento administrativo cambiario debe garantizar todos los derechos al investigado a partir de los hechos constitutivos de infracción cambiaria, las normas aplicadas, el debido proceso, análisis de pruebas y todos los actos necesarios para el cumplimiento de este fin.

De esta forma, a través de la Sentencia C- 616 de 2002, fueron desarrollados los criterios para la imputación de este tipo de responsabilidad:

(i) Que carezcan de la naturaleza de sanciones que la doctrina llama 'rescisorias', es decir, de sanciones que comprometen de manera específica el ejercicio de derechos y afectan de manera directa o indirecta a terceros; (ii) que tengan un carácter meramente monetario; y (iii) que sean de menor entidad en términos absolutos (tal como sucede en el caso de las sanciones de tránsito) o en términos relativos (tal como sucede en el régimen cambiario donde la sanción corresponde a un porcentaje del monto de la infracción o en el caso del decomiso en el que la afectación se limita exclusivamente a la propiedad sobre el bien cuya permanencia en el territorio es contraria a las normas aduaneras).

Al respecto, después del análisis integral del régimen sancionatorio, se concluye que efectivamente ninguno de los numerales dispuestos en el artículo 3° tienen fines resarcitorios; por el contrario, se trata de sanciones correctivas, aplicadas con la finalidad

de modificar las conductas de los infractores y de esta forma evitar que vuelvan a incurrir y producir afectación en el orden público económico.

En segundo lugar, todas las sanciones tienen un carácter monetario el cual está pactado en Unidades de Valor Tributario, en un porcentaje de la operación que da lugar a la sanción, e incluso las tasas de cambio, con la finalidad de que las sanciones impuestas tengan una consecuencia real para aquellos que incurrieron en comportamientos sancionados por la normatividad. Ahora bien, la Corte Constitucional, en la Sentencia C-475 de 2004, determinó la exequibilidad de las sanciones y multas siempre que no alteren la certidumbre del alcance de la respuesta punitiva, en relación con el salario vigente aplicable y la tasa de cambio.

En tercer lugar, en relación con la entidad y relevancia de las sanciones, evidentemente contienen una menor afectación a derechos; por una parte, porque no va dirigida ni compromete derechos fundamentales, ni afectan de manera directa o indirecta a terceros. De esta forma, hay una imposibilidad de imponer sanciones que priven de la libertad, aunque no se podría desconocer como antecedente el Decreto Legislativo 2867 de 1966, en el cual fueron señaladas drásticas sanciones cambiarias en la historia de Colombia, donde incluso las normas restringían el derecho a la libertad de los operadores que incumplían el Régimen Cambiario.

Para la correcta aplicación del sistema sancionatorio cambiario, todo el procedimiento debe amparar los derechos de contradicción y defensa del interesado. De este modo, por todas las razones expuestas en el primer capítulo de esta investigación, no puede asimilarse el régimen sancionatorio administrativo cambiario con el derecho penal, siendo admitida la no pertenencia de los elementos subjetivos de la conducta tipificada previamente como sancionable, como son la intencionalidad, la culpabilidad e incluso la imputabilidad, al tratarse de bienes jurídicos protegidos completamente diferentes, al buscar protegerse los objetivos constitucionales contenidos en principios, fines y valores consagrados en la Carta, como son la justicia, el bienestar colectivo, el desarrollo y el orden económico, social y fiscal, tal como lo señaló la Sentencia C- 599 de 1992.

4.5 Principio *Non Bis In Ídem*

Por otra parte, frente al principio de *non bis in ídem*, es ineludible que a algunas de las sanciones dispuestas en el Régimen Sancionatorio Cambiario le sean aplicadas otras sanciones administrativas y sanciones penales, principalmente cuando se trata de la prevención del delito de lavado de activos, y las consecuencias que surgen cuando se producen decomisos administrativos, sin que por esta razón se trate de una violación a este principio, ya que los bienes jurídicos tutelados son distintos y cada ordenamiento jurídico debe ser compensado de acuerdo con la conducta sancionable.

Al respecto, de acuerdo con los convenios internacionales suscritos por Colombia en relación con la prevención y lucha contra lavado de activos, la actividad de compra y venta de divisas de forma profesional está ampliamente perfilada como una actividad peligrosa de acuerdo con el Grupo de Acción Financiera de Latinoamérica GAFILAT.

Así las cosas, en la Resolución 061 de 2017 se desarrolla el Sistema de Administración del Riesgo de Lavado de Activos, Financiación del Terrorismo y Financiación de la Proliferación de Armas de Destrucción Masiva para la actividad de los profesionales de cambio, en el cual se establecen los requisitos para ejercer la actividad de acuerdo con la matriz de riesgos y las obligaciones de reporte a la UIAF de todas las operaciones sospechosas que se produzcan en el ejercicio de la actividad. Con lo cual, el incumplimiento de la Resolución 061 de 2017 dará lugar a la imposición de la sanción del numeral 23 del artículo 3º del Decreto Ley 2245 de 2011.

A su turno, el Código Penal Colombiano establece en el artículo 323, modificado por la Ley 1453 de 2011, el delito de Lavado de Activos, así:

El que adquiera, resguarde, invierta, transporte, transforme, almacene, conserve, custodie o administre bienes que tengan su origen mediano o inmediato en actividades de tráfico de migrantes, trata de personas, extorsión, enriquecimiento ilícito, secuestro extorsivo, rebelión, tráfico de armas, tráfico de menores de edad, financiación del terrorismo y administración de recursos relacionados con actividades terroristas, tráfico de drogas tóxicas, estupefacientes o sustancias sicotrópicas, delitos contra el sistema financiero, delitos contra la administración pública, contrabando, contrabando de hidrocarburos o sus derivados, fraude aduanero o favorecimiento y facilitación

del contrabando, favorecimiento de contrabando de hidrocarburos o sus derivados, en cualquiera de sus formas, o vinculados con el producto de delitos ejecutados bajo concierto para delinquir, o les dé a los bienes provenientes de dichas actividades apariencia de legalidad o los legalice, oculte o encubra la verdadera naturaleza, origen, ubicación, destino, movimiento o derecho sobre tales bienes o realice cualquier otro acto para ocultar o encubrir su origen ilícito, incurrirá por esa sola conducta, en prisión de diez (10) a treinta (30) años y multa de mil (1.000) a cincuenta mil (50.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes.

De modo tal que la comisión de esta infracción puede surtirse en los dos ámbitos: por un parte por el Derecho Penal, al incurrir en el delito propiamente dicho, donde existen varias teorías a nivel internacional sobre el bien jurídico tutelado según DURRIEU 2008; por otra parte, proteger los sistemas económicos, proteger a la administración de justicia y proteger a la seguridad y estabilidad de los Estados, que incluso en el caso colombiano se trata de la protección de los tres bienes jurídicos.

El segundo de los ámbitos surge en las sanciones cambiarias, al evidenciarse la violación al orden público económico con el ingreso o salida del país de divisas o dinero en efectivo que no provienen del mercado cambiario, sino es producto del delito de lavado de activos, financiación del terrorismo y/o financiación de armas de destrucción masiva, lo cual afecta directamente la balanza de pagos internacionales al no encontrarse registrado el movimiento de las divisas de forma legal.

Lo mismo sucede con los decomisos administrativos, que se encuentra establecido en el párrafo 7º del artículo 3º del Decreto Ley 2245 de 2011, el cual establece la presunción cambiaria, como ya se hizo mención.

Al respecto, la Ley 383 de 1997 modificada por el artículo 72 de la Ley 488 de 1998 “por la cual se expiden normas tendientes a fortalecer la lucha contra la evasión y el contrabando”, en su artículo 6º señala que existen violación al régimen cambiario cuando se introducen mercancías por lugar no habilitado o sin declararla ante las autoridades aduaneras, lo cual surge a partir de la notificación del acto administrativo del decomiso. Y para los efectos, la sanción cambiaria se aplica sobre el monto del avalúo de la mercancía en el proceso de definición de situación jurídica.

De igual forma, el artículo *ibídem* establece que se presume la existencia de violación al régimen cambiario cuando el valor declarado de las mercancías sea inferior al valor de las mismas en aduanas.

Entonces, en primer término, la presunción surge a partir del procedimiento sancionatorio aduanero aplicado para el decomiso administrativos dispuestos en el Decreto 390 de 2016 y el Decreto 344 de 2018, donde el bien jurídico tutelado es el cumplimiento de las obligaciones aduaneras en el marco de la protección de la economía nacional, dichas mercancías son introducidas por lugar no habilitado, o sin declararlas, o por un valor diferente al señalado en los documentos de aduana, se presume que dichas mercancías tampoco fueron objeto de canalización, con lo cual incumplirían el régimen cambiario, y en este sentido el bien jurídico tutelado es la violación al orden público económico.

Por otra parte, el Código Penal, en su artículo 319 modificado por el artículo 4° de la Ley 1762 de 2015, establece lo siguiente:

El que introduzca o extraiga mercancías en cuantía superior a cincuenta (50) salarios mínimos legales mensuales, al o desde el territorio colombiano por lugares no habilitados de acuerdo con la normativa aduanera vigente, incurrirá en prisión de cuatro (4) a ocho (8) años y multa del doscientos (200%) al trescientos (300%) por ciento del valor aduanero de los bienes objeto del delito.

El que oculte, disimule o sustraiga de la intervención y control aduanero mercancías en cuantía superior a cincuenta (50) salarios mínimos legales mensuales, o las ingrese a zona primaria definida en la normativa aduanera vigente sin el cumplimiento de las formalidades exigidas en la regulación aduanera, incurrirá en la misma pena de prisión y multa descrita en el inciso anterior.

De esta forma, los bienes jurídicos tutelados en el Derecho Penal relacionado con los decomisos administrativos son los mismos protegidos por el delito de lavado de activos, esto es: proteger los sistemas económicos, proteger a la administración de justicia, y proteger a la seguridad y estabilidad de los Estados. Sin embargo, las sanciones penales tienen fines correctivos con tintes resocializadores. De ahí la aceptación de la aplicación de diferentes sistemas sancionadores a partir de la diferencia de los bienes jurídicos protegidos y los procedimientos especiales que tiene cada sistema.

4.6 Principio de temporalidad de la acción

En lo que respecta a este principio, es claro que los administrados no pueden quedar sujetos de manera ilimitada en el tiempo a la puesta en marcha de la administración de sus instrumentos sancionatorios.

Así las cosas, en lo relacionado con el Régimen Sancionatorio Cambiario, el artículo 5° del Decreto Ley 2245 de 2011 establece que la imposición de sanciones cambiarias requiere la formulación previa del acto de formulación, con lo cual, el mismo debe notificarse dentro de los cinco (5) años siguientes a la fecha en que ocurrieron los hechos constitutivos, salvo en los casos de infracción continuada, donde surten varias acciones y omisiones que violen una misma norma cambiaria, así estas se ejecuten en montos diferentes.

En estos casos, el término de prescripción se debe contar a partir de la ocurrencia del último hecho constitutivo de la infracción. Con esta lectura, se podría decir, verbigracias que, el incumplimiento del reporte de la información exógena cambiaría en las fechas previstas en la ley, sanción establecida en el numeral 31 del Decreto Ley 2245 de 2011, que dará lugar a que la Administración pueda sancionar por todos los reportes de extemporaneidad ya que los 5 años contarán a partir de la última infracción.

