



TRIBUNAL SUPERIOR

Medellin

## SALA PENAL

Radicado: 05-001-60-00206-2011-31430  
Procesada: Gloria Feniver Restrepo González  
Delito: Omisión de agente retenedor o recaudador  
Asunto: Apelación de sentencia absolutoria  
M. Ponente: Miguel Humberto Jaime Contreras

Aprobado por Acta No. 009

Medellín, veintiséis (26) de enero de dos mil veintitrés (2023)

Resuelve la Sala el recurso de apelación interpuesto y sustentado por la apoderada de la víctima, Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales de Medellín, en contra de la sentencia proferida el 7 de septiembre de 2021 por el Juzgado 14° Penal del Circuito de Medellín que absolvió a la señora *Gloria Feniver Restrepo González* de la conducta punible de omisión de agente retenedor o recaudador por la que fue acusada.

### 1. ANTECEDENTES

#### 1.1. De los hechos

Según lo expuesto por la Fiscalía en la formulación de acusación:

“Los hechos fueron denunciados el 21 de mayo de 2008, por la doctora Claudia María Ramírez Sánchez de la DIAN por cuanto se presentó una declaración tributaria por concepto de ventas, sin pago, y no se canceló dentro de los dos meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno Nacional. La declaración corresponde al concepto de ventas del año 2008, período 3, impuesto \$2.510.417, y la presentación y pago fue el 14 de julio de 2008.”

## 1.2. De la actuación procesal.

Conforme con los hechos enunciados, en audiencia celebrada el 7 de noviembre de 2018 ante el Juzgado 29° Penal Municipal de Medellín, la Fiscalía le imputó a *Gloria Feniver Restrepo González* la comisión del delito de omisión de agente retenedor o recaudador (artículo 402 del C.P.), sin que la imputada aceptara los cargos formulados.

Cabe advertir que, en la formulación de imputación, la Fiscalía hizo claridad en cuanto a que la declaración tributaria en cuestión fue presentada por la señora Gloria Feniver Restrepo González, actuando en representación de la sociedad CTA Servicios Especializados Release, situación que no fue advertida en la acusación.

La Fiscalía radicó el escrito de acusación el 4 de febrero de 2019, la que se formalizó el 28 de marzo de 2019 ante el Juzgado 14° Penal del Circuito de Medellín.

La audiencia preparatoria se realizó el 2 y 15 de mayo de 2019, y la audiencia de juicio oral se llevó a cabo en varias sesiones los días 3 de septiembre de 2020, 30 de abril, 31 de

mayo, 1 y 15 de julio de 2021, fecha última en que fueron presentados los alegatos de cierre.

El 7 de septiembre de 2021 se emitió sentido de fallo que fue de carácter absolutorio y se dio lectura a la sentencia, contra la cual la representante de la DIAN interpuso el recurso de apelación, el que fue sustentado por escrito dentro del término legal.

## 2. LA SENTENCIA DE PRIMERA INSTANCIA

Luego de hacer un recuento de lo sucedido en la actuación, en especial de la práctica probatoria, la juez de primer grado determinó que, según se establece de la certificación arrimada de la Cámara de Comercio, la acusada figura como suplente de la gerente de la sociedad y no se probó que estuviere actuando como su representante legal en la época de presentación y pago de la declaración tributaria, supliendo a la representante legal principal.

Además, que la defensa, a través de perito grafólogo, logró desvirtuar que el documento en cuestión fuese firmado por la acusada y que para el 14 de julio de 2008 ya no laboraba en la empresa, pues se retiró el 8 de julio de 2008, lo cual no fue controvertido por la Fiscalía en el juicio; y, pese a que aún figura en la Cámara de Comercio como representante legal, en realidad se trata de la sustituta y no de la principal. Entendió, entonces, que del solo hecho de que figure su nombre en la declaración, mas no su firma, no se sigue su responsabilidad tributaria o penal. Por tanto, concluyó que no

estaba demostrado el dolo en el actuar de la procesada o la responsabilidad subjetiva.

Tuvo en cuenta que la acusada no era la representante legal principal de la empresa sino la suplente y no se demostró que ejerciera la representación para la época de julio del año 2008; pues, se estableció probatoriamente que falsificaron su firma plasmada en tal documento.

