

REPÚBLICA DE COLOMBIA



SALA PENAL

SENTENCIA PENAL No. 008– 2023

Radicado: 050016000248 2018-11597- 2ª instancia

PROCESADO: ALEJANDRO TORO ESPINOSA
DELITO: OMISIÓN DE AGENTE RETENEDOR
ASUNTO: CONFIRMA SENTENCIA
ORIGEN: JUZGADO 7º PENAL DEL CIRCUITO DE MEDELLÍN
DECISIÓN: CONFIRMA
M. PONENTE: HENDER AUGUSTO ANDRADE BECERRA

(Aprobado mediante Acta Nro. 115)

(Sesión del catorce (14) de agosto de dos mil veintitrés (2023))

Medellín, dieciséis (16) de agosto de dos mil veintitrés (2023). Fecha lectura.

Se conoce del recurso de apelación interpuesto por la representante judicial de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, -en adelante DIAN-, contra la sentencia absolutoria del 4 de junio de 2021, proferida por el Juez Séptimo Penal del Circuito de Medellín.

ANTECEDENTES

LOS HECHOS: Según la acusación, el doctor José David Morales González, abogado de la División Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, para el 12 de septiembre de 2018, denunció penalmente al señor ALEJANDRO TORO ESPINOSA, en atención a que éste presentó, como representante suplente de la compañía "Canchi perforaciones de Panamá S.A.", declaración sin realizar el pago o consignación del dinero recaudado dentro de los dos meses siguientes a la fecha fijada por el gobierno nacional, por concepto de ventas del periodo 3 del año 2013, presentada el 21 de enero de 2014, con fecha de estructuración de la conducta delictiva el 21 de marzo de 2014, fecha dentro de la cual se debía realizar el pago.

ACTUACIÓN PROCESAL: Ante el Juzgado Cuarenta y Uno Penal Municipal de Medellín con Funciones de Control de Garantías, el 26 de agosto de 2019, se formuló imputación al ciudadano **ALEJANDRO TORO ESPINOSA** por el punible de omisión de agente retenedor (artículo 402 del C.P.), sin que aceptara los cargos.

La Fiscalía presentó escrito de acusación el 8 de noviembre de 2019, proceso que le correspondió al Juzgado Séptimo Penal del Circuito de Medellín, donde el 30 de enero de 2020 se acusó al señor **ALEJANDRO TORO ESPINOSA**, en los términos imputados, adicionándole la declaración de ventas 2013 periodo 3.

El 23 de septiembre de 2020 se realizó la audiencia preparatoria y el juicio oral se desarrolló en sesiones del 20 de noviembre y 1º de diciembre de 2020, continuada el 22 de marzo de 2021, mientras que los alegatos de conclusión se presentaron el 23 de marzo de 2021 y, finalmente, el 4 de junio de 2021, se dio lectura a la sentencia absolutoria, contra la cual la apoderada de la DIAN interpuso recurso de apelación, siendo esta la razón por la cual conoce la Sala del asunto.

LA SENTENCIA ATACADA

El 4 de junio de 2021, el Juzgado Séptimo Penal del Circuito de Medellín profirió sentencia absolutoria al concluir que, de acuerdo con la prueba practicada en el juicio, el señor ALEJANDRO TORO ESPINOSA actuaba bajo las órdenes del representante principal de la empresa, mientras que el pago de las obligaciones radicaba en el señor Francois Boudreault, quien era el encargado de hacer los pagos así como de autorizar y realizar las distribuciones de las sumas de dinero que ingresaban, de lo cual se infiere que la representación legal de TORO ESPINOSA era ficticia, su poder de mando y disposición de los recursos de la compañía no estaban bajo su control; por tanto, era deber de la Fiscalía demostrar que esa representación legal se ejercía y materializaba en relación con el objeto de la empresa, situación que la Fiscalía no consideró importante, solo se dirigió contra el segundo representante de la empresa, quien no contaba con el poder de disposición de los

dineros que ingresaban a la sociedad para la cual laboraba y de propiedad del citado Francois Boudreault.

Argumentó que la Fiscalía estaba en el deber, en todas las etapas del proceso y esencialmente en la indagación, de establecer la participación de los diferentes actores en el desenvolvimiento financiero de la empresa responsable de la obligación tributaria, por tanto, debía verificar si el acusado, como representante suplente de la compañía, tenía el manejo de los dineros que ingresaban por concepto de prestación de servicios, así como los actos que ejecutaba dentro de la sociedad "Canchi Perforaciones de Panamá S.A.", sucursal Colombia, dado que la constatación objetiva que se pretende hacer en este caso no resulta suficiente.

