

REPÚBLICA DE COLOMBIA



SALA PENAL

SENTENCIA PENAL No. 003 – 2022

Radicado: 110016000002019-02773- 2ª instancia

PROCESADO	LUIS ALBERTO RIVILLAS MARTÍNEZ
DELITOS	FALSEDAD EN DOCUMENTO PRIVADO Y OTRO.
ORIGEN	JUZGADO 25 PENAL DEL CIRCUITO DE MEDELLÍN
DECISIÓN	CONFIRMA
MAG. P.	HENDER AUGUSTO ANDRADE BECERRA

((Aprobada: Acta No. 013))

(Sesión del primero (1º) de febrero de 2023)

Medellín, tres (3) de febrero dos mil veintitrés (2023). (Fecha de lectura).

Se conoce del recurso de apelación interpuesto por el abogado Santiago Sierra Angulo, defensor de confianza del señor **LUIS ALBERTO RIVILLAS MARTÍNEZ**, contra la sentencia de condena proferida en su contra por el señor Juez 25 Penal del Circuito de Medellín, el 18 de agosto pasado, por el concurso de delitos de falsedad en documento privado y enriquecimiento ilícito (Arts. 327 y 289 del C.P.).

1. ANTECEDENTES

1.1. Los hechos jurídicamente relevantes:

El 2 de octubre de 2012 la sociedad industrias FAACA COLOMBIA S.A.S. simuló un contrato de prestación de servicios con la Sociedad BRITANNIA ADVISING SERVICES LLP (contratista domiciliada en Gran Bretaña), representada por la señora ALICIA MARÍA PORRAS GUIZADO, de nacionalidad panameña, lo cual ocurrió con la asesoría de la firma MOSSACK FONSECA & CO COLOMBIA S.A.S.

El valor del contrato era de USD 110.000, que la contratante pagaría al contratista en dos cuotas iguales de USD 55.000 dentro del mes siguiente a la fecha de emitida la factura. Revisado el movimiento contable de la empresa FAACA a 31 de

diciembre de 2012, aparece registro en el sentido de que la sociedad INDUSTRIAS FAACA realizó transacciones con BRITTANIA ADVISING SERVICES por valor de \$197'238.000 que corresponde a la causación contable de las dos facturas por las sumas mencionadas.

Las facturas fueron objeto de registro contable de pago, como se evidencia en el movimiento contable a 31 de diciembre de 2013, en el que se registra la cancelación de esas dos facturas mediante tres pagos por valor de \$209'307.500: la factura 007 fue cancelada en dos pagos: el 22 de febrero de 2013 (\$9'017.500) y el 7 de junio de 2013 (\$95'185.000); y la factura 008 el 12 de julio de 2013 (\$105'105.000). Ambas facturas fueron canceladas por medio de transferencia bancaria a una cuenta en el exterior de la sociedad BRITTANIA ADVISING SERVICES LLP, mediante tres pagos por valor de doscientos nueve millones trescientos siete mil quinientos pesos (\$209.307.500). La facturación relacionada generó un pasivo para la sociedad industrias FAACA S.A.S. que se reflejó en sus estados financieros del año 2012, los cuales fueron suscritos por el señor LUIS ALBERTO RIVILLAS MARTINEZ, en calidad de REVISOR FISCAL y, subsiguiente, en la declaración de renta del mismo periodo, igualmente firmada por éste, como revisor fiscal de la empresa.

El registro contable del pasivo de la referida facturación permitió disminuir la base gravable de la sociedad industrias FAACA S.A.S., generando un menor pago del impuesto de renta en la suma de sesenta y cinco millones ochenta y nueve mil pesos (\$65.089.000).

Para el 4 de abril de 2016, la DIAN realizó visita de registro a las oficinas de MOSSACK FONSECA & CO COLOMBIA SAS, NIT 900.283.657, ubicada en la carrera 14 No. 93-40, oficina 302 de la ciudad de Bogotá. En la misma hizo acopio de diversa documentación física y digital, incluyendo PST correspondientes a correos electrónicos cruzados por la firma con sus clientes. Explica que un archivo PST es un archivo de carpetas personales, estos archivos contienen datos que almacenan sus mensajes, notas, citas del calendario, contactos e información similar.

A esa información se accedió con ocasión del trámite del proceso matriz 110016099087201600008 que adelanta la Fiscalía 3 DEIF, en cuya obtención medió control previo y posterior ante Juez de control de garantías. Posteriormente, dentro de la presente indagación, se practicó diligencia investigativa de inspección a este proceso, desde donde se acopió parte de esa información que resultaba relevante.

El texto de los archivos PST correspondientes a los correos y otra documentación con los que cuenta la Fiscalía, permite evidenciar que la firma INDUSTRIAS FAACA fue cliente de MOSSACK FONSECA en un proceso de refacturación, pues así lo atesta su inclusión en un reporte Excel donde se indica que fue por un valor de USD 110.000.

En la fecha en que se registraron contablemente las facturas, estas no existían o no había un contrato que las soportara o explicara; no obstante, se hicieron los asientos contables respectivos como si en verdad los documentos soportes existieran y como expresión los validaron en los estados financieros de la empresa, conducta censurable tanto para quien tenía la labor funcional de contador, como para quien hizo lo propio en virtud a su labor como revisor fiscal, es decir el señor LUIS ALBERTO RIVILLAS MARTÍNEZ.

Esos documentos: contrato, facturas y estados financieros, corresponden al ejercicio económico de la empresa INDUSTRIAS FAACA del año 2012, hecho económico que se generó en 2012 y que influyó en los estados financieros de ese año, así como en la declaración de renta de ese periodo gravable, donde se insertaron datos y circunstancias falsas en la medida en que el hecho económico que se plasma en el contrato es expresión de una falsedad ideológica, circunstancia que irroga mendacidad a los demás documentos en cuanto los desarrollan económicamente, esto es, las facturas que sostienen el cobro del servicio no prestado está reflejado en los estados financieros que los recogen y reconocen explícitamente como origen de un pasivo o razón de un pago y tributariamente en la declaración de renta que funda un pasivo que en realidad no existía para el año 2012.

Así las cosas, gracias a la introducción de datos falsos en los contratos y facturas, se dio desarrollo al hecho económico, mediante la inscripción de centros contables, reflejado en los estados financieros y con el giro de recursos aplicados a los supuestos contratos, obteniéndose el insumo necesario para introducir en la declaración tributaria un dato falso de costo, gasto o pasivo que permitió afectar a la base gravable de la firma FAACA, dando como resultado que se pagó un menor impuesto a cargo al que en realidad le correspondía.

Por tanto, bien puede advertirse que, con ocasión del punible de falsedad en documento privado, cuyo continente es la declaración de renta del año gravable 2012 (firmadas por el imputado y usada en cuanto fue presentada), la firma FAACA obtuvo un incremento patrimonial no justificado por valor de \$ 65.089.000.

De otra parte, adviene claro también que, con ocasión de la construcción y dispensa del contrato y facturas falsas, la firma MOSSACK FONSECA obtuvo una erogación económica puntual a modo de pago por la materialización de esos contratos y facturas, estipendio que incluso llegó a irrogarse también para el llamado "cliente profesional"; es decir, a partir de un punible de *falsedad documental*, tanto MOSSACK FONSECA como el cliente profesional, obtuvieron un incremento patrimonial no justificado, al que arribaron gracias al giro dispuesto por la firma FAACA.

1.2. La actuación: Ante el Juzgado 13 Penal Municipal con funciones de control de garantías de Medellín, el 28 de agosto de 2018, se formuló imputación al señor IVÁN DARÍO SALAZAR y **LUIS ALBERTO RIVILLAS MARTÍNEZ** por los delitos de falsedad en documento privado y enriquecimiento ilícito de particulares, cargos que no fueron aceptados por los imputados.

Para el 18 de diciembre de 2018 se presentó el escrito de acusación, correspondiéndole por reparto su conocimiento al Juzgado 25 Penal del Circuito de Medellín, donde el 15 de noviembre de 2019 se decretó la ruptura de la unidad procesal, de cara al preacuerdo celebrado entre el señor IVÁN DARÍO SALAZAR y la Fiscalía General de la Nación.