Sin embargo, el régimen cambiario, establece que “no se considerará como infracción continuada el incumplimiento de plazos o términos legales señalados por las normas constitutivas del régimen cambiario” (Decreto 2245 de 2011; art. 5), con lo cual no podría aplicarse dicho principio en este sentido.

Pero si se incumple con la obligación de canalizar el valor real de las operaciones de obligatoria canalización, de acuerdo con la sanción establecida en el artículo 3° numeral 5° del Decreto Ley 2245 de 2011, y dicha infracción se hace de forma continuada, la Administración de Impuesto y Aduanas podrá ejercer sus acciones de control y vigilancia, y el término de prescripción se contará a partir de la ocurrencia del último hecho constitutivo de infracción.

De igual forma, el Decreto Ley 2245 de 2011 señala que dentro de los dos años siguientes al vencimiento del término de respuesta del acto de formulación de cargos deberá expedirse y notificarse la resolución sancionatoria o de terminación de la investigación.

Todo lo anterior, con la finalidad de garantizar el principio de temporalidad de la acción en el Régimen Sancionatorio Cambiario.

4.7 Principio de Favorabilidad

Ahora bien, ¿qué ocurre con este principio en relación con la aplicación de las sanciones más favorables?

Para desarrollar el principio de favorabilidad en materia cambiaria es necesario acudir a la Constitución Nacional, que en su artículo 29 establece el derecho al debido proceso, el cual señala: “nadie podrá ser juzgado y sancionado sino conforme a leyes preexistentes al acto que se le imputa”. Este derecho está relacionado directamente con el *principio de legalidad* tratándose bien sea de infracción administrativa o penal.

Seguidamente el artículo desarrolla quién sería el juez o tribunal competente, siendo en materia cambiaria la DIAN, Superintendencia de Sociedades y Superintendencia Financiera respectivamente, “con observancia de la plenitud de las formas propias de cada juicio” (CP, art. 29) y con la finalidad de brindar protección y garantía al derecho de defensa y contradicción del investigado.

En su inciso 3° el artículo ibídem dispone que: “en materia penal la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior, se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable” (CP, art. 29); denominado así el principio de favorabilidad.

Si bien la norma señala expresamente que se trata de favorabilidad en materia penal, la Sentencia 010 de 2003 de la Corte Constitucional manifiesta que si bien existe diferencias claras en el derecho penal y en el derecho administrativo sancionador, y sus principios se matizan y se aplican de forma restrictiva en el marco sancionatorio cambiario, al

investigado no puede apartársele de las garantías constitucionales de la libertad y el derecho a la defensa. Sumado a esto, señala la Corte:

(...) como son la preexistencia normativa de la conducta, del procedimiento y de la sanción, las formas propias de cada juicio, la controversia probatoria, la favorabilidad (según el cual la ley posterior se aplica de preferencia a la ley anterior cuando es favorable al inculpado) y el NON BIS IN IDEM en su genuino sentido, que proscriben la doble sanción de la misma naturaleza ante un mismo hecho.

Sin embargo, dadas las profundas diferencias entre el derecho administrativo sancionador cambiario y el derecho penal, como se hizo mención, no es posible hacer extensivas -de plano y de forma absoluta- todas las orientaciones y principios de una rama del derecho a otra, con lo cual, el principio de favorabilidad del derecho penal se aplica en materia cambiaria con arreglo a ciertos lineamientos o matices como sucede con los otros principios ya abordados.

Así las cosas, en la Sentencia C-922 de 2001 la Corte Constitucional señaló el siguiente parámetro de aplicación del principio de favorabilidad:

Cuando las normas sancionatorias cambiarias posteriores son más favorables al sancionado que las anteriores, es admisible e imperativa la aplicación retroactiva de las nuevas normas (las más favorables) con base en lo señalado por el inciso tercero del art. 29 de la Constitución Política.

Una de las situaciones de mayor relevancia en materia de favorabilidad cambiaria se dio con la transición del Decreto Ley 1092 de 1996 al Decreto 1074 de 1999 (modificado por el Decreto Ley 2245 de 2011), Régimen Procedimental y Sancionatorio Cambiario, en el siguiente sentido: el Decreto 1074 de 1999 estableció un trato más favorable para los infractores del régimen cambiario, modificando el artículo 3° contentivo de las sanciones aplicables a quien infrinja el régimen cambiario. Así, el régimen transitorio para su aplicación dispuso que:

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.

Con lo cual, a aquella comisión de infracciones cambiarias que se hayan realizado con anterioridad a la vigencia del Decreto 1074 de 1999, sin que se haya proferido acto de formulación de cargos por la DIAN, se le aplicarían las sanciones establecidas en el Decreto 1074 de 1999, dejando a un lado lo establecido en la Constitución Política, específicamente con el derecho al debido proceso, el cual establece que: “nadie podrá ser juzgado y sancionado sino conforme a leyes preexistentes al acto que se le imputa” (CP, art. 29) y aplicando estrictamente el principio de favorabilidad en normas transitorias. Por lo anterior fue demandado el artículo 2° del Decreto 1074 de 1999, siendo declarado constitucional.

En este mismo sentido, el demandante de dicha disposición adujo que el tránsito de legislación no se refiere a las normas procedimentales cambiarias, sino a las sustanciales que definen las sanciones aplicables a las infracciones de esa naturaleza. En este análisis la Corte Constitucional señaló la importancia de esta diferencia resaltando que: “si se tratara del tránsito de leyes sustanciales que fijan un régimen sancionatorio, sería la aplicación de la nueva ley a infracciones administrativas cometidas con anterioridad a su vigencia, inconstitucional” (Sentencia C-922/01, MP. Marco Gerardo Monroy Cabra), atendido al artículo 29 de la Constitución Política.

Lo anterior sirvió de fundamento jurisprudencial para que a través del memorando 0831 de 2009 la DIAN expresamente señalara que debe aplicarse la favorabilidad en materia sancionatoria en el entendido que la norma sea benigna o más favorable al investigado.

Por otra parte, la posición que asume el Consejo de Estado en relación con la aplicación del principio de favorabilidad en materia cambiaria, desde 1996 a través de la sentencia con número de expediente 7855, señalaba:

Frente a la pretendida ilegalidad de los actos acusados por no aplicación de la ley posterior, es del caso recordar que en virtud de expresa disposición contenida en el artículo 29 de la Carta, sólo en materia penal procede la aplicación de la ley posterior al hecho imputado.

Dicha posición que fue reiterada en la Sentencia con expediente 6434 del 7 de diciembre de 2000.

Posteriormente en la sentencia con radicado 6262 del 16 de agosto de 2001, el Consejo de Estado señaló que: “las infracciones cambiarias no tienen la naturaleza de infracciones penales, razón por la cual no le es aplicable el principio de favorabilidad”; idea que también se plasmó en el año **2003** en la sentencia de radicado 1998 00154 01 (7092).

En dichas sentencias el Consejo de Estado se pronunció sobre la nulidad de los actos que imponían sanción cambiaria en virtud de la posesión ilegal de divisas y títulos representativos de éstas, lo cual fue derogado por la Ley 9 de 1991, la cual no sancionó la conducta investigada que dio lugar a los actos acusados (la tenencia, posesión y negociación de divisas sería libre) a pesar de que a la fecha del acto constitutivo de infracción cambiaria no se había proferido acto de formulación.

Ahora bien, para el año **2009**, el Consejo de Estado, a partir del análisis constitucional que hizo la Corte Constitucional, empezó a decidir la nulidad de los actos administrativos proferidos por la DIAN en los cuales fue aplicado el Decreto 1074 de 1999²⁷ (Sentencia 25000-23-24-000-2001-01252-01 de octubre de 2009 Sección I), teniendo en cuenta que la comisión de la infracción se dio en vigencia del Decreto Ley 1092 de 1996, sin que se hubiera proferido pliego de cargos anterior. Entonces, se daría lugar al Decreto 1074 de 1999, acreditando la aplicación favorable en materia sancionatoria, de acuerdo con los lineamientos constitucionales que puedan aplicarse de forma excepcional. Esto suponía un cambio en la postura adoptada por el Consejo de Estado. De esta forma, en materia

²⁷ Sentencia 25000-23-24-000-2001-01252-01 de octubre de 2009 Sección I. DCIN-83 de 2004. 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 (Derogada DCIN-83 de 2007). 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). De todas formas, la sanción posterior mucho más favorable que la anterior.

sancionatoria frente a norma más favorable, al parecer el Consejo de Estado mantuvo la posición asumida por la Corte Constitucional, lo que no ocurre en materia sustancial.

Ahora bien, a pesar del pronunciamiento del 2009, en Sentencia de 10 de octubre de **2012** (Expediente No. 1997-10054-01., M.P. Dra. María Elizabeth García González) se modificó la posición anterior de la Sala en materia cambiaria, en lo relacionado con la inaplicación de la favorabilidad, donde la actora insistía en la aplicación del principio de favorabilidad en cuanto al término de caducidad de dos años el cual le resultaba más favorable que el dispuesto en el Decreto 1074 de 1999. El Consejo de Estado continúa aduciendo que en materia cambiaria no hay lugar a la aplicación del principio de favorabilidad; ello sin diferenciar si se trata de la materia procedimental o sustancial.

Este pronunciamiento se reitera, a través de la Sentencia 68001-23-31-000-2008-00655-01 de agosto de 2014, Sección I del Consejo de Estado, donde se estudió el recurso de apelación interpuesto por la DIAN en lo relacionado con la Sentencia expedida por el tribunal administrativo que analizó la nulidad de los actos administrativos proferidos por la administración aduanera, en cuanto a la aplicación del principio de favorabilidad, atendiendo que al momento de la expedición del acto de formulación de cargos ya no estaba vigente la obligación prevista en el régimen cambiario²⁸, multa por infracción al régimen de cambios, contenida en la Circular Reglamentaria Externa DCIN-83 de 21 de noviembre de 2003, al no informar al intermediario del mercado cambiario dentro de los 15 días hábiles siguientes al levante de la mercancía, los datos relativos a la declaración de importación y al documento de transporte, obligación al momento de la expedición del acto de formulación de cargos, siendo eliminado el plazo a través de la DCIN-83 de 2007.

²⁸ Multa por infracción al régimen de cambios contenido en la Circular Reglamentaria Externa DCIN-83 de 21 de noviembre de 2003, al no informar al intermediario del mercado cambiario dentro de los 15 días hábiles siguientes al levante de la mercancía, los datos relativos a la declaración de importación y al documento de transporte, en relación con las declaraciones de cambio objeto del proceso. Como fundamento de la demanda se alegó la violación del principio de favorabilidad, en tanto que para la fecha en que se formuló el pliego de cargos (26 de junio de 2007) la conducta investigada ya no constituía infracción al régimen de cambios, toda vez que el plazo de 15 días atrás mencionado fue eliminado a través de la Circular DCIN-83 de 22 de junio de 2007.

En este evento el CE no falló los cargos, sin embargo, en esta oportunidad la sala aduce que los pronunciamientos constitucionales en cuanto a la favorabilidad en materia cambiaria aplica al régimen sancionatorio, lo cual no resulta extensivo a las normas sustanciales que tipifican la infracción administrativa, como ocurre en la demanda de constitucionalidad objeto de debate.