De contracara, consideró que, según certificación de la Cámara de Comercio, la representante legal o gerente es la señora Sonia Yaneth Sierra Giraldo y una de sus obligaciones, la N° 14, es: “cuidar de la estricta y puntual recaudación de los dineros de la cooperativa y velar por su seguridad y por la de todos los bienes documentos y correspondencia de la entidad de manera permanente; ordenar el pago oportuno de las obligaciones a cargo de la cooperativa, girar los cheques y autorizarlos con su firma y suscribir los demás documentos”.

Por consiguiente, estimó que no hay forma de señalar de manera indubitable a la acusada como penalmente responsable del ilícito, pues la Fiscalía no pudo derruir la presunción de inocencia y, en su sentir, ni siquiera la duda es lo que la favorece sino la comprobación de su inocencia, salvo mejor opinión, y, en consecuencia, procedió a absolver a la acusada y dispuso que su libertad sería definitiva e incondicional por cuenta de este proceso.

Finalmente, compulsó copias del fallo a la Fiscalía para que decida si inicia investigación en contra la señora Sonia

Yaneth Sierra Giraldo, como gerente y representante legal de la sociedad C.T.A. Servicios Especializados Release, por concepto de IVA para la fecha del 2008, primer trimestre, y lo demás que crea conveniente el órgano investigador.

### 3. LA SUSTENTACIÓN DE LA APELACIÓN

La apoderada de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales de Medellín apeló la absolución con el fin de que se revoque y, en su lugar, se declare la responsabilidad penal de la acusada por el delito atribuido.

Alega que la responsabilidad penal de la procesada fue demostrada por la Fiscalía teniendo en cuenta que, como representante legal suplente de la empresa, conocía y sabía su deber legal, pues se trata de una persona con estudios en contaduría pública que con conocimiento de causa omitió consignar a la DIAN el impuesto de ventas año 2008, bimestre 3, el que se recaudó y declaró sin pago en la entidad bancaria y a la fecha la declaración tributaria se encuentra insoluta.

Advierte que la representante legal principal, la señora Sonia Yaneth Sierra Giraldo también viene siendo procesada por el mismo delito de omisión de agente retenedor o recaudador por las obligaciones correspondientes a las ventas del año 2008, bimestres 05 y 06, y del año 2009, bimestre 01, cuyas declaraciones fueron suscritas por ella.

Se queja por cuanto no se le cuestionó a la enjuiciada que ante su aparente desvinculación de la cooperativa, ella

hubiese realizado las gestiones pertinentes ante la DIAN y en Cámara de Comercio tendientes a la desvinculación de la entidad, pues no obra prueba en este juicio del retiro efectivo realizado y que haya sido registrado ante Cámara de Comercio, puesto que incluso a la fecha sigue figurando como tal, por lo que le resulta reprochable que la juez no le haya prestado atención a este punto en particular y decidiera con base en un dictamen pericial aportado por la defensa. Situación que, a su vez, en su sentir, genera inseguridad jurídica en tanto muchos representantes legales han optado por encomendar a sus empleados la firma y presentación de las declaraciones tributarias con el fin de indicar en un futuro que no corresponde a su firma, y que no suscribieron tal declaración para estar exentos de responsabilidad penal.

Seguidamente procede a efectuar un análisis acerca de las obligaciones formales y sustanciales en cuanto a la declaración y pago del impuesto, advirtiendo que, con relación al impuesto sobre las ventas, jurídicamente es responsable el sujeto pasivo obligado frente al Estado y en el caso de incumplimiento por parte de las sociedades, la responsabilidad recae en el representante legal que, para en el presente asunto, es la acusada por ser la representante legal suplente, acorde con el contenido del artículo 571 del Estatuto Tributario, sin que se le hubiere informado a la DIAN acerca de la delegación de esa responsabilidad en otra persona.

Cita la sentencia C-621 de 2003 de la Corte Constitucional referente a las funciones y responsabilidades de los representantes legales y revisores fiscales mientras no

se cancele la inscripción de su nombramiento; así como remite al artículo 573 del Estatuto Tributario referente a la responsabilidad subsidiaria de los representantes legales, con el fin de cuestionar la consideración de la juez de que la acusada era la representante suplente y no la principal, lo cual no constituiría una circunstancia de exoneración de responsabilidad.

