



SALA PENAL

Medellín, viernes trece (13) de enero dos mil veintitrés (2023)

Aprobado en la fecha, acta Nro. 3

Sentencia de segunda instancia Nro. 1

Radicado C.U.I. Nro. 05 001 6000208200800750

Delito: Omisión del agente retenedor o recaudador

Acusado: Óscar de Jesús Velásquez Sierra

Magistrado P: César Augusto Rengifo Cuello

Lectura: miércoles 18 de enero de 2023. H: 09:00 a.m.

Procede en esta oportunidad la Sala a decidir el recurso de apelación interpuesto por la Fiscalía y por la apoderada de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN- contra la sentencia absolutoria proferida por el Juez Quinto Penal del Circuito de Medellín, en desarrollo del juicio oral seguido a ÓSCAR DE JESÚS VELÁSQUEZ SIERRA por el delito de omisión de agente retenedor o recaudador consagrado en el artículo 402 del C. Penal.

EPÍTOME FÁCTICO

Los hechos que nos convocan se contraen a la denuncia presentada el 14 de enero de 2006 por apoderada de la DIAN en contra de ÓSCAR DE JESÚS VELÁSQUEZ SIERRA, en calidad de representantes legal de la empresa Confecciones Shiaparelli Ltda., con Número de Identificación Tributaria –NIT- 800.202.608, por la presunta sustracción del pago de obligaciones del calendario tributario. A saber: año gravable 2006, periodo 4, por valor de \$1.815.000 y por concepto del Impuesto al Valor Agregado –IVA-.

Al estimar la Fiscalía que el recaudo probatorio permitía encuadrar la conducta investigada en el delito de omisión del agente retenedor o recaudador, consagrado en el art. 402 de la ley de enjuiciamiento criminal procedió a llamar a juicio al señor VELÁSQUEZ SIERRA.

ACTUACION PROCESAL

1. El 10 de noviembre de 2017 ante el Juez Treinta y Nueve Penal Municipal de Medellín con funciones de Control de Garantías, la Fiscalía formuló imputación en contra de ÓSCAR DE JESÚS VELÁSQUEZ SIERRA como autor doloso del delito de omisión del agente retenedor o recaudador que consagra el art. 402 del C. Penal, en su calidad de representante legal de la empresa Confecciones Shiaparelli Ltda. y como responsable tributario, dispositivo legal que consagra una pena de prisión de 48 a 108 meses, acompañada de una sanción pecuniaria equivalente al doble de lo no consignado sin que supere 1.020.000 unidades de valor tributario –UVT-. Concretamente el ente persecutor llama a responder al imputado por el no pago del periodo tributario correspondiente al año gravable 2006, periodo 4, sin aceptación de cargos.

2. El 3 de julio de 2019 ante el Juez Quinto Penal del Circuito de Medellín la Fiscalía formuló acusación sin variaciones a la imputación fáctica y jurídica, autoridad ante la que se agotó la audiencia preparatoria y de juicio oral, anunciando sentido de fallo absolutorio cuya lectura se realizó el 7 de octubre de 2022.

4.- La anterior decisión fue objeto del recurso vertical de apelación presentado por la Fiscalía y la apoderada de la DIAN, quienes sustentaron por escrito y dentro del término de ley la alzada que se apresta a resolver la Sala.

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 al devenir procesal agotado en el caso de la especie, el funcionario de conocimiento desestima los cargos por los que el acusado es llamado a responder en juicio al considerar que la prueba debatida genera duda sobre la vigencia de la obligación objeto de reproche.

En este sentido estima que si bien la defensa no cuestiona la obligación por la que se llamó a responder a su patrocinado como responsable tributario en su calidad de representante legal de la empresa Confecciones Shiaparelli Ltda. en cuantía de \$1.815.000, correspondiente a las ventas del año gravable 2006, periodo 4, por concepto de IVA, quedo claro que mediante prueba sobreviniente aportada por el mencionado sujeto procesal se demostró que a través de la resolución número 9189 del 11 de julio de 2008, en la cual se menciona entre otros el año gravable 2006, periodo 4, concepto de IVA en cuantía de \$1.238.500, se ordenó devolver al beneficiario ÓSCAR DE JESÚS VELÁSQUEZ SIERRA la suma de \$1.706.500.