La formulación de acusación en contra de LUIS ALBERTO RIVILLAS MARTÍNEZ se hizo el 16 de diciembre de 2020, para el 12 de febrero de 2021 realizarse la audiencia preparatoria y el juicio se desarrolló en sesiones del 21 y 25 de mayo y 10, 13, 14 y 16 de septiembre de 2021. El sentido del fallo se pronunció el 21 de septiembre de 2021 y el 18 de agosto de 2022 se dio lectura al fallo condenatorio, el cual fue recurrido.

1.3. La sentencia: El Juzgado 25 Penal del Circuito de Medellín CONDENÓ a LUIS ALBERTO RIVILLAS MARTÍNEZ por los punibles de falsedad en documento privado y enriquecimiento ilícito de particulares (Arts. 289 y 327 del Código Penal, en concordancia con el Art. 31 ibídem) a la pena principal de CIEN (100) MESES DE PRISIÓN y multa por valor de ciento treinta y un millones, setecientos setenta y ocho mil pesos (\$131.778.000), concediéndole la prisión domiciliaria (Art. 38B del C.P.) y como el procesado se encontraba en libertad, se ordenó la captura para cumplimiento de sentencia y/o boleta de encarcelamiento.

Refiere el Juez *a quo* que, el debate probatorio demuestra que el investigado RIVILLAS MARTÍNEZ, desempeñando la profesión de contador y en calidad de revisor fiscal de la empresa FAACA Colombia S.A, suscribió la declaración de renta para el año gravable 2012 y los estados financieros para el mismo año, con fundamento en información contraria a la realidad, ya que el contrato por el cual INDUSTRIAS FAACA presuntamente pagó dos sumas de dinero a la empresa extranjera BRITTANIA nunca se ejecutó y, además, fue firmado en fecha posterior a la que registra el documento (2 de octubre de 2012), sabiendo que, de las comunicaciones obtenidas en la investigación, se supo que el contador de FAACA empezó las averiguaciones para obtener los servicios de BRITTANIA el 3 de octubre de 2012 y que, finalmente, recibió el contrato para la firma el 12 de diciembre de 2012, siendo que los dos pagos se hicieron en noviembre y diciembre de ese mismo año, por los cuales se generaron facturas cuya justificación era la labor de intermediación para la consecución de materias primas, objeto contractual acordado con posterioridad al 2 de octubre de 2012, fecha de la supuesta firma del acuerdo.

Razona que la suscripción de los dos documentos por los que se predica la comisión de la falsedad en documento privado sirvieron de prueba para legalizar la salida de la empresa FAACA de un dinero, el que finalmente significó un incremento patrimonial injustificado en su favor por valor de \$65´889.000, acto que configura la comisión del punible de enriquecimiento ilícito de particulares, por las actividades de suscribir un contrato ficticio, que nunca se llevó a cabo; y, la emisión y aceptación de facturas que justifican un pago que se hizo, pero por un servicio no prestado, son actos contrarios a la ley, actos que fueron debidamente probados dentro de esta investigación y de la investigación matriz de la cual se obtuvo la información.

Afirmó que la responsabilidad del REVISOR FISCAL encuentra sustento en la legislación colombiana, que exige que el profesional que puede desarrollar esa labor, es decir el contador público, obre con diligencia y extremo cuidado, puesto que a su cargo está el examen de la actividad comercial de una empresa, por lo cual debe verificar no solo la existencia de los soportes de los movimientos, sino las consecuencias de los mismos en los diferentes informes que presenta y los documentos que suscribe, cuyo valor probatorio repercute en el cumplimiento de las obligaciones legales de la empresa frente al Estado y de cara a su organización interna, de manera que no puede excusarse en el gran volumen de trabajo, puesto que de necesitar apoyo debió pedirlo a la empresa o en la limitación de sus funciones como revisor fiscal, pues precisamente esa labor es de tal importancia que por ello se trata de un asesor externo, independiente, con capacidad y autonomía para ejercer control frente a lo que la empresa reporta, máxime si se trata de un profesional con amplia experiencia en el campo contable.

Por lo anterior, concluyó que LUIS ALBERTO RIVILLAS MARTÍNEZ es responsable de los punibles de falsedad en documento privado y enriquecimiento ilícito de particulares, en calidad de coautor, comoquiera que de las acciones desplegadas salieron a la vida jurídica, comercial y tributaria, una declaración de renta y unos estados financieros que no corresponden con la realidad, acto ejecutado en compañía de otras personas que desplegaron diferentes actividades en procura de un fin común, que fue la modificación de la base gravable para el año 2012 y con ello obtener un incremento patrimonial con fundamento en un ilícito, esto es la

confección de un contrato cuyo objeto no se llevó a cabo y para el cual se expidieron facturas por las cuales se giró una cantidad de dinero.

2. ARGUMENTOS DE LA APELACIÓN

El abogado Santiago Sierra Angulo, defensor del señor LUIS ALBERTO RIVILLAS MARTÍNEZ, presentó recurso de apelación en contra de la sentencia de primera instancia, en el cual señala que la conducta eufemísticamente denominada “refacturación” realizada por la SOCIEDAD INDUSTRIAS FAACA COLOMBIA S.A.S., con la asesoría de la firma MOSSACK FONSECA & CO COLOMBIA S.A.S., por medio de la cual se simulaban servicios realizados por terceros domiciliados en el exterior, para, por intermedio del pago facturado, crear pasivos y disminuir la declaración de renta, no es objeto de controversia en la presente causa, en tanto el contador de FAACA, el cual intervino en la gestión mencionada, aceptó su responsabilidad penal, la cual igualmente se encontraba acreditada por los medios de prueba documentales hallados en la firma MOSSACK FONSECA, consistentes en el cruce de correos entre el contador y un empleado de esta firma de asesoría de inversiones en el extranjero.

Aduce que el objeto de *litis* en torno a la responsabilidad penal del señor LUIS ALBERTO RIVILLAS MARTIENEZ, conforme a la acusación realizada por la Fiscalía, se circunscribe a si éste, en su condición de revisor fiscal, conocía al momento de certificar los estados financieros y suscribir la declaración de renta, que la documentación contable puesta a su disposición por el departamento de contabilidad de la SOCIEDAD INDUSTRIAS FACCA, relacionada con el pago de las dos facturas realizadas por la Sociedad extranjera BRITTANIA ADVISING SERVICES LLP, no era producto de una real prestación de servicios.

Considera que el esfuerzo cognoscitivo de la Fiscalía se dirigió a darle a conocer al Juez la simulación del contrato de prestación de servicios entre INDUSTRIAS FAACA COLOMBIA S.A.S. y BRITTANIA ADVISING SERVICES LLP. Escenario ficticio que se construyó, según lo acreditó la Fiscalía, a través del registro contable de la obligación contractual, con la existencia de facturas emitidas por la sociedad contratista, las órdenes de pago, los comprobantes de egreso, cartas de

instrucción del giro a la cuenta bancaria en el extranjero a nombre de BRITTANIA, mensajes Swift (sistema de transferencia bancaria internacional), liquidación de divisas (por tratarse de un pago en dólares) y declaración de cambio.

Afirma que todos esos comportamientos eran imputables al Gerente de la Sociedad, JOSÉ MANUEL ÁLVAREZ ACEBAL (fallecido) y al contador IVÁN DARÍO SALAZAR, el primero en tanto firmó el contrato de prestación de servicios en representación de la SOCIEDAD INDUSTRIAS FAACA COLOMBIA S.A.S. y dio orden de pago de las facturas a BRITTANIA ADVISING SERVICES LLP; el segundo, toda vez que tramitó y registró contablemente el pago, además de que ambos firmaron los estados financieros del año 2012, los cuales fueron avalados por el señor LUIS ALBERTO RIVILLAS MARTINEZ, en su condición de revisor fiscal.