Alega que es evidente que la juez de conocimiento no le atribuyó valor probatorio a la documentación aportada por el fiscal, esto es, al RUT y a la certificación de existencia y representación legal en cabeza de la señora Gloria Feniver Restrepo González, como representante legal suplente de la cooperativa C.T.A. Servicios Especializados Release con NIT 811.042.076, documentos que dan fe de las obligaciones tributarias adquiridas por la enjuiciada, y también de la responsabilidad subsidiaria existente entre los representantes legales principal y suplente.

#### 4. CONSIDERACIONES

Como la Sala no observa motivo de nulidad de la actuación procesal, abordará el examen del aspecto impugnado por la apoderada judicial de la víctima, el que esencialmente se contrae a determinar si en el caso la Fiscalía demostró la culpabilidad y, aún más allá, la autoría de la acusada de la infracción por la que se procede, cuya existencia objetiva no es discutida.

Si se repara en las razones de la absolución, se encuentra que sus dos pilares son de orden empírico, es decir, de lo que sucede o pasa en la experiencia, demostrado uno por medio de prueba testimonial, en este evento, de la acusada, quien, como testigo en su propio caso, da fe de que dejó el cargo de representante legal suplente desde el 8 de julio de 2008; y el otro, demostrado mediante pericia grafológica, consistente en que la firma que obra en la declaración de IVA presentada el 14 de julio de 2008, correspondiente al período 3 por valor de \$2.832.000.00, no era suya, lo que se aviene de buena manera con que la acusada atestiguara que, si bien le correspondía preparar las declaraciones por ser la asistente contable, ella no las suscribía.

En otras palabras, la juez de primera instancia absuelve porque entiende que no está demostrado que la acusada ejerciera la representación legal cuando la cooperativa declaró IVA el 14 de julio de 2008, liquidación de impuestos que no ha sido pagada, y que la Fiscalía le atribuyó a la acusada haberla realizado por cuanto entendía que aparecía su firma en la respectiva declaración.

Esta razón, de ser cierta, juzga la Sala que constituye un motivo poderoso para absolver, en cuanto impide considerar que la acusada deba responder por un hecho no realizado y que, además, no tendría a su cargo. Visión distinta tiene la representación judicial de la DIAN, que alega que los testigos de descargo no exoneran de responsabilidad a la acusada, sino que, por el contrario, son pruebas de la comisión del delito, por cuanto ella era la responsable de recaudar y

consignar los tributos a favor del Estado, máxime que se habría demostrado que es la representante legal suplente.

Para responder adecuadamente la censura anterior, ha de partirse de la premisa de que, en todo el derecho sancionatorio, y con mayor razón en el derecho penal, solo se puede responder por actos ejecutados con culpabilidad, valga decir, con dolo o culpa, dado que está proscrita la responsabilidad objetiva.

Entonces, el hecho de que la acusada no hiciera constar en el registro de la Cámara de Comercio que dejó de ser representante legal suplente, ni le informara a la DIAN tal circunstancia, aspecto en el cual acierta la apelante, no deja de ser una formalidad, cuya omisión no tiene efectos de extender la responsabilidad penal por actos no ejecutados o que la ley no disponga que se responda, así pueda en otras áreas del derecho tratarse de actos inoponibles ante la carencia de publicidad, como ocurriría en el ámbito comercial considerando lo estipulado en el artículo 442 del Código de Comercio que dispone la obligación de registrar dichos cambios; pero que se itera, no es posible extenderla al área penal.

Nótese que la responsabilidad de la acusada normativamente deriva de lo dispuesto en el último inciso del artículo 402 que a la letra dice:

“Tratándose de sociedades u otras entidades, quedan sometidas a esas mismas sanciones las personas

naturales encargadas en cada entidad del cumplimiento de dichas obligaciones.”

Pero, naturalmente, para que sea exigible la responsabilidad es menester que sea verdadero que la acusada fuese una persona encargada de dar cumplimiento a la obligación, pues solo así le es exigible responder penalmente. De modo que hace parte de la carga de la prueba de la Fiscalía demostrar en estos eventos que la acusada realmente estaba encargada de cancelar el valor de la declaración de IVA que presentaron a su nombre.