Así mismo, que mediante resolución número 63489 del 11 de julio de 2011 la referida entidad revocó parcialmente la mencionada resolución, ordenando pagar a título de compensación la suma de \$4.380.000 de los cuales ya se habían girado \$1.706.500, y consecuentemente se encontraba pendiente de pago \$2.673.500 que el procesado aún no recibe.

Así las cosas la primera instancia destaca que acorde a la prueba documental debatida en juicio queda claro que en el caso que nos convoca la DIAN profirió una primera resolución ordenando compensar ciertas sumas de dinero, incluida la obligación cuya ejecución se persigue a través del proceso penal, solo que en dicha resolución figura que la suma adeudada equivale a \$1.238.500 mientras que en la audiencia de imputación se atribuyó una deuda de \$1.815.000, a lo que se suma que el total declarado por todo el periodo 2006 por parte del responsable tributario asciende según este a \$4.439.000.

De otra parte, mientras en la resolución que ordenó la compensación se habla del año gravable 2006, periodo 4, en aquella que la revoca parcialmente tan solo se alude al año gravable 2007, periodo 6, por lo que bajo el panorama descrito no aparece diáfano si la suma que se persigue fue o no compensada sin que dicho punto haya sido aclarado por parte del ente persecutor o la apoderada de la DIAN.

Por último, considera el funcionario que si bien la apoderada de la DIAN arguye que la revocatoria se produjo en razón a que no se podían compensar dineros de la persona natural y la empresa Confecciones Shiaparelli Ltda., dicho aspecto en nada aclara si la obligación que se pretende ejecutar en este caso fue o no objeto de revocatoria parcial mediante resolución número 63489 del 11 de julio de 2011.

En virtud entonces a que se debió probar más allá de toda duda que dicha obligación se encuentra vigente en criterio del a quo subsiste duda probatoria que debe resolverse a favor del inculpado, máxime que no se solicitó prueba de refutación para desvirtuar lo acreditado mediante prueba sobreviniente por parte de la defensa del inculpado consistente en las dos resoluciones mencionadas.

Estas, grosso modo, las razones para emitir sentencia absolutoria en aplicación del in dubio pro reo.

DE LA IMPUGNACIÓN DE LA SENTENCIA

La apoderada de la DIAN refiere que no existe duda frente a la representación legal de la sociedad de Confecciones Shiaparelli Ltda. por parte del aquí acusado, o que la obligación por concepto de ventas del año 2006 a cargo de dicha unidad productiva, periodo 04, por valor de \$1.815.000 se encuentra pendiente de consignación ante la DIAN.

Por otra parte, arguye que no se puede aceptar el argumento según el cual ni Fiscalía ni la DIAN aclararon lo concerniente a la resolución de devolución número 9189 del 12 de agosto de 2008 proferida dentro del expediente DI 2007 2008 8498, por medio de la cual se resolvió solicitud de saldo a favor generado en la declaración de ventas del año 2007 periodo 06 por valor de \$4.380.000, solicitada por el contribuyente – PERSONA NATURAL- ÓSCAR DE JESÚS VELÁSQUEZ SIERRA.

A este respecto se indicó de forma clara que no es posible la compensación de saldos a favor entre una persona natural y una jurídica y que, por lo tanto, la sociedad continuaba pendiente con la obligación correspondiente a las ventas del año tributario 2006, período 04, por valor de \$1.815.000, figurando claramente en la resolución que revoca parcialmente la compensación que dichos actos administrativos no tienen relación alguna con la obligación tributaria objeto de este proceso penal a cargo de la sociedad Confecciones Shiaparelli Ltda. Por ende, estima que los documentos que obran como prueba dentro del proceso penal y que fueron aportados por la defensa del inculpado como prueba sobreviniente, no tendrían incidencia en este caso ya que dan cuenta de actuaciones de la DIAN frente al procesado como persona natural.

No se demostró que actuando en calidad de representante legal de la sociedad Confecciones Shiaparelli Ltda. hubiese presentado solicitud de devolución ante la DIAN, o que la obligación pendiente de consignar por parte del representante legal de la sociedad se haya cancelado correctamente ni objeto de compensación por lo que a la fecha persiste. Tampoco que el a quo haya solicitado oficiosamente y como debió hacerlo un certificado de la DIAN aclarando el estado actual de la obligación tributaria objeto de este proceso la cual se encuentra pendiente de consignación, siendo la única prueba plausible de demostrar el pago el certificado de cobranza que emite la entidad recaudadora de impuestos.

