



## **SALA PENAL**

*Medellín, seis (6) de mayo dos mil veinte (2020)*

*Aprobado en la fecha, acta n° 43*

*Radicado Nro. 05 001 60 00000 2017 00939*

*Delito: Omisión del agente retenedor o recaudador*

*Acusado: Jorge Omar Correa Calderón*

*Sentencia de Segunda Instancia n° 7*

*Magistrado P: César Augusto Rengifo Cuello*

*Lectura: lunes 11 de mayo de 2020. Hora: 8:30 a.m.*

*Procede en esta oportunidad la Sala a decidir el recurso de apelación interpuesto por la Fiscalía y la apoderada de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN- contra la sentencia<sup>1</sup> emitida por la Juez Treinta Penal del Circuito de Medellín, quien en cumplimiento de sus funciones de conocimiento y tras el juicio oral adelantado en contra de JORGE OMAR CORREA CALDERÓN, profirió fallo absolutorio por el delito de omisión del agente retenedor o recaudador de que trata el artículo 402 del C. Penal.*

### **1.- AFIRMACIONES FÁCTICAS**

*El epítome fáctico investigado en el caso del rubro se contrae a la denuncia presentada el 23 de enero de 2014 por la DIAN, contra de los hermanos NORMAN ANTONIO CORREA CALDERÓN y JORGE OMAR CORREA CALDERÓN, en calidad de representantes legales de la empresa C.I. Infantiles Tutto Colore S.A., con Número de Identificación Tributaria –NIT- 890942943, por la presunta sustracción del pago de obligaciones por varios periodos del calendario tributario. A*

---

<sup>1</sup> Cfr. fls. 38-48 del cuaderno n° 2.

*saber: 2008-6, 2009-1, 2009-3, 2009-4 y 2009-5, para una deuda total de \$75.642.789, por concepto de Impuesto al Valor Agregado –IVA-.*

*Al estimar la Fiscalía que el recaudo probatorio permitía encuadrar la conducta investigada en el del delito de omisión del agente retenedor o recaudador, consagrado en el art. 402 de la ley de enjuiciamiento criminal procedió con la respectiva acción penal en contra de los hermanos CORREA CALDERÓN.*

## **2.- ACTUACION PROCESAL**

*1.- Pone de presente el ente persecutor que el 27 de julio de 2017, ante el Juez Cuarenta y Tres Penal Municipal de Medellín con funciones de Control de Garantías, se formuló imputación en contra de NORMAN ANTONIO CORREA CALDERÓN, por el delito de omisión del agente retenedor o recaudador, art. 402 del C. Penal, en calidad de autor y en modalidad de delito continuado, agregando que le asiste responsabilidad solidaria con su hermano JORGE OMAR CORREA CALDERÓN, por fungir ambos como representantes legales de la empresa C.I. Infantiles Tutto Colore S.A., por lo que se compulsaron copias para que se investigara la participación y responsabilidad de este último en los hechos que ocupan la atención de la judicatura, sin que el imputado aceptara los cargos.*

*2.- Tras la respectiva investigación, el 28 de agosto del 2018 el ente persecutor en cabeza de la Fiscalía 175 Seccional de la ciudad le imputa a JORGE OMAR CORREA CALDERÓN el delito del canon 402 del C. Penal, ante la Juez Quinta Penal Municipal de Medellín con Funciones de Control de Garantías señalando que dicho dispositivo consagra una pena de prisión de 48 a 108 meses, y una multa equivalente al doble de lo no consignado sin que supere 1.020.000 unidades de valor tributario –uvt-. Concretamente el ente persecutor lo llama a responder por el no pago de los periodos tributarios 2008-6, y 2009 -1, 3, 4 y 5-, en calidad de autor de un concurso homogéneo y sucesivo de dichas conductas punibles. Cargos que no fueron aceptados.*

*3.- La acusación escrita sin variaciones a la formulación de imputación en contra del prenombrado se presentó el 14 de noviembre de 2018 y le correspondió por reparto a la Juez Treinta Penal del Circuito de Medellín, quien en cumplimiento de sus funciones de conocimiento presidió las audiencias de formulación de acusación,*

*preparatoria y juicio oral, anunciando sentido de fallo absolutorio cuya lectura se realizó el 29 de noviembre de 2019.*

*4.- El anterior proveído fue apelado por la Fiscalía y la apoderada de la DIAN, quienes sustentan por escrito y dentro del término de ley<sup>2</sup> el recurso vertical, motivo por el cual conoce esta Sala de Decisión Penal el proceso del rubro con miras a desatar la alzada.*

### **3.- LA DECISIÓN IMPUGNADA**

*Hechas las precisiones en cuanto a la identificación del acusado, los hechos materia de investigación, la práctica probatoria, lo que hace a los alegatos de cierre y, en general, el devenir procesal, la funcionaria desestima los cargos por los que el acusado es llamado a responder en juicio criminal, al considerar que la prueba debatida en juicio genera duda que debe resolverse a favor del procesado.*

*Tras analizar los elementos estructurales del tipo penal de omisión del agente retenedor o recaudador, así como la normatividad aplicable al caso, su evolución y modificaciones, adentrándose en la materialidad del ilícito y el análisis de responsabilidad, la funcionaria concluye que la Fiscalía se limitó a demostrar la condición de representante legal de la Comercializadora Infantiles Tutto Colore S.A. que para la fecha de los hechos investigados ostentaba el acusado, sosteniendo que como tal le asiste responsabilidad por el no pago de ciertas sumas por concepto de impuesto a las ventas declaradas ante la autoridad tributaria; planteamiento del asunto que en su criterio se compagina con el concepto de responsabilidad objetiva proscrito por nuestro ordenamiento jurídico, propio de un derecho penal de autor y no de acto, además de contrario al principio de responsabilidad subjetiva que rige en la actual sistemática acusatoria.*

*Para la juez de primer grado el recaudo probatorio no deja duda en cuanto a la existencia de la obligación tributaria insoluta por valor de \$75.642.789, empero, no sucede lo mismo en relación con la persona que al interior de la mencionada organización, y para la época de los hechos investigados se encontraba encargada de declarar y pagar el referido monto impositivo insoluto.*

---

<sup>2</sup> Cfr. fls. 52-73, del cuaderno número 2.

*De un lado, sostiene que en la foliatura obran las declaraciones que corresponden a los periodos tributarios 2008-3, 2009-1, 3, 4 y 5-, sin que fueran tachadas de falsas o se reclamara por contener información inexacta, a lo que se suma que con excepción del acuse de recibido de la entidad recaudadora, ninguna otra firma se aprecia en los referidos documentos; y de otro, que a la Fiscalía le asiste la carga de demostrar quiénes son las personas naturales encargadas del cumplimiento de las obligaciones tributarias al interior de cada sociedad, acorde a la distribución interna o material de funciones, y no meramente nominal o formal.*

*En este sentido la defensa del procesado demostró que para el 2007 este figuraba como representante legal de la empresa C.I. Infantiles Tutto Colore S.A., más, funcionalmente se ocupaba de los asuntos de producción, su hermano Norman de la parte comercial, y el otro integrante de la familia de nombre Mauro Luciano del componente financiero y administrativo.*

*Aspecto este último que no fue refutado, tachado de falso, ni controvertido por la Fiscalía, entidad a la que le bastó con lo demostrado y aportado en la denuncia, pretendiendo de esta manera que se penalice a una persona simplemente por desempeñar un cargo, sin reparar en que el supuesto de responsabilidad penal expresamente regulado en el art. 402 del C. Penal, difiere de aquel que conforme al contenido del canon 572 del Estatuto Tributario resulta predicable ante la administración tributaria, y que incluye la solidaridad en el tributo por el incumplimiento de los mencionados deberes formales en cabeza de los representantes legales de las empresas; responsabilidad que puede ser delegada en otros empleados designados para el efecto. Lo anterior, itera, por cuanto nuestro ordenamiento jurídico consagra un derecho penal de acto y no de autor.*

*En conclusión, en el ámbito penal el representante legal de una entidad responderá por la ilicitud analizada, siempre y cuando tenga conocimiento y dominio del hecho, realizando en forma dolosa la descripción comportamental recogida bajo el nomen iuris de omisión de agente retenedor o recaudador, a lo que se suma que tampoco se demostró el recaudo efectivo de los tributos, aspecto que exigía la normativa vigente para la época de los hechos investigados, años 2008 y 2009, y que solo se supera con la entrada en vigencia del art. 339 de la ley 1819/16, a partir de la cual el mencionado elemento ya no hace parte de juicio de reproche que se puede adelantar conforme al aludido modelo típico del art. 402 del C. Penal.*

*Otro aspecto que ni la Fiscalía ni la representante de la DIAN controvierten o refutan, y por tanto se erige en un hecho inconcuso dentro del trámite, el que con la intención de viabilizar el cumplimiento de las obligaciones insolutas los hermanos CORREA CALDERÓN procuraron acceder a un mecanismo, o acuerdo con la entidad recaudadora que facilitara el pago de los emolumentos debidos al Estado, entregando en garantía un inmueble tipo finca de recreo en el Municipio de San Jerónimo, Antioquia, valorado en la suma de \$960.400.000. Es decir, por un monto suficiente para garantizar el valor a financiar para el año 2012, 2013, a saber, \$360.000.000, a pesar de lo cual, solo hasta el 2016 la Nación se adjudicó el bien por el 40% de su precio original, perviviendo un saldo insoluto con el Fisco que por motivos ajenos a la empresa, esta no pudo cubrir.*

*De ahí que al haber emprendido acciones tendientes a cumplir con la obligación tributaria con anterioridad a la denuncia penal presentada por la entidad recaudadora, ello demuestra que el agente no tuvo la intención de sustraerse de la misma, de apoderarse de dineros públicos o disponer ilícitamente de dichos rubros.*

*Bajo tal panorama se ofrece problemático entender colmado el elemento subjetivo del tipo penal que la Fiscalía le enrostra al acusado, a quien a lo sumo, afirma la primera instancia, se le puede criticar por un comportamiento plausible de calificar de negligente o culposos, empero, como se sabe, dicha modalidad no se encuentra prevista para el delito bajo escrutinio.*

*Estas son en síntesis las razones para aplicar el principio in dubio pro reo, dictando sentencia absolutoria por duda probatoria al estimar la funcionaria que tras agotarse el debate público permanece incólume la presunción de inocencia que le asiste al procesado.*

#### **4.- DE LA IMPUGNACION DE LA SENTENCIA**

**i) Fiscalía.** *Considera que los hechos denunciados quedaron plenamente probados en juicio. A este tenor, que desde el 28 de marzo de 2007 el acusado fungía como representante legal de la Comercializadora Internacional Infantiles Tutto Colore S.A., condición en la que en primer lugar debía presentar las declaraciones de impuestos mediante el uso de firma electrónica, de la clave personal e intransferible que para el efecto tramitó ante la administración de impuestos, al igual que el Registro Único Tributario –RUT-, y en segundo orden, consignar la deuda inicial, o*