En su criterio, no es suficiente para establecer la responsabilidad penal ejercer el cargo de representante suplente, pues de ser así, sin hesitación alguna, se estaría fundamentando la sentencia en responsabilidad objetiva, la cual está proscrita en la legislación colombiana, esto porque el solo hecho de ejecutar el acto no puede conllevar a la imposición de una sanción penal, debiéndose demostrar la intención del sujeto activo de ejecutar el comportamiento con dolo, reflejado en que conociendo de la responsabilidad asumida, realiza el hecho, sin importar la consecuencia.

Advierte que en el debate probatorio se demostró que al señor ALEJANDRO TORO ESPINOSA no le era exigible el pago de la obligación tributaria, aceptando que una vez presentó la declaración en el mes de enero, inmediatamente renunció al cargo, explicando que no se ocupó del pago de la obligación, pues como se demostró durante el juicio, no era el responsable del manejo de los recursos financieros en la empresa "Canchi perforaciones de Panamá S.A., siendo entonces el señor Francois Boudreault el llamado a autorizar y realizar el pago de lo declarado; por lo cual, consideró que el acusado no tenía conocimiento que esa obligación tributaria no se iba a cancelar en el tiempo concedido por el legislador para hacerse efectiva, por ello, ante la evidencia de los malos manejos financieros de la empresa, presentó renuncia, incluso lo hizo antes de que se venciera el plazo para el pago de la obligación, es decir, antes de configurarse el delito.

Refiere que es al ente acusador a quien le corresponde demostrar los elementos estructurales de la conducta punible, la cual no sólo se demuestra teniendo como referente el cargo desempeñado por el acusado, pues no siempre quien ostenta la posición de gerente, director o segundo suplente, es la persona responsable de los pagos de las obligaciones tributarias, ello depende de la estructura administrativa de la empresa, siendo necesario establecer el titular de aquellas funciones para inferir responsabilidad en la comisión del delito de omisión de agente retenedor o recaudador, de lo contrario es comulgar con la responsabilidad objetiva.

Considera que no está demostrado el actuar doloso del acusado como para inferir que era conocedor de los hechos constitutivos de la conducta punible y, aun así, quiso su ejecución, evidenciándose más bien que actuó, sin duda alguna, con la convicción errada e invencible de que no concurría con su comportamiento en la autoría del delito de omisión de agente retenedor o recaudador.

Como corolario, insiste en la ausencia de dolo en la conducta del acusado, como consecuencia, profirió en su favor sentencia absolutoria, ante la presencia de un error de tipo invencible, al tiempo que ordenó compulsar copias ante la Fiscalía en contra del señor Francois Boudreault, propietario de la empresa "Canchi Perforaciones de Panamá S.A.", para que se investigue la posible responsabilidad de este señor en el delito de omisión de agente retenedor o recaudador.

LA APELACIÓN

La apodera de la DIAN, en condición de víctima, indicó que no comparte la decisión proferida por el señor Juez Séptimo Penal del Circuito con Funciones de Conocimiento de Medellín, Antioquia, a favor del señor **ALEJANDRO TORO ESPINOSA**, pues considera que los responsables o agentes de retención cumplen la función de retener o recaudar impuestos, son servidores públicos conforme lo indica la sentencia C-009 de 2003 de la Corte Constitucional, providencia que realizó en extenso un desarrollo sobre el tema y que en uno de sus apartes precisa sobre la condición de "servidores públicos" de los agentes retenedores o recaudadores de impuestos.

Argumentó que la ley asignó a los agentes retenedores, en ejercicio de la función pública, la calidad de servidores del Estado, quienes manejan fondos oficiales. En ese sentido lo ha sostenido la Corte Constitucional (Sentencia C-1144/2000), definiéndola como un conjunto de atributos, funciones, deberes, prohibiciones y responsabilidades como "recaudadores" auxiliares de recursos estatales, por tanto, son figuras relevantes dentro de la captación de los tributos que el tesoro público requiere para el cumplimiento de los cometidos estatales.

En tratándose de servidor público y la expresión función pública, afirmó el Tribunal Superior de Medellín, Sala de Decisión Penal, en fallo de segunda instancia del 12 de septiembre de 2002: *"No toda actividad recaudadora efectuada por un particular correspondiente a los aportes o contribuciones obligatoria es constitutiva del ejercicio de una función pública y por tanto no cualifica al autor como servidor público. Se requiere necesariamente que el dinero recibido de particulares o de entidades oficiales sea para el pago de impuestos, contribuciones o tasas que hagan parte del patrimonio de una entidad estatal"*.