Estas en síntesis las razones por las que solicita que se revoque el fallo impugnado para que en su lugar se emita sentencia de condena.

INTERVENCIÓN COMO NO RECURRENTE

***El defensor** del acusado sostiene que la apelante se limita a realizar un engorroso, extenso e innecesario recuento de todo el plexo que conforma la carpeta de este proceso, tratando además de hacer caer a la judicatura en un error de apreciación frente a la persona titular de la acción penal, ya que de Perogrullo salta a la vista que en tratándose de personas jurídicas la conducta punible se le endilga a su representante legal, siendo claro además que con las resoluciones que se incorporaron como prueba sobreviviente queda en evidencia que el periodo 2006-4 no aparece con gravamen en disfavor de Confecciones Shiaparelli Ltda. y en cabeza de su representante legal VELÁSQUEZ SIERRA.*

Además, que no sobra advertir para controvertir la ponencia de la apoderada de la DIAN que obra una compensación en favor del acusado, y otro saldo que este no ha reclamado ni la DIAN ha precisado su devolución por lo que mal podría pensarse en que es deudor de la administración de impuestos nacionales en calidad de autor del reato aquí indilgado, saltando a la vista que no existe deuda que amerite la violación de la norma y por ende la conducta por la cual se lo vinculó a este proceso.

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 la apelante, así como sobre los aspectos que sean

inescindibles al tema objeto de impugnación y aquellos atinentes a la garantía de los derechos fundamentales de los sujetos procesales.

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 el estudio del caso señalando que la materialidad de la conducta que se le endilga al acusado se corresponde con el tipo penal descrito 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 el comportamiento del agente se contrae a 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 empresa Confecciones Shiaparelli Ltda., durante el periodo reseñado en la denuncia penal y posterior acusación, durante el cual, y esto último se erige dentro del proceso como un hecho irrefutable, el agente ostentó la representación legal de dicha sociedad.

Visto la foliatura, así como los argumentos de la apelación, las razones expuestas en el fallo de primer grado, y lo que tiene que ver con el sustrato fáctico develado desde los albores del proceso, salvo mejor criterio, para este colegiado el problema jurídico se contrae en determinar si existe prueba suficiente para declarar penalmente responsable al acusado ÓSCAR DE JESÚS VELÁSQUEZ SIERRA por omitir la obligación tributaria bajo análisis, comportamiento que solo admite la modalidad dolosa, o, si por el contrario, tal como lo concluyó la primera instancia, no se demostró más allá de toda duda que la obligación reclamada estuviera vigente y por lo tanto subsiste duda probatoria que debe resolverse a favor del procesado.

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 el funcionario el fallo confutado.

Es preciso entonces señalar, a manera de exordio, que la descripción comportamental vertida en el art. 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..."¹; 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, súmese 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 sobre este último apartado, 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

¹ Corte Constitucional. Sentencia C-9 del 23 de enero de 2003. M. P. Jaime Araujo Rentería.

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

Huelga señalar frente a este aspecto de la tipicidad escrutada, 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 punto 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).”²

² CSJ SP, 12 de diciembre de 2005, radicado 23899

Y en la misma línea 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 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”³

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.”⁴

Por su parte la inflexión verbal tipificada corresponde a la de: “no consignar”. Conducta omisiva o de 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 reterente, no

³ CSJ, SP. Sentencia del 5 de octubre del 2016, radicado SP14190-2016, 40.089, M. P. José Francisco Acuña Vizcaya.

⁴ CSJ, SP. Auto del 8 de febrero del 2008, radicado 28.908, M. P. Yesid Ramírez Bastidas.

cumple con esta obligación, siendo por lo tanto una conducta instantánea y de resultado”⁵.

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 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

⁵ *Ibíd.*

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 ⁶.

En la mencionada jurisprudencia se explica además que la referida norma Fiscal fue declarada exequible 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 parágrafos 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 del año 2006.

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 el periodo perseguido data del año 2006 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.”