*los \$75.642.789 del monto impositivo que permaneció insoluto, como consta en los documentos arrojados al trámite cuyo contenido explicaron con suficiencia las abogadas adscritas a la DIAN, al margen de cualquier reparo por parte de la defensa del procesado sobre dichos documentos, estimando la apelante que el no pago de lo recaudado permite inferir la destinación ilícita de los dineros obtenidos en cumplimiento de las funciones públicas transitorias desarrolladas por el acusado.*

*Para la letrada, el que se haya entregado en garantía a la DIAN un inmueble de gran valor sentimental para la familia del agente reafirma su responsabilidad en los hechos; aclarando que para aquel entonces sobre dicho activo pesaban cuentas sin pagar por diversos conceptos, y que al interior del fallido proceso de remate y la posterior adjudicación también se generaron nuevos gastos, sin que el avalúo del bien haya sido objetado por los propietarios. Así mismo, señala que, en caso de iliquidez de una empresa, dicha eventualidad no exonera a los representantes legales del deber de consignar los montos impositivos recaudados, como lo sugiere la a quo en el fallo criticado al concluir que tal imposibilidad de pago fue la que determinó y llevó a que el sujeto activo se sustrajera de la obligación de recaudar y consignar los tributos a favor de la Nación, con clara incidencia en el campo penal.*

*A lo dicho se suma que la defensa del acusado tampoco demostró la presunta distribución de funciones y obligaciones tributarias al interior de la unidad productiva, pasando por alto que tal como lo dispone el literal c) del art. 571 del Estatuto Tributario, toda delegación de las responsabilidades fiscales en cabeza de un empleado distinto al representante legal se debe informar de inmediato a la Administración de Impuestos sin que dicho aspecto se encuentre probado en el proceso.*

*En criterio de la togada, en la sentencia apelada se desconocen las obligaciones y derechos que le asisten a los representantes legales expresamente consagrados en el mencionado compendio normativo, a lo que se suma que resulta sumamente criticable y genera dudas, el que no se haya denunciado el presunto hurto al interior de la empresa, presuntamente cometido por parte de una de las empleadas de la organización y solo lo dieran a conocer en desarrollo del presente proceso penal, reflexiones que se hacen extensivas al hecho de no informar que la sociedad soportaba una situación deficitaria, pudiendo acudir a figuras como la reorganización o restructuración empresarial que la misma legislación tributaria ofrece para afrontar este tipo de situaciones e impases; similares reparos pueden*

*formularse sobre los rumores de pasillo, que indicaban que al interior de la DIAN había personas interesadas en quedarse con el bien que fue entregado a la administración tributaria para acceder a una facilidad de pago.*

*Ello, a pesar de que quien fungía como representante legal es un experimentado empresario, experto en el recaudo, declaración y consignación oportuna de los impuestos, además de asesor del Contralor Departamental de Antioquia, quien conoce como el que más que los montos impositivos provienen de terceros y tienen una destinación exclusiva.*

*Estima la servidora pública que con independencia del efectivo recaudo del IVA, la Fiscalía demostró que el acusado actuó dolosamente. En términos generales, dice, la teoría de la aplicación de responsabilidad objetiva carece de fundamentos en el caso presente, agregando que, de confirmarse lo decidido por la primera instancia estaríamos ante un negativo y delicado precedente en la materia, con el que indiscutiblemente se abriría una brecha que posibilitaría que los representantes legales de las empresas traten de trasladar la responsabilidad a terceros, escudándose en que solo ostentan la mencionada condición en el papel, es decir, de manera netamente formal.*

*Estas son en síntesis las razones por las cuales solicita que se revoque el fallo absolutorio, y en su lugar se condene al acusado.*

**ii) La apoderada de la DIAN** coincide en lo fundamental con lo expuesto por la Fiscalía, agregando que de conformidad con el art. 29 de la ley 599/00, 571 y 573 del Estatuto Tributario, en materia penal el representante legal es quien responde por el tipo penal omisivo analizado, y bajo la figura conocida como: “actuar en lugar de otro”; y que en caso de delegar la responsabilidad tributaria se debe informar de ello a la autoridad recaudadora, a lo que se suma que el art. 579-2 *ibíd.*, contempla que las declaraciones de impuestos se presentan electrónicamente, teniendo el representante legal la tarea de vigilar el buen manejo de la respectiva clave, así como el instrumento previsto en el art. 11 del Decreto 1791/07, es decir, la firma digital que utilizaba para la fecha de los hechos.

*Así mismo, comparte el criterio según el cual la quiebra de una sociedad o la posibilidad de ventas futuras, en modo alguno exoneran al representante legal de la*

*responsabilidad tributaria, como quiera que, asevera, el dinero que pertenece al Estado no se presta.*

*Tampoco puede pasar inadvertido que los deudores del Estado en este caso ofrecieron un bien inmueble dentro del proceso de cobro coactivo con el fin de acceder a una facilidad de pago, por lo tanto, no puede presumirse que lo entregaron voluntariamente, o que de esta forma queda aquilatada la ausencia de dolo en el comportamiento del actor; ni puede perderse de vista que en razón a que resultan esenciales a su cargo, así como a la condición de servidor público, el agente cumple funciones legales indelegables, y como tal le compete vigilar todo el proceso que se surte con el dinero producto del IVA, desde el recaudo hasta la consignación de los impuestos, quedando demostrado con la prueba testimonial debatida en el foro público la falta de diligencia y cuidado en los negocios a su cargo, sustrayéndose de verificar lo que hace a la cancelación de la carga impositiva, responsabilidad que no puede dejar en manos de empleados a los que no les compete efectuar dichos pagos y retenciones.*

*Estos, en resumen, los argumentos por los que solicita que se revoque la sentencia absolutoria, para que en su lugar se dicte fallo de condena en contra del acusado, por los hechos investigados y por el delito de omisión del agente retenedor o recaudador.*

*Vencido el plazo legal, no se observa intervención de parte de los no recurrentes.*

#### **5.- CONSIDERACIONES EN ORDEN A PROVEER**

*La competencia de la Sala se restringe en esta oportunidad, de acuerdo con lo señalado en los artículos 20 y 34.1 de la Ley 906 de 2004, a decidir sobre los pedimentos elevados por las apelantes, así como sobre los aspectos que sean inescindibles al tema objeto de impugnación, y aquellos atinentes a la garantía de los derechos fundamentales de las partes e intervinientes especiales.*

*Huelga señalar además que en la presente actuación la Sala observa que concurren los presupuestos procesales y materiales para emitir pronunciamiento de fondo, sin que se avizore la presencia de irregularidades que puedan afectar la validez de lo actuado.*

*Dicho lo anterior, es preciso iniciar señalando que la materialidad de la conducta que se le endilga al acusado se corresponde con la conducta punible descrita en el artículo 402 de la ley de enjuiciamiento criminal, bajo la fórmula: “omisión del agente retenedor o recaudador”; y que para el caso, según se pregona en la acusación, dicha conducta se contrae en omitir la consignación de los montos de dinero efectivamente recaudados y declarados por concepto de IVA, que corresponden a su vez a las actividades comerciales desarrolladas por la Comercializadora Internacional Infantiles Tutto Colore S.A., durante los períodos reseñados en la denuncia penal y posterior acusación, durante los cuales, y esto último se erige dentro del proceso como un hecho irrefutable, el agente ostentó la representación legal de dicha empresa, comercializadora o unidad productiva.*

*Visto lo que hace a la foliatura, así como los argumentos que se consignan en las apelaciones, las razones expuestas en el fallo apelado, y lo que hace al sustrato fáctico develado desde los albores del proceso, salvo mejor criterio, para este cuerpo colegiado el problema jurídico se contrae a determinar si existe prueba suficiente para declarar penalmente responsable al acusado JORGE OMAR CORREA CALDERÓN, por la conducta punible recogida bajo el nomen iuris del art. 402 del C. Penal, o, si por el contrario, el plenario se encuentra huérfano de elementos de convicción que demuestren en grado de certeza racional, más allá de toda duda, que el investigado incurrió en el delito que le enrostra el ente persecutor, mediante un comportamiento doloso, es decir, con conocimiento y voluntad, única modalidad que admite el mencionado tipo penal, debiéndose confirmar en consecuencia la decisión absolutoria proferida por la juez de primera instancia.*

*Previo entonces a descender en el análisis de aquello que se erige como prueba del proceso, resulta oportuno realizar algunas precisiones en torno al tipo penal de omisión de agente retenedor o recaudador, tarea que a su vez acometió la funcionaria singular en el fallo apelado.*

*Es preciso entonces señalar, a manera de exordio, que la descripción comportamental vertida en el tantas veces citado dispositivo 402 de la obra de enjuiciamiento consagra los siguientes elementos estructurales:*

*i) Un sujeto activo cualificado, cual el agente retenedor o auto-retenedor y el responsable del IVA, (personas naturales o jurídicas), quienes cumplen transitoriamente funciones públicas, ostentando en consecuencia la condición de*

*servidores públicos, lo que indudablemente conlleva una serie de consecuencias en aspectos civiles, penales y disciplinarios; ii) un sujeto pasivo de la criminalidad que no puede ser otro que el Estado, pues los recursos dejados de consignar pertenecen: "... al tesoro público constituyen basamento indefectible para la materialización de los fines del Estado, y por ende, para servir a la comunidad, redistribuir el ingreso, promover la prosperidad en términos de calidad de vida de todos los habitantes..."<sup>3</sup>; iii) en cuanto a la temporalidad y la conducta reprochable, es de aquellas consideradas de omisión propia cometida a título de dolo, referidas a las hipótesis de "no consignar" las sumas retenidas o auto-retenidas, para el caso, por concepto de IVA –objeto material del delito-, dentro de los dos meses a partir de la fecha fijada por el Gobierno Nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración del impuesto sobre las ventas; (iv) el bien jurídico protegido es el de la administración pública.*

*A lo dicho, debemos agregar que el modelo típico bajo análisis es de aquellos denominados en blanco, por lo que su contenido se debe complementar con las disposiciones de otros órdenes normativos, para el caso, especialmente de estirpe tributaria que arrojen luz sobre expresiones tales como: "retenedor" o "auto-retenedor", y cuáles son los términos fijados para rendir cuentas ante la administración de impuestos, sin olvidar de paso, que dichos preceptos deben analizarse sistemáticamente con aquellas disposiciones que consagran los rasgos estructurales y la arquitectura del sistema con tendencia acusatoria adoptado tras la expedición del acto legislativo 03 de 2002, sin olvidar además que no pueden resultar contrarias, como cualquier norma del ordenamiento jurídico, a los principios y valores constitucionales.*

*Sintetizando lo dicho, la Corte Suprema de Justicia:*

*"Como se trata de un tipo penal en blanco, su contenido ha de ser llenado con las disposiciones de índole tributaria a fin de establecer qué se entiende por retenedor o autorretenedor, y cuáles son los términos fijados para rendir cuentas ante la administración de impuestos.*

*Al ser una obligación predicable del agente retenedor o autorretenedor y el responsable de recaudar el impuesto sobre las ventas (IVA), se está ante un sujeto activo cualificado y versa sobre una conducta omisiva, por no hacer los pagos de las sumas retenidas o autorretenidas por concepto de retención en la fuente, o las que corresponden al impuesto sobre las ventas, dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno Nacional para la*

---

<sup>3</sup> Corte Constitucional. Sentencia C-9 del 23 de enero de 2003. M. P. Jaime Araujo Rentería.