Resalta que dentro de los elementos probatorios admitidos está la declaración privada correspondiente a Ventas 2013–período 3, presentada con firma electrónica y sin pago, a nombre de CANCHI PERFORACIONES DE PANAMA SUCURSAL COLOMBIA, representada legalmente por el señor ALEJANDRO TORO ESPINOSA, sin que se pueda desconocer que se trata de la misma sociedad comercial y de su representante legal, por lo cual no es admisible que el juez de primera instancia emita sentencia absolutoria con el argumento de que se vislumbra una gran duda sobre la responsabilidad penal, cuando la declaración privada de IVA fue presentada a nombre de la sociedad CANCHI PERFORACIONES DE PANAMA SUCURSAL COLOMBIA, representada por el señor TORO ESPINOSA, con su firma digital y sin pago; por el contrario, está demostrada la fuente de la obligación de la cual surge la responsabilidad penal del procesado, máxime que desde la fecha de ocurrencia de los hechos hasta el momento de proferirse la sentencia, no se encuentra acreditado el pago de la obligación tributaria, lo cual corrobora el comportamiento omisivo del contribuyente, el cual es sancionado penalmente en el artículo 402 del estatuto punitivo, circunstancias por las cuales fue denunciado penalmente por la entidad que representa.

Pone de presente que en el Código de Comercio y la Ley 222 de 1995, se hace un amplio desarrollo de las responsabilidades que adquieren los administradores cuando son nombrados en esa condición.

Aduce que en este proceso jamás se discutió el contenido de la declaración ni del recaudo, por tanto, el señor TORO ESPINOSA recaudó y no consignó los valores por ventas año 2013 periodo 3 a la DIAN. Adicionalmente, señala que se estipuló por parte de la Fiscalía y la defensa, la plena identidad del procesado, señor ALEJANDRO TORO ESPINOSA y, por ende, su calidad de representante legal de la sociedad mencionada.

No comparte el fallo absolutorio, pues en la causa fueron descubiertas, enunciadas, solicitadas, decretadas e incorporadas como pruebas los documentos que demuestran la relación jurídica del señor TORO ESPINOSA con la empresa, como representante legal, lo cual se hizo con: Registro Único Tributario del señor ALEJANDRO TORO ESPINOSA, Registro Único Tributario de la sociedad y el certificado de existencia y representación de la sociedad CANCHI PERFORACIONES DE PANAMA SUCURSAL COLOMBIA, así como la declaración de IVA, sin pago, suscrita con firma digital.

Por lo anterior, solicita se revoque la decisión de primera instancia proferida en favor del señor ALEJANDRO TORO ESPINOSA, representante legal de la sociedad CANCHI PERFORACIONES DE PANAMA SUCURSAL COLOMBIA y, en su lugar, se le declare culpable del delito de omisión del agente retenedor o recaudador por el cual fue denunciado y procesado.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Esta Sala es competente para desatar el recurso propuesto de conformidad con el artículo 34 numeral 1º de la Ley 906 de 2004.

Como es sabido en el sistema de enjuiciamiento penal colombiano, para que una persona pueda ser condenada es necesario que la prueba regular, legal y oportunamente allegada a la actuación y practicada en el juicio oral genere en el juez la convicción, más allá de toda duda razonable, sobre la existencia del delito y la responsabilidad penal que cabe atribuirle al acusado, tal como lo preceptúan los artículos 372 y 381 del estatuto procedimental penal. El grado de certeza necesario para condenar deberá fundarse entonces en las pruebas que hagan parte del debate público.

Por su parte el artículo 7° del estatuto adjetivo, como norma rectora, establece que toda persona se presume inocente y debe ser tratada como tal mientras no se produzca una sentencia definitiva sobre su responsabilidad penal por los hechos por los cuales se le acusa; asimismo, prevé que en las actuaciones penales toda duda debe resolverse a favor del inculpado, por ende, en aquellos casos en los que subsista la duda probatoria se mantendrá incólume el principio de presunción de inocencia y su correlato del *in dubio pro reo*.

De conformidad con las reglas de la crítica probatoria, para proferir un fallo de condena debe llegarse a la certeza no solo de la conducta punible por la cual se procede, sino además a la responsabilidad del acusado, lo cual se obtiene de un análisis tanto individual como en conjunto de la prueba recopilada. Constantemente pone de presente esta Sala en los fallos, que en el modelo de libre apreciación razonada o de apreciación racional, acogido por nuestro sistema procesal penal, el valor de las pruebas no aparece fijado en la ley, salvo casos excepcionales, sino que es el intérprete quien racionalmente las debe apreciar con respecto al tema que se debate, lo cual obviamente no puede significar iniquidad, pues se deben respetar las garantías propias del debido proceso. La apreciación de las pruebas se debe hacer según las pautas que ofrece la lógica, la ciencia, las reglas de la experiencia, analizadas dentro del sistema de valoración probatorio conocido como la sana crítica, lo cual implica que el resultado verificador en la declaración de hechos probados debe ser razonable.