Con posterioridad, en la Sentencia del 24 de septiembre de 2015²⁹, la Sección Primera volvió a reconocer la procedencia del principio de favorabilidad en materia cambiaria, aunque no lo aplicó en el caso concreto. En este caso fueron demandadas las resoluciones de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales que sancionaron con multa a una sociedad por infringir el régimen cambiario al no canalizar una operación de endeudamiento externo a través del mercado cambiario. La demandante en ese proceso solicitó en forma subsidiaria que, de no prosperar la pretensión de nulidad de los actos acusados, se le sancionara de acuerdo con el artículo 3º, numeral 5, del Decreto 2245 de 2011, norma que establece una sanción más favorable que la impuesta en tales actos.

La Sala en la sentencia citada negó esa pretensión, en razón a que “el principio de favorabilidad en materia cambiaria sólo aplica si surge una sanción más benévola por los mismos hechos, antes de notificarse el acto de formulación de cargos al infractor” (Sentencia 25000-23-24-000-2010-00109-01, MP. María Claudia Rojas Lasso); y ello no ocurrió en dicho asunto. En este punto, se citaron las consideraciones de la Sentencia C-922 de 2001 de la Corte Constitucional.

Ahora bien, para abril del año 2016, el Consejo de Estado se pronunció en lo relacionado con la favorabilidad en la sentencia 05001-23-33-000-2013-01363-01 en cuanto a la modificación sustancial de la norma frente a los informes de endeudamiento externo y anulación del mismo, en el entendido que el demandado no cumplió con el principio de coincidencia ya que no realizó efectivamente la importación pero adquirió un préstamo para financiar dicha importación, registrando un endeudamiento externo relacionado con una

²⁹ C.P. María Claudia Rojas Lasso.

declaración de importación que hizo un tercero en calidad de préstamo. En este sentido, la DIAN, de manera oficiosa aplica por principio de favorabilidad la sanción dispuesta en el Decreto Ley 1074 de 1999 y no el Decreto 1092 de 1996, al considerarse una sanción más benévola. Reiterando así que el principio de favorabilidad es aplicable en materia sancionatoria.

En agosto del año 2016, el Consejo de Estado profirió la sentencia de unificación con radicado 05001-23-33-000-2013-00701-01, en el cual fueron analizados los hechos que:

Para el 23 de octubre de 2012, fecha en que quedó en firme el acto administrativo sancionatorio, no era obligación de la demandada diligenciar el Formulario No. 11 del Banco de la República para legalizar la inversión que realizó, puesto que tal obligación fue eliminada en la modificación realizada a la Circular Reglamentaria Externa DCIN-83 del Banco de la República, de forma tal que la actuación de la Superintendencia de Sociedades vulnera el principio de favorabilidad al no existir conducta violatoria del régimen cambiario.

Con lo cual, el actor señala que al momento de quedar en firme el acto administrativo no existía la obligación de presentar el Formulario No. 11; sin embargo, en el momento de la comisión de la conducta el ordenamiento jurídico exigía esta obligación por parte de los inversores, tratándose así de una modificación sustancial de la norma, aplicada para el caso en concreto para la Superintendencia de Sociedades como entidad a cargo de la vigilancia y el control la cual ha aplicado la favorabilidad solo en materia sancionatoria, y bajo el supuesto de que las sanciones son impuestas de acuerdo con las disposiciones que se encuentran vigentes al momento de la infracción del régimen.

Expuesto lo anterior, se dejan en evidencia dos posturas desarrolladas por el CE y la Corte Constitucional, a partir, en primer lugar, del mandato constitucional dispuesto en el artículo 29 de la CP que tiene aplicación para las actuaciones administrativas y judiciales, y con ello la aplicación de los principios orientadores los cuales ya fueron objeto de análisis en el Régimen Administrativo Sancionatorio Cambiario. De igual forma, en el marco del Estado Social de Derecho, el cual está obligado a garantizar los límites al *Ius Puniendi* del Estado, con la finalidad de brindar un trámite donde se respeten los derechos de los investigados y a su turno se logre la aplicación de la justicia.

En este sentido la sección primera establece:

La Sección Primera unifica su criterio en el sentido de señalar que el principio de favorabilidad es aplicable en las actuaciones administrativas dirigidas a sancionar las infracciones al régimen cambiario, por tratarse de una garantía mínima del debido proceso, el cual es un derecho constitucional fundamental que debe operar no solo en las actuaciones judiciales sino en toda clase de actuaciones administrativas.

De este modo, el Consejo de Estado señala expresamente la aplicación del principio de favorabilidad en materia cambiaria, tratándose como una garantía mínima del debido proceso.

Bajo este mismo análisis, con base en la misma norma demandada (ya derogada DCIN-83 de 2004), la cual establecía el término de quince (15) para cumplir con la obligación de remitir la información del documento de transporte y declaraciones relacionadas con los giros anticipados a futuras importaciones, modificado por la Circular Externa DCIN-83 de 2007, la cual suprime el término para transmitir la información; de manera que los importadores podrían transmitir los datos al intermediario cambiario en cualquier tiempo.

El Consejo de Estado en el 2018, a través de la sentencia con radicado 76001-23-31-000-2009-00886-01 de julio de 2018, analizó las declaraciones objeto de reproche por parte de la DIAN en la actuación administrativa sancionatoria que adelantó, las cuales obedecían a los años 2005 y 2006, esto es, en vigencia de la Circular Externa DICN 83 de 2003 que preveía el término de quince (15) para cumplir con la obligación de remitir la información del documento de transporte y las declaraciones relacionados con los giros anticipados a futuras importaciones, sin que se haya proferido Resolución Sancionatoria por parte de la DIAN, en cuyo caso reiteró la aplicación del principio de favorabilidad bajo los términos y condiciones de la sentencia de unificación.

A modo de resumen, los siguientes son los antecedentes jurisprudenciales:

Tabla 9. Antecedentes jurisprudenciales / Consejo de Estado/, principio de favorabilidad

Año	Expediente	Comentario
1996	Expediente 7855	No es aplicable el principio de favorabilidad “Frente a la pretendida ilegalidad de los actos acusados por no aplicación de la ley posterior, <u>es</u>

Año	Expediente	Comentario
		del caso recordar que en virtud de expresa disposición contenida en el <u>artículo 29 de la Carta, sólo en materia penal procede la aplicación de la ley posterior al hecho imputado...</u> ”
2000	Expediente 6434	Reiteración
2001	Expediente 6262	Reiteración, caso concreto: Posesión ilegal de divisas y títulos, derogado por la Ley 9 de 1991, inaplicación de favorabilidad.
2003	Expediente 7092	
2009	Expediente 1252	Cambio de criterio: Es aplicable la favorabilidad en materia Sancionatoria; aplicación de lo señalado en la Corte Constitucional en relación con el principio de favorabilidad, caso concreto aplicación del D.L1074 de 1999.
2012	Expediente 10054	Cambio de criterio: Inaplicación del principio de favorabilidad en relación con el caso concreto de aplicación de norma más favorable en materia de caducidad de la acción sancionatoria cambiaria.
2014	Expediente 0655	Cambio de criterio: Es aplicable la favorabilidad en materia sancionatoria cambiaria, aunque la sala no acepta el cargo, en relación con el caso concreto, obligación sustancial de informar al IMC los datos relativos a D.I. Y los D.T dentro de los 15 días siguientes al levante de la mercancía, posteriormente eliminado. Al momento del acto de formulación la conducta ya no constituía infracción. Sin embargo, de forma expresa señala la aplicación de favorabilidad en materia sancionatoria no sustancial como ocurre en el acto demandado.
2015	Expediente	Reiteración: Reconoce la procedencia del principio de favorabilidad en materia Sancionatoria Cambiaria, aunque no fue aplicada al caso concreto al tratarse de materia sustancial.
2016	Expediente 01363	Reiteración: Aplicación del principio de favorabilidad en materia cambiaria sancionatoria, multa más favorable en el D.L 1074 de 1999, al considerarse una sanción más benévola.
2016	Expediente 00701 UNIFICACIÓN	Cambio de criterio: Es aplicable la favorabilidad en materia sancionatoria cambiaria y sustancial, sin embargo, aunque expresamente no señala su aplicación en materia sustancial, el caso concreto se refiere al registro extemporáneo mediante F11 (dentro de los 3 meses siguientes a la fecha de canalización) de la inversión extranjera en la modalidad de patrimonio autónomo, con los siguientes hechos: <ul style="list-style-type: none"> • Obligación dispuesta en la DCIN-83 de 2003. • Conducta infractora del 2008 en vigencia de DCIN-83/2003. • Notifica. acto de formulación en el 2010- • 2011 Modificación de la norma en la DCIN-83 de 2011 • 2 de agosto de 2011 imposición de sanción, a través de Resolución Sanción. El C.E decide la favorabilidad, en cuanto a la eliminación de la obligación ¿Favorabilidad en materia sancionatoria?
2018	Expediente 0886	Reiteración: Favorabilidad en materia sancionadora y sustancial. Caso concreto: Hechos similares eliminación de término de 15 días para cumplir con la obligación de remitir la información del documento de transporte y las declaraciones relacionados con los giros anticipados a futuras importaciones.

De esta forma es posible concluir que: aunque la postura de la Corte Constitucional es clara al señalar que en materia sancionatoria cambiaria es aplicable los postulados de favorabilidad que rigen el Derecho Penal, aplicando de forma matizada dirigido al cumplimiento de los objetivos que persigue el régimen cambiario, lo cual es inaplicable a la materia sustancial cambiaria al ser el Banco de la Republica el organismo competente para regular las políticas y la normatividad cambiaria, lo que no sucede con el régimen sancionatorio en cabeza de los organismos de vigilancia y control.

Por otra parte, el Consejo de Estado con una postura cambiante y en la mayoría de oportunidad poco precisa, en su sentencia de unificación, aclara que dentro del marco del debido proceso como principio rector del ordenamiento jurídico colombiano es aplicable el principio de favorabilidad en materia cambiaria, sin hacer una distinción expresa (contrario a lo señalado en la sentencia con Expediente 0655 de 2014) con la materia sustancial. Sin embargo, a partir del análisis jurisprudencial se puede inferir la aceptación de la favorabilidad en materia sustancial, al evidenciarse modificaciones sustanciales por el BR a los términos y condiciones de cumplimiento de las obligaciones cambiarias, los cuales, a pesar de estar presentes al momento de la conducta infractora, posteriormente son eliminados, y en este sentido se aplica de forma favorable al investigado.

En este sentido, a través del Memorando Interno 0326 de 2018, el Director de Fiscalización de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, advierte las modificaciones que trajo la Resolución Externa 1 de 2018, junto con la Circular Reglamentaria Externa DCIN-83 de 2018, principalmente en materia de competencia de la entidad, con modificaciones relacionadas en: declaración de cambio, operaciones de importación y exportación de bienes, endeudamiento externo, formularios y obligaciones adheridas a los mismos, junto con las modificaciones del Boletín No. 15 del Banco de la Republica, las Circulares Reglamentarias Externas DODM 144 del 31 de octubre de 2016 y del 24 de febrero de 2007, relacionadas con derivados. Como respuesta, el ejecutivo ordenó la aplicación del principio de favorabilidad, admitiendo la aplicación de las normas sustantivas más favorables al caso investigado conforme a los postulados jurisprudenciales.