*respectiva declaración o no consignar dentro del término legal el dinero recaudado por tasas o contribuciones públicas».*

*Huelga señalar frente a este apartado de la tipicidad analizada, que tal como lo tiene decantado la Corte Constitucional –sentencia C-121 de 2012-, el tipo penal en blanco es aquel: “en que el supuesto de hecho se encuentra desarrollado total o parcialmente por una norma de carácter extrapenal”. Otro aspecto sobre el que no debe quedar duda respecto de esta clase de dispositivos normativos, tal como lo trata la mencionada jurisprudencia, es: “que se protege el principio de legalidad no con la exigencia de preexistencia de la norma de complemento respecto de la disposición penal, sino con la simple existencia de esta al momento de conformación del tipo integrado”. De otro lado, no llama a duda que se permite la remisión a normas de inferior jerarquía.*

*Por su parte la Corte Suprema de Justicia al ocuparse de la estructura de esta clase de dispositivos normativos, enseña:*

*“es preciso distinguir entre el núcleo esencial y el complemento. El primero, corresponde a la libertad de configuración normativa del legislador, en el sentido de señalar con claridad y precisión tanto los elementos básicos de la conducta punible, como la correspondiente punibilidad, además del reenvío expreso o tácito a otro precepto. El segundo, esto es, el complemento, especifica las condiciones en que tiene lugar aquél, ya sea de índole penal o extrapenal, pero siempre que tenga carácter general y sea expedido por quien tiene competencia para proferirlo.*

*El núcleo y el complemento integran una sola disposición esencial pero ambos deben sujetarse a las exigencias del principio de legalidad, esto es, deben ser previos a la comisión de la conducta punible (ley previa), no puede confiarse a la costumbre o a preceptos no expedidos por el legislador el señalamiento de los elementos estructurales del núcleo o la sanción (ley escrita) y tanto el núcleo como el complemento deben ser claros, ciertos e inequívocos (ley cierta).”<sup>4</sup>*

*Así mismo el alto tribunal.*

*“La Corte Suprema de Justicia, en su Sala Penal, ha indicado en distintas oportunidades que los tipos penales en blanco son institutos de perfeccionamiento del derecho penal, pues permiten la protección de bienes jurídicos a través de la sanción en la compleja sociedad contemporánea.*

*Es oportuno resaltar la diferencia del tipo penal en blanco con el elemento o ingrediente normativo del tipo. «Los ingredientes normativos no son propiamente elementos del tipo sino corresponden a expresiones que pueden predicarse de cualquiera de ellos y buscan cualificar a los sujetos activo o pasivo o al objeto material, o pretenden precisar el alcance y contenido de la*

<sup>4</sup> CSJ SP, 12 de diciembre de 2005, radicado 23899

*propia conducta o de una circunstancia derivada de la misma, correspondiéndole al juez penal en todo caso, examinar su ocurrencia; es decir, valorar la conducta como delictiva”<sup>5</sup>*

*En criterio del juez colegiado las anteriores reflexiones consultan, además: “la opinión de tribunales y doctrina foráneos que señalan como de necesaria ocurrencia para la legalidad de la norma complementaria: (i) Que el reenvió normativo sea expreso y esté justificado en razón a la naturaleza del bien jurídico protegido. (ii) Que la norma penal, además de señalar la pena, contenga el núcleo esencial de la prohibición. (iii) Que se satisfaga la exigencia de la certeza, es decir que se dé la suficiente concreción para que la conducta calificada de delictiva quede suficientemente precisada con el complemento indispensable de la norma a la que la ley penal se remite, resultando de esta forma salvaguardada la función de garantía del tipo, con la posibilidad de conocer cuál sea la actuación penalmente castigada.”<sup>6</sup>*

*Por su parte la inflexión verbal tipificada es la de “no consignar”. Conducta omisiva o abstención que se encuentra vinculada a las sumas retenidas o auto-retenidas por concepto de retención en la fuente, o a las cantidades recaudadas por concepto de impuesto sobre las ventas, o a los montos recolectados por concepto de tasas o contribuciones públicas.*

*“El tipo penal en comento, que describe la conducta omisiva, se configura en su parte objetiva cuando pasados dos meses después de vencido el término fijado por el Gobierno Nacional para realizar el pago, el responsable del impuesto sobre las ventas o el encargado de retener o auto-retener por concepto de retente, no cumple con esta obligación, siendo por lo tanto una conducta instantánea y de resultado”<sup>7</sup>.*

*De lo antepuesto se desglosa que, si se parte de la fecha de los hechos ventilados en juicio, se tiene que dicha abstención frente al deber de consignar, en la órbita penal, está circunscrita exclusivamente a las sumas efectivamente percibidas por el agente retenedor, el auto-retenedor, el responsable del IVA, o el encargado de recaudar tasas o contribuciones. Lo contrario podría conducir, como de tiempo atrás lo viene sosteniendo esta Magistratura, a que dichos sujetos activos, para evitarse*

<sup>5</sup> CSJ, SP. Sentencia del 5 de octubre del 2016, radicado SP14190-2016, 40.089, M. P. José Francisco Acuña Vizcaya.

<sup>6</sup> CSJ, SP. Auto del 8 de febrero del 2008, radicado 28.908, M. P. Yesid Ramírez Bastidas.

<sup>7</sup> *Ibid.*

*la sanción penal, tuvieran que financiar con sus propios fondos determinados ingresos y retenciones causados contablemente, pero en la práctica inexistentes por la posterior anulación, rescisión o resolución de las respectivas transacciones o actos. Desde luego que para estas hipótesis existen remedios aplicables al tenor de la liquidación contable y fiscal de los saldos a pagar, que finalmente tienden a salvaguardar el sentido de justicia tributaria.*

*Lo antes reseñado permite entender que, en el ámbito penal, si alguien es compelido a consignar cantidades que no ha recibido efectivamente, en la práctica se le está forzando a financiar sumas que no gozan del suficiente título jurídico para efectos de la ley de enjuiciamiento criminal. Indudablemente que dentro de la sistemática acusatoria, la carga de la prueba radicada en cabeza del Estado, posibilita a su vez que la defensa pueda comportarse y asumir una metodología defensiva pasiva, lo cual encuentra su fundamento en la presunción de inocencia, la garantía de no auto-incriminación y el derecho a guardar silencio, empero, lo que acabamos de afirmar no es óbice para que de conformidad con el concepto de carga dinámica de la prueba, la parte asuma un rol proactivo, dinámico, en aras de demostrar todas aquellas circunstancias que le sean favorables, a modo de ejemplo, de hechos exculpatorios, de lo contrario deberá soportar las consecuencias jurídicas adversas que de ello devengan.*

*Las anteriores reflexiones se complementan con otro hecho que en modo alguno se pretende desconocer, pero cuyos alcances no pueden extenderse indebidamente, y es que previo a la entrada en vigencia de la ley 599/00 el comportamiento omisivo bajo análisis encuentra su génesis en el artículo 665 del Estatuto Tributario, (adicionado por el artículo 22 de la Ley 383 de 1997, y modificado por el artículo 71 de la Ley 488 de 1998): “dentro del paratipo denominado responsabilidad penal por no consignar las retenciones en la fuente y el IVA, según el cual, al particular que actuaba como agente retenedor o recaudador que no consignara los dineros del Estado recibidos por estos conceptos, se le imponía la sanción penal establecida para el delito de peculado por apropiación, que oscilaba entre 6 y 15 años conforme el artículo 133 del Decreto-Ley 100 de 1980”, sentencia de la Sala De Casación Penal de la Corte Suprema de Justicia del 11 de diciembre de 2013, radicado 33468. M. P. Eugenio Fernández Carlier <sup>8</sup>.*

---

<sup>8</sup> CSJ, SP. Sentencia del 11 de diciembre de 2013, Rad. 33468. M. P. Eugenio Fernández Carlier.

*En la mencionada jurisprudencia se explica además que la mencionada norma Fiscal fue declarada executable por la Corte Constitucional mediante la sentencia C-1144 del 30 de agosto de 2000, y se aplicó hasta la entrada en vigencia del art. 402 de la Ley 599 de 2000, que en concordancia con el artículo 42 de la Ley 633 de 2000, vinieron a consagrar como tipo penal autónomo el delito de omisión del agente retenedor o recaudador con sanciones penales menos drásticas que las previstas en el Estatuto Tributario.*

*A su vez, la conducta punible por la que se sigue esta causa criminal, que como se dijo en precedencia fue recogida por el art. 402 del Estatuto Represor bajo el nomen iuris de omisión del agente retenedor o recaudador, resultó modificado por el canon 339 de la ley 1819/16, mediante el cual se unificaron los párrafos 1º y 2º del artículo 665 del Estatuto Tributario, logrando extender la sanción a quien omita el cobro y el recaudo de los mencionados tributos. Como se puede colegir fácilmente, la anterior previsión resulta de imposible aplicación en el caso de autos, insistimos, en virtud a la fecha de los hechos ventilados en este juicio, los cuales datan de finales del año 2008.*

*Entonces, solo hasta la mencionada modificación se producen los efectos jurídicos vistos en precedencia, iteramos, lograr extender la sanción a quien omita el cobro y el recaudo de las cargas impositivas, de ahí que, en uso de sana lógica, se insiste, dado que los periodos criticados datan del año 2008 y 2009 la normativa así entendida resulta de imposible aplicación en el sub iudice. Dice el apartado en comentario –inc. 3º del art. 402 del C. Penal-: “El agente retenedor o el responsable del impuesto sobre las ventas o el impuesto nacional al consumo que omita la obligación de cobrar y recaudar estos impuestos, estando obligado a ello, incurrirá en la misma pena prevista en este artículo.”*

*De esta manera queda claro que se torna en exigencia ineludible en este tipo de casos, el demostrar el efectivo recaudo de los dineros por concepto de IVA por parte del acusado a quien se le enrostra el delito contra la administración pública; aspecto que, contrario a lo que se dice en el fallo apelado y opina la defensa del justiciable, desde ahora anuncia la Sala, no ofrece reparos en el caso presente, como quiera que el agente presentó las respectivas declaraciones ante la autoridad recaudadora y, en todo caso, no demostró que no recaudara el dinero, que las sumas impositivas no hayan ingresado a las arcas de la empresa, tal como se verá más adelante.*

*Epílogo de lo hasta aquí analizado podemos afirmar que: “Antes de la Ley 633 de 2000 había sido expedido el Código Penal del mismo año (Ley 599), en cuyo artículo 402 se tipificó por primera vez por fuera del Estatuto Tributario y desvinculada del peculado por apropiación, la conducta punible de “omisión del agente retenedor o recaudador” (CSJ, SP. Sentencia SP3001-2015, radicado 42822 del 18/03/2015, M. P. Patricia Salazar Cuellar).*