El artículo 402 del CP., vigente al momento de los hechos, año 2014, establece:

"Artículo 402. Omisión del agente retenedor o recaudador. [Penas aumentadas por el artículo 14 de la ley 890 de 2004] El agente retenedor o autorretenedor que no consigne las sumas retenidas o autorretenidas por concepto de retención en la fuente dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno Nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración de retención en la fuente o quien encargado de recaudar tasas o contribuciones públicas no las consigne dentro del término legal, incurrirá en prisión de cuarenta y ocho (48) a ciento ocho (108) meses y multa equivalente al doble de lo no consignado sin que supere el equivalente a 1.020.000 UVT .

En la misma sanción incurrirá el responsable del impuesto sobre las ventas que, teniendo la obligación legal de hacerlo, no consigne las sumas recaudadas por dicho concepto, dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno Nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración del impuesto sobre las ventas. Tratándose de sociedades u otras entidades, quedan sometidas a esas mismas sanciones las personas naturales encargadas en cada entidad del cumplimiento de dichas obligaciones.

Parágrafo. El agente retenedor o autorretenedor, responsable del impuesto a las ventas o el recaudador de tasas o contribuciones públicas, que extinga la obligación tributaria por pago o compensación de las sumas adeudadas, según el caso, junto con sus correspondientes intereses previstos en el Estatuto Tributario, y normas legales respectivas, se hará beneficiario de resolución inhibitoria, preclusión de investigación, o cesación de procedimiento dentro del proceso penal que se hubiera iniciado por tal motivo, sin perjuicio de las sanciones administrativas a que haya lugar.

De acuerdo con el Estatuto Tributario se invistió, de forma transitoria, a ciertos particulares de la calidad de servidores públicos¹, para que auxilien al Estado en la fundamental labor de recaudar en su nombre los impuestos, básicamente en lo que atañe con la Retención en la Fuente y el Impuesto al Valor Agregado –IVA-. Ello atendiendo a que se está en imposibilidad física de tener un delegado en cada empresa supervisando las transacciones y recaudos de dineros, lo cual presupone el principio de confianza mediante el cual el Estado espera de los particulares que en su nombre actúen según las normas que previamente ha diseñado.

En este orden de ideas, se tiene que el artículo 402 de la ley 599 de 2000 requiere para su configuración, en primer lugar, de un sujeto activo cualificado: el agente retenedor o autorretenedor y el responsable del IVA (personas naturales o jurídicas); y, un sujeto pasivo, este es el Estado; en segundo lugar, la conducta reprochable que se enmarca dentro de la hipótesis "no consignar" las sumas retenidas o autorretenidas por concepto de retención en la fuente, o las sumas recaudadas por concepto de IVA, además de la temporalidad que se desprende del plazo estipulado en la norma (2 meses).

¹ Artículo 20 Ley 599 de 2000.

Una aproximación al proceso surtido con antelación a la presentación de la declaración de impuestos a las ventas o de retención en la fuente, por parte del agente recaudador o retenedor ante la DIAN, indica que el comerciante previa verificación de su operación – con los soportes correspondientes -, elabora un formulario donde consigna los datos que directamente ha recopilado y de los cuales, una vez surtidas las respectivas operaciones matemáticas, obtiene el valor a pagar a esa entidad.

Para el caso, el Juez *a quo* decidió absolver al señor ALEJANDRO TORO ESPINOSA por el delito de omisión de agente retenedor, por el cual le formulara cargos la Fiscalía; sin embargo, la representante de la víctima (DIAN) considera que está la declaración privada correspondiente a VENTAS 2013 período 3, presentada con firma electrónica y sin pago, a nombre del ente jurídico CANCHI PERFORACIONES DE PANAMA SUCURSAL COLOMBIA, representada legalmente por el señor ALEJANDRO TORO ESPINOSA y que, por esa potísima razón, es penalmente responsable del aludido delito.

En punto a la ocurrencia de los hechos, objetivamente considerados, no hay discusión en torno a que el señor ALEJANDRO TORO ESPINOSA presentó la declaración privada correspondiente a VENTAS 2013 – período 3, a nombre del establecimiento de comercio CANCHI PERFORACIONES DE PANAMA SUCURSAL COLOMBIA y que no se efectuó el pago a la DIAN dentro del término legal.