Con relación a la acusación del señor LUIS ALBERTO RIVILLAS MARTINEZ, en torno a la conducta punible de falsedad ideológica en documento privado, al suscribir en calidad de revisor fiscal los estados financieros de la sociedad para el año 2012 y realizar la declaración de renta en el año 2013 del periodo correspondiente al 2012, conductas en las que se avaló y declaró tributariamente el negocio jurídico realizado con la sociedad BRITTANIA ADVISING SERVICES LLP, considera que el esfuerzo probatorio y argumentativo por parte de la Fiscalía dirigido a demostrar la responsabilidad penal del acusado fue marginal, toda vez que se contentó con demostrar la conducta externa de suscripción de los estados financieros y de la declaración de renta, sin establecer medios de prueba que permitieran al Juez de conocimiento inferir razonablemente que RIVILLAS MARTINEZ, en su condición de revisor fiscal, conocía la existencia de registros falsos en los estados financieros y a partir de dicho conocimiento quiso certificar como correcta esa información contable y, además, declararla ante la Dirección de Impuesto y Aduanas Nacionales -DIAN-.

Los mencionados son elementos subjetivos esenciales para la tipificación de una conducta punible dolosa, como es la falsedad en documento privado, por lo cual la imputación jurídica de la misma tenía como carga demostrar la existencia de esa subjetividad en el acusado, en su condición de revisor fiscal, esto es, el

conocimiento de la falsedad de la información contable y el uso tributario de la misma, a pesar de tener ese conocimiento.

Aduce que la Fiscalía pretendió cumplir con la carga probatoria del elemento subjetivo del tipo, a partir de un hecho al que parecer considera indiciario (aunque nunca existió una argumentación clara al respecto), el cual se deriva del cruce de correos electrónicos entre el señor IVÁN DARÍO SALAZAR, contador de la SOCIEDAD INDUSTRIAS FAACA COLOMBIA S.A.S. y JUAN ESTEBAN ARELLANO, de la firma MOSSACK FONSECA, en los que, el 7 de diciembre, aquél le solicita a éste el envío de las facturas de BRITTANIA, mismo día que le responde ARELLANO manifestándole el envío de la factura correspondiente al mes de noviembre y que, en el transcurso de la tarde le enviaría la correspondiente a diciembre, manifestándole que las facturas originales se las haría llegar por *courier* los próximos días; el 10 de diciembre, tres días después de la comunicación, SALAZAR le solicitó a ARELLANO el envío de las copias de los contratos firmados; el 17 de diciembre SALAZAR le confirmó a ARELLANO el recibo del contrato, el cual tiene fecha del 2 de octubre de 2012.

Señala que son distintos los escenarios, uno acorde con la función de contador y otro con la de revisor fiscal, al parecer el contador registró información contable sin el soporte debido, en tanto el 7 de diciembre solicitaba la factura de noviembre; sin embargo, frente a la función de revisoría fiscal, se encuentra acreditado por los correos electrónicos que, para el 17 de diciembre, la SOCIEDAD INDUSTRIAS FAACA contaba con toda la documentación que sustentaba la información contable registrada, contrato y sendas facturas, razón por la cual cuando LUIS ALBERTO RIVILLAS MARTÍNEZ revisó los registros contables de noviembre y diciembre, así como sus soportes, fue con posterioridad al 31 de diciembre de 2012, por lo cual la Fiscalía debería tener conocimiento que los estados financieros se realizan de manera posterior al cierre del año, razón por la cual la revisoría fiscal, en el caso concreto, entró a revisar la información contable a principios del año 2013, cuando la misma ya se encontraba debidamente soportada, por lo cual no tuvo oportunidad de conocer el presunto registro de la factura 007 de noviembre, antes del recibo real de la misma el 10 de diciembre,

antedata que no ocurrió con la factura 008, la cual se registró contablemente el 31 de diciembre de 2012, siendo recibida el 10 de diciembre.

Considera que la defensa demostró que el señor LUIS ALBETO RIVILLAS MARTÍNEZ certificó los estados financieros de la sociedad y suscribió la declaración de renta, ignorando que en dicha información contable y tributaria existiera una falsedad ideológica, ante la carencia de objeto real del contrato de prestación de servicios celebrado entre la sociedad INDUSTRIAS FAACA COLOMBIA S.A.S. y la sociedad BRITTANIA ADVISING SERVICES LLP. Situación que, en su sentir, constituye una causal de atipicidad sobre la conducta acusada, denominada en la dogmática penal como un error de tipo, prescrita en el numeral 10º del artículo 32 del Código Penal (...). *Se obre con error invencible de que no concurre en su conducta un hecho constitutivo de la descripción típica...*"

Asegura que el desconocimiento por parte del acusado de la existencia de una falsedad ideológica incorporada en los asientos contables puestos a su disposición por el contador de la sociedad está plenamente acreditado con los siguientes medios de prueba:

Prueba testimonial del señor **ANDRÉS RAMÍREZ GARZÓN**, quien laboraba en la SOCIEDAD INDUSTRIAS FAACA COLOMBIA S.A.S como **auxiliar contable** para el año 2012 y 2013, quien señaló que en este caso, la labor del revisor fiscal se basaba en la información contable suministrada por el respectivo departamento, a partir de ese insumo, una vez realizado su análisis, se procedía a solicitar documentación de soporte de algunas de las operaciones contables analizadas, lo cual ocurría aproximadamente dos meses después de realizados los registros contables por el Departamento de Contabilidad de la Sociedad. Quedando claro también el gran volumen de operaciones comerciales realizadas por la empresa, teniendo 60 proveedores internacionales con los que se podían realizar en promedio 250 operaciones anuales, sin contar los negocios registrados con empresas nacionales.

Refiere que el procedimiento de la facturación realizada por la sociedad BRITTANIA ADVISING SERVICES LLP surtió el trámite ordinario descrito por el

testigo respecto a la facturación foránea, esto es que las facturas llegaban a contabilidad con el visto bueno del Departamento encargado del servicio particular facturado, para el caso, como lo explicara el contador de la empresa, el visto bueno fue otorgado por el gerente de la sociedad; no existiendo en consecuencia ninguna circunstancia particular que le permitiera advertir al revisor fiscal lo espurio del negocio jurídico facturado y pagado.

Alude al testimonio de **IVÁN DARÍO SALAZAR**, quien laboró como **contador de la sociedad INDUSTRIAS FAACA COLOMBIA S.A.S.**, para la fecha de los hechos, quien fue claro en manifestar que las únicas personas que conocieron la ausencia de objeto comercial del negocio jurídico entre IINDUSTRIAS FAACA COLOMBIA y BRITANIA ADVISING SERVICES LLP, fueron él, en su condición de contador y el gerente general, existiendo un acuerdo de confidencialidad.

De ese testimonio también se puede conocer que, de conformidad con los soportes contables y bancarios, el revisor fiscal no tenía cómo conocer lo espurio del contrato y debía obrar como obró, certificando esas operaciones y registrándolas en la declaración de renta.

Señala que los citados testimonios permitían darle a conocer al señor Juez la ausencia de dolo en el actuar del señor LUIS ALBERTO RIVILLAS MARTINEZ, lo improbable, en términos razonables, de que éste conociera la ausencia de la prestación del servicio, puesto que, en el caso particular, como lo acreditaron los testigos, el visto bueno de la prestación del servicio lo dio el mismo gerente de la empresa, situación que no tenía por qué cuestionar el revisor fiscal.

Otro medio de prueba documental consistente en el "Dictamen de Revisor Fiscal" presentado por el señor LUIS ALBERTO RIVILLAS MARTINEZ, el 11 de marzo de 2013, correspondiente a la situación financiera de INDUSTRIAS FAACA COLOMBIA S.A.S al 31 de diciembre de 2012, claramente da a conocer el rol de auditor del revisor fiscal y el ámbito funcional de control económico basado en a la información contable suministrada por la sociedad, gestión fiscalizadora que no sobrepasa la información documental de carácter contable, sobre la cual, de manera aleatoria, se realiza una verificación de soporte meramente documental,

como la que el acusado reconoció haber realizado entorno al pasivo expresado contablemente con relación a un nuevo proveedor, la sociedad BRITTANIA ADVISING SERVICES LLP, situación que motivó su selección para la revisión, encontrando el pasivo soportado en facturas emitidas por la sociedad contratista, mismas que tenían como fundamento un contrato de prestación de servicios firmado por el gerente de la sociedad.