*Continuando con el análisis de los componentes estructurales del mencionado modelo comportamental recogido en la ley de enjuiciamiento criminal, huelga señalar que frente al elemento subjetivo se exige un comportamiento doloso; para el caso, según las precisiones hechas, demostrar conocimiento y voluntad de no recaudar el tributo, de no declarar las sumas percibidas por dichos conceptos, y la intencionalidad dirigida voluntaria y conscientemente a no consignar el dinero en la fecha establecida por el Gobierno Nacional; pero, además, el necesario nexo de causalidad, entre la acción desplegada por el sujeto activo y aquella que a veces del mencionado dispositivo 402 le resultaba exigible.*

*Retomando la generalidad del asunto, desde la teoría del delito y la jurisprudencia especializada se tiene que dicho ámbito de la tipicidad subjetiva ha sido abordado en los siguientes términos:*

*“El dolo ha sido definido tradicionalmente como la simbiosis de un conocer y un querer, que se ubica en la vertiente interna del sujeto, en su universo mental. En materia penal se dice que actúa dolosamente quien sabe que su acción es objetivamente típica y quiere su realización.*

*De acuerdo con esta definición, alrededor de la cual existe importante consenso, el dolo se integra de dos elementos: uno intelectual o cognitivo, que exige tener conocimiento o conciencia de los elementos objetivos del tipo penal respectivo. Y otro volitivo, que implica querer realizarlos”<sup>9</sup>.*

*Conforme a la hilatura propuesta por la Sala, es preciso significar así mismo, que en tratándose de sociedades u otras entidades, según el inc. 4° del dispositivo penal 402 tantas veces citado, quedan sometidas a esas mismas sanciones las personas naturales encargadas en cada entidad del cumplimiento de dichas obligaciones, normativa que sin temor a equívocos debe analizarse de manera sistemática con la previsión normativa contenida en el artículo 20 del Códex Sustantivo, la cual extiende la calidad de servidor público a los particulares que ejerzan funciones públicas en forma permanente o transitoria.*

---

<sup>9</sup> CSJ, SP. Casación 32964 del 25/08/10. M. P. José Leonidas Bustos Ramírez.

Por su parte el art. 665 del Estatuto Tributario, anterior dispositivo o paratipo penal aplicable a falta de tipo penal autónomo en la materia, disponía:

*“tratándose de sociedades u otras entidades, quedan sometidas a esas mismas sanciones las personas naturales encargadas en cada entidad del cumplimiento de dichas obligaciones. Para tal efecto, las empresas deberán informar a la administración de la cual sea contribuyente, con anterioridad al ejercicio de sus funciones, la identidad de la persona que tiene la autonomía suficiente para realizar tal encargo y la constancia de su aceptación. **De no hacerlo las sanciones previstas en este artículo, recaerán sobre el representante legal**”.* (Negrilla de la Sala).

El recuento normativo visto significa, como bien lo señala la Sala de Casación Penal de la Corte Suprema de Justicia, que: “Los sucesivos cambios normativos ... conducen a afirmar que la conducta del agente retenedor que omite la obligación de consignar dentro de los plazos estipulados legalmente los dineros que recauda en el ejercicio de funciones públicas no ha perdido connotación delictiva desde 1968 a la fecha y, en realidad, últimamente lo que ha ocurrido es que el legislador ha adecuado en forma más sistemática ese modelo de comportamiento ubicándolo dentro de los delitos contra la administración pública”<sup>10</sup>. La intención del legislador se aviene con la idea de: “adecuar en forma más sistemática ese modelo comportamental ubicándolo dentro de los atentados a la administración pública”.

Hasta este punto la Sala no encuentra mayores reproches a la forma de razonar de la primera instancia, pues tras analizar la naturaleza del asunto debatido surge prístino que se trata de un tema de innegable naturaleza o estirpe tributaria, de ahí que la autoridad en la materia sea la competente para emitir las normas de reenvío que esencialmente complementan el tipo penal en blanco bajo escrutinio, dando lugar a la norma integrada.

De tal manera que el reenvío en comento supone atribuir responsabilidad penal a partir de otros estatutos que complementan el tipo penal en blanco observado, y dado que el núcleo y el complemento integran una sola disposición esencial, como se dijo más arriba, es tarea inexcusable que el fallador verifique que dicha integralidad se sujete a las exigencias del principio de legalidad, en sus apartados de preexistencia de las normas, escrituralidad, claridad y certeza de la conducta que se sanciona penalmente y las penas que debe soportar el agente, cumpliendo así el tipo integrado con la función de todo tipo penal de ofrecer seguridad jurídica.

---

<sup>10</sup> CSJ, SP. Sentencia del 5 de julio de 2007, radicado Nro. 234045.

*Como tal, la hermenéutica que se viene analizando evidencia a todas luces que en respeto de importantes brocados que informan la sistemática acusatoria, en tratándose de sociedades u otras entidades, y para los efectos vistos, responderá la persona que legalmente se encuentre encargada de recaudar los tributos, presentar las respectivas declaraciones, así como de consignar la respectiva carga impositiva a favor del Estado.*

*Ahora bien, contrario a las conclusiones a que llega la primera instancia, para este cuerpo colegiado no llama a duda, y en ello se distancia de la decisión recurrida, que al interior de las empresas o sociedades, atendidas las funciones esenciales a su cargo, entre ellas, las de naturaleza pública, así se asuman de manera transitoria, como a la condición de servidor público, la tarea, obligación, o función tributaria que incluye el recaudo, custodia, declaración, giro y consignación efectiva de los emolumentos por concepto de impuestos a favor del Estado, se encuentra indiscutiblemente en cabeza del representante legal de la empresa o unida productiva; lo contrario sería tanto como desnaturalizar dicha figura jurídica, desconociendo el tratamiento que desde el ámbito tributario se le ha venido dando a tan especial condición frente a la administración pública, tal como se advierte de la evolución normativa vista, así como de la literatura especializada que se ha ocupado con rigor del tema, lo mismo que la jurisprudencia que con criterio de autoridad, y al resolver una situación de la misma naturaleza indicó puntualmente: “Además el impugnante desconoce que las obligaciones tributarias de los representantes legales y los suplentes derivadas del contenido de la ley, como lo es el deber de consignar el impuesto sobre el agregado IVA recaudado y declarado...”<sup>11</sup>*

*Agregando con apoyo en la jurisprudencia especializada que: “El agente retenedor o recaudador pese a ser particular, como la ley le ha conferido la realización de manera transitoria de una función pública, debe asumir las responsabilidades públicas en los ámbitos penales, disciplinarios, fiscales, etc.”<sup>12</sup>*

*Y con mayor concreción, aludiendo al contenido del art. 572 del Decreto 624/89:*

*“Tampoco se observa cuál es el fundamento del casacionista al afirmar que el artículo 572 del Estatuto Tributario no se acompasa al tema cuando asigna a los representantes legales la obligación de recaudar tributos por los entes que representan, como quiera que esta disposición indica que “deben cumplir los deberes formales de sus representados, sin perjuicio de lo dispuesto en otras*

<sup>11</sup> CSJ, SP. Auto interlocutorio AP3406-2017 del 31 de mayo de 2017, M. P. Fernando Alberto Castro Caballero.

<sup>12</sup> CSJ, SP. Sentencia SP7253-2015 del 10 de junio de 2015, M. P. Eugenio Fernández Carlier.

normas: [...] c. Los gerentes, administradores y en general los representantes legales, por las personas jurídicas y sociedades de hecho.

[...]

En consecuencia, fue apropiado el proceder del Tribunal, pues, según lo anotó el concepto de la Procuraduría, el artículo 402 del Código Penal es un tipo penal en blanco que confiere responsabilidad penal a los agentes retenedores y a los encargados de recaudar tasas o contribuciones públicas, de tal modo que era necesario definirse con soporte en la legislación pertinente a quien era aplicable esa condición en orden a hacer vigente el principio de legalidad que también aplica para esta clase de tipos penales al tenor de lo previsto en el artículo 6° del Código Penal.

En otras palabras, el reenvío en comentario supuso atribuir responsabilidad a partir de otros estatutos que complementan el tipo penal en blanco, en este caso la legislación tributaria que asigna deberes fiscales a los agentes retenedores o recaudadores, los que, en este ámbito, asumen la función de servidores públicos (Cfr. CSJ SP, 11 Dic 2013, Rad. 33468). De contera, esa delegación de responsabilidades corresponde, por ley, a una persona natural con los efectos que ello genera no solo a nivel fiscal sino penal, al consagrarse una infracción concreta que da lugar a un resultado punitivo que no puede recaer en una persona jurídica, en los términos del artículo 402 del Código Penal. ».<sup>13</sup>

Manteniendo la línea expositiva, en otra decisión del Alto Tribunal arribó a idénticas conclusiones:

«La confusión del abogado, avanza, incluso, hasta señalar, con apoyo en el artículo 323 del Código de Comercio, que solo los socios gestores o comanditarios son los llamados a responder por el pago del recaudo tributario a la DIAN, siendo que más allá de que el artículo 572 del Estatuto Tributario no enuncie específicamente a los responsables de los tributos -crítica ésta que debía ser postulada por la senda de la infracción directa por aplicación indebida-, es lo cierto que el tipo penal que nos ocupa, consagra como sujeto activo calificado a los agentes retenedores o recaudadores y, entratándose del recaudo del impuesto a las ventas, estos son los descritos en el artículo 437 del Estatuto Tributario, entre los cuales, se encuentra, por supuesto, la sociedad INMECOL, representada por su gerente CAVM, como prestadora de bienes y servicios.

(...)

**El responsable del impuesto a las ventas, entonces, era el procesado, en tanto fungía como representante legal de la compañía durante la época de los hechos.** No obstante, es lo cierto que a pesar de conocer plenamente dicha obligación, voluntariamente se sustrajo de ella».<sup>14</sup> (Negrilla fuera del texto original).

Como puede verse, sobre este vacilar aspecto del debate la Sala toma abiertamente distancia de la postura asumida por la a quo en el fallo recurrido. Y es que, en criterio de esta Magistratura, la forma de razonar del alto tribunal compagina a la perfección

<sup>13</sup> Cfr. Sentencia del SP1091-2015, rad. 37415, del 11 de febrero de 2015, M. P. José Luís Barceló Camacho.

<sup>14</sup> Cfr. CSJ, SP. Sentencia AP296-2015, radicado 43855 del 28 de enero del 2015, M. P. Eyder Patiño Cabrera.