Sin embargo, cabe advertir la repercusión de la aplicación de dicho principio, en relación con la sanción dispuesta en el numeral 27 del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011, la cual fue objeto de análisis en relación con sus modificaciones en esta investigación. Dicha sanción dispone la multa equivalente al 100% del monto de la operación respectiva, cuando no se cumpla con los requisitos exigidos por las operaciones de derivados. Con lo cual, la aplicación del principio de favorabilidad en materia sustancial, en aquellas operaciones que hayan incumplido con los requisitos señalados en la Circular Reglamentaria Externa DODM 114 del 24 de febrero de 2007 (los cuales fueron modificados en la Circular del 2018), quedaría sin posibilidad por parte de la DIAN de ser sancionados atendiendo al principio de favorabilidad, en las siguientes condiciones:

Primero: los derivados de tasa de cambio, como contratos que tienen como referencia la Tasa Representativa del Mercado, con la finalidad, de que en estos productos los inversionistas gestionarán el riesgo de fluctuación del dólar mediante coberturas conocidos como *Delivery Forward* – DF podrán encontrar oportunidades de especulación, *Non Delivery Forward* – NDF.

Segundo: puede tratarse de operaciones de derivados divisa-divisa o peso-divisa, con cumplimiento efectivo; es decir, como contratos futuros, en los cuales en el momento de su cumplimiento las partes realizan la entrega física de las divisas involucradas en la operación cuya tasa previamente fue convenida.

Tercero: en lo relacionado con la negociación de los derivados, y las obligaciones cambiarias sujetas a los mismos, donde la RE 8/2000 y la Circular Reglamentaria Externa DODM – 144 del BR establecían:

- Obligación de conservar los documentos que soporten las operaciones de derivados de cumplimiento efectivo. Entiéndase conservar el contrato en el que conste la compra a futuro pactada y todos los documentos soportes que acrediten la realidad de la operación. Dicha documentación de las operaciones subyacentes pueden estar relacionadas con: importación de bienes, reintegro de exportaciones, desembolso o amortización de operaciones de endeudamiento externo, y esta operación no puede

corresponder a una operación de contratos o facturas por concepto de servicios, ni operaciones internas que se pretendan cancelar en divisas a través de cuentas de compensación. Así lo establecía el literal b) del numeral 4.2.1.1 y el numeral 4.2.2.1 de la Circular Externa DODM-144, en concordancia con lo previsto en el artículo 3° de la RE 8/2000.

- Obligación de acreditar de forma previa la operación subyacente en operaciones de derivados divisa- divisa o peso-divisa con cumplimiento efectivo (DF), celebrada entre residentes y agentes del exterior, o entre residentes e IMC. Lo que significaba que, lo residentes deberán tener a su cargo o favor una obligación o un derecho derivado de la operación subyacente, el cual debe estar acreditado tanto a la fecha de celebración del contrato de derivado como a la fecha de su cumplimiento, lo cual, puede evidenciarse por Vb en la emisión de la respectiva factura comercial expedida por el proveedor o vendedor de la mercancía, o celebración del contrato de mutuo, de acuerdo a cada caso. De esta forma, se infringía la obligación de acreditación previa de la operación subyacente, en el evento de existencia de una factura comercial con fecha posterior a la fecha de celebración del respectivo contrato de derivados.
- La norma disponía en su momento la obligación de canalizar a través del mercado cambiario la operación de derivados, la cual se cumple ante el IMC presentando la declaración de cambio por servicios, transferencias y otros conceptos con el numeral cambiario que correspondiera.
- Obligación de modificar el monto del derivado con cumplimiento efectivo, si la operación subyacente es inferior al monto del derivado.

Ahora bien, la Circular Reglamentaria Externa DODM-144 del 14 de septiembre de 2018, si bien dispone la obligación de conservar todos los documentos de la operación, por el contrario, eliminó la obligación de acreditar de forma previa la operación subyacente que daría lugar a la celebración del contrato de derivados. Incluso, como fue objeto de revisión en los derivados de cumplimiento efectivo, con la norma vigente puede ser pactado para cubrir no solo operaciones de obligatoria canalización sino también cualquier tipo de

operación, con lo cual, los residentes no deben tener a su cargo o favor una obligación o un derecho cuyo monto sería efectivamente el estipulado para la operación subyacente.

Por otra parte, en relación con la canalización de las divisas, esa obligatoriedad se desvirtúa de acuerdo con lo señalado en la RE 1/2018, artículo 62, al establecer que las obligaciones dinerarias que surjan de derivados sobre productos básicos podrá pagarse en moneda legal o en divisas. En este sentido, expresamente se estableció que: “los pagos en moneda legal no requieren canalización a través del mercado cambiario”. Así las cosas, la declaración de cambio debe realizarse solo en los eventos en que haya pagos en divisas, a través de los IMC o de las cuentas de compensación, ya que dichos pagos se entienden de obligatoria canalización ante los IMC presentando la declaración de datos mínimos por servicios, transferencias y otros conceptos y a través de la cuenta de compensación en el formulario 10. Finalmente, cuando exista una operación subyacente y se instruya a la contraparte del derivado para que envíe las divisas al beneficiario, se debe suministrar la declaración de cambio de la operación que corresponda, bien sea importación, exportación o deuda.

Frente a la obligación de modificar el monto del derivado con cumplimiento efectivo si la operación subyacente es inferior al monto del derivado, la circular vigente dispuso:

Las modificaciones a las condiciones pactadas en las operaciones de derivados durante la vigencia del contrato se deben reportar al BR por el IMC o el residente, según corresponda, el día hábil siguiente de acuerdo con lo previsto en el numeral 7.1 de esta circular. No podrán hacerse modificaciones después del vencimiento del contrato (subrayado fuera de texto).

Con lo cual, prácticamente la modificación se puede realizar incluso con la liquidación del derivado, hasta antes del vencimiento del contrato.

En este punto se precisa que siempre ha sido permitido modificar el monto, los precio, entre otros datos, salvo las contrapartes; es decir, no estaba permitido por el régimen cambiario novar los contratos de derivados. No obstante, con la RE 1/2018 se permitió la novación de los contratos, de esta forma es posible la venta de posición en el contrato, tratándose como un mercado secundario de derivados. Esto teniendo en cuenta que no existía una razón para mantener dicha restricción.

Lo analizado deja en evidencia la liberación del mercado cambiario, así como la flexibilización de las restricciones que existían en relación con los derivados, lo cual es sumamente acertado en el entendido que las operaciones comerciales (importación, exportación y endeudamiento) se encuentran en constante crecimiento y evolución de las modalidades de contratación. Por ejemplo, limitarse un derivado al monto exacto del subyacente por el cual es adquirido limita la negociación y disposición de los recursos para nuevos subyacentes, y más aún cuando se trata de usuarios que realizan un número importante de operaciones, donde la mercancía en el caso de importaciones y exportaciones se encuentra en constante movimiento.

De esta forma, el incumplimiento de la regulación vigente en relación con los derivados es mínimo, frente a las obligaciones establecidas para este tipo de operaciones en la regulación anterior. No obstante, el tema resulta sumamente relevante, pues no es acertado que a partir de la aplicación del principio de favorabilidad todas las investigaciones que iniciaron con los insumos de incumplimiento a los lineamientos de las operaciones de derivados pierdan total vigencia sin lograr comprender los efectos que en su momento dichos incumplimientos repercutieron en la balanza de cambios internacionales, sobre todo en la información económica consolidada al Banco de la República para comprender los movimientos, canales y balanza del mercado cambiario. Esto significa una gran encrucijada para los funcionarios y los usuarios a cargo de las operaciones.

Después del análisis y aplicación de los principios que regulan en Sistema Sancionatorio administrativo, se puede inferir que la aplicación matizada e incluso en algunos casos completamente nula de dichos principios dificulta la comprensión de las sanciones, consolidándose como un régimen sancionatorio complejo, con grandes dificultades en la tipificación de las sanciones, que incluso resulta de las numerosas sanciones que en ocasiones exceden la potestad sancionadora de la administración, con una gran dificultad en la comprensión del alcance por las remisiones expresas y tacitas del ordenamiento.

Por otra parte, se evidencia el desuso de algunas sanciones en relación con la evolución del Régimen Cambiario, el cual está directamente relacionado con el desarrollo económico

internacional, lo cual se evidencia teniendo en cuenta que desde 2011, el BR expidió 49 boletines a través de los cuales sufrió modificaciones la Resolución Externa 8 del 2000. Además, en relación con la Resolución Externa 1 de 2018, la cual tiene vigencia a partir del 25 de mayo de 2018, ya ha sido objeto de las siguientes modificaciones, así:

Tabla 10. Modificaciones de la Resolución Externa 1 de 2018

Resolución Externa No.	Fecha vigencia	Artículos que modifica
1 de 2019	31 de enero de 2019	Numeral 1 del artículo 3. Parágrafo del artículo 5.
3 de 2019	26 de marzo de 2019	Ordinal ii) del literal n, del numeral 1, del artículo 8.
	26 de marzo de 2019	Artículo 12.
	26 de marzo de 2019	Artículo 15.
	31 de julio de 2019	Título de la Sección II del Capítulo III del Título II.
	26 de marzo de 2019	Artículo 22.
	31 de julio de 2019	Artículo 23.
	31 de julio de 2019	Artículo 24.
	31 de julio de 2019	Artículo 25.
	31 de julio de 2019	Artículo 26.
	26 de marzo de 2019	Título de la Sección IV del Capítulo III del Título II.
	26 de marzo de 2019	Artículo 35.
	26 de marzo de 2019	Artículo 103.
	26 de marzo de 2019	Se derogan los artículos 18, 19, 28 y 29.

Fuente: (Banco de la República de Colombia, Junta Directiva, 2018)

4.8 Disposiciones en desuso

En este orden de ideas, el Régimen Sancionatorio Cambiario aplicado por la DIAN requiere ser adaptado en relación con las principales modificaciones o eliminación de aquellas normas que no tienen aplicación en la actualidad, entre las cuales se encuentra:

- El numeral 1° del artículo 3° del Decreto Ley 2245 de 2011, ya que, adicionalmente a lo ya mencionado, dispone como conducta infractora “no transmitir las declaraciones de cambio al Banco de la República en los términos, condiciones y oportunidad legal señalados por el Régimen Cambiario respecto de las operaciones realizadas a través de una cuenta de compensación”. Disposición que no guarda relevancia en relación con la evolución del régimen sancionatorio cambiario, ya que dichas conductas infractoras fueron eliminadas en septiembre del año 2015, a través del Boletín 47 el Banco de la República. Esto teniendo en cuenta que las declaraciones de importación, exportación, endeudamiento y otros conceptos para

las operaciones realizadas a través de las cuentas de compensación, el Formulario No. 10 hace las veces de declaración de cambio. Y aunque excepcionalmente en inversiones internacionales, ciertos numerales (4026, 4032, 4035, 4036, 4040, 4563, 4565) requieren además de la transmisión del Formulario No. 10, la declaración de Cambio. No obstante, el sistema del BR no permitirá dicha transmisión hasta que efectivamente se presente la declaración de cambio, con lo cual no habrá lugar a aplicar la sanción por este hecho constitutivo de infracción.

- Otro hecho constitutivo de infracción que perdió efectos es el numeral 13 y 14 del Decreto Ley 2245 de 2011, al establecer la no presentación y extemporaneidad en la presentación de la relación de las operaciones efectuadas a través de las cuentas de compensación especiales, las cuales fueron creadas para los residentes que efectúen pagos en divisas a través de dichas cuentas. Actualmente esto no tiene aplicabilidad, ya que como se precisó, a través de todas las cuentas de compensación es posible realizar este tipo de operaciones.
- También sucede con el numeral 10°, relacionado con depósitos, porque en la actualidad la tarifa del depósito es 0% y no habría aplicación alguna a la fecha. Sin embargo, en el caso concreto no se puede hablar de una eliminación porque sigue vigente en el régimen cambiario, pero se encuentra en desuso a la fecha.
- De igual forma, se encuentra en desuso el numeral 21, el cual establece la sanción “Por no pagar mediante cheque las operaciones de compra de divisas cuando la norma lo exija”. A pesar de que el incumplimiento de la obligación da lugar a la aplicación de esta sanción, en la práctica esto no ocurre ya que no es recurrente la operación al ser mucho más eficiente el fraccionamiento de la operación, sin superar el límite establecido en la Resolución Externa 1 de 2018, iguales o superiores a USD 10.000.