No obstante, de la prueba practicada en el juicio fueron claros los testigos de descargo Norma Paculia Blacido, quien trabajó para Canchi Perforaciones Panamá S.A. en Perú, como tercera suplente y segunda apoderada de esta sociedad; Jorge Julio González Ailant, gerente administrativo en Panamá; y, Nancy Margareth Restrepo, asistente de gerencia, al señalar que el acusado, señor ALEJANDRO TORO ESPINOSA, no tenía manejo del dinero al interior de la empresa y que todas las decisiones, incluyendo los pagos, los hacía el representante legal principal. En ese sentido Norma Paculia Blacido indicó: *"PREGUNTADO: ¿esos suplentes del representante legal tenían plenas facultades para el manejo del dinero o de los recursos de esa sociedad? RESPONDE: No... no, no, no. Nosotros en cuestión de*

dinero, todo tenía que pedirse la autorización del señor Francois, nosotros no podíamos definir o decidir lo que se tenía que coger de dinero, él era el que tenía que decidir a lo último, él era el que hacía las transferencias o nos daba ya la facultad de hacerlo, pero él era el que tomaba la decisión. PREGUNTADO: ¿recuerda usted que el señor Francois cumplía oportunamente con los pagos de sus obligaciones? RESPONDE: Lamentablemente la mayoría de los casos, no. Que la mayoría de los casos no, que a veces uno por querer quedar bien con el proveedor, en el caso mío que utilizaba mi tarjeta de crédito y pagaba, y era un tema pues después cobrarle, pero bueno, se seguía trabajando, pero siempre era un obstáculo eso."

En el mismo sentido declaró el gerente administrativo en Panamá, señor Jorge Julio González Ailant, quien señaló: *"PREGUNTADO: pero sabe usted ¿cuál era la persona que tomaba las decisiones en la sociedad de tipo económico? RESPONDE: ah sí claro, el único que tomaba decisiones en todas las sociedades era Francois, más nadie tenía o sea cuando se había que hacer algo, había que mandarle un correo o alguna forma para que él diera la aprobación de cualquier movimiento que fuera a hacer la empresa. PREGUNTADO: y finalmente cuando se desembolsaban los dineros, ¿quién hacía ese desembolso? RESPONDE: todo era aprobado por Francois, todo lo que tenía que ver con cuentas de dinero de todos los países lo hacía directamente Fransua, a él se le mandaba una lista con los pagos pendientes ya sea de... de proveedores, salarios, bueno... a veces le mandaba una lista completa, realizada ya por mi persona, bueno, a veces la señora Norma Paculia, nos apoyaba en el tema contable, también se le enviaba a él, él daba la aprobación de los pagos. PREGUNTADO: ¿Recuerda usted si el señor Francois cumplía oportunamente con los pagos? RESPONDE: En realidad no cumplía con todos estos pagos y básicamente yo tuve bastantes que... tenía en desacuerdo con el...ya...principalmente porque yo soy contador público autorizado."*

Del mismo modo el acusado ALEJANDRO TORO ESPINOSA, quien declaró en el juicio, fue vehemente al señalar que no tenía manejo de dinero, que todas las decisiones las tomaba Francois Boudreault, representante legal principal, quien era la persona que hacía directamente los pagos. Adicionalmente fue claro al señalar que firmó la declaración porque el revisor fiscal le aseguró que el pago se iba a efectuar, para días después renunciar a la empresa. Así lo sostuvo: *"PREGUNTADO:*

Alejandro y ¿Cuál fue el motivo de su retiro? RESPONDE: eh... precisamente todo lo que les acabo de comentar acerca de la irresponsabilidad de malos manejos financieros o de dineros por parte del dueño y el jefe pues de todos en eso entonces el señor Fransua, simplemente ya llegó a un punto en el que era mucho y ya uno sabe que no va por un buen camino la empresa, que no iba a terminar bien, yo preferí retirarme a pesar de que era un negocio muy sólido, pues lamentablemente la persona que lo representaba, el señor Francois Boudreault, no era una persona responsable, entonces bueno, entonces finalmente yo decidí firmar esta declaración, yo quedé tranquilo al firmar esa declaración porque el mismo tesorero de la empresa que era Jorge González Ailant, el mismo me aseguró; Alejandro, ahí está el dinero para pagar esa declaración, entonces puede firmar tranquilo, ya Fransua se encargara de eso. Como les decía, de yo haber sabido que él no iba a firmar, que no iba a firmar, que no iba a hacer el pago, yo nunca hubiera accedido a firmar ese documento. PREGUNTADO: Alejandro, entonces usted manifiesta que usted está viendo y teniendo conocimiento de la irresponsabilidad de Fransua, pues usted firmó la declaración de la renta ¿cierto? RESPONDE: sí. PREGUNTADO: ¿pero usted sabía con exactitud que ese dinero estaba? RESPONDE: sí, sí, el dinero estaba en la cuenta, recuerdo que todo estaba listo, preparado, que solo era hacer el pago por eso yo renuncié tranquilo, yo me fui tranquilo, con la conciencia tranquila, sabiendo que el dinero estaba ahí para hacer el pago, que el mismo tesorero me aseguró: sí Alejandro, ahí está el dinero, el pago se va a hacer correctamente, por eso mismo como les decía accedí a firmar la declaración.”