*con la idea garantista de un derecho penal de acto y no de autor, con la conceptualización según la cual la responsabilidad en materia penal es personalísima y queda proscrita toda forma de responsabilidad objetiva; pero, además, con el principio de legalidad de los delitos y las penas y la función garantista que cumplen los tipos penales.*

*No se trata de desconocer lo que surge evidente, y es que en el tipo penal previsto en el art. 402 de la obra sustantiva no se alude literalmente al representante legal como responsable del recaudo del impuesto al valor agregado; más dicha circunstancia no puede llevar a su vez a desconocer que a la luz del sistemático análisis de las normas de reenvío en materia tributaria con el modelo autónomo, ninguna incertidumbre surge en torno a la responsabilidad que en principio le asiste a todo representante legal que incurra en la conducta omisiva bajo escrutinio.*

*En criterio de este cuerpo colegiado, el advenimiento de la mencionada norma penal en verdad entraña un cambio en procura de una ubicación más técnica, y por contera, adecuada, dentro del plexo o cuerpo normativo del C. Penal, de la conducta descrita por el modelo típico 402, más, ninguna distorsión o cambio en cuanto a la teleología que de antaño ha inspirado al legislador patrio frente a la responsabilidad de los representantes legales en este tipo de asuntos se advierte con la llegada del nuevo dispositivo penal, como para alegar interpretaciones desfavorables cuando tras comprobarse que el agente ostentaba la mencionada condición, se sustrajo al cumplimiento de las obligaciones tributarias propias de su cargo, con indiscutible incidencia en materia penal y sin justificante alguna.*

*Como se puede ver, no se trata de punir a una persona por el hecho de ostentar formalmente un cargo, sino de endilgar responsabilidad por las funciones que le son inherentes a la naturaleza del mismo, y que, en principio, como servidor público, resultan indelegables, resultando plenamente aplicable en el ámbito penal visto la figura del actuar por otro, esto es, por la persona jurídica, pues en todo caso la responsabilidad y la sanción penal no puede recaer en un ente jurídico, inteligencia del asunto que cae en la órbita del principio de legalidad exigible en la materia.*

*Como atinadamente lo plantean las apelantes, en caso de que la posición asumida por la juez singular encontrara eco en esta instancia y saliera adelante, ello significaría nada menos que abrir una inaceptable e ilegal brecha para que los representantes legales de las empresas que omitan el cumplimiento del giro ordinario de sus*

obligaciones tributarias, acudiendo a una argumentación sofisticada para salir bien librados del asunto, mediante el esguince de la ley de enjuiciamiento criminal, en clara vulneración del mencionado principio de legalidad del art. 6 de la ley 906 de 2004, así como de los derechos a la verdad, justicia y reparación de las víctimas. Tratando de trasladar en últimas la responsabilidad a terceros, para el caso, en otros empleados de la organización empresarial a los que por ley no les compete efectuar dichos pagos y retenciones propias de quien ostenta la calidad de servidor público, así sea de forma transitoria, a no ser, caro está, que exista una delegación clara y expresa, además de oportunamente informada a la autoridad recaudadora, a la administración de impuestos, como se pasa a reseñar.

Conforme a la evaluación hasta este punto expuesta, no se trata de extrapolar sin ningún fundamento contenidos como los previstos en el art. 572 del Estatuto Tributario, en lo que hace al incumplimiento de deberes formales que recaen en: “c) Los gerentes, administradores **y en general los representantes legales, por las personas jurídicas y sociedades de hecho**. Esta responsabilidad puede ser delegada en funcionarios de la empresa designados para el efecto, en cuyo caso se deberá informar de tal hecho a la administración de Impuestos y Aduanas correspondiente”. (Negrilla de la Sala), siendo conocido además que en materia administrativa subsiste responsabilidad solidaria.

En fin, tal como se ventila en lo que se ha tratado que sea un pormenorizado examen del asunto, la autoría que se discute se analiza sin duda alguna bajo los parámetros contenidos en el art. 402 del C. Penal, y a la luz de las disposiciones tributarias que resultan aplicables en virtud del reenvío en la materia, acorde a lo visto en cuartillas anteriores; por lo que si ontológicamente considerada, la conducta desarrollada por el responsable del IVA, según lo pregonado en la acusación se encuentra recogida bajo el nomen iuris de omisión del agente retenedor o recaudador del art. 402 ibíd., en criterio de esta Sala carece de sentido desconocer que la remisión y aplicación al caso presente de varios preceptos del Estatuto Tributario, arguyendo que con dicho proceder se contraviene el contenido del canon 29 de la Carta, y se incurriría en una interpretación desfavorable que de contera conlleva la aplicación de responsabilidad objetiva proscrita por la ley de enjuiciamiento criminal, francamente resulta desacertada, y desconocedora del análisis que hasta este punto ha desarrollado la Sala.

*En síntesis, ninguna perplejidad surge con respecto a que a organizaciones empresariales como aquella de la que hizo parte el acusado en calidad de representante legal, les es exigible la labor de retención tributaria por explícita voluntad del legislador, pero, además, que, bajo la figura de actuar por otro, en principio y por regla general su representante legal tiene atribuidas legalmente la función de recaudar, declarar y cancelar los tributos. Es decir, que es un deber de esta persona que cumple funciones públicas transitorias la realización de la conducta dispuesta desde la función legisferante, cual no es otra que la de consignar en el término de ley los dineros recaudados en razón de esa tarea de recaudo y consignación de las suma impositivas a favor del Estado.*

*De esta manera se desestima la supuesta indebida aplicación del artículo 402 del C. Penal al caso presente, en tanto las dificultades interpretativas que encuentra la primera instancia se soportan en su particular visión y análisis de las normas de reenvío, a las que indiscutiblemente el operador jurídico debe acudir con el fin de verificar las condiciones en las que para efectos de la configuración del tipo penal contra la administración pública, el representante de este tipo de sociedades se considera agente retenedor o recaudador, pero dándoles el alcance que la teleología de las disposiciones tributarias, la literatura y la jurisprudencia especializada le han venido reconociendo al tema.*

*Decantado así el anterior punto de la censura, el paso a seguir consiste en aplicarse en determinar si a la luz del recaudo probatorio se demostró que el representante legal de la Comercializadora Internacional Infantiles Tutto Colore S.A. cumpliera con las obligaciones tributarias en los periodos criticados, de otra forma dicho, "definirse con soporte en la legislación pertinente a quien era aplicable esa condición en orden a hacer vigente el principio de legalidad que también aplica para esta clase de tipos penales al tenor de lo previsto en el artículo 6º del Código Penal".*

*Para comprender correctamente cuáles son las obligaciones del agente retenedor y de la persona responsable del impuesto sobre las ventas, del todo oportuno traer a colación algunos extractos de la jurisprudencia constitucional, sentencia C-009 del 23 de enero de 2003, en la que el alto tribunal abordó el examen de exequibilidad del artículo 402 del Código Penal.*

*"[E]l agente retenedor tiene como primera función la de deducirle a sus acreedores externos o internos, al momento del pago o abono en cuenta, las*

*cantidades que con arreglo a la tarifa estipulada en la ley correspondan a un tributo específico que obra en cabeza de dicho acreedor*

[...]

*La segunda función del agente retenedor consiste en declarar y consignar las sumas retenidas. Lo cual harán en los formularios, lugares y plazos establecidos por las normas rectoras. Siendo entendido que la no consignación de la retención en la fuente dentro de los plazos establecidos por el Gobierno causará intereses moratorios.*

[...]

*Por consiguiente, en los casos en que el agente retenedor incumpla con el imperativo de declarar y consignar oportunamente lo retenido -al momento del pago o abono en cuenta -, deberá asumir y pagar tanto las sanciones como los intereses correlativos que se causen a favor del Tesoro Público al tenor del Estatuto Tributario. Lo cual ocurre dentro de la esfera administrativa, y llegado el caso, dentro de la órbita contencioso - administrativa.*

[...]

*Lo dicho hasta el momento sobre el agente retenedor en el campo del impuesto sobre la renta y complementarios, guardadas las proporciones y diferencias del caso, es predicable en relación con el impuesto sobre las ventas en la medida en que el Estatuto Tributario así lo indique.*

[...]

*Tal como quedó reseñado en párrafos anteriores, es un hecho que ni el agente retenedor ni el responsable del impuesto sobre las ventas son contribuyentes de la obligación tributaria frente a las sumas que deben recaudar dentro de sus respectivas esferas de acción. Ciertamente es que en razón de su papel intermediador los agentes retenedores y los responsables del IVA deben registrar contablemente un pasivo por concepto de las sumas recaudadas, o a recaudar, según se trate de transacciones de contado o a crédito; pero también lo es que ese pasivo contable no los transmuta en contribuyentes, o lo que es igual, en deudores de la obligación tributaria en que ellos intervienen como terceros, pues como bien claro resulta de todo lo expuesto, su presencia en la relación contribuyente - fisco corresponde a una función pública, que por definición amerita un tratamiento especial en los ámbitos de lo administrativo y lo penal.”*

*Hechas las anteriores precisiones, es imperativo que la Sala se aplique en examinar si se materializó la conducta descrita en el art. 402 del C. Penal, partiendo de los siguientes hechos estipulados en juicio: i) la representación de la Comercializadora Internacional Infantiles Tutto Colore S.A. en cabeza del acusado desde el 28 de marzo de 2007; ii) su plena identidad, con base en lo cual se sabe que a quien se acusa de la conducta omisiva no es otro que Jorge Omar Correa Calderón; iii) el registro ante la autoridad tributaria de la empresa que este representaba como obligada al recaudo de las sumas impositivas. Información consignada en el certificado de existencia y representación legal de la referida unidad productiva, así como la que obra en el certificado RUES de la Cámara de Comercio de Medellín, y*

el Formulario del Registro Único Tributario –RUT-, obrantes a fls. 281-285, 287-293, y 294.

Para efectos de la configuración del tipo penal bajo estudio, hay que insistir en consecuencia que ninguna duda genera la calidad de representante legal que el acusado ostentaba en la comercializadora internacional desde el año 2007, es decir, de una persona jurídica obligada a efectuar la retención del tributo “en virtud de intervenir en actos u operaciones que originan aquellos”, art. 368 del Estatuto Tributario que determina quiénes son agentes de retención o de percepción: “... y las demás personas naturales o jurídicas, sucesiones ilíquidas y sociedades de hecho, que por sus funciones intervengan en actos u operaciones en los cuales deben, por expresa disposición legal, efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente”.

Otro aspecto probado con suficiencia en el foro público y sobre el que ninguna discusión trabaron los sujetos procesales en tensión, demostrado en esta oportunidad con el testimonio de la abogada de la división de cobranzas de la DIAN, **MARÍA MAGDALENA LÓPEZ BEDOYA**, lo constituye la denuncia presentada el 23 de enero de 2014 en contra de dicho representante legal en virtud de los tributos insolutos, como consta en seis folios, siendo denunciados en dicha oportunidad los hermanos Correa Calderón. Agregando la deponente que no le corresponde investigar si al interior de la empresa le correspondía al enjuiciado el recaudo de los impuestos, explicando que los soportes de la denuncia consisten en certificados que a su vez suministraba la división de cobranzas, y en veces se verificaba el sistema de obligación financiera y cuenta corriente del usuario, agregando que el sistema de verificación de los pagos ante la entidad es confiable.