Conclusiones Finales

Por todo lo anterior, la pregunta de investigación que pretendió resolver este trabajo de tesis fue la siguiente:

¿La potestad sancionatoria del Estado Colombiano garantiza los principios orientadores del Derecho Administrativo Sancionador en las sanciones cambiarias cuya competencia de inspección, vigilancia y control le corresponde a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, establecida en el Decreto Ley 2245 de 2011?

De esta forma, con esta investigación en primer lugar se concluyó que, en el Derecho Sancionatorio no es posible desconocer la naturaleza y maduración que el Derecho Penal le ha otorgado a las infracciones administrativas, partiendo de una misma facultad sancionadora o *ius puniendi* del Estado, la cual se encuentra limitada por los principios orientadores del Derecho Penal que se aplican de forma matizada en los regímenes sancionatorios administrativos y de forma particular en el régimen sancionatorio cambiario.

De esta forma, como fue objeto de análisis en esta investigación, el *ius puniendi* se materializa a través de diferentes procedimientos administrativos sancionatorios, toda vez que, si bien Colombia es un Estado unitario, debido a la división y especialidad del trabajo, las atribuciones y competencias son asignadas por la Constitución a los órganos especiales de la administración para el cumplimiento de sus funciones y la realización de sus fines eminentemente públicos.

Así, coexisten dos potestades sancionadoras (penal y administrativa), las cuales forman parte de un genérico *ius puniendi* del Estado, que en principio es único para subdividirse en dos manifestaciones: la primera de ellas es la potestad originaria por sus antecedentes, instrumentos y maduración técnica; y de ella se deriva la potestad administrativa sancionadora, la cual aplica los principios orientadores del Derecho Penal de forma matizada a partir de las diferencias y particularidades que presenta cada uno de los regímenes, que de forma concreta son los siguientes:

Tabla 11. Régimen del Derecho Penal y Derecho Sancionatorio Administrativo en Colombia

Derecho Penal	Derecho Sancionatorio Administrativo
Tipo de norma: Penal.	Tipo de norma: Administrativa.
Conducta sancionable: Delitos.	Conducta sancionable: Infracciones administrativas.
Bien jurídico protegido: Agresiones cometidas contra la esfera jurídica de los individuos y del Estado.	Bien jurídico protegido: Agresiones contra los intereses generados en el tejido social – Bien social.
Atentados contra la justicia .	Atentados contra intereses generales, colectivos y públicos.
Tipo y fin de la sanción: Sanciones correctivas (tintes correctivos o resocializadores).	Tipo y fin de la sanción: Sanciones correctivas (particulares) y sanciones disciplinarias (funcionarios).
Dirigido a: Personas naturales	Dirigido a: Personas naturales y personas jurídicas.
Ente rector: Juez competente.	Ente rector: Administración competente.

De ahí que no se pueda desconocer en el estudio y análisis de los principios sancionatorio administrativos en el régimen cambiario el bien jurídico protegido y de la antijuridicidad material como fundamentos propios del Derecho Penal y elementos legitimadores de la facultad punitiva del Estado, incluso desde la perspectiva administrativa.

Surge así, la importancia de delimitar el objetivo perseguido por el Régimen Cambiario, el cual se encuentra regulado en la Ley 9 de 1991 - Ley Marco de Cambios Internacionales, encaminado a la promoción del desarrollo económico, social y el equilibrio de los cambios internacionales, a la hora de imponer sanciones en contra de los administrados, pues no se puede tratar de crear normas para incluir el mayor número de conductas infractoras e incrementar “la potestad sancionatoria” de la administración sino crear sanciones con la finalidad de alcanzar los objetivos estatales perseguidas a través del Régimen Cambiario los cuales se suscriben al bien jurídico tutelado que se busca proteger a través de los órganos de control.

Pues si bien, con la expedición de la Constitución Política de Colombia, expresamente los artículos 371 a 373, le fueron otorgadas las competencia al Banco de la República de preservar la estabilidad de los precios, defender la moneda legal colombiana, su poder adquisitivo y garantizar el orden público económico del país, actuando la Junta Directiva del Banco de la Republica como la autoridad cambiaria en el país, es el Congreso de la Republica quien establece los lineamientos y fundamentos a través de la Ley Marco de Cambios Internacionales. Ya que como fue objeto de análisis la imposición de sanciones

extralimitadas pueden proceder de una indebida técnica del competente en el momento de establecer las obligaciones propias del régimen cambiario.

De esta forma, a través del Resoluciones Externas y Circulares reglamentarias ha sido expedido el Régimen Cambiario vigente en el país (Resolución Externa 1 de 2018 y Circular Reglamentaria DCIN 83 del mismo año) donde se encuentran establecidas las operaciones de cambio entre ellas las de obligatoria canalización a través de los Intermediarios del Mercado Cambiario debidamente autorizados y las cuentas de compensación, con la finalidad de hacer seguimiento a los ingresos y egresos de la moneda nacional y extranjera, el ordenamiento de los pagos internacionales, así como de los activos que compensen sus reservas internacionales, las cuales tienen incidencia en la balanza de pagos internacional.

Por lo anterior, a través del Decreto 2116 de 1992 fue otorgada la facultad de control y vigilancia de dichos objetivos a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales en lo relacionado con las operaciones de comercio exterior, su financiación, los gastos asociados a las mismas y las demás operaciones derivadas del Régimen que no sean competencia de otra entidad (Superintendencia de Sociedades y Superintendencia Financiera), lo cual significa una competencia residual a cargo de la DIAN, que se materializa en el control y vigilancia del ingreso y salida de divisas o TRD por sumas superiores a diez mil dólares (10.000), la actividad de compra y venta de divisas, las operaciones de servicios voluntariamente canalizables, entre otras.

Así las cosas, a través del Decreto Ley 2245 de 2011, Régimen Sancionatorio y Procedimental cambiario, el cual derogó el Decreto 1092 de 1996 y el Decreto 1074 de 1999, fueron establecidas las infracciones a los deberes y obligaciones del Régimen Cambiario de competencia de la DIAN.

De esta forma, a partir de los elementos constitutivos de la infracción cambiaria -estos son: la acción u omisión (Vb. Egreso de divisas, no reintegro de las mismas), alcance de la tipicidad en las conductas, los sujetos infractores (persona natural y jurídica residentes y no residentes que incumplan el régimen cambiario), y los elementos propios de la

materialización de cada una de las infracciones-, es posible determinar la real violación y/o detrimento de los bienes jurídicos protegidos los cuales orientan el Régimen Cambiario limitado por la aplicación de los principios establecidos en el Derecho Administrativo Sancionatorio.

Por otra parte, como fue objeto de análisis en la investigación, el común denominador de las infracciones cambiarias es que de las mismas no resulta verificable el elemento de culpabilidad al admitirse la responsabilidad objetiva en el régimen cambiario, lo cual es excepcional en nuestro ordenamiento jurídico – ya que se encuentra proscrita toda forma de responsabilidad objetiva en materia sancionadora, en el entendido que no hay delito sin culpa.- , sin embargo, materia cambiaria es suficiente con que se haya infringido una norma para quedar incurso en las sanciones previstas en el régimen sin ser evaluadas las causales eximentes de responsabilidad, lo cual ha sido aceptado y desarrollado por el Gobierno nacional en lo relacionado con el procedimiento y sanciones cambiarias, desde el Decreto 1746 de 1991, régimen sancionatorio cambiario aplicado por la antigua Superintendencia de Control de Cambios, y actualmente por la Superintendencia de Sociedades, y reiterado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales en el Decreto Ley 2245 de 2011, el cual, en su artículo 32, señala que todos los casos resultantes de violación a este régimen son de responsabilidad objetiva.

Y esto resulta al validar el cumplimiento de los criterios desarrollados por la Corte Constitucional para aplicar la responsabilidad objetiva, lo cual se cumple en el régimen sancionatorio cambiario, pues ninguno de los numerales dispuestos en el artículo 3° del Decreto tienen fines resarcitorios, por el contrario, se trata de sanciones con finalidades correctivas; en segundo lugar las sanciones tienen un carácter eminentemente monetario; en tercer lugar las sanciones tienen una menor entidad a no limitar derechos fundamentales sino donde la sanción corresponde a un porcentaje del monto de la infracción, con lo cual, es admitida la no valoración de elementos subjetivos en las conductas tipificadas en las sanciones cambiarias.

Ahora bien, después del análisis realizado en esta investigación, es posible determinar el alcance de la aplicación de los principios orientadores del Régimen Sancionatorio Administrativo en las sanciones cambiarias de competencia de la DIAN.

Verbigracia, en relación con el principio de legalidad, el cual establece como elemento mínimo la existencia de una norma previa a la comisión e imputación de una infracción, cuya sanción tenga un grado de precisión de rango de ley, se evidencia en el Decreto Ley 2245 de 2011 cuatro normas con carácter residual contenidas en los numerales 16, 22, 23 y 33 del artículo 3°. En relación con los numerales 22 y 23, efectivamente existe un grado precisión de rango de ley de acuerdo con los criterios técnicos señalados por la Corte (Sentencia C- 921 de 2001 y C- 475 de 2014), pues existe una remisión expresa a las posibles conductas infractoras que pueden surtirse en el marco de las prohibiciones dispuestas en la Resolución Externa 1 de 2018 y las obligaciones señaladas en la Resolución 061 de 2017 para los profesionales de compra y venta de divisas.

Sin embargo, no sucede lo mismo con los numerales 16 y 33, pues no es posible determinar la norma previa que identifique la comisión e imputación de la infracción a la que podría verse avocado el sujeto infractor ya que se trata de “todos los posibles casos” (sanción residual) diferentes a los previstos en los numerales que disponen las infracciones cambiarias, lo cual impide determinar con suficiente grado precisión la sanción que será aplicable para los presuntos infractores.

Con lo cual, no existe una remisión normativa o los criterios técnicos suficientemente precisos para determinar las conductas infractoras, dejando a un lado el alcance de las infracciones administrativas cambiarias con miras a proteger el bien jurídico tutelado.

En relación con el principio de reserva de ley, es notoria su flexibilización y aplicación al regularse las sanciones cambiarias en un decreto con fuerza de ley expedido por el Gobierno Nacional en el marco de sus facultades extraordinarias, atendiendo la especialización del tema (no en una ley), donde se evidencia la existencia de normas en blanco que cumplen una función complementaria; por una parte, en las sanciones dispuestas para la actividad de compra y venta de divisas (numerales 22 y 23) se remite

expresamente a las prohibiciones dispuestas en la R.E 1 de 2018 y el incumplimiento de obligaciones dispuestas en la Resolución 061 de 2017; de igual forma, en el régimen de ingreso y salida de divisas (numeral 28) existe una remisión a la Resolución 063 de 2016 la cual establece las modalidades, procedimientos y obligaciones de ingreso y salida; finalmente, en cuanto a la obligación de presentación de exógena cambiaria de forma expresa se remite a las resoluciones 09147, 9148 y 9149 de 2006, con lo cual se da una aplicación matizada al principio en mención.