Como se puede observar, si bien los representantes legales en sus actividades tienen una gran responsabilidad profesional por las posibles consecuencias penales de incurrir en hechos tipificados como punibles, como certificar o firmar hechos o documentos, o realizar pagos de impuestos, también lo es que debe existir un elemento subjetivo, debidamente demostrado, esto es el conocimiento y la voluntad de actuar contrario a derecho.

Consideramos que se debió demostrar, para el caso en concreto, de acuerdo con las competencias asignadas en la empresa, de forma clara y detallada, la actividad del representante legal suplente en su funcionamiento, pues son estas actividades las que deben ser necesariamente delimitadas, en tiempo y espacio, para establecer

responsabilidades, dentro del ámbito de las competencias de los empleados de una persona jurídica, máxime en tratándose del compromiso penal con las graves consecuencias del *ius puniendi*, nada de lo cual demostró la Fiscalía, pues lo único acreditado es que el procesado presentó una declaración de IVA, ante la DIAN, por el periodo 3 del año 2013, lo cual ocurrió el 21 de enero de 2014, fecha en la que vencía la obligación de declarar, para días después renunciar a la labor que venía desempeñando como segundo representante de la empresa en la sucursal de Colombia; no obstante, olvida la Fiscalía que el delito se configura cuando vence el plazo para el pago, lo cual ocurrió el 21 de marzo de 2014, fecha para la cual ALEJANDRO TORO ESPINOSA ya no laboraba para la empresa cuestionada, sin que exista prueba de que se haya apropiado de los dineros recaudados por la sociedad, de ahí la importancia que se debe tener en estas investigaciones, pues es vital demostrar la responsabilidad particular del acusado en su actividad, debiéndose establecer, sin duda alguna, la voluntad y el conocimiento como presupuestos del dolo en materia penal.

En este sentido, la Corte Constitucional al confrontar el artículo 402 del Código Penal, señaló que la autoría y responsabilidad de los potenciales sujetos activos del delito de omisión de agente retenedor sólo puede plantearse sobre la base de las sumas que hayan ingresado materialmente al ámbito de liquidez del responsable:

*"[la] abstención frente al deber de consignar, en la órbita penal, está circunscrita exclusivamente a las sumas efectivamente percibidas por el agente retenedor, el autorretenedor, el responsable del impuesto sobre las ventas, o el encargado de recaudar tasas o contribuciones. Lo cual encuentra su razón de ser en el hecho de que si bien la causación del ingreso juega un papel fundamental en la configuración del recurso estatal dentro del amplio campo de los tributos, no sería justo desconocer que la autoría y responsabilidad de los potenciales sujetos activos del delito sólo puede plantearse sobre la base de las sumas que hayan ingresado materialmente al ámbito de liquidez de tales sujetos..., tratándose del ámbito penal las cosas no se pueden mirar de la misma forma, dado que 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 penales."*²

Así las cosas, no se demostró que el señor ALEJANDRO TORO ESPINOSA, en su condición de representante suplente, por tanto, responsable para el periodo 3 del año 2013, de declarar el impuesto sobre las ventas de "Canchi Perforaciones de

² Corte Constitucional, Sentencia C-009 de 2003.

Panamá S.A.”, haya recibido o estado en capacidad de disponer de la suma correspondiente a la declaración presentada y cuestionada, la cual asciende a \$157.547.000; por el contrario, se probó que renunció a la empresa antes de fenecer el plazo del cual disponía la empresa para hacer ese pago, cesando en ese momento su calidad de representante de la empresa, además, se aclaró que el único que podía efectuar el pago era el representante legal principal, señor Francois Boudreault, propietario de la sociedad comercial.

En ese orden, considera la Sala que le asiste razón al juez de primera instancia cuando señala que la Fiscalía no cumplió con la carga probatoria de demostrar el aspecto subjetivo del tipo penal, esto porque la responsabilidad penal exige que se configure el conocimiento y la voluntad para realizar una conducta punible, lo cual no se demostró en este caso.