De ahí que el revisor fiscal no encontrara elemento objetivo alguno que le permitiera dudar sobre la realidad del negocio jurídico auscultado y su reflejo contable, en tanto el departamento contable de la sociedad (como la firma asesora MOSSACK FONSECA), se había cuidado de soportar documentalmente la justificación del pasivo, para que, en caso de ser objeto de una aleatoria revisión, fueran considerados razonablemente soportados en el ejercicio normal del objeto social de la empresa.

Lo anterior, corroborado por el testigo de la Fiscalía **ANDRÉS RICARDO PRIETO GIL, técnico investigador II**, quien concluyó que las facturas 007 y 008 fueron registradas el 30 de noviembre de 2012 por valor de \$99.986.150 pesos a la cuenta contable 529505100, de igual forma la factura 008, por valor de \$97.252.650, se ingresó en esa misma cuenta 52950100 con fecha del 31 de diciembre de 2012, es decir, fueron reconocidas en el año contable 2012 por valor total de \$197.238.800. Una vez identificada la cuenta en la que fueron registradas estas facturas, ya con el balance de prueba, se logró identificar que estas facturas hacían parte de una subcuenta llamada *diversos*, subcuenta 5295. Se percató que la subcuenta *diversos* registra por valor de \$214.396.257 pesos, dentro de ese valor están los 197 millones anteriormente descritos y los cuales corresponden a dos facturas de BRITTANIA. Entonces, con esta identificación de los valores, estableció que las facturas hacen parte de la cuenta 5295. Identificó que la cuenta mencionada anteriormente, esto es la 5295 *diversos* por \$214 millones de pesos, hace parte de los gastos operacionales de ventas de la sociedad por un valor de 1.360.777.667 pesos y que las facturas están registradas dentro de la subcuenta 52 operacionales de ventas. (Pág. 27 de la sentencia).

De lo anterior se desprende con claridad que el pasivo se encontraba registrado y acreditado correctamente, no siendo posible conocer a través de esa información lo espurio del mismo, cualquier perito contable habría dictaminado favorablemente la información que soportaba ese pasivo, solo de manera *ex post*, a partir de la información obtenida en las oficinas de la firma MOSSACK FONSECA & CO COLOMBIA S.A.S, se pudo conocer que el contrato de prestación de servicios de la SOCIEDAD INDUSTRIAS FAACA COLOMBIA S.A.S y la SOCIEDAD BRITTANIA ADVISING SERVICES LLP, era solo un vehículo de doble propósito: (i) para sacar un dinero del país y (ii) crear un pasivo que generara un beneficio tributario.

Resaltó que a través del medio de prueba documental, denominado "Análisis de Índices Tributarios" introducido en la declaración del acusado, se pudo conocer que el índice tributario de la SOCIEDAD INDUSTRIAS FAACA COLOMBIA S.A.S., para el año 2012, fue superior con relación a los años 2011 y 2010, de tal manera que la sociedad venía progresivamente incrementado su tributación, mientras que para el año 2010 se pagó por impuesto de renta la suma de \$743.407 millones, para el año 2011 la suma de 830 millones y para el año 2012 la suma ascendió a 1.079.520 millones. Según lo cual, considera que no hay elementos de juicio para que la revisoría fiscal infiriera la existencia de medios evasivos en la contabilidad de la empresa.

En su criterio, el Juez *a quo*, en su sentencia, ignoró de manera integral la prueba de descargos, declarando la responsabilidad penal del acusado de manera inmotivada, satisfaciéndose plenamente con la prueba que acreditó la inexistencia del negocio jurídico declarado en el contrato, cuando a esa circunstancia no se circunscribía el objeto de *litis*, en tanto la defensa no estaba refutando la existencia de ese evento, sobre el cual inclusive existía una sentencia condenatoria contra el contador de la empresa; en esta causa judicial se discute, lo cual quedó muy claro desde la apertura de alegaciones, era si el revisor fiscal sabía de la ausencia de causa de los asientos contables y aún, con ese conocimiento, los certificó en los estados financieros y los registró en la declaración de renta, sobre lo cual considera que no hubo ninguna argumentación derivada de alguna valoración probatoria en la sentencia.

Asegura que el Juez *a quo* omitió cualquier valoración sobre el elemento subjetivo del tipo, siendo la sentencia un ejemplo de la atribución de una responsabilidad objetiva, desconocedora de plano del principio rector de culpabilidad. Resalta que solo en la página 29 de la sentencia, en el último párrafo, se hace referencia a la responsabilidad penal del acusado, manifestándose lo siguiente: *"(...) Se dejó sentado que la responsabilidad del revisor fiscal encuentra sustento en la legislación colombiana, que exige que el profesional que pueda desarrollar esa labor, es decir, un contador público, obre con diligencia y extremo cuidado, puesto que a su cargo está el examen de la actividad comercial de una empresa, de la que debe verificar no solo la existencia de los soportes de los movimientos, sino las consecuencias de los mismos en los diferentes informes que presenta y documentos que suscribe, cuyo valor probatorio repercute en el cumplimiento de las obligaciones legales de la empresa frente al estado y frente a su organización interna, de manera que, no puede excusarse en el gran volumen de trabajo, puesto que de necesitar apoyo debió pedirlo a la empresa, o en la limitación de sus funciones como revisor fiscal, pues precisamente esa labor es de tal importancia que, por ello se trata de un asesor externo, independiente, con capacidad y autonomía para ejercer control frente a lo que la empresa reporta, máxime si se trata de un profesional con amplia experiencia en el campo."*

Considera que el Juez *a quo* parece fundarse en la hipótesis de la falta de suficiente diligencia del señor LUIS ALBERTO RIVILLAS MARTINEZ, en su función de revisor fiscal, partiendo del supuesto de un exceso de trabajo, lo cual según el despacho generó que incumpliera sus deberes, omitiéndose manifestar, acorde con una racional motivación, cuál fue la gestión que debió haber realizado el acusado para haber impedido ser instrumento de la falsedad contable y tributaria realizada por el contador y el gerente de la empresa.

Para el censor es claro que a su prohijado se le reprocha un comportamiento en la modalidad imprudente, en tanto no existe análisis alguno sobre la configuración del comportamiento doloso en el caso concreto, que llevara al Juez de primera instancia a considerar, más allá de toda duda, que el acusado sabía que la información contable relacionada con el contrato realizado con la Sociedad BRITANIA ADVISING SERVICES LLP era falsa y, teniendo ese conocimiento,

certificó la veracidad de los estados financieros y suscribió la declaración de renta registrando esos pasivos; nada al respecto dijo el Juez en la sentencia, circunscribiéndose a afirmar un comportamiento negligente en el acusado, situación que, además de no encontrarse acreditada en el proceso, generaría necesariamente un juicio de atipicidad de la conducta, en tanto, la misma solo se encuentra prohibida en la norma penal en la modalidad dolosa.

Refiere que, si lo que se quería plantear era la vencibilidad del error de tipo, en cuanto el acusado hubiera desplegado un comportamiento diligente (se insiste en que no se expresa cuál era la expectativa del comportamiento de conformidad con su rol), la consecuencia igualmente sería la atipicidad (numeral 10 del Art. 32 del C.P.).

Afirma que, bajo el escenario, no probado, de un comportamiento imprudente del acusado, en su función de revisor fiscal, determinándose además que el haber obrado con el deber de cuidado hubiera evitado el resultado, la conducta sería igualmente atípica, ante la ausencia del tipo penal de falsedad en documento privado culposo.

Señala que este caso es un ejemplo típico de lo inadecuado dogmáticamente de pretender la imputación de la conducta desde un aspecto meramente objetivo, desatendiendo el aspecto subjetivo como criterio necesario de atribución del resultado; lo anterior, para el caso concreto, desde la valoración exclusivamente objetiva de la conducta, no pudiéndose imputársele al revisor fiscal el uso de una documentación falsa (los estados financieros) en el momento de elaborar la declaración de renta, toda vez que la información reflejada en los estados financieros expresa una información contable real, puesto que efectivamente existieron unas facturas emitidas por un tercero, las cuales fueron objeto de pago en su cuenta bancaria; contablemente sí existió un egreso el cual debía reflejarse como gasto operacional, reduciendo la base a tributar; el revisor fiscal no podía ignorar esa realidad contable reflejada en libros, extractos, transferencias bancarias internacionales, monetización ante el Banco de la República, etc.; por lo anterior, se requería entonces desentrañar el aspecto subjetivo para conocer si se encontraba realizando un comportamiento neutral conforme a su rol, el cual es

objeto de instrumentalización dolosa de terceros o si, en contrario, tenía el conocimiento de lo espurio del negocio jurídico expresado en el contrato, solo en este último escenario podía haberse imputado el resultado (uso de documentación ideológicamente falsa) a la conducta realizada por el revisor fiscal, situación que ni siquiera fue objeto de prueba por parte de la Fiscalía, ni objeto de valoración por el Juez en la sentencia.