Lo mismo ocurre, con los conceptos y obligaciones sustanciales del Régimen Cambiario, por ejemplo, la sanción establecida en el numeral 2º del artículo 3º del Decreto Ley 2245 de 2011 por “por pagar o recibir pagos a través del mercado no cambiario por concepto de operaciones obligatoriamente canalizables a través del mercado cambiario”, o la sanción dispuesta en el numeral 3º del artículo 3º del Decreto Ley 2245 de 2011 “Por extinguir las obligaciones sujetas a obligatoria canalización por medios diferentes a los autorizados”, donde es necesario remitirse a la normatividad sustancial dispuesta en la Resolución Externa 1 de 2018 y los conceptos del Banco de la Republica para conocer los lineamientos y alcance a dichas prohibiciones, esta flexibilización del principio es natural al tratarse de una materia especial y compleja.

Sin embargo, este principio se vuelve difuso si se tiene en cuenta la disposición sobre presunción cambiaria, la cual se encuentra establecida en el parágrafo 7º del artículo 3º del Decreto Ley 2245 de 2011, y regulada expresamente en el artículo 6º de la Ley 383 de 1997 “Por la cual se expiden normas tendientes a fortalecer la lucha contra la evasión y el contrabando, y se dictan otras disposiciones”, modificada por el artículo 72 de la Ley 488 de 1998, ley expedida por el Congreso de la Republica y no por la Junta Directiva del Banco de la Republica como órgano constitucionalmente competente, además se deja en evidencia que cada una de sus conductas infractoras no se encuentran sujetas a una determinada sanción de forma clara, lo cual, más allá de crear sanciones correctivas al incumplimiento de las obligaciones cambiarias, se crean obligaciones que pueden estar sujetas a las sanciones ya reguladas. De esta forma no cumple una función complementaria

sino creadora de las obligaciones relacionadas con esta conducta, creada por el Congreso y no por la autoridad cambiaria en el país.

Frente al principio de tipicidad y su requisito de acreditar con suficiente grado de certeza las conductas objeto de infracción para salvaguardar la seguridad jurídica del investigado y los objetivos perseguidos por el régimen cambiario, se evidencia una inaplicación parcial a dicho principio. Esto se presenta al establecer sanciones que determinan un mismo bien jurídico protegido en los numerales 1º, 19 y 32 del artículo 3º (declaración de cambio), un mismo hecho generador de la infracción (no conservar o no exhibir) y una cuantificación de la sanción diferente (para los numerales 1 y 19, con la multa de 25 UVT por cada declaración que no se conserve o exhiba con un límite de 1.000 UVT por investigación; y en el numeral 32, una multa de 200 UVT por cada solicitud no atendida sin límite alguno) lo cual distorsiona la certeza en la aplicación de la sanción y la cuantificación de la multa presentando una connotación especial para el numeral 19 tratándose de actividad de compra y venta de divisas.

Otro caso particular surge en lo relacionado con las sanciones aplicables a la comisión de la presunción cambiaria, dispuesta en el parágrafo 7º del artículo 3º del Decreto Ley 2245 de 2011 el cual se remite a lo dispuesto en el artículo 72 de la Ley 488 de 1998. Para el caso en particular las sanciones aplicables a esta presunción de derecho fueron precisadas a través de los oficios 100211232-0405 y 100211232-0687 del año 2017 (numeral 2º y numeral 5º) de la DIAN; es decir, la incertidumbre en la aplicación de la sanción a los hechos que configuran la presunción cambiaria fue absuelta hasta el año 2017 a través de oficios internos de la entidad, lo cual pudo significar aplicación de sanciones imprecisas o desfavorables para los infractores, desconociéndose derechos como el de contracción y defensa del investigado.

De igual forma, el grado de precisión y certeza se distorsiona con los numerales 8º y 9º del artículo 3º del Decreto Ley 2245 de 2011 al establecerse dos sanciones que persiguen la misma finalidad: sancionar aquellos infractores que canalizan un valor superior al real de la operación. En el primer evento (numeral 8º) la norma establece “un valor superior al

consignado en los documentos de aduana”, y en el segundo (numeral 9°) cuando “el valor sea superior al real de la operación” la multa a imponer corresponde al mismo valor, es decir, el “100% de la diferencia entre el valor canalizado y el declarado o real”. Se trata entonces de dos sanciones que buscan reprimir aquellos infractores que utilizan los canales cambiarios para girar sumas que no corresponden a la realidad de la operación, es decir, una finalidad que puede ser suplida con una sola sanción.

Ahora bien, en relación con las cuentas de compensación, la sanción por extemporaneidad (numeral 19) es un poco más gravosa que la multa por registrar, reportar, informar o transmitir al BR fuera de los plazos legales (numeral 18). Sin embargo, si se compara el indebido o el no registro de la cuenta de compensación ante el BR (sancionable con el numeral 18) con la transmisión de la información de los movimientos de la cuenta, necesariamente se concluye que: sin un debido registro de la cuenta, todos los movimientos o reportes que el titular de la cuenta realiza tienen la misma suerte ser indebidos.

De esta forma, la multa imponible por estas conductas infractoras carecen de un análisis de daño al bien jurídico tutelado - en este caso, el orden público económico-, porque si bien no reportar la información de movimientos impide hacer seguimiento a los canales cambiarios y a la balanza de pagos, no contar con el registro como procedimiento previo a la canalización de la operaciones de la cuenta de compensación significaría la violación al cumplimiento de la obligación principal de canalización de las operaciones a través de los IMC o, en este caso, a través de una cuenta de compensación debidamente acreditada por el BR.

Otro punto particular es que a partir del análisis de las sanciones se evidencian tres eventos donde se presenta la extemporaneidad de la presentación o transmisión de la información, donde la multa impuesta equivale a veinticinco (25) UVT por mes o fracción de mes cumplido en forma extemporánea, y en lo relacionado con el límite la más gravosa de acuerdo con la multa impuesta es la establecida en el numeral 31 del Decreto Ley 2245 de 2011, relacionado con la presentación de la información exógena de la DIAN. Considerando el bien jurídico tutelado para definir la razón de esta sanción más onerosa, es

posible concluir que el hecho constitutivo de infracción es el mismo, es decir: la no presentación o transmisión, en el primer evento, de la información exógena cambiaría a la DIAN; el segundo de ellos, la información exigida por el BR; y en el tercer evento, la información de registro o movimiento de cuenta de compensación. Sin embargo, toda la información es complementaria y no existe un valor determinante de las diferencias de las multas impuestas. Con esto, lo correcto sería la unificación de la sanción.

Sumado a lo anterior, es completamente inequitativa la inexistencia de la sanción por extemporaneidad en la presentación de la declaración de ingreso y salida del país de dinero en efectivo o títulos representativos del mismo a la DIAN. En este caso, la afectación es a la entidad y no al orden público económico perseguido por el régimen de cambios internacionales.

Como lo señala Rojas (2018), es necesaria la certeza de que toda infracción administrativa tiene una razón de ser y no obedece a un capricho del legislador, con lo cual existe una necesidad real de protección de un bien jurídico determinado y no puede tratarse solo de intereses ajenos a la protección del bien jurídico como, por ejemplo, recaudar recursos económicos.

Así las cosas, se evidencia con el principio de tipicidad que las normas objeto de estudio en esta investigación no hacen parte de esa excepción de los pocos tipos que precisan o designan conductas específicas como reprobables. Adicionalmente, en línea con lo que señala Santaella (2018), ¿para qué incurrir en la tipificación de dichas sanciones, si basta con calificar el incumplimiento de cualquier ley, reglamentos, actos administrativos o circular, o instrucción impartida por una autoridad? De este modo prevalecen las cláusulas generales y el principio de libertad, dejando en manos de la autoridad definir si este o aquel comportamiento encaja dentro de ese genérico tipo impuesto por la ley. Así entonces, las tipificaciones imprecisas con fórmulas abiertas o en blanco (que impiden conocer con suficiente grado de certeza cuáles son las conductas sancionables a partir de la lectura de la misma) violan el principio de tipicidad.

En relación con el principio de *non bis in ídem*, es ineludible que a algunas de las sanciones dispuestas en el Régimen Sancionatorio Cambiario le sean aplicadas sanciones penales, principalmente cuando se trata del delito de lavado de activos y contrabando, en el entendido que los bienes jurídicos tutelados son diferentes al igual que su incidencia en el sujeto infractor, donde debe reconocerse el esfuerzo del Gobierno Nacional en delimitar las conductas sancionables y la multa imponible con la finalidad de garantizar la protección a los objetivos penales, aduaneros y cambiarios.

Frente al principio de temporalidad de la acción, se concluye que el Decreto Ley 2245 de 2011 establece que la imposición de sanciones cambiarias requiere la formulación previa del acto de formulación, con lo cual, el mismo debe notificarse dentro de los cinco (5) años siguientes a la fecha en que ocurrieron los hechos constitutivos, salvo en los casos de infracción continuada, donde surten varias acciones y omisiones que violen una misma norma cambiaria, así estas se ejecuten en montos diferentes, ya que los administrados no pueden quedar sujetos de manera ilimitada en el tiempo a la puesta en marcha de la administración.

Ahora bien, en el principio de favorabilidad se evidencian dos posturas: una adoptada por la Corte Constitucional la cual avala la aplicación de la favorabilidad en materia sancionatoria, y la postura del Consejo de Estado la cual ha sido cambiante, partiendo de la no aceptación del principio de favorabilidad, continuando con la aplicación en materia sancionatoria y negando su aplicación en materia sustancial, hasta la expedición en el año 2016 de la sentencia de unificación, la cual, si bien no dispone de forma expresa la aplicación de la favorabilidad en materia sancionatoria y sustancial, tácitamente aplica la favorabilidad en esta materia para aquellos casos donde se presentan modificaciones a la norma sustancial, sin existir una norma que respalde su aplicación como sucede en materia aduanera o tributaria.

A partir de estas posturas, es a través de un memorando interno de la entidad, del año 2018, donde es aceptada la favorabilidad sancionatoria y sustancial en materia cambiaria de forma expresa, lo cual vislumbra la indebida técnica judicial adoptada en las decisiones

jurisprudenciales, sin considerar la protección al orden público económico e, incluso, la responsabilidad objetiva que caracteriza al régimen cambiario, ya que es necesario tener en cuenta la imposibilidad de perseguir estos fines si dejamos a un lado el objeto de la norma en el momento de su infracción y las causales de su modificación en materia sustancial para garantizar la protección al orden público económico como bien jurídico protegido.

Después del análisis y aplicación de los principios que regulan en Sistema Sancionatorio Administrativo se puede inferir que: la aplicación matizada -e incluso en algunos casos completamente nula- de dichos principios dificulta la comprensión de las sanciones, consolidándose como un régimen sancionatorio complejo, con grandes dificultades en la tipificación de las sanciones, que incluso resulta de las numerosas sanciones que en ocasiones exceden la potestad sancionadora de la administración, con una gran dificultad en la comprensión por las remisiones expresas y tácitas que se encuentran dispuestas.