En síntesis, su trabajo parte de las pruebas aportadas por quien ha realizado las verificaciones de rigor, tiene toda la información pertinente, y agotaron el respectivo procedimiento de cobro.

Explica la profesional que cuando figura que una persona jurídica es responsable por retención a las ventas y en la fuente, y se omite el deber de cancelar dichos montos impositivos, la respectiva acción penal se instaura en contra del representante legal pues la persona jurídica no responde penalmente. Su trabajo parte de la información que para el efecto aporta la división de cobranzas,

asumiendo que el llamado a responder es aquel que figura en el certificado expedido por dicha dependencia.

A su vez la abogada **ANA MARÍA MONTOYA CORRALES**, profesional adscrita a la división de cobranzas del grupo de ejecución coactiva de la administración tributaria, certificó a petición de la Fiscalía las sumas insolutas denunciadas a cargo del acusado, tomando como soporte objetivo la información que arroja el sistema en el que se reflejan los movimientos del contribuyente en relación con los impuestos declarados ante dicha autoridad.

Refiere igualmente la deponente que, en el proceso de cobro coactivo adelantado en este caso, varias de las obligaciones insolutas fueron cubiertas por medio de la adjudicación de un bien inmueble a favor de la Nación, entregado en garantía por el acusado y su familia, sin que con dicho activo se alcanzara a cubrir la totalidad de la deuda. Dio fe de lo adeudado por el acusado en nombre de la empresa que representa, en un monto final de \$75.823.789, según lo reporta el sistema de obligaciones financieras de la DIAN.

Aclara que el bien se adjudicó en un 80% a la Nación, pues no se presentaron oferentes en el respectivo proceso, siendo el 20% del mismo de propiedad de otra persona, y que el bien ofrecido en garantía fue objeto de adjudicación más no de remate, y su valor no se aplicó a cubrir los intereses sino la deuda neta tras cancelar las deudas y otros impuestos.

Retomando lo que hace a las declaraciones que se dicen presentadas por el procesado, adviera que en dicho documento no aparece firma manuscrita sino digital, para lo cual la entidad le suministra una clave al usuario que es de uso y responsabilidad exclusiva del mismo. De ahí que se entienda que el contribuyente fue quien las presentó como representante legal de la sociedad. El sistema arroja quién y en qué calidad solicitó la firma, para el caso, está claro que fue el enjuiciado quien realizó el trámite para obtener dicho dispositivo, en su condición de representante legal y para cumplir con las obligaciones tributarias. En las declaraciones se observa a su vez el recibido de la entidad.

El otro extremo de cotejo lo conforman los testimonios de descargos ofrecidos en juicio por la defensa del acusado. Iniciando con **MAURO LUCIANO CORREA CALDERÓN**, uno de sus hermanos, cofundador y socio de la misma, quien asegura

*que se encargaba de todo el tema administrativo de la organización, manejo de nóminas, recaudo a proveedores y pago de impuestos, mientras que el acusado se ocupaba de la parte de corte, diseño y telas; alegando en concreto tres situaciones que afirma, llevaron a que la empresa soportara una situación deficitaria.*

*A saber: la caída en el precio del dólar para el año 2004, circunstancia que influyó negativamente en sus exportaciones y las deudas adquiridas durante la época de bonanza de la sociedad, particularmente los créditos; una cartera que se hizo irrecoverable en razón de la crisis política en el vecino país de Venezuela en donde tenían clientes que les incumplieron; y el hurto a manos de una empleada, explicando que dicha eventualidad no fue denunciada por las amenazas de la estructura criminal que apoyaba a dicha mujer.*

*Al referirse concretamente a la dificultad que enfrentaron con la autoridad tributaria, expuso: “Se presentó la dificultad con esos dineros que le debíamos a la DIAN, porque esos dineros nosotros no los habíamos podido recuperar” (sic).*

*Aduce al respecto que accedieron a una “facilidad de pago” (sic), que de acuerdo a las reglas de la entidad se debía entregar un bien que superara en un 40%, o 60% el valor adeudado y así lo hicieron. Posteriormente se sucedieron embargos de las entidades bancarias, del leasing y la DIAN, unos se quedaron con la maquinaria y con los edificios, incluido aquel en el que funcionaba la empresa.*

*Agrega el deponente que su vez la administración tributaria no tuvo en cuenta que se había entregado un bien en garantía cuyo avalúo inicial, año 2012, 2013, superaba los \$900.000.000, siendo finalmente adjudicado en el año 2016 por un 40% de este precio, \$360.000.000, cifra que finalmente quedó reducida a \$200.000.000. Los embargos de parte de la entidad recayeron en el inmueble en el que funcionaba la fábrica y en algunos establecimientos de comercio de la sociedad.*

*En su criterio, la oficina de aduanas nacionales pensó que con este bien bastaba para cubrir la deuda, dejando que los bancos se quedaran con el dinero que entraba en las cuentas de la empresa.*

*De otra parte, adviera que en el juicio que por estos mismos hechos se siguió contra su hermano, en el año 2018 se presentó un avalúo de la finca de recreo familiar que arrojó un valor estimado de \$1.600.000.000, el cual se explica por la valoración a*

raíz de la doble calzada que se construyó en la zona, la proliferación de nuevas urbanizaciones en el sector, y al incremento en el flujo de visitantes, agregando que en dicho proceso el juez ordenó oficiar a la Contraloría para que: “se apropiara de analizar qué había pasado con el bien... está encargada de verificar cómo fue la actuación del bien durante todo el proceso” (sic).

Retomando lo que hace con el pago de impuestos en virtud de las ventas generadas por la empresa familiar, aduce que no recuerda quien los presentó. Cuando se les cerraron las puertas de los bancos se vieron en la necesidad de acudir a créditos extra-bancarios, mal llamados cuenta gotas, para cubrir las deudas con los empleados que eran prelación para la sociedad. Dichos préstamos se convirtieron en un problema adicional. Para la época no contaron con abogado para objetar el avalúo que la DIAN realizó del bien entregado en garantía a la entidad.

De un lado, sostiene que era el encargado de realizar los recaudos de las facturas para pagarle a la DIAN; de otro, que en los pasillos se comentaba que al interior de la entidad algunas personas se encontraban interesadas en quedarse con el bien que entregaron en garantía, sin embargo, nada de esto fue denunciado ni puesto en conocimiento de las autoridades.

Para la época del avalúo inicial de la finca, afirma el testigo, la deuda con la DIAN ascendía a unos \$360.000.000 sin intereses, señalando además que cuando entregaron el bien no se encontraba a paz y salvo de otros impuestos, predial, administración, mas no recuerda una cifra exacta de las deudas que pesaban sobre dicho activo familiar.

Advera igualmente que la autoridad se demoró en tramitar el respectivo proceso, de ahí que la entidad descontara el valor de las deudas ocasionadas entre la fecha de su entrega 2012 hasta su adjudicación en el 2016, por concepto de cuotas de administración de la parcelación en donde se encuentra ubicada la heredad, prediales, costas del proceso, gastos de secuestres; en parte por esto no se alcanzó a cubrir la deuda fiscal.

El abogado **GONZALO ROBLEDO HURTADO**, experto en derecho tributario, afirma que en los últimos seis años ha venido asesorando en la materia a la familia del acusado, aunque la empresa existía más se encontraba fuera de operación, explicando el letrado que las iniciales C.I. significan que se trata de una

*comercializadora internacional, característica que conlleva un manejo especial del IVA; si por alguna circunstancia el cliente no paga, el comerciante se encuentra obligado y debe cancelar el respectivo impuesto.*

*A este respecto, asegura, en los formatos de declaraciones existe una opción para plasmar operaciones anuladas, rescindidas o resueltas, para informar dichas situaciones durante los dos bimestres subsecuentes, no así para reportar aquellas operaciones en las que finalmente el cliente no cancela su valor, lo que genera un desfase porque el comerciante se encuentra obligado a pagar un impuesto por un producto o servicio por el que finalmente no percibió ninguna remuneración económica.*

*Entiende el testigo que tratándose de personas jurídicas el responsable fiscal es quien realiza el hecho generador del impuesto.*

*En compañías grandes, advera, generalmente se designa personal especializado para que realice dicha función, la cual suele recaer en el contador. El contribuyente es el responsable de recibir el pago a declarar mediante firma digital.*

*Finalmente, renunciando a su derecho a guardar silencio y a no auto incriminarse, de hacer uso de la denominada inmunidad penal, art. 33 de la Carta, **el acusado** ofrece su testimonio en juicio, indicando que es ingeniero mecánico y que durante el tiempo que laboró para la empresa familiar, de la que además es socio, se desempeñó como gerente de producción, sus hermanos Norman y Luciano se ocupaba de la parte comercial y de todo lo financiero y administrativo, incluido el trámite para presentar las declaraciones por concepto de IVA y retención en la fuente, así como de efectuar el respectivo pago; él se limitaba a firmar las autorizaciones de rigor.*

*Advera el procesado que la representación de la empresa rotaba entre los hermanos, era un cargo más simbólico que otra cosa, y que en la parte tributaria contaba con el apoyo tanto del contador, como de su hermano Luciano, el cual se encargaba de los detalles.*

*Para el año 2008, 2009, y con la esperanza de quedar a paz y salvo por todo concepto con la DIAN, el grupo decidió entregar un bien en garantía a la mencionada*

*autoridad, cuyo valor comercial superaba el monto de lo adeudado, aclarando que cuando se dejó a disposición de la entidad ninguna deuda pesaba sobre el mismo.*

*En lo que hace al trámite para la obtención de firma digital, recuerda que para ese tipo de asuntos le firmaba las autorizaciones necesarias a su hermano Luciano. Lo más probable es que se haya enterado de la existencia de la firma digital al recibir la clave de la misma, no recuerda haberla usado, insistiendo en que si lo hacía era para autorizar a su hermano Luciano en los trámites que involucraran dicho instrumento, que necesariamente se tuvo que utilizar en algún momento.*

*En la actualidad se desempeña como asesor del Contralor General de Antioquia. No recuerda acorde al Estatuto Tributario, cuáles son las funciones del representante legal de una empresa. Aunque no se encuentra seguro, recuerda que la entrega del bien se llevó a cabo en el 2012, luego de lo cual su hermano Luciano continuó asumiendo el mantenimiento de la propiedad, para que en el momento en que la DIAN tomara posesión física no la valorara como un simple lote.*

*De lo antedicho se desglosa que la Fiscalía probó que la Comercializadora Internacional Infantiles Tutto Colore S.A. fue denunciada el 14 de enero de 2014 por declaraciones de IVA insolutas correspondiente a los periodos 2008.6 y 2009 -1, 3, 4 y 5-, tal como lo pudieron constatar en el sistema de la entidad las profesionales de la DIAN que acudieron al juicio y así lo noticiaron en el estrado judicial, y en las respectivas declaraciones tributarias presentadas mediante clave y firma digital que el propio acusado acepta haber tramitado ante la administración tributaria.*

*De suyo la anterior circunstancia permite colegir dos hechos fundamentales de cara a las obligaciones del agente: en primer lugar, que los dineros declarados por concepto de impuestos ante la autoridad tributaria se presumen efectivamente captados.*