Acerca de la comisión del delito de **enriquecimiento ilícito**, que para este asunto tiene que ver con el beneficio económico obtenido por la sociedad INDUSTRIAS FAACA COLOMBIA, al declarar un pasivo consistente en las facturas emitidas por la sociedad BRITTANIA ADVISING SERVICES LLP, lo que implicó una disminución en la base gravable y con ello un menor pago en la declaración de renta, no existe ninguna discusión. De este hecho deriva la Fiscalía y, en consecuencia, también lo hace el Juez *a quo*, sin motivación alguna en la sentencia, la existencia de la conducta punible de enriquecimiento ilícito a favor de terceros, imputable al señor LUIS ALBERTO RIVILLAS MARTINEZ, en su función de revisor fiscal.

Advierte que, de conformidad con la hipótesis acusatoria de la Fiscalía y la sentencia condenatoria, se llega a la "exótica posición" de que toda conducta de evasión fiscal se adecua al tipo penal de enriquecimiento ilícito, en tanto de ella se deriva un incremento patrimonial no justificado.

Asegura que la inclusión de pasivos inexistentes sólo es delito a partir de la Ley 1819 de 2016, por medio de la cual se adicionó el artículo 434A del Código Penal, en montos hoy superiores a 5.000 salarios mínimos mensuales, de tal manera que para el año 2012 la conducta de declarar en el impuesto sobre la renta pasivos inexistentes, no se encontraba tipificada como delito. Además, señala que quedó acreditado en el juicio que los dineros usados para registrar un pasivo inexistente, el pago de las facturas 007 y 008 a la sociedad BRITTANIA ADVISING SERVICES LLP, tiene una causa lícita proveniente del desarrollo del objeto de la empresa INDUSTRIAS FAACA COLOMBIA, fabricación y comercialización de autopartes, especialmente aires acondicionados.

Lo descrito constituye circunstancias que hace que los hechos (declaración de pasivos inexistentes en el impuesto de renta) genere un menor valor en el tributo, no se adecúe a la descripción objetiva del tipo; en contrario, lo que se observa es una adecuación forzada del tipo a los hechos, en tanto la imagen rectora de la norma, incremento patrimonial derivado de una actividad delictiva, no corresponde a los hechos, puesto que el pasivo falsamente declarado proviene de una actividad lícita, la operación comercial de la empresa, no siendo la suma menor pagada en el impuesto un incremento patrimonial no justificado.

Aduce el recurrente que el beneficio económico de la evasión, el menor pago del impuesto, no es análogo a la conducta de un incremento patrimonial no justificado derivado de una actividad ilícita, por ello considera que se violenta el principio de estricta legalidad al pretender equiparar fenomenológicamente el actuar delictivo que genera un enriquecimiento antijurídico, como el narcotráfico o la extorsión, al beneficio patrimonial de reducción del impuesto por medio de la evasión, en tanto el patrimonio que sirve de base gravable tiene un origen lícito, entonces se trata de ilicitud tributaria, más no penal; el ahorro derivado de un menor pago tributario no es consecuencia de una actividad delictiva, tampoco implica en *estricto sensu* un incremento patrimonial, puesto que es un dinero que ya existía en el patrimonio de la sociedad producto de su actividad comercial.

Independientemente de la valoración objetiva de la conducta frente a la descripción típica del delito de enriquecimiento ilícito, considera que está claro que frente al error de tipo con el que obró el acusado, al ignorar la falsedad ideológica que incorporaba los estados financieros de la sociedad, no existía fundamento para determinar la existencia de un dolo de obtener un incremento patrimonial injustificado para un tercero (INDUSTRIAS FAACA S.A.S.), al usar esa información contable en la declaración de renta.

Por lo expuesto, solicita revocar la sentencia que declaró al señor LUIS ALBERTO RIVILLAS MARTINEZ responsable penalmente de las conductas punibles de falsedad en documento privado (en la modalidad ideológica), en concurso con el de enriquecimiento ilícito de particulares. En consecuencia, absolver al acusado del cargo de la falsedad en documento por encontrarse probada la causal de

atipicidad en su componente subjetivo, por error de tipo; y, absolver al acusado por la notoria atipicidad objetiva frente al cargo de enriquecimiento ilícito de particulares, subsidiariamente, en este punto en particular, por la atipicidad subjetiva, ausencia de dolo.

NO RECURRENTES

En su intervención, como no recurrente, la **Fiscal 17 Especializada DECDF de Bogotá** afirmó que, contrario a lo señalado por la defensa, de las pruebas que se presentaron en el juicio se logró demostrar que la sociedad INDUSTRIAS FAACA contrató los servicios de la firma MOSSACK FONSECA para la elaboración de un contrato por valor de USD \$110.000 y la expedición y pago de unas facturas por servicios que no se prestaron, supuestamente contratados con la empresa extranjera BRITTANIA ADVISING SERVICES LLP, dentro de los denominados servicios de refacturación; que tanto el contrato como las facturas fueron emitidos por MOSSACK FONSECA; que ese contrato y las facturas fueron elaborados en fecha posterior a la que aparece en su suscripción; y, que se giraron dineros en contraprestación de un servicio que no se prestó.

Considera que en el juicio se demostró que la contratación fue espuria, en tanto que los contratos como las facturas eran falsas, las que fueron elaborados por la sociedad MOSSACK FONSECA, no por la compañía BRITTANIA ADVISING SERVICES LLP, esto bajo la determinación de la sociedad FAACA, contratación que fue objeto de pago por parte de la sociedad colombiana través del giro de recursos por medio de una cuenta de compensación a su nombre. Igualmente, que ese hecho económico, derivado de la contratación falsa, se incluyó en la contabilidad de la sociedad FAACA como un costo o gasto inexistente, el cual sirvió de insumo para la suscripción de los estados financieros y declaración de renta por parte del señor LUIS ALBERTO RIVILLAS MARTÍNEZ, dentro del periodo económico 2012, esto es, que los pagos se aplicaron y que el contrato enunciado generó un pasivo para la sociedad INDUSTRIAS FAACA COLOMBIA SAS que se vio reflejado en la contabilidad y en los estados financieros de la sociedad FAACA para el año 2012, suscritos por LUIS ALBERTO RIVILLAS MARTÍNEZ, en su condición de revisor fiscal.

Señala que el acusado, en su rol de revisor fiscal, periódicamente revisaba soportes físicos e informes de contabilidad donde estaban las compras y los movimientos contables, verificando la causación contable de la contratación con la sociedad BRITTANIA, lo cual permitiría aseverar que cumplió a cabalidad con el papel que desempeñaba al interior de la sociedad comercial; pero fue él mismo quien adujo que, pese a revisar el asiento contable, en tratándose de un proveedor nuevo, a más de contratos y facturas, percibió que ese registro se efectuó en la cuenta 52, lo cual le llamó la atención, pues esa cuenta correspondía a gastos operacionales por ventas; no obstante, no dejó constancia de ello en sus informes. También señaló el testigo que, al ver el contrato firmado por el gerente de la sociedad y las facturas con sus vistos buenos, le generó confianza y que no revisó entregables o soportes del cumplimiento.

Considera que lo anterior permitió evidenciar que atendiendo su rol, el cual no solo le demandaba revisar el contrato y las facturas, tenía que verificar esos entregables o soportes de cumplimiento e, igualmente, señalar en sus informes la anomalía que encontró en el registro contable, pero no lo hizo, situación que dejó entrever el conocimiento que tenía sobre ese hecho económico inexistente y, pese a ello, no cumplió con su obligación de decir la verdad, derivada de la delegación que el Estado le hace de certificar la verdad en razón de sus funciones como revisor fiscal.