Sin embargo, la Fiscalía, pese a percibir que su contraparte solicitó prueba para discutir la responsabilidad, no solo se desentendió de indagar el alcance de lo que plantearía la defensa y el modo de refutarlo, sino que también desistió de la escasa prueba testimonial que había pedido, limitando sus posibilidades de éxito en el caso a lo que la prueba documental enseña, aspecto en el que también afínca sus esperanzas la apelante.

Ahora bien, qué es lo que demuestra la prueba documental: Que alguien firmó con el nombre de la acusada la declaración impaga de IVA del tercer bimestre del año 2008 de la cooperativa; que, para ese momento y aun tiempo después, figuraba la acusada como representante legal suplente y con las normas invocadas por la apelante que, ciertamente, de ser así, le corresponde responder por la obligación tributaria.

Por lógica, la prueba documental que apenas da cuenta de quienes figuran como representante legal principal y

suplente de la entidad, no tiene capacidad demostrativa de que efectivamente la procesada para el momento de los hechos atribuidos tuviese la calidad real de representante legal de la entidad, no solo porque mediara ausencia de la principal, sino fundamentalmente porque aun prestara sus servicios a la cooperativa de trabajo asociado, por cuanto la acusada atestigua que días antes había renunciado a la C.T.A Servicios Especializados Release, y la inactividad probatoria de la parte acusadora impide desmentirla.

Igualmente, cuando menos la pericia genera una base atendible para indicar que la procesada no firmó la declaración de impuestos de IVA, que ascendía a la suma de \$2.510.417 en el bimestre 3. En rigor, esta circunstancia sería intrascendente si se conociera que autorizó que se suscribiera la declaración a su nombre o incluso si tuviera esa responsabilidad a cargo por la ausencia de la representante legal principal. Por consiguiente, como no se probaron estos últimos aspectos, puesto que no se pidieron medios de demostración al respecto, se tiene que subsiste como hipótesis probable que se haya utilizado abusivamente el nombre de la desvinculada representante legal suplente, que a la vez ejercía la contaduría de la entidad, en tanto ya no estaría vinculada a la misma.

En estas circunstancias, aunque la juez se inclinó por dar por probada la ausencia de participación de la acusada, el Tribunal no logra llegar a esa misma conclusión, pero sí reconoce que surge la duda, no desvirtuada, de si la acusada conoció y quiso hacer la declaración y, en todo caso, si le

correspondía asumir la obligación de velar por su pago, lo que solo podría hacer si se mantenía vinculada a la entidad y se estuviera ante una de las causas que permitieran su actuación como representante legal suplente. Esta conclusión no logra ser removida por la argumentación de la apelante, como pasamos a ver:

Se sitúa correctamente la apelante cuando sostiene que es indiferente quien firme la declaración de IVA, pues podría hacerlo el contador y cualquier persona, y aun así tendría que responder el representante legal, lo cual tiene el soporte de la norma citada.

Pero, cuando se trae a colación que la firma de la declaración no corresponde a la de la acusada, no se pretende sostener lo contrario, sino que se está mostrando es que ese elemento de conocimiento no puede ser utilizado para vincularla con la existencia de la obligación tributaria y la responsabilidad de su pago.

Y como únicamente de la realidad procesal hace parte que la acusada se retiró de la entidad días antes de que se elaborase esta declaración tributaria, se tiene que surge la duda de si realmente ejerció la representación legal de la Cooperativa de Trabajo Asociado que como suplente podría asumir ante la ausencia de la titular. En modo alguno se está sentando la tesis de que para que las personas naturales que tienen a su cargo el cumplimiento de las obligaciones tributarias respondan penalmente por el delito de omisión de agente retenedor se requiere que hayan suscrito la respectiva

declaración de IVA o reterfuente toda vez que, según la ley, no es de esta circunstancia que emana la fuente de la responsabilidad, sino de tener a cargo el cumplimiento de dichas obligaciones. Cosa distinta es que, si se hubiera probado que la justiciable hubiese firmado la liquidación, se demostraría que venía ejerciendo en el asunto la representación legal que como suplente podría ejercer y a la vez quedaba acreditado que tenía a su cargo la responsabilidad tributaria cuyo pago se echa de menos.