*Y es que insiste la Sala, cuando los dineros declarados por la entidad productiva como percibidos por concepto de la retención en la fuente o del IVA, en verdad no ingresan a las arcas de la empresa, no son montos efectivamente recibidos, tal como lo enseña la jurisprudencia traída a colación en apartados anteriores de este fallo, sentencia C-009/03, no se puede entender estructurado el delito recogido bajo el rótulo de omisión del agente retenedor o recaudador, en virtud a que la obligación*

*de consignar las sumas impositivas sólo surge en relación con el efectivo realmente captado.*

*De ahí que quien alegue dicha circunstancia, tal como se anunció más arriba, debe demostrarla en juicio, quedando claro que en el sumario no se encuentra prueba de la apremiante situación económica que habría arrastrado a la empresa a una situación deficitaria, y que en verdad los rubros declarados como recaudados no entraron efectivamente a sus arcas. Según lo visto más arriba, insiste la Sala, tampoco le asiste la razón a la defensa del procesado cuando sostiene que la mencionada carga probatoria se encuentra en cabeza de la Fiscalía, y que entender lo contrario compromete seriamente el principio de inocencia.*

*Y es que si bien es cierto que el principio de presunción de inocencia demanda del Estado la demostración de los elementos suficientes para sustentar una solicitud de condena, ha de admitirse al mismo tiempo en términos generales, que si lo buscado es controvertir la validez o capacidad suasoria de la evidencia incriminatoria, o demostrar una particular teoría es a la contraparte, dígase defensa o procesado, a quien corresponde entregar los elementos de juicio suficientes para soportar su pretensión o demostrar sus afirmaciones, tesis o planteamientos favorables.*

*Como se dijo, el anterior criterio, estrechamente relacionado con el concepto de “carga dinámica de la prueba”, que ya ha sido desarrollado por la Sala<sup>15</sup> reconociendo su muy limitada aplicación en el campo penal, porque no se trata de variar el principio de que es al Estado, por acción de la Fiscalía General de la Nación, a quien le compete demostrar todas las aristas necesarias para la determinación de la responsabilidad penal, posibilita que procesalmente se exige a la parte que tiene la prueba, que la presente, para que pueda cubrir así los efectos que busca de ella.*

*Lo anterior, porque dentro de criterios lógicos y racionales no puede desconocerse que la dinámica de los acontecimientos enfrenta a la judicatura en muchas de las veces a situaciones en las cuales se aduce la existencia de elementos de juicio o medios probatorios que sólo se hallan a la mano del procesado o su defensor, ya para demostrar su tesis, ora para desvirtuar la de su contraparte, o que los invocan para demostrar circunstancias que controvierten las pruebas objetivas que en su*

---

<sup>15</sup> Fallo de casación del 9 de abril de 2008, radicado No. 23.754.

*contra ha recaudado el ente instructor, y que por lo tanto es a ellos a quienes corresponde allegarlos al proceso si quieren obtener los reconocimientos que de los mismos buscan.*

*Por eso, ha tenido oportunidad de razonar la Sala, el concepto de carga dinámica de la prueba así restrictivamente aplicado –no para que al procesado o a la defensa se le demande probar lo que compete al Estado, sino para desvirtuar lo ya probado por éste-, de ninguna manera repugna el concepto clásico de carga de la prueba en materia penal, ni mucho menos afecta derechos fundamentales del acusado. Simplemente pretende entronizar en el derecho procesal penal criterios racionales y eminentemente lógicos respecto de las pretensiones de las partes y los medios necesarios para hacerlas valer.*

*Porque, ha de reiterarse, no se trata de que el Estado deponga su obligación de demostrar la existencia del hecho punible y la responsabilidad que en el mismo tenga el procesado, sino de hacer radicar en cabeza de éste el deber de ofrecer los elementos de juicio suficientes, si esa es su pretensión, para controvertir las pruebas que en tal sentido ha aportado el ente investigador”<sup>16</sup>, o en todo caso, agregamos nosotros, para sacar adelante su particular teoría del caso o demostrar determinadas circunstancias que considera favorables y se conectan con dicho propósito esencial.*

*En segundo lugar, relacionado con lo expuesto y visto en cuartillas anteriores, en lo que hace al elemento subjetivo del tipo penal bajo análisis, tampoco puede pasar inadvertido además que las declaraciones se presentaron mediante el uso de clave y firma electrónica, y que el acusado con innegable experiencia en estas lides, acepta haber tramitado dichos mecanismos para cumplir en consecuencia con las obligaciones de declarar y consignar por medios virtuales las acreencias tributarias retenidas, por los medios, en los lugares, y en los plazos establecidos por la ley.*

*Lo que en criterio de este cuerpo colegiado devela que el acusado actuó con plena conciencia de su omisión, que sabía que el incumplir con las exigencias legales en el tiempo que debió hacerlo de conformidad con el cronograma previsto por el gobierno nacional constituía delito, obviando materializar tal acción positiva demandada por la ley, lo que de suyo descarta la presunta conducta imprudente o negligente en el giro ordinario de los negocios, y de obligaciones en extremo*

---

<sup>16</sup> CSJ, SP. Sentencia del 13 de mayo de 2009, radicado 31.147. M. P. Sigifredo Espinosa Pérez.

*delicadas, como las tributarias, por demás, ampliamente conocidas en el amplio recorrido empresarial del procesado, quien quedó demostrado no es un novato en este tipo de actividades y obligaciones, y que por el contrario se trata de un experimentado y reconocido empresario local.*

*De esta manera, para la Sala no tiene asidero predicar la ausencia de dolo en el comportamiento desplegado por el agente, conocedor de lo apremiante de la exigencia legal que con conocimiento y voluntad decidió omitir, y las consecuencias legales que de dicha conducta se derivan tanto en el ámbito penal como administrativo, en tanto no estaba sujeto a su libre arbitrio la consignación de los dineros que por concepto de impuesto al valor agregado estaba compelido legalmente a entregar a la administración tributaria en los plazos fijados para el efecto por el ordenamiento jurídico.*

*Al margen del examen anterior, y para terminar de despejar las dudas que entiende la primera instancia subsisten en el caso presente de cara al recaudo probatorio agotado en el juicio, es pertinente indicar que, de suyo, se tornaba insubstancial continuar indagando por la suerte del proceso de cobro coactivo adelantado por la Administración de Impuestos Nacionales, o por el destino de los bienes entregados en garantía con el fin de obtener una facilidad de pago de parte de la autoridad tributaria, para deducir ello la ausencia de dolo en el comportamiento del agente, pues en verdad que estos derivaron o dieron lugar a la aplicación de la potestad de cobro coactivo de parte de la administración tributaria, que de esta manera aplicó la cláusula o poder exorbitante que le confiere el legislador en la materia, a lo que se suma que cualquier reclamación por las actuaciones allí surtidas debió adelantarse al interior del mencionado proceso, mediante el uso de los recursos de ley, y si no se hizo así, cualquier inconformidad se postula como improcedente a luz de las reglas mínimas debido proceso, particularmente en su arista de defensa y la posibilidad de apelar las decisiones de la administración pública con sujeción al ordenamiento jurídico.*

*En fin, al encontrar esta Magistratura que de conformidad con la que entiende es la correcta intelección del contenido y alcance del delito del art. 402 del C. Penal, y lo probado en la vista pública, el acusado incumplió sus obligaciones como representante legal de la Comercializadora Internacional Infantiles Tutto Colore S. A., en orden a consignar efectivamente las acreencias tributarias ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, que había declarado como recibidas por los*

*periodos insolutos puestos de presente en la acusación, lo encuentra penalmente responsable de la conducta punible recogida bajo el nomen iuris de omisión del agente retenedor o recaudador del art. 402 del C. Penal, cometido en concurso homogéneo sucesivo.*

*En consecuencia, la sentencia absolutoria de primera instancia apelada por la Fiscalía y la apoderada de la Dirección de Impuestos Nacionales será revocada en su integralidad, al encontrar además eco las razones expuestas en la censura, por lo tanto, se procede a dictar primer fallo de condena, aplicándose la Sala a continuación en el respectivo ejercicio de dosimetría penal.*

### **DOSIFICACIÓN PUNITIVA**

*Al encontrar de esta forma la Magistratura culpable al acusado del delito de omisión del agente retenedor o recaudador, por el cual resultó absuelto por en primera instancia, deviene forzosa la revocatoria de la sentencia impugnada, para emitir en contra del mismo fallo de carácter condenatorio. Para el efecto la Sala acudirá a los criterios de dosimetría penal consagrados en los artículos 60 y 61 de la obra sustantiva. Lo mismo que a lo dispuesto en el canon 4º ibídem., que consagra las funciones de la pena.*

***i. Omisión del agente retenedor o recaudador.** Según la fecha de los hechos investigados, las penas aplicables al caso corresponden a las previstas en el **art 402 del C. Penal. Adicionado por el art. 14 de la ley 890/04**, con unos extremos punitivos de 4 a 9 años, o lo que es lo mismo, de 48 meses a 108 meses, y multa equivalente al doble de lo no consignado sin que supere el equivalente a cincuenta mil (50.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes, no obstante que la Fiscalía en cada una de sus intervenciones hizo alusión a las mencionadas penas privativas de la libertad, pero señalando la sanción pecuniaria dispuesta en el **art. 402 ejusdem. Modificado por el art. 339 de la Ley 1819 de 2016**, “multa equivalente al doble de lo consignado sin que supere el equivalente a 1.020.000 uvt”, que a todas luces no es la normativa aplicable, atendida la fecha de los hechos investigados.*

*De conformidad con dichas previsiones se tienen entonces los siguientes hitos punitivos: 48 meses en el mínimo y 108 en el techo. Para obtener el ámbito de movilidad punitiva se procede a restarle al quantum superior el mínimo y se divide*

el resultado por cuatro, operación aritmética mediante la cual se obtiene el respectivo ámbito de movilidad punitiva:  $108 - 48 = 60$  dividido por  $4 = 15$ .

Graficados los cuartos quedan de la siguiente manera:

Cuarto mínimo: 48 meses a 63 meses
Cuarto medio: 63 meses y un día a 78 meses
Cuarto medio: 78 meses y un día a 93 meses
Cuarto máximo: 93 meses y un día a 108 meses

En atención a ese margen de movilidad reglada que le concede el legislador al funcionario judicial a la hora de decidir la pena de la que ha de partir, acorde a los fundamentos para la individualización de la pena de que habla el artículo 61 del Estatuto Sustantivo en materia penal, cuando dispone en su inciso 3º que: “Establecido el cuarto o cuartos dentro del que deberá determinarse la pena, el sentenciador la impondrá ponderando los siguientes aspectos: la mayor o menor intensidad de la conducta, el daño real o potencial creado, la naturaleza de las causales que agraven o atenúen la punibilidad, la intensidad del dolo, la preterintención o la culpa concurrentes, la necesidad de la pena y la función que ella ha de cumplir en el caso concreto.”