En ningún momento se estableció si el señor ALEJANDRO TORO ESPINOSA recibió de la empresa el dinero correspondiente a la declaración no pagada, máxime cuando la prueba testimonial indica que todos los pagos los hacía directamente el señor Fracois Boudreault, nadie más, al interior de la sociedad comercial, lo podía hacer. Adicionalmente, el mismo acusado indicó que habló con el revisor fiscal antes de renunciar, quien le dio la tranquilidad de que ese pago declarado se iba a hacer.

Nada se discute respecto a que el señor ALEJANDRO TORO ESPINOSA suscribió la declaración de IVA del periodo 3 de 2013, pero existe duda, la cual en este estadio procesal resulta imposible dilucidar, sobre si esa suma de dinero había ingresado a su ámbito de liquidez.

Las anteriores razones son suficientes para concluir que, para el caso del punible de omisión de agente retenedor o recaudador, en el caso que nos ocupa, no se demostró en sus elementos estructurales, razón por la cual se debe absolver al acusado ALEJANDRO TORO ESPINOSA.

Debe la Sala advertir que el ente acusador debió adelantar una labor de investigación completa, para este caso, atendiendo a la conducta desarrollada por el señor ALEJANDRO TORO ESPINOSA en los hechos jurídicamente relevantes, los cuales

fueran puntualmente descritos en la acusación, para en juicio demostrar que el acusado, en sus funciones como representante legal, incurrió en el delito de omisión de agente retenedor, no sólo en su aspecto objetivo, sino que también, como es indispensable, en su aspecto subjetivo. Frente a este panorama de ausencia de una prueba primaria, pese a que la Sala intente de manera pausada y reflexiva realizar una valoración articulada y conjunta de las pruebas recopiladas para ser apreciadas con rigor, no es posible llegar al grado de certeza sobre la responsabilidad penal del acusado en la comisión del delito endilgado, sin que sea suficiente, para llegar a una condena, con aducir la posible negligencia del representante legal en ejercicio de sus funciones, como lo pretende el recurrente.

Debe recordarse que, para proferir una sentencia de carácter condenatorio, debe existir conocimiento más allá de toda duda razonable de la existencia del ilícito y de la responsabilidad del acusado, siendo precisamente los elementos de prueba los que brindan ese grado de convicción, las cuales, en las diligencias que nos ocupan, brillan claramente por su ausencia, por lo que no fue posible desvirtuar la presunción de inocencia. Sobre el tema ha indicado la Corte Suprema de Justicia:

"(ii) La certeza, la duda razonable y el principio in dubio pro reo

Según el artículo 5º de la Ley 906 de 2004, "en ejercicio de las funciones de control de garantías, preclusión y juzgamiento, los jueces se orientarán por el imperativo de establecer con objetividad la verdad y la justicia" (subrayas fuera de texto).

La verdad se concreta en la correspondencia que debe mediar entre la representación subjetiva que el sujeto se forma y la realidad u objeto apprehendido por aquel, que, tratándose del proceso penal, apunta a una reconstrucción lo más fidedigna posible de una conducta humana con todas las vicisitudes materiales, personales, sociales, modales, psicológicas, etc., que la hayan rodeado, a partir de la cual el juez realizará la pertinente ponderación de su tratamiento jurídico conforme con las disposiciones legales, para ahí sí, asignar la consecuencia establecida en la ley, lo cual vale tanto para condenar, como para absolver o exonerar de responsabilidad penal.

En procura de dicha verdad, la Ley 906 de 2004 establece en su artículo 7º, lo siguiente:

"Presunción de inocencia e in dubio pro reo. Toda persona se presume inocente y debe ser tratada como tal, mientras no quede en firme decisión judicial definitiva sobre su responsabilidad penal".

"En consecuencia, corresponderá al órgano de persecución penal la carga de la prueba acerca de la responsabilidad penal. La duda que se presente se resolverá a favor del procesado".

"En ningún caso podrá invertirse esta carga probatoria".

"Para proferir sentencia condenatoria deberá existir convencimiento de la responsabilidad penal del acusado, más allá de toda duda" (subrayas fuera de texto).

Como viene de verse, en la referida legislación fueron refundidos en un solo precepto, tanto la presunción de inocencia, como el principio in dubio pro reo, íntimamente relacionados con el concepto de verdad al que atrás se aludió.

En efecto, la convicción sobre la responsabilidad del procesado "más allá de toda duda", corresponde a un estadio del conocimiento propio de la certeza racional³ y, por tanto, relativa, dado que la certeza absoluta resulta imposible desde la perspectiva de la gnoseología en el ámbito de las humanidades e inclusive en la relación sujeto que aprehende y objeto aprehendido.