Por otra parte, se evidencia el desuso de algunas sanciones en relación con la evolución del Régimen Cambiario, el cual está directamente relacionado con el desarrollo económico. Esto teniendo en cuenta que desde el año 2011 el BR expidió 49 boletines a través de los cuales la Resolución Externa 8 del 2000 sufrió modificaciones. Del mismo modo, la Resolución Externa 1 de 2018, la cual entró en vigencia el 25 de mayo de 2018, ya ha sido objeto de las siguientes modificaciones, así:

Tabla 12. Modificaciones de la Resolución Externa 1 de 2018

Resolución Externa	Fecha vigencia	Artículos que modifica
RE 1 de 2019	31 de enero de 2019	Numeral 1 del artículo 3. Parágrafo del artículo 5.
RE 3 de 2019	26 de marzo de 2019	Ordinal ii) del literal n, del numeral 1, del artículo 8.
	26 de marzo de 2019	Artículo 12.
	26 de marzo de 2019	Artículo 15.
	31 de julio de 2019	Título de la Sección II del Capítulo III del Título II.
	26 de marzo de 2019	Artículo 22.
	31 de julio de 2019	Artículo 23.
	31 de julio de 2019	Artículo 24.
	31 de julio de 2019	Artículo 25.
	31 de julio de 2019	Artículo 26.
	26 de marzo de 2019	Título de la Sección IV del Capítulo III del Título II.
	26 de marzo de 2019	Artículo 35.
	26 de marzo de 2019	Artículo 103.
	26 de marzo de 2019	Se derogan los artículos 18, 19, 28 y 29.

Fuente: (Banco de la República de Colombia, Junta Directiva, 2018)

Así las cosas, el Régimen Sancionatorio Cambiario de competencia de la DIAN tiene la necesidad de evolucionar y fortalecerse a través de la aplicación de los principios sancionatorios administrativos, lo cual implica precisión en los hechos constitutivos de infracción, gradualidad de las multas en el marco de la violación o transgresión de los objetivos perseguidos por el régimen cambiario, unidad de criterio en la aplicación de las sanciones y nexo de causalidad probado entre la conducta infractora y la afectación del bien jurídico tutelado por el Estado.

Esto, teniendo en cuenta que a pesar de ser permitida la aplicación matizada de los principios orientadores del Derecho Penal -aceptado por la Suprema Corte Constitucional y el Consejo de Estado- en el Derecho Administrativo Sancionador no es posible desconocer derechos fundamentales de los investigados como es el debido proceso, y todas las garantías constitucionales que acarrea un régimen de responsabilidad objetiva.

Si bien, esto puede significar un gran reto para la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales en cada una de las Direcciones Seccionales como órganos de inspección, vigilancia y control frente a la competencia cambiaria, esto conllevaría la confianza de todos los usuarios externos en la entidad; la credibilidad de las instituciones al conocer que el incumplimiento de la norma acarrea consecuencias claras, precisas y contundentes frente al objetivo de proteger la economía nacional, lo cual nos atañe a todos los colombianos; y a la certeza de que las sanciones cambiarias son equitativas con relación a las implicaciones que acarrearán los hechos constitutivos de infracción.

Todo esto con miras a construir una entidad y una Colombia más honesta, que garantice la aplicación de los límites constitucionales y legales al *ius punniendi* del Estado.

Bibliografía

- Acosta, C. (2019). *Régimen cambiario e inversión extranjera en Colombia*. Bogotá, D.C.: Universidad Externado de Colombia.
- Banco de la República de Colombia. (21 de noviembre de 2003). Circular Externa Reglamentaria DCIN-83. Asunto 10: Procedimiento aplicable a las operaciones de cambio. *Boletín No. 41*. Bogotá, D.C.
- Banco de la República de Colombia, Junta Directiva. (5 de mayo de 2000). Resolución Externa No. 8 de 2000; Por la cual se compendía el régimen de cambios internacionales. Bogotá, D.C.
- Banco de la República de Colombia, Junta Directiva. (25 de mayo de 2018). Resolución Externa No. 1 de 2018; Por la cual se compendia y modifica el régimen de cambios internacionales. Bogotá, D.C.
- Banco de la República de Colombia, Junta Monetaria. (26 de junio de 1991). Resolución 57 de 1991; Por la cual se adopta el Régimen Cambiario. *Boletín Junta Monetaria No. 271.2*. Bogotá, D.C.
- Baño, J. M. (1991). *Derecho Administrativo Sancionador*. Bogotá, D.C.: Legis.
- Beltrán, V. (2013). *Régimen de Cambios Internacionales y Materias Aledañas*. Bogotá, D.C.: Zona Franca Bogotá y Centro de Estudios y Negocios Internacionales.
- Castejón, F. (1950). *Faltas penales, gubernativas y administrativas*. Madrid: Apéndice.

- Chacón, N. (2005). *Derecho Monetario*. Bogotá, D.C.: Universidad Colegio Mayor Nuestra Señora del Rosario.
- Colombia. (1991). Constitución Política de Colombia. Bogotá, D.C.
- Colombia, . (20 de abril de 1887). Ley 57 de 1887; Sobre adopción de Códigos y unificación de la legislación nacional (Código Civil). *Diario Oficial No. 7.019*. Bogotá, D.C.
- Colombia, C. C. (9 de julio de 2014). Sentencia C-475/14. *Referencia: Expediente T-4.215.359*. Bogotá, D.C.: MP. Alberto Rojas Ríos.
- Colombia, Congreso de la República. (17 de enero de 1991). Ley 9 de 1991; Por la cual se dictan normas generales a las que deberá sujetarse el Gobierno Nacional para regular los cambios internacionales y se adoptan medidas complementarias. *Diario Oficial No. 39.634*. Bogotá, D.C.
- Colombia, Congreso de la República. (4 de enero de 1993). Ley 31 de 1992; Por la cual se dictan las normas a las que deberá sujetarse el Banco de la República para el ejercicio de sus funciones, el Gobierno para señalar el régimen de cambio internacional, para la expedición de los Estatutos del Banco [...]. *Diario Oficial No. 40.707*. Bogotá, D.C.
- Colombia, Congreso de la República. (10 de julio de 1997). Ley 383 de 1997; Por la cual se expiden normas tendientes a fortalecer la lucha contra la evasión y el contrabando, y se dictan otras disposiciones. *Diario Oficial No. 43.083*. Bogotá, D.C.
- Colombia, Congreso de la República. (28 de noviembre de 2008). Ley 1186 de 2008; Por medio de la cual se aprueba el “Memorando de Entendimiento entre los Gobiernos de los Estados del Grupo de Acción Financiera de Sudamérica contra el Lavado de Activos (Gafisud)”, firmado en Cartagena de Indias el 8 de diciembre [...]. *Diario Oficial No. 47.187*. Bogotá, D.C.

- Colombia, Congreso de la República. (29 de diciembre de 2010). Ley 1430 de 2010; Por medio de la cual se dictan normas tributarias de control y para la competitividad. *Diario Oficial No. 47.937*. Bogotá, D.C.
- Colombia, Congreso de la República. (18 de enero de 2011). Ley 1437 de 2011; Por el cual se expide el Código de Procedimiento Administrativo de lo Contencioso Administrativo. *Diario Oficial No. 47.956*. Bogotá, D.C.
- Colombia, Congreso de la República. (17 de enero de 2011). Ley 643 de 2011; Por la cual se fija el régimen propio del monopolio rentístico de juegos de suerte y azar. *Diario Oficial No. 44.294*. Bogotá, D.C.
- Colombia, Congreso de la República. (6 de julio de 2015). Ley 1762 de 2015; or medio de la cual se adoptan instrumentos para prevenir, controlar y sancionar el contrabando, el lavado de activos y la evasión fiscal. *Diario Oficial No. 49.565*. Bogotá, D.C.
- Colombia, Congreso de la República. (1998 de 23 de julio). Ley 448 de 1998; Por medio de la cual se adoptan medidas en relación con el manejo de las obligaciones contingentes de las entidades estatales y se dictan otras disposiciones en materia de endeudamiento público. *Diario Oficial No. 43.345*. Bogotá, D.C.
- Colombia, Consejo de Estado. (5 de noviembre de 1998). Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda. *Radicado 10367*. Bogotá, D.C.: Ponente: D.P Arenas.
- Colombia, Consejo de Estado. (24 de septiembre de 2015). Sentencia No. 25000-23-24-000-2010-00109-01. *Sala Plena Contenciosa Administrativa, Sección Primera*. Bogotá, D.C.: MP. Maria Claudia Rojas Lasso.
- Colombia, Consejo de Estado. (14 de abril de 2016). Sentencia 05001-23-33-000-2013-01363-01. *Sala Plena Contenciosa Administrativa, Sección Primera*. Bogotá, D.C.: MP. María Elizabeth García González.

- Colombia, Corte Constitucional. (10 de diciembre de 1992). Sentencia C-299/92. *Referencia: Expediente D-062*. Bogotá, D.C.: MP. Fabio Morón Díaz.
- Colombia, Corte Constitucional. (28 de abril de 1994). Sentencia C-214/94. *Referencia: Expediente D-394*. Bogotá, D.C.: MP. Antonio Barrera Carbonell.
- Colombia, Corte Constitucional. (6 de noviembre de 1996). Sentencia C-597/96. *Referencia: Expediente D-1229*. Bogotá, D.C.: MP. Alejandro Martínez Caballero.
- Colombia, Corte Constitucional. (28 de noviembre de 1997). Sentencia T-625/97. *Referencia: Expediente T-137652*. Bogotá, D.C.: MP. José Gregorio Hernández Galindo.
- Colombia, Corte Constitucional. (14 de junio de 2001). Sentencia C-619/01. *Referencia: Expediente 391*. Bogotá, D.C.: MP. Álvaro Pinilla Gálvis.
- Colombia, Corte Constitucional. (8 de agosto de 2001). Sentencia C-827/01. *Referencia: Expediente D-3345*. Bogotá, D.C.: MP. Álvaro Tafur Galvis.
- Colombia, Corte Constitucional. (29 de agosto de 2001). Sentencia C-921/01. *Referencia: Expediente D-3428*. Bogotá, D.C.: MP. Jaime Araújo Rentería.
- Colombia, Corte Constitucional. (29 de agosto de 2001). Sentencia C-922/01. *Referencia: Expediente D-3434*. Bogotá, D.C.: MP. Marco Gerardo Monroy Cabra.
- Colombia, Corte Constitucional. (12 de marzo de 2002). Sentencia C-181/02. *Referencia: Expediente D-3676*. Bogotá, D.C.: Marco Gerardo Monroy Cabra.
- Colombia, Corte Constitucional. (6 de noviembre de 2002). Sentencia C-506. *Referencia: Expediente 3852*. Bogotá, D.C.: Marco Gerardo Monroy Cabra.
- Colombia, Corte Constitucional. (1 de agosto de 2002). Sentencia C-595/02. *Referencia: Expediente T-444377*. Bogotá, D.C.: MP. Manuel José Cepeda Espinosa.
- Colombia, Corte Constitucional. (6 de noviembre de 2002). Sentencia C-948/02. *Referencia: Expedientes D-3937 y D-3944*. Bogotá, D.C.: MP. Álvaro Tafur Galvis.