En su criterio, el Juez no hizo una mera valoración objetiva del comportamiento del acusado, pues logró demostrar que el señor LUIS ALBERTO RIVILLAS MARTÍNEZ no plasmó la verdad en los estados financieros de la empresa, ni en la declaración de renta del período económico 2012, documentos que fueron usados al ser presentados ante la asamblea de la sociedad y ante la entidad tributaria DIAN; y, con la inclusión del hecho económico en la declaración de renta del período gravable 2012, se generó un menor impuesto a cargo y el correlativo incremento patrimonial en favor de la sociedad FAACA por un valor de \$65.089.000, al incluir un hecho inexistente generado de un contrato y facturas falsas, pese a tener el conocimiento de las inconsistencias que observó y al no cumplir a cabalidad con las normas que rigen la profesión y los principios de la

ética profesional de la contaduría, lo que le permitió al Juez de conocimiento llegar al convencimiento, más allá de toda duda razonable, sobre la responsabilidad en la comisión del delito de falsedad ideológica en documento privado (Art. 289 del C.P.) y enriquecimiento ilícito de particulares en favor de la sociedad FAACA (Art. 327 ibid.), por parte del señor RIVILLAS MARTÍNEZ, en calidad de coautor.

Por su parte, en calidad de víctima, el apoderado de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), señaló respecto del delito de falsedad en documento privado que, para su comisión, se necesita tanto de los requisitos objetivos como subjetivos. Frente al elemento objetivo, señala que no se encuentra en discusión, toda vez que dentro del plenario se encuentra demostrado que efectivamente existió una falsedad ideológica en documento privado y, respecto al elemento subjetivo, se encuentra demostrado con lo siguiente: *“El procesado como Revisor Fiscal de la empresa INDUSTRIAS FAACA COLOMBIA S.A.S, firmó los estados financieros y en la declaración de renta. Con ello, se dio fe de unos hechos económicos irreales. Quedó demostrado que la introducción de la contratación falsa en la contabilidad de la sociedad fue registrada, los pagos se aplicaron y que el contrato generó un pasivo para INDUSTRIAS FAACA COLOMBIA S.A.S. El procesado conoció la ilicitud que se presentaba y para ello firmó los documentos. Adicional a ello, debió revisar toda la documentación y obrar con diligencia debida.”*

Advierte que el primer paso para la comisión de la conducta punible tiene relación con la falsificación de la documentación para ser insertada en la declaración de renta que se presentó ante la DIAN, de lo que tenía conocimiento el procesado, aporte que prestó para la comisión de la ilicitud y así finalmente obtener el resultado de pagar un menor impuesto a la administración tributaria.

Acerca del enriquecimiento ilícito de particulares señala que, según lo indicado por el recurrente, frente al error de tipo con el que obró el procesado al desconocer la falsedad de los estados financieros de la sociedad, sin que exista fundamento para determinar la existencia del dolo de obtener un incremento patrimonial

injustificado para un tercero, INDUSTRIAS FAACA COLOMBIA S.A.S., y al usar esa información contable en la declaración de renta, considera que en este caso los delitos tienen conexidad para obtener el resultado buscado que era pagar un menor impuesto a la DIAN, con la presentación de una declaración de renta que contenía información falsa, siendo este el primer paso dentro del camino criminal y uno de los más importantes, este es la firma de los documentos por el revisor fiscal, pues sin esa firma no se lograría obtener un resultado satisfactorio para la sociedad, cual era defraudar al Estado en cabeza de la DIAN.

En su criterio, no es de recibo predicar el desconocimiento de la información que se presentaba, ya que el revisor fiscal contaba con conocimientos profesionales y por ello debía realizar el estudio correspondiente. Considera que no se trata de una simple falla en la diligencia debida, obedece al conocimiento de la realización de la conducta punible con pleno conocimiento de sus resultados.

Advierte que la presentación de la declaración de renta tuvo un impacto en el pago de los impuestos, y como se registraron datos falsos, se disminuyó la base gravable, por tanto, se canceló un menor valor en favor de un tercero.

Por lo expuesto, solicita que se confirme la sentencia proferida por el juez de primera instancia.

3. CONSIDERACIONES DE LA SALA

Esta Sala es competente para despachar el asunto propuesto de conformidad con el Artículo 34 numeral 1º de la Ley 906 de 2004, con las limitantes expresas que sobre el particular nos imponen los Artículos 31 de la Constitución Política y 20 inciso 2º de ese estatuto procesal.

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 7º del estatuto procedimental penal, 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; así mismo, preceptúa 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*.

En el caso que nos ocupa, el juez *a quo* decidió condenar al señor LUIS ALBERTO RIVILLAS MARTÍNEZ por los delitos de falsedad en documento privado y enriquecimiento ilícito de particulares, por los cuales le formuló cargos la Fiscalía; sin embargo, la defensa consideró que hubo una indebida valoración probatoria y que la prueba recaudada realmente no permite llegar a la convicción, más allá de toda duda razonable, sobre la responsabilidad penal de este ciudadano en la comisión de los delitos imputados.

Es del caso precisar que en el juicio se admitieron una serie de pruebas, documentales y testimoniales, aportadas por los sujetos procesales en disputa, que versan sobre hechos relevantes en la presente actuación. Por parte de la Fiscalía se escucharon los testimonios de:

- JAIRO ENRIQUE LEÓN SOLER, a través del cual se incorporaron las siguientes pruebas documentales:
 1. Archivo denominado contratos y facturas: Copia contrato suscrito por el representante legal de INDUSTRIAS FAACA COLOMBIA SAS y por la apoderada de la empresa BRITTANIA ADVISING SERVICES LLP, del 2 de octubre de 2012, que tenía por objeto brindar la asesoría en la búsqueda, gestión, intermediación en compras de toda clase de materias primas, por un valor de USD \$110.000.

2. Archivo denominado contratos y facturas: copia de la factura No. 007 del 27 de noviembre de 2012, expedida por BRITTANIA ADVISING SERVICES LLP a INDUSTRIAS FAACA COLOMBIA SAS, por USD \$55.000
 3. Archivo denominado contratos y facturas: copia factura No. 008 del 6 de diciembre de 2012, expedida por BRITTANIA ADVISING SERVICES LLP a INDUSTRIAS FAACA COLOMBIA SAS, por USD \$55.000
 4. Archivo denominado: 1er abono fact. No. 7 con sus soportes (7 folios)
 5. Archivo denominado: 2do abono fact. No. 7 con sus soportes (6 folios)
 6. Archivo denominado: Pago fact. No. 8 con soportes (6 folios)
 7. Archivo denominado: causación facturas, folios 1 y 3
 8. Archivo denominado: causación pasivo (5 folios)
 9. Archivo denominado: balance de prueba por NIT (Normal) Dic-31-2012114201717736 (118 folios)
 10. Archivo denominado: balance general (25 folios)
 11. Archivo denominado: balances 2012 – 2013 (19 folios)
 12. Archivos files 86254, 91409, 106221, 108421, 47277, 108689, 47286, 108849, 110127, 128366.
- LEIDY ANDREA BARAJAS CARO.
 - ANDRÉS RICARDO PRIETO GIL, a través del cual se incorporaron las siguientes pruebas documentales:
 1. Copia de la declaración de renta del año gravable 2012 en un (1) folio.
 2. Copia de la conciliación fiscal, anexos y depuración a la conciliación fiscal en seis (6) folios.
 3. Copia formato 1732 de la DIAN del año 2012 en ocho (8) folios.
 4. Informe de investigador de campo 12-261358 del 20 de mayo de 2019 junto con sus anexos dentro de los cuales se encuentran los documentos antes mencionados en ciento sesenta y ocho (168) folios.

Y los testigos de la defensa:

- ANDRÉS FELIPE RAMÍREZ GARZÓN.
- IVÁN DARÍO SALAZAR.
- LUIS ALBERTO RIVILLAS MARTÍNEZ.