Entonces, lo que debería demostrar la parte acusadora es que la justiciable efectivamente —y no solo nominalmente— era la representante legal suplente y ante la ausencia de la titular, por algún motivo que desconocemos, asumió la representación que está llamada a ejercer, lo cual no está probado con los documentos aportados. De ahí, que resulta desacertada e injusta la crítica a la juez de primera instancia en el sentido de que no le dio valor probatorio a la documentación aportada, porque lo cierto es que fue valorada, pero no con el equivocado alcance que pretende la apelante.

En efecto, el que obre la certificación de que la acusada era representante legal suplente de la cooperativa no demuestra que ciertamente estuviese ejerciendo la representación de la entidad para ese momento concreto, que deriva formalmente de la ausencia o imposibilidad de ejercer sus funciones por parte del titular, y materialmente de que aun estuviese vinculada a la cooperativa.

Esta situación no cambia porque la procesada conociera sus deberes legales o sea contadora pública, pues su desconocimiento del hecho no se debería a su falta de formación, sino a una razón más llana y sencilla, simplemente porque ya no estaba en la entidad.

Aunque bastaría responder que los jueces no atendemos razones de conveniencia que no ampare a su vez el derecho, lo cierto es que la alegación de la apelante, en el sentido de que con la absolución en este caso genera inseguridad jurídica en tanto los representantes legales encomiendan a sus empleados la firma y presentación en bancos de las declaraciones tributarias, ello no depende de los jueces sino de la adecuada investigación de la Fiscalía y eficaz litigación, asunto en el que hace causa común con la representación judicial de las víctimas.

Contrario a lo que piensa la apelante, la absolución se soporta en una valoración conjunta y crítica de la prueba, toda vez que lo que no puede hacerse es pasar por alto la significación de la prueba de descargo como hace la apelante para invocar solo la apreciación de unos documentos, reivindicando que son públicos, pero cuyo alcance probatorio no llegó a establecer que efectivamente la procesada tuviese a su cargo la responsabilidad de responder porque se efectuara el pago de las retenciones de IVA efectuadas.

Incorre la apelante en petición de principio cuando, alegando que está clara la obligación tributaria y su no pago, le resulta incomprensible su absolución porque era la

responsable de la omisión, ya que se trata de una mera aseveración que es precisamente lo que se debería demostrar.

En suma, las razones que ofrece la apelante no consultan lo empírico sino lo normativo, lo que debe ser, y se pretende cabalgar sobre la suposición de que si formalmente aparece la procesada como representante legal suplente, así lo es, con independencia de que haya terminado su vinculación laboral con una cooperativa; e igualmente, se supone que en razón de lo nominal le correspondía velar por el pago del impuesto recaudado, lo que a juicio de la Sala solo sería así si fuera funcionaria de la entidad, estuviese ausente la representante principal y conociera de dicho asunto.

Dado que no consta que la acusada tuviese a su cargo la responsabilidad del pago del impuesto y que las pruebas de descargo fundamentan una duda razonable al respecto, procede confirmar el fallo recurrido.

En mérito de lo expuesto, el Tribunal Superior de Medellín, en Sala de Decisión Penal, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

#### RESUELVE

Confirmar la sentencia absolutoria recurrida, conforme con lo dicho en la parte motiva de este fallo.

Esta providencia queda notificada en estrados al momento de su lectura y contra ella procede el recurso de

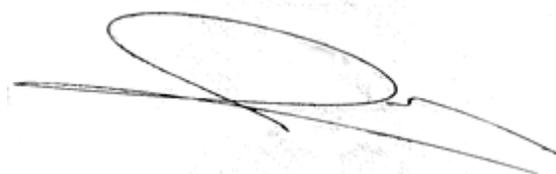
casación, el que se podrá interponer dentro de los cinco (5) días siguientes, luego de lo cual se deberá presentar la respectiva demanda ante este Tribunal dentro del término común de treinta (30) días.



MIGUEL HUMBERTO JAIME CONTRERAS  
MAGISTRADO



PÍO NICOLÁS JARAMILLO MARÍN  
MAGISTRADO



GABRIEL FERNANDO ROLDÁN RESTREPO  
MAGISTRADO