- Colombia, Corte Constitucional. (11 de febrero de 2003). Sentencia C-099/03. *Referencia: Expediente D-4196*. Bogotá, D.C.: MP. Jaime Córdoba Triviño.
- Colombia, Corte Constitucional. (18 de octubre de 2003). Sentencia C-530/03. *Referencia: Expedientes D-4386 y D-4396*. Bogotá, D.C.: MP. Eduardo Montealegre Lynett.
- Colombia, Corte Constitucional. (27 de octubre de 2005). Sentencia T-1087/05. *Referencia: Expediente T-1128271*. Bogotá, D.C.: MP. Álvaro Tafur Galvis.
- Colombia, Corte Constitucional. (18 de octubre de 2006). Sentencia C-860/06. *Referencia: Expediente D-6235*. Bogotá, D.C.: MP. Humberto Antonio Sierra Porto.
- Colombia, Corte Constitucional. (5 de noviembre de 2008). Sentencia C-1088/08. *Referencia: Expediente D-7346*. Bogotá, D.C.: MP. Jaime Córdoba Triviño.
- Colombia, Corte Constitucional. (26 de mayo de 2010). Sentencia C-401/10. *Referencia: Expediente D-7928*. Bogotá, D.C.: MP. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo.
- Colombia, Corte Constitucional. (25 de mayo de 2011). Sentencia C-442/11. *Referencia: Expediente D-8295*. Bogotá, D.C.: MP. Humberto Antonio Sierra Porto.
- Colombia, Corte Constitucional. (1 de febrero de 2012). Sentencia C-030/12. *Referencia: Expediente D-8608*. Bogotá, D.C.: MP. Alberto Rojas Ríos.
- Colombia, Corte Constitucional. (12 de septiembre de 2012). Sentencia C-713/12. *Referencia: Expediente D-8984*. Bogotá, D.C.: MP. Mauricio González Cuervo.
- Colombia, Corte Constitucional. (9 de julio de 2014). Sentencia C-475/14. *Radicado: Expediente T-4.215.358*. Bogotá, D.C.: MP. Alberto Rojas Ríos.
- Colombia, Corte Constitucional. (11 de marzo de 2015). Sentencia C-412/15. *Referencia: Expediente D-10349*. Bogotá, D.C.: MP. Gloria Stella Delgado.
- Colombia, Corte Constitucional. (18 de noviembre de 2015). Sentencia C-699/15. *Referencia: Expediente D-10610*. Bogotá, D.C.: MP. Alberto Rojas Ríos.

Colombia, Presidencia de la República. (25 de septiembre de 1931). Decreto 1683 de 1931; Por el cual se prohíbe temporalmente el libre comercio del oro y se toman otras providencias. *Diario Oficial No. 21.799*. Bogotá, D.C.

Colombia, Presidencia de la República. (19 de diciembre de 1966). Decreto 2867 de 1966; Por el cual se adopta un régimen de emergencia en materia de cambio internacional. *Diario Oficial No. 32.108*. Bogotá, D.C.

Colombia, Presidencia de la República. (6 de abril de 1967). Decreto Ley 444 de 1967; Sobre el régimen de cambios internacionales y de comercio exterior. *Diario Oficial No. 32.189*. Bogotá, D.C.

Colombia, Presidencia de la República. (4 de julio de 1991). Decreto 1745 de 1991; Por el cual se modifica la estructura de la Superintendencia Control de Cambios y las funciones de sus dependencias. *Diario Oficial No. 39.889*. Bogotá, D.C.

Colombia, Presidencia de la República. (4 de julio de 1991). Decreto 1746 de 1991; Por medio del cual se establece el Régimen Sancionatorio y el Procedimiento Administrativo Cambiario a seguir por la Superintendencia de Cambios. *Diario Oficial No. 39.889*. Bogotá, D.C.

Colombia, Presidencia de la República. (1 de octubre de 1991). Decreto 2248 de 1991; Por el cual se modifica el artículo 27 del Decreto Extraordinario 1746 del 4 de julio de 1991. *Diario Oficial No. 40.069*. Bogotá, D.C.

Colombia, Presidencia de la República. (18 de noviembre de 1991). Decreto 2578 de 1991; Por el cual se modifica el régimen sancionatorio y el procedimiento administrativo cambiario o seguir por la Superintendencia de Cambios y por la Superintendencia Bancaria. *Diario Oficial No. 40.162*. Bogotá, D.C.

Colombia, Presidencia de la República. (4 de julio de 1991). Ley 1746 de 1991; Por medio de la cual se establece el Régimen Sancionatorio y el Procedimiento Administrativo

Cambiario a seguir por la Superintendencia de Cambios. *Diario Oficial No. 39.889*. Bogotá, D.C.

Colombia, Presidencia de la República. (31 de diciembre de 1992). Decreto 2116 de 1992; Por el cual se suprime la Superintendencia de Cambios. *Diario Oficial No. 40.703*. Bogotá, D.C.

Colombia, Presidencia de la República. (02 de septiembre de 1993). Decreto 1735 de 1993; Por el cual se dictan normas en materia de cambios internacionales. *Diario Oficial No. 41.017*. Bogotá, D.C.

Colombia, Presidencia de la República. (26 de junio de 1996). Decreto 1092 de 1996; por el cual se establece el Régimen Sancionatorio y el Procedimiento Administrativo Cambiario a seguir por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN. *Diario Oficial No. 42.814*. Bogotá, D.C.

Colombia, Presidencia de la República. (26 de junio de 1996). Decreto 1092 de 1996; Por el cual se establece el Régimen Sancionatorio y el Procedimiento Administrativo Cambiario a seguir por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN. *Diario Oficial No. 42.814*. Bogotá, D.C.

Colombia, Presidencia de la República. (26 de junio de 1999). Decreto 1074 de 1999; Por el cual se establece el Régimen Sancionatorio aplicable a las infracciones cambiarias en las materias de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN. *Diario Oficial No. 43.615*. Bogotá, D.C.

Colombia, Presidencia de la República. (13 de julio de 1999). Decreto 1265 de 1999; Por el cual se organiza internamente y se distribuyen las funciones de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. *Diario Oficial No. 43.640*. Bogotá, D.C.

Colombia, Presidencia de la República. (26 de junio de 1999). Decreto Ley 1074 de 1999; por el cual se establece el Régimen Sancionatorio aplicable a las infracciones

cambiarías en las materias de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN. *Diario Oficial No. 43.615*. Bogotá, D.C.

Colombia, Presidencia de la República. (22 de octubre de 2008). Decreto 4048 de 2008; Por el cual se modifica la estructura de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. *Diario Oficial No. 47.150*. Bogotá, D.C.

Colombia, Presidencia de la República. (25 de noviembre de 2009). Decreto 4601 de 2009; Por el cual se regulan las sociedades de intermediación cambiaria y de servicios financieros especiales. *Diario Oficial No. 47.545*. Bogotá, D.C.

Colombia, Presidencia de la República. (28 de junio de 2011). 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. *Diario Oficial No. 48.114*. Bogotá, D.C.

Colombia, Presidencia de la República. (29 de mayo de 2015). Decreto 1068 de 2015; Por medio del cual se expide el Decreto único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público. *Diario Oficial No. 49.523*. Bogotá, D.C.

Colombia, Presidencia de la República. (26 de enero de 2017). Decreto 119 de 2017; Por el cual se modifica el Decreto 1068 de 2015 en lo relacionado con el régimen general de la inversión de capitales del exterior en Colombia y de las inversiones colombianas en el exterior y se dictan otras disposiciones [...]. *Diario Oficial No. 50.128*. Bogotá, D.C.

Colombia; Presidencia de la República. (7 de marzo de 2016). Decreto 390 de 2016; Por el cual se establece la regulación aduanera. *Diario Oficial No. 49.808*. Bogotá, D.C.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (03 de noviembre de 2017). Resolución No. 061 de 2017; Por la cual se establecen los requisitos, las condiciones y el procedimiento para acceder al registro de profesionales de compra y venta de divisas y cheques [...]. Bogotá, D.C.

- Escola, H. (1984). *Compendio de Derecho Administrativo*. Buenos Aires: Depalma.
- Forero, E., & García, M. (2015). *Cambios Internacionales*. Bogotá, D.C.: Legis.
- Gómez, C., González, O., Sánchez, C., Beltrán, J., Ramos, W., Ordóñez, A., . . . Eugeni, V. (2018). *Análisis crítico del Sistema Sancionador Tributario en Colombia*. Bogotá, D.C.: Universidad Externado de Colombia.
- Hidalgo, A. (2008). Notas Estructuradas, Derivados Financieros de Segunda Generación. [Tesina]. Chile: Universitat de Barcelona. Obtenido de https://www.comercioexterior.ub.edu/tesina/proyectos08-09/primer_proyecto/Proyecto_HidalgoPaz.doc
- Ley 1068 de 2015; Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del sector Hacienda y Crédito Público. (26 de mayo de 2015). *Diario Oficial No. 49.523*. Bogotá, D.C.
- Lugari, M. (1998). *Régimen Cambiario Colombiano. Derecho de la Moneda Extranjera*. Bogotá, D.C.: Legis.
- Manzanedo, J. A. (1968). *El comercio exterior en el ordenamiento administrativo español*. Madrid: Instituto de Estudios de Administración Local.
- Montaña, A., & Rincón, J. (2018). *El poder sancionador de la Administración Pública: discusión, expansión y construcción*. Bogotá, D.C.: Universidad Externado de Colombia.
- Nieto, A. (1994). *Derecho Administrativo Sancionador*. Madrid: Tecnus.
- Ospina, A. (2018). El fundamento del poder de sanción de la Administración: terapia para el abandono de un complejo. En A. Montaña, & J. Rincón, *El poder sancionatorio de la Administración Pública: Discusión, expansión y construcción* (págs. 19-70). Bogotá, D.C.: Universidad Externado de Colombia.
- Ossa, J. (1994). *Derecho Administrativo Sancionador*. Bogotá, D.C.: Legis.

- Piza, J. (2010). *Curso de Derecho Tributario, Procedimiento y Régimen Sancionatorio*. Bogotá, D.C.: Universidad Externado de Colombia.
- Quintero, G. (1991). La autotutela: los límites al poder sancionador de la Administración Pública y los principios inspiradores del derecho penal. *Revista de Administración Pública*(126), 253-296.
- Ramos, C., Reyes, E., Rodríguez, C., Romero, M., & Sereno, J. (2019). *Régimen Cambiario e Inversión Extranjera en Colombia*. Bogotá, D.C.: Universidad Externado de Colombia.
- Restrepo, M., & Nieto, M. (2017). *El Derecho Administrativo Sancionador*. Bogotá, D.C.: Legis.
- Rincón, J. (2018). Origen, justificación y presupuestos de la potestad sancionadora del Administración en el ordenamiento jurídico colombiano. En A. Montaña, & J. Rincón, *El poder sancionatorio de la Administración Pública: discusión, expansión y construcción* (págs. 71-140). Bogotá, D.C.: Universidad Externado de Colombia.
- Rojas, J. (2018). La antijuricidad material: ¿elemento de la potestad sancionadora de la Administración? En A. Montaña, & J. Rincón, *El poder sancionador de la Administración Pública: discusión, expansión y construcción* (págs. 187-220). Bogotá, D.C.: Universidad Externado de Colombia.
- Samuelson, P. (1993). *Economía*. Madrid: McGraw-Hill.
- Santaella, H. (2018). El principio de tipicidad en el derecho administrativo sancionador: panorámica de una garantía de contornos imprecisos. En A. Montaña, & J. Rincón, *El poder sancionatorio de la Administración Pública: discusión, expansión y construcción* (págs. 141-186). Bogotá, D.C.: Universidad Externado de Colombia.
- Zornoza, J. J., & Muñoz, G. (2010). Infracciones y sanciones tributarias. En J. R. Piza, *Curso de Derecho Tributario, Procedimiento y Régimen Sancionatorio* (págs. 803-861). Bogotá, D.C.: Universidad Externado de Colombia.