Igualmente se estipuló:

1. Plena identidad del acusado LUIS ALBERTO RIVILLAS MARTÍNEZ identificado con la cédula de ciudadanía No. 70.128.680, nacido el 4 de septiembre de 1956 en Pereira – Risaralda, de 1.70 metros de estatura.
2. La existencia y constitución de la sociedad FAACA COLOMBIA SAS NIT. 860.404.848. Que su constitución data del 31 de julio de 1984, mediante escritura pública No. 0003467 de la Notaría Cuarta de Bogotá, inscrita el 4 de octubre de 2006 bajo el número 00050666 del libro IX, como Michell Colombia S.A.; que por escritura pública No. 0001762 de la Notaría Séptima de Medellín del 2 de septiembre de 2002, inscrita el 4 de octubre de 2006, bajo el número 00050673 del Libro IX, la sociedad cambio su nombre de Michell Colombia S.A por el de IINDUSTRIAS FAACA COLOMBIA S.A.; que por escritura pública No. 0002836 de la Notaría Séptima de Medellín del 20 de diciembre de 2010, inscrita el 14 de enero de 2011, bajo el número 00017807 del Libro IX, la sociedad cambio su nombre de INDUSTRIAS FAACA COLOMBIA S.A. por el de INDUSTRIAS FAACA COLOMBIA S.A.S. Que por escritura pública No. 0002836 de la Notaría Séptima de Medellín del 20 de diciembre de 2010, inscrita el 14 de enero de 2011, bajo el número 00071806 del libro IX, fue nombrado revisor fiscal principal el señor LUIS ALBERTO RIVILLAS MARTÍNEZ CC No. 70.1028.680.
3. Que la sociedad INDUSTRIAS FAACA COLOMBIA SAS NIT. 860.404.848, a través de la cuenta de compensación No. 433035607 a su nombre, del Banco de Bogotá como intermediario del mercado cambiario, realizó tres giros en desarrollo del contrato celebrado con la sociedad extranjera BRITANIA ADVISING SERVICES LLP, el 22 de febrero de 2013 por valor de \$9.017.500 o USD \$5.000; el 7 de junio de 2013 por valor de \$95.185.000 o USD \$50.000; y, el 11 de julio de 2013 por valor de \$105.105.000 o USD \$55.000.
4. Que la sociedad INDUSTRIAS FAACA COLOMBIA SAS NIT. 860.404.848, es titular de la cuenta No. 433035607 del Banco de Bogotá, a través de la cual se realizó el tránsito de recursos, con ocasión al pago de la contratación que

se había surtido en la empresa Colombia y la sociedad extranjera BRITANIA ADVISING SERVICES LLP.

5. Certificación en la que indica que el señor ANDRÉS FELIPE RAMÍREZ GARZÓN, titular la de cédula de ciudadanía 98.778.663, laboró al servicio de Industrias FAACA Colombia SAS, como responsable de control interno desde el 5 de julio de 2011 hasta el 22 de junio de 2018, con contrato a término indefinido.

En punto a la ocurrencia de los hechos, objetivamente considerados, no existe discusión y la defensa misma lo reconoce en su recurso, en torno a que el 2 de octubre de 2012, INDUSTRIAS FAACA COLOMBIA S.A.S. simuló, con la asesoría de la firma MOSSACK FONSECA & CO COLOMBIA S.A.S., un contrato de prestación de servicios con la sociedad extranjera BRITANIA ADVISING SERVICES LLP, según el cual, esta última le facturó a INDUSTRIAS FAACA, el 27 de noviembre de 2012, la suma de cincuenta y cinco mil dólares (USD \$55.000) y el 6 de diciembre de 2012 una suma equivalente, las cuales se cancelaron con tres pagos por valor de doscientos nueve millones trescientos siete mil quinientos pesos (\$209.307.500), mediante transferencia bancaria a una cuenta en el exterior de BRITANIA.

Que esa facturación generó un pasivo para INDUSTRIAS FAACA, el cual se vio reflejado en sus estados financieros del año 2012 y en la declaración de renta de ese mismo año, los cuales fueron suscritos por el señor LUIS ALBERTO RIVILLAS MARTÍNEZ, en calidad de revisor fiscal; en consecuencia, del registro contable de ese pasivo se disminuyó la base gravable de INDUSTRIAS FAACA, lo cual se vio reflejado en un menor pago del impuesto de renta (\$65.089.000).

Cabe resaltar que el señor JOSÉ MANUEL ÁLVAREZ ACEBAL, gerente de la sociedad INDUSTRIAS FAACA por esa época, falleció; mientras que el señor IVÁN DARÍO SALAZAR, contador de la sociedad al momento de los hechos, aceptó cargos, vía preacuerdo, por el delito de falsedad en documento privado en concurso homogéneo.

La defensa finca su inconformidad con el fallo, por ausencia de dolo de su prohijado en los delitos imputados. Veamos:

Para el caso que nos ocupa, se acusó igualmente al señor LUIS ALBERTO RIVILLAS MARTÍNEZ como autor del delito de falsedad en documento privado, en su condición de revisor fiscal de INDUSTRIAS FAACA, mismo delito que aceptara el contador de esta empresa IVÁN DARÍO SALAZAR quien, como se anotó, aceptó los cargos y se sometió a sentencia anticipada. Se consideró por el fiscal y así fue aceptado por el Juez *a quo*, que estos dos profesionales tenían conocimiento que la facturación simulada en la sociedad se vio reflejada en los estados contables de la empresa por esa época, lo cual disminuyó la base gravable y, de contera, se vio reflejado en un menor pago del impuesto de renta, lo cual para los funcionarios judiciales constituye el delito de enriquecimiento ilícito a favor de terceros.

Debe ponerse de presente que se considera **falsedad de documento privado**, cuando un documento en esa circunstancia (privado), para el caso en un contrato simulado y en la facturación acopiada, se faltó a la verdad con el fin de conseguir un beneficio, siendo usado como prueba, pues estos fueron finalmente utilizados, lo cual se vio reflejado en los estados financieros y en la declaración de renta de la empresa.

Frente a esa presunta falsedad en los estados financieros 2012 y la declaración de renta de ese año, considera el recurrente que no hay *"...medios de prueba que permitieran al Juez de conocimiento inferir razonablemente que el señor Luis Alberto Rivillas, en su condición de Revisor Fiscal, conocía la existencia de registros falsos en los estados financieros y a partir de dicho conocimiento quiso certificar como correcta dicha información contable y además declararla ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN."*

De la prueba practicada en el juicio, fueron claros los testigos de descargo ANDRÉS FELIPE RAMÍREZ GARZÓN (auxiliar contable de la empresa FAACA por la época) e IVÁN DARÍO SALAZAR (contador titular), al señalar que el acusado, señor LUIS ALBERTO RIVILLAS MARTÍNEZ, no tenía conocimiento de la simulación del contrato realizado con la sociedad BRITTANIA ADVISING SERVICES LLP. En ese

sentido, RAMÍREZ GARZON, explicó que tenía la función de registrar el trámite para el pago de las facturas, que a su área les llegaba la factura física y la clasificaban para ser contabilizada en el respectivo Software, que cada factura primero tenía que ser aprobada por el área que la había solicitado, con una firma previa, con eso en su área la contabilizaban y le colocaban un sello de contabilizado y un visto bueno, que luego procedían a archivarla. Indicó que en ese trámite no intervenía el revisor fiscal, que para ese entonces era el señor LUIS ALBERTO RIVILLAS MARTÍNEZ.

En igual sentido declaró el contador titular de la empresa IVÁN DARÍO SALAZAR, quien señaló que en el trámite de la facturación no intervenía el revisor fiscal, tampoco lo hacía en el proceso de contratación, ni en el pago de proveedores, por tanto, menos conocía el asiento contable de la facturación que provino de la sociedad BRITTANNIA; además, indicó que LUIS ALBERTO RIVILLAS MARTÍNEZ desconocía que ese contrato fuera ficticio, porque frente a esta situación había el compromiso de confidencialidad entre el gerente de la época, señor JOSE MANUEL ÁLVAREZ ACEBAL (q.e.p.d.) y el contador IVÁN DARÍO SALAZAR.