⁶ CSJ, SP. Sentencia del 11 de diciembre de 2013, Rad. 33468. M. P. Eugenio Fernández Carlier.

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 esta ocasión como quiera que el agente presentó la respectiva declaración 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.

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, 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 voces 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”⁷.

Conforme a la hilatura propuesta por la Sala, es preciso significar 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.

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”⁸. 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”.

Como tal, la hermenéutica que se viene analizando evidencia a todas luces que en respeto de importantes brocardos que informan la sistemática acusatoria, en

⁷ CSJ, SP. Casación 32964 del 25/08/10. M. P. José Leonidas Bustos Ramírez.

⁸ CSJ, SP. Sentencia del 5 de julio de 2007, radicado Nro. 234045.

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.

*Decantado como ha quedado 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, sociedad o unida productiva, al punto que nadie discute: "... 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..."⁹ En fin, 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.",¹⁰*

Como se puede colegir sin mayores esfuerzos analíticos es bajo el anunciado contexto que se debe demostrar sin lugar a dudas que pese a conocer plenamente dicha obligación el acusado en su condición de representante legal de la empresa Confecciones Shiaparelli Ltda. se sustrajo voluntariamente de ella, siendo sobre este vacilar aspecto del debate que la Sala toma abierta distancia de la postura asumida por la apelante y le reconoce la razón al a quo, cuyas conclusiones de cara al concreto caso y lo demostrado en juicio se avienen con las ideas garantistas de un derecho penal de acto y no de autor, puntualmente con la concepción según la cual la responsabilidad en materia penal es personalísima y queda proscrita toda forma de responsabilidad objetiva; siendo objeto de la acción penal las personas naturales, pero, además, con el principio de legalidad de los delitos y las penas y la función garantista que cumplen los tipos penales.

En la dirección que se viene discurriendo no se puede desconocer lo evidente, esto es, que la Fiscalía probó que el acusado en su condición de representante legal de la empresa Confecciones Shiaparelli Ltda. fue denunciado por declaraciones de IVA

⁹ CSJ, SP. Auto interlocutorio AP3406-2017 del 31 de mayo de 2017. M. P. Fernando Alberto Castro Caballero.

¹⁰ CSJ, SP. Sentencia SP7253-2015 del 10 de junio de 2015, M. P. Eugenio Fernández Carlier.

insolutas correspondiente al año tributario 2006, periodo 4, circunstancia que de suyo permite colegir dos hechos fundamentales de cara a las obligaciones del agente y su presunta responsabilidad en el delito de omisión de agente retenedor o recaudador: En primer lugar, que los dineros declarados por concepto de impuestos ante la autoridad tributaria se presumen efectivamente captados y, en segundo orden, pero no menos importante para la solución de este caso, que no puede dejar de reparar la Sala en la prueba sobreviniente arrimada a instancia de la defensa del procesado, la que sin lugar a dudas guarda relación con el elemento subjetivo del tipo penal bajo análisis.

Y es que tal como se ventiló en lo que hemos tratado que sea un pormenorizado examen de lo aquí debatido, y contrario a lo que entiende y sostiene la apoderada de la agencia recaudadora de impuestos, surge prístino que si mediante resolución número 9189 del 11 de julio de 2008 la referida entidad realizó devolución y/o compensación por valor de \$2.673.500, discriminados en la suma de \$1.238.500 por concepto de ventas –IVA-, año gravable 2006, periodo 4, así como por concepto de retenciones para el año 2006, periodos 1, 5 y 7, por valor de 574.000, 552.000 y 309.000 pesos, respectivamente, de los cuales devolvió mediante cheque la suma de \$1706.500, dicho acto administrativo y reconocimientos se efectuaron en razón de temas tributarios que obviamente involucran a la empresa Confecciones Shiaparelli Ltda. cuyos asuntos relacionados con ventas, retenciones y/o recaudo de tributos desde el punto de vista legal tal como se analizó en cuartillas anteriores de esta decisión le competen a quien funge como su representante legal, pero, para el caso que nos ocupa, además como su propietario.