En consecuencia, sólo cuando no se arriba a dicha certeza relativa de índole racional ante la presencia de dudas sobre la materialidad y existencia del delito investigado o sobre la responsabilidad del acusado, siempre que, en todo caso, dichas dudas tengan entidad y suficiencia como para crear incertidumbre sobre tales aspectos que tienen que ser debidamente acreditados con medios de prueba reales y posibles en cada caso concreto, no con elementos de convicción ideales o imposibles, ahí, en tal momento, es posible acudir a la aplicación del principio in dubio pro reo, esto es, resolver la vacilación probatoria en punto de la demostración de la verdad, a favor del acusado.

Así las cosas, no resulta conforme con la teoría del conocimiento exigir que la demostración de la conducta humana objeto de investigación sea absoluta, pues ello siempre será, como ya se dijo, un ideal imposible de alcanzar, como que resulta frecuente que variados aspectos del acontecer que constituyó la génesis de un proceso penal no resulten cabalmente acreditados, caso en el cual, si tales detalles son nimios o intrascendentes frente a la información probatoria ponderada en conjunto, se habrá conseguido la certeza racional, más allá de toda duda, requerida para proferir fallo de condena.

Por el contrario, si aspectos sustanciales sobre la materialidad del delito o la responsabilidad del acusado no consiguen su demostración directa o indirecta al valorar el cuadro conjunto de pruebas, se impone constitucional y legalmente aplicar el referido principio de resolución de la duda a favor del inculcado, el cual a la postre, también se encuentra reconocido en la normativa internacional como pilar esencial del debido proceso y de las garantías judiciales."⁴

³ En este sentido sentencia C-609 del 13 de noviembre de 1999.

⁴ Sentencia Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Penal. M.P. María del Rosario González de Lemos. Rad. 28432

Para esta Corporación, lejos de evidenciarse lo manifestado por el ente acusador, relativo a que la prueba demuestra que el señor ALEJANDRO TORO ESPINOSA es autor de la conducta de omisión de agente retenedor, se encuentra una palpable duda razonable respecto al aspecto cognoscitivo y volitivo de las conductas endilgadas; ello a la luz de los principios, tratados internacionales y normas legales y supra legales, lo cual conlleva a que impere en esta actuación la presunción de inocencia que consagra el artículo 7º del Código de Procedimiento Penal que dispone:

"PRESUNCIÓN DE INOCENCIA E IN DUBIO PRO REO. Toda persona se presume inocente y debe ser tratada como tal, mientras no quede en firme decisión judicial definitiva sobre su responsabilidad penal.

En consecuencia, corresponderá al órgano de persecución penal la carga de la prueba acerca de la responsabilidad penal. La duda que se presente se resolverá a favor del procesado.

En ningún caso podrá invertirse esta carga probatoria.

Para proferir sentencia condenatoria deberá existir convencimiento de la responsabilidad penal del acusado, más allá de toda duda".

Con estas anotaciones se debe concluir que existe en este momento procesal dudas insalvables sobre la posible responsabilidad del acusado, señor ALEJANDRO TORO ESPINOSA, en el delito que se le atribuye, las cuales se deben resolver a su favor, en atención al principio universal de *in dubio pro reo*, por lo cual, al no haberse desvirtuado su presunción de inocencia, se deberá confirmar la decisión de primera instancia.

En mérito de lo expuesto, el **TRIBUNAL SUPERIOR DE MEDELLÍN**, Sala Penal, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley, **RESUELVE: PRIMERO: CONFIRMAR** el fallo de naturaleza y origen relacionados en la parte motiva, por el cual el señor Juez Séptimo Penal del Circuito con Funciones de Conocimiento de Medellín, Antioquia, absolvió al señor **ALEJANDRO TORO ESPINOSA**, conforme lo expuesto en la parte motiva. **SEGUNDO:** Decisión aprobada por los magistrados que integran la Sala y leída en audiencia celebrada para el efecto, en sesión de la fecha, según consta en la respectiva acta. Este fallo queda

notificado en estrados y contra el mismo procede el recurso extraordinario de casación, de acuerdo con lo dispuesto el artículo 91 de la Ley 1395 de 2010.

NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE



HENDER AUGUSTO ANDRADE BECERRA
Magistrado Ponente



JUAN CARLOS ACEVEDO VELÁSQUEZ
Magistrado



ÓSCAR BUSTAMANTE HERNÁNDEZ
Magistrado



RADICADO: 2018-11597
PROCESADO: ALEJANDRO TORO ESPINOSA
DELITOS: OMISIÓN DE AGENTE RETENEDOR
ORIGEN: JUZGADO 7º PENAL DEL CIRCUITO
DECISIÓN: CONFIRMA
MAGISTRADO P.: HENDER AUGUSTO ANDRADE BECERRA