Teniendo en cuenta la modalidad y gravedad del delito, así como la necesidad de la pena y el daño real causado por el agente con su comportamiento doloso, es preciso significar que en su criterio de esta Sala el comportamiento omisivo del agente es grave, en tanto afecta la destinación original de los tributos a suplir las necesidades de todos los coasociados, siendo innegable la afectación que de esta manera se genera en la esfera de lo público, de ahí la falta de respeto por el pacto social surge prístina, con más veras cuando el sujeto activo en cumplimiento de funciones públicas transitorias, bien pudo acudir a mecanismos que la misma legislación tributaria dispone para tratar de salvar de mejor manera cualquier dificultad financiera de la empresa que representaba y no lo hizo.

No obstante, en aplicación restrictiva de la mencionada normativa, dichos aspectos en criterio de esta Sala devienen ínsitos al desvalor de acción previsto en el modelo típico por el que debe responder el acusado, a lo que se suma que no se demostró que este cuenten con antecedentes penales, por lo que ninguna razón atendible y demostrada en juicio encuentra la Sala para apartarse del primer cuarto de movilidad punitiva, y dentro de este del quantum mínimo de la pena, al considerar

que de esta manera la conducta punible desplegada por el procesado encuentra su condigna sanción.

En consecuencia, las precisiones hechas para graduar los extremos punitivos arrojan que la sanción de prisión de la que se parte en el caso de la especie debe ser de 48 meses.

En aplicación de la teoría de los concursos, art. 31 del C. Penal, procedemos a efectuar el aumento “hasta en otro tanto” por cada uno de los delitos que concursan en este caso, resultando razonable en criterio de esta Sala que sea de un mes por cada una de las cuatro ilicitudes investigadas, se obtiene como pena final cincuenta y dos (52) meses de prisión.

En cuanto a la sanción pecuniaria el dispositivo legal contempla una pena económica equivalente al doble de lo no consignado sin que supere el equivalente a 50.000 salarios mínimos legales mensuales vigentes, estimados estos, necesariamente para la fecha de los hechos investigados, es decir, para el año 2008 y el 2009, en tal virtud la sanción pecuniaria a imponer en disfavor del acusado en el caso de la especie, JORGE OMAR CORREA CALDERÓN, se estima en la suma de \$151.285.578.

Según lo dispuesto en el inciso tercero del art. 52 del C. Penal, “En todo caso, la pena de prisión conllevará la accesoria de inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas, por un tiempo igual al de la pena a que accede y hasta por una tercera parte más, sin exceder el máximo fijado en la Ley...”. Por lo que al haberse impuesto en el caso del rubro la privativa de la libertad por espacio de cincuenta y dos (52) meses, por el mismo término se impone la accesoria bajo análisis.

### **DE LOS SUBROGADOS PENALES**

Conforme a la pena de prisión impuesta al acusado, 52 meses, no se supera el requisito objetivo previsto en **el original art. 63 del C. Penal.**, que exige que la pena que efectivamente se imponga al condenado sea de tres años o menos. Por su parte **el art. 63 ibíd. Adicionado por el art. 4, Ley 890 de 2004,** conservó el texto original, agregando: “Su concesión estará supeditada al pago total de la multa”. A su vez el referido **canon 63 con la modificación introducida por el art. 29, Ley 1709 de**

**2014**, el legislador dispuso que la pena impuesta fuera de cuatro años o menos. Como puede verse, en ninguno de los casos se supera el elemento objetivo exigido por el dispositivo legal que abre las puertas al análisis de los demás requisitos en orden a determinar la viabilidad del reconocimiento de la gracia liberatoria, pues como se dijo más arriba la pena impuesta al sentenciado es de 52 meses de prisión.

En consecuencia de lo visto se niega la suspensión de la ejecución de la pena al condenado JORGE OMAR CORREA CALDERÓN.

En lo que hace a la prisión domiciliaria que se analiza en sede de conocimiento, es necesario indicar que a la luz del contenido **del art. 38 original**, aplicable por principio de favorabilidad al caso de autos, se tienen los siguientes requisitos:

*“La prisión domiciliaria como sustitutiva de la prisión. La ejecución de la pena privativa de la libertad se cumplirá en el lugar de residencia o morada del sentenciado, o en su defecto en el que el Juez determine, excepto en los casos en que el sentenciado pertenezca al grupo familiar de la víctima, siempre que concurran los siguientes presupuestos:*

1. *Que la sentencia se imponga por conducta punible cuya pena mínima prevista en la ley sea de cinco (5) años de prisión o menos.*

2. *Que el desempeño personal, laboral, familiar o social del sentenciado permita al Juez deducir seria, fundada y motivadamente que no colocará en peligro a la comunidad y que no evadirá el cumplimiento de la pena.*

3. *Que se garantice mediante caución el cumplimiento de las siguientes obligaciones:*

1) *Cuando sea del caso, solicitar al funcionario judicial autorización para cambiar de residencia.*

2) *Observar buena conducta.*

3) *Reparar los daños ocasionados con el delito, salvo cuando se demuestre que está en incapacidad material de hacerlo.*

4) *Comparecer personalmente ante la autoridad judicial que vigile el cumplimiento de la pena cuando fuere requerido para ello.*

5) *Permitir la entrada a la residencia a los servidores públicos encargados de realizar la vigilancia del cumplimiento de la reclusión y cumplir las demás condiciones de seguridad impuestas en la sentencia, por el funcionario judicial encargado de la vigilancia de la pena y la reglamentación del INPEC.*

*El control sobre esta medida sustitutiva será ejercido por el Juez o Tribunal que conozca del asunto o vigile la ejecución de la sentencia, con apoyo en el Instituto Nacional Penitenciario y Carcelario, organismo que adoptará, entre otros, un sistema de visitas periódicas a la residencia del penado para verificar el cumplimiento de la pena, de lo cual informará al despacho judicial respectivo.*

*Cuando se incumplan las obligaciones contraídas, se evada o incumpla la reclusión, o fundamentalmente aparezca que continúa desarrollando actividades delictivas, se hará efectiva la pena de prisión.*

*Transcurrido el término privativo de la libertad contemplado en la sentencia, se declarará extinguida la sanción.”*

A su vez el **art. 68A. Adicionado por el art. 32, Ley 1142 de 2007**, normativa aplicable al caso presente, prevé: *“Exclusión de beneficios y subrogados. No se concederán los subrogados penales o mecanismos sustitutivos de la pena privativa de libertad de suspensión condicional de la ejecución de la pena o libertad condicional; tampoco la prisión domiciliaria como sustitutiva de la prisión; ni habrá lugar a ningún otro beneficio o subrogado legal, judicial o administrativo, salvo los beneficios por colaboración regulados por la ley, siempre que esta sea efectiva, cuando la persona haya sido condenada por delito doloso o preterintencional dentro de los cinco (5) años anteriores”.*

*Como se dijo más arriba, no observa este cuerpo colegiado que en la causa sumarial se haya demostrado que el agente cuente con antecedentes penales por delito doloso o preterintencional dentro de los cinco años anteriores; de ahí que la mencionada prohibición no se aplique en su caso.*

*Bajo tales premisas fáctica y normativas, se estima colmados los requisitos para el reconocimiento de la prisión domiciliaria, pues la pena de prisión mínima prevista en la ley aplicable al caso presente es de 48 meses, por debajo de los cinco años a los que se refiere la normativa vista, a lo que se suma que el desempeño personal, laboral, familiar o social del sentenciado permite deducir seria, fundada y motivadamente a este cuerpo colegiado que no colocará en peligro a la comunidad y que no evadirá el cumplimiento de la pena.*

*En consecuencia, se le concede la prisión domiciliaria del art. 38 de la obra sustantiva, previa suscripción de caución prendaria por valor de un (1) salario mínimo legal mensual vigente, para garantizar el cumplimiento de las obligaciones vistas, so pena de ser revocado el mecanismo sustitutivo.*

### **IDENTIFICACIÓN DEL ACUSADO**

Se trata de **JORGE OMAR CORREA CALDERÓN**, identificado con cédula de ciudadanía n° 71.581.025, nacido el 6 de marzo de 1960 en la ciudad de Medellín,

con residencia y abonados telefónicos reportados en la calle 1A Sur Nro. 43A – 206, Bloque 2, Apto. 404, barrio Patio Bonito de Medellín, y 3006157175, 3007040517, respectivamente.

En mérito de lo expuesto el **TRIBUNAL SUPERIOR DE MEDELLÍN**, Sala de Decisión Penal, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

**RESUELVE:**

**PRIMERO: REVOCAR** la sentencia absolutoria impugnada, y en su lugar **PROFERIR PRIMERA SENTENCIA DE CONDENA** en contra del acusado **JORGE OMAR CORREA CALDERÓN**, al ser hallado penalmente responsable del delito de omisión del agente retenedor o recaudador de que trata el art. 402 del C. Penal. Adicionado por el art. 14 de la ley 890/04. En consecuencia, se le impone como pena principal la de prisión de cincuenta y dos (52) meses, y como pena accesoria la inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas por el mismo lapso de la pena principal privativa de la libertad de locomoción. La sanción pecuniaria queda fijada en \$151.285.578.

**SEGUNDO: CONCEDER** al condenado **JORGE OMAR CORREA CALDERÓN** la prisión domiciliaria del art. 38 del C. Penal, conforme a lo analizado en la parte considerativa de esta sentencia, para lo cual deberá prestar caución prendaria por valor de un (1) salario mínimo legal mensual vigente, so pena de ser revocado el mecanismo sustitutivo, conforme a lo analizado en la parte considerativa de esta sentencia.

**TERCERO:** Se le reconoce al condenado el abono punitivo por el tiempo que haya estado privado de su libertad en establecimiento carcelario en virtud de este proceso.

**CUARTO:** Infórmese a las autoridades competentes sobre el proferimiento de esta sentencia condenatoria en contra del ciudadano **JORGE OMAR CORREA CALDERÓN**.

**QUINTO:** Por contener la primera condena, contra la presente decisión procede para la defensa la impugnación especial ante la Sala de Casación Penal de la Corte

Suprema de Justicia, la cual deberá interponerse dentro de los cinco días hábiles siguientes a la última notificación, surtiéndose el traslado a los no recurrentes, contando con treinta días para la sustentación de la impugnación especial, para lo cual se aplica lo dispuesto en el art. 183 de la ley 906/04. Los demás sujetos procesales e intervinientes podrán interponer casación, contando con los mismos términos procesales.

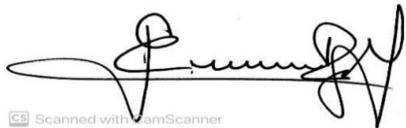
### **NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE**

**Los Magistrados,**



Scanned with CamScanner

**CÉSAR AUGUSTO RENGIFO CUELLO**



Scanned with CamScanner

**LUÍS ENRIQUE RESTREPO MÉNDEZ**



**JOSÉ IGNACIO SÁNCHEZ CALLE**  
Magistrado

**JOSÉ IGNACIO SÁNCHEZ CALLE**