Lo mismo se deduce al otear la resolución número 634089 del 11 de julio de 2011, mediante la cual la DIAN revocó parcialmente lo ordenado en la resolución analizada en precedencia, aunque en este acto administrativo tan solo se hace alusión al año gravable 2007, periodo 6, lo que nos permite entender lo razonable de la duda que en virtud del devenir procesal administrativo analizado surge en cuanto a si la suma que se persigue mediante el proceso penal fue o no fue compensada, si la obligación que se pretende ejecutar en este caso fue o no objeto de revocatoria parcial mediante resolución número 634089 del 11 de julio de 2011, sin que dicho punto haya sido aclarado por la Fiscalía o la representación de la administración de impuestos, en lo que igualmente nos encontramos de acuerdo con el análisis y las conclusiones a las que llega la primera instancia.

En especial, repárese que en los considerandos de la resolución 9189 se trae a colación que el agente solicita devolución y/o compensación del saldo a favor en el impuesto de ventas, por valor de \$4.380.000, aceptando la devolución por concepto de ventas, año gravable 2006, periodo 4, mencionándose igualmente en la resolución revocatoria directa de oficio número 634089 la suma de \$4.380.000, de manera que al hacer alusión en esta última al año gravable 2007, periodo 6, la duda vista sin lugar a equívocos persiste.

De lo antedicho se desglosa que no resulte de recibo argüir como lo hace la apelante que dichos actos administrativos no tienen relación alguna con la obligación tributaria objeto de este proceso penal a cargo de la sociedad Confecciones Shiaparelli Ltda., y consecuentemente que los documentos aportados como prueba sobreviniente por parte de la defensa del inculpado no tendrían incidencia en este caso, ya que una mirada fragmentaria del asunto permite afirmar que solo dan cuenta de actuaciones de la DIAN frente al procesado como persona natural.

Para terminar de responder las cuestiones problemáticas que plantea la censora, resta por significar que tampoco resulta de recibo alegar que la judicatura de primer grado debió solicitar oficiosamente a la DIAN un certificado con el fin de aclarar tan trascendentales inquietudes que surgen frente a la vigencia de la obligación tributaria aquí escrutada, siendo menester recordarle a la letrada que en materia penal y dentro de la actual sistemática acusatoria el juez se caracteriza por su condición de tercero independiente e imparcial, cuyas funciones excluyen la posibilidad de solicitar y decretar pruebas de oficio, art. 361 de la ley 906/04.

De esta manera se desestima las razones expuestas en el escrito de apelación, concluyendo la Sala al igual que lo hace la primera instancia que no encuentra asidero predicar que se demostró más allá de toda duda que el acusado actuó dolosamente en este concreto caso al dejar de pagar una obligación sobre la que surge duda razonable en cuenta a su real vigencia e incluso cuantía.

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 juicio, no se demostró en grado de certeza que el acusado incumpliera sus obligaciones como representante legal de la empresa de Confecciones Shiaparelli Ltda., en orden a consignar efectivamente todas las acreencias tributarias ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, que había

declarado como recibidas por el periodo insoluto puesto de presente en la acusación, se confirmará en consecuencia la sentencia absolutoria de primera instancia apelada por la apoderada de la DIAN, al subsistir duda probatoria y en aplicación del in dubio pro reo, art. 7° de la ley 906/04.

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:

CONFIRMAR en su integridad la sentencia impugnada en el caso del rubro, acorde a las razones analizadas en el acápite de las consideraciones.

Contra esta decisión procede el recurso de casación, el cual se puede interponer dentro del término común de los cinco (5) días hábiles siguientes a la notificación de la misma.

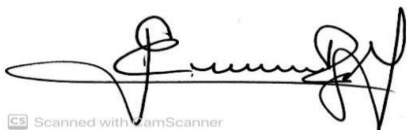
Esta sentencia queda notificada en estrados.

NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE,

Los Magistrados¹¹,



CÉSAR AUGUSTO RENGIFO CUELLO


Scanned with CamScanner

LUÍS ENRIQUE RESTREPO MÉNDEZ


JOSÉ IGNACIO SÁNCHEZ CALLE
Magistrado

JOSÉ IGNACIO SÁNCHEZ CALLE

¹¹ El presente proveído se suscribe de conformidad con lo previsto en el art. 11 del Decreto Legislativo 491 del 28 de marzo de 2020, por cuya virtud se autoriza la “firma autógrafa mecánica, digitalizadas o escaneadas”.