En la misma línea, el testigo de cargo JAIRO ENRIQUE LEÓN SOLER, profesional especializado de la dirección especializada de investigaciones financieras "DIF" de la Fiscalía General de la Nación, quien participó como investigador de la Policía Judicial en el caso conocido como "Panamá Papers", proceso matriz. En desarrollo de sus labores realizó inspección judicial a INDUSTRIAS FAACA, búsquedas selectivas en base de datos públicas y privadas de la información concerniente a esa sociedad, así como a los gerentes, contador, revisor fiscal y miembros de la junta directiva, realizando igualmente entrevistas y análisis societario. Quien, de las conversaciones encontradas en los correos electrónicos sobre la facturación a BRITTANIA ADVISING SERVICES, no encontró vinculación del señor LUIS ALBERTO RIVILLAS MARTÍNEZ. Así lo manifestó en el contrainterrogatorio: *"PREGUNTADO: y le pregunto señor Jairo Enrique, ¿encontró en esa cadena de correos, algún correo electrónico que vinculara a la revisoría fiscal de "FAACA"? ¿En esas comunicaciones? RESPONDE: No señor."*

No obstante, para fundamentar la responsabilidad penal del acusado LUIS ALBERTO RIVILLAS MARTÍNEZ, en la falsedad de esos dos documentos, el Juez de primera instancia consideró que esa responsabilidad, en su condición de revisor fiscal, tiene sustento en la legislación colombiana que regula la labor de un contador público, según la cual debe verificar no sólo la existencia de los soportes de los movimientos, sino las consecuencias de los mismos en los diferentes informes que presenta y documentos que suscribe, lo cual repercute en el cumplimiento de las obligaciones legales de la empresa frente al Estado y frente a su organización interna, sin que pudiera excusarse en el gran volumen de trabajo, máxime por la capacidad y autonomía para ejercer control frente a lo que la empresa reporta, tratándose de un profesional con amplia experiencia en el campo contable.

Ciertamente que el revisor fiscal en Colombia tiene una importante función al ejercer el control y fiscalización de las operaciones de las empresas, la cual debe ser ejercida necesariamente por un contador público, contándose con un amplio y difuso respaldo normativo para ejercer sus funciones como son el Código de Comercio; la Ley 43 de 1990; la Ley 222 de 1995; la Ley 1943: Atribuciones otorgadas por la Ley de financiamiento de 2018; la Ley 145 de 1960; Ley 1474 del 2011: Responsabilidades en la prevención de lavados de activos por medio de denuncias o comunicaciones; Las normas técnicas contables y de aseguramiento expuestas en los anexos y modificaciones del DUR 2420 de 2015, el Código de Ética de la IFAC, así como otras que atañen a sus responsabilidades; y, la Ley 1949: Ley de fortalecimiento de la capacidad institucional de la Supersalud.

El Código de Comercio en su artículo 207 consagra sus funciones así:

"Son funciones del revisor fiscal:

1) Cerciorarse de que las operaciones que se celebren o cumplan por cuenta de la sociedad se ajustan a las prescripciones de los estatutos, a las decisiones de la asamblea general y de la junta directiva;

2) Dar oportuna cuenta, por escrito, a la asamblea o junta de socios, a la junta directiva o al gerente, según los casos, de las irregularidades que ocurran en el funcionamiento de la sociedad y en el desarrollo de sus negocios;

- 3) *Colaborar con las entidades gubernamentales que ejerzan la inspección y vigilancia de las compañías, y rendirles los informes a que haya lugar o le sean solicitados;*
- 4) *Velar por que se lleven regularmente la contabilidad de la sociedad y las actas de las reuniones de la asamblea, de la junta de socios y de la junta directiva, y porque se conserven debidamente la correspondencia de la sociedad y los comprobantes de las cuentas, impartiendo las instrucciones necesarias para tales fines;*
- 5) *Inspeccionar asiduamente los bienes de la sociedad y procurar que se tomen oportunamente las medidas de conservación o seguridad de los mismos y de los que ella tenga en custodia a cualquier otro título;*
- 6) *Impartir las instrucciones, practicar las inspecciones y solicitar los informes que sean necesarios para establecer un control permanente sobre los valores sociales;*
- 7) *Autorizar con su firma cualquier balance que se haga, con su dictamen o informe correspondiente;*
- 8) *Convocar a la asamblea o a la junta de socios a reuniones extraordinarias cuando lo juzgue necesario, y*
- 9) *Cumplir las demás atribuciones que le señalen las leyes o los estatutos y las que, siendo compatibles con las anteriores, le encomiende la asamblea o junta de socios.*
- 10) *Reportar a la Unidad de Información y Análisis Financiero las operaciones catalogadas como sospechosas en los términos del literal d) del numeral 2 del artículo 102 del Decreto-ley 663 de 1993, cuando las adviertan dentro del giro ordinario de sus labores.*

PARÁGRAFO. En las sociedades en que sea meramente potestativo el cargo del revisor fiscal, éste ejercerá las funciones que expresamente le señalen los estatutos o las juntas de socios, con el voto requerido para la creación del cargo; a falta de estipulación expresa de los estatutos y de instrucciones concretas de la junta de socios o asamblea general, ejercerá las funciones indicadas en este artículo. No obstante, si no es contador público, no podrá autorizar con su firma balances generales, ni dictaminar sobre ellos”.

Como se puede observar es una amplia gama de funciones las que debe ejercer el revisor fiscal. Este mismo estatuto de comercio se consagra la responsabilidad del revisor fiscal en sus actividades. Veamos:

*"Artículo 211. **Responsabilidad del revisor fiscal** El revisor fiscal responderá de los perjuicios que ocasione a la sociedad, a sus asociados o a terceros, por negligencia o dolo en el cumplimiento de sus funciones.*

*Artículo 212. El revisor fiscal que, **a sabiendas**, autorice balances con inexactitudes graves, o rinda a la asamblea o a la junta de socios informes con tales inexactitudes, incurrirá en las sanciones previstas en el con Código Penal para*

la falsedad en documentos privados, más la interdicción temporal o definitiva para ejercer el cargo de revisor fiscal. "

La norma exige como ingrediente normativo que el revisor fiscal será responsable cuando, *a sabiendas*, entre otras actividades, autorice balances con inexactitudes.

Lo cual es reiterado en la Ley 222 de 1995 que en su Artículo 43 consagra:

"RESPONSABILIDAD PENAL. *Sin perjuicio de lo dispuesto en otras normas serán sancionados con prisión de uno a seis años, **quienes a sabiendas:***

- 1. Suministren datos a las autoridades o expidan constancias o certificaciones contrarias a la realidad.*
- 2. Ordenen toleren, hagan o encubran falsedades en los estados financieros o en sus notas."*

Como se puede observar, si bien los revisores fiscales en sus actividades tienen una gran responsabilidad profesional con posibles consecuencias penales de incurrir en hechos tipificados como punibles, como certificar o firmar hechos o documentos alejados de la realidad, también lo es que debe existir un elemento subjetivo, debidamente demostrado, esto es el conocimiento y la voluntad de actuar contrario a derecho, como se verá en a lo largo de esta providencia.

De otro lado la Ley 1474 del 2011, Estatuto Anticorrupción prevé. Cuando se actué en calidad de revisor fiscal, no denunciar o poner en conocimiento de la autoridad disciplinaria o fiscal correspondiente, los actos de corrupción que haya encontrado en el ejercicio de su cargo, dentro de los seis (6) meses siguientes a que haya conocido el hecho o tuviera la obligación legal de conocerlo. En relación con esos actos no procederá el secreto profesional. Nada se investigó por la Fiscalía sobre el posible conocimiento que pudiera tener RIVILLAS MARTINEZ de que se estaban cometiendo actos de corrupción en la empresa para la cual prestaba sus servicios, por el contrario, quienes acudieron al juicio y tuvieron participación en los hechos irregulares denunciados señalaron que el revisor fiscal los desconocía, no obstante el Juez de primera instancia se limitó a señalar que el contador, en ejercicio de su función como revisor fiscal, incumplió sus deberes y por ello debe responder penalmente, olvidando que en nuestra legislación está proscrita la responsabilidad objetiva.

Debe recordarse que, incluso desde el ámbito puramente fiscal, los contadores que ejecutan labores de auditoría externa o revisoría fiscal no son responsables de los actos que los administradores de la entidad ejecuten, como así lo prevé el Artículo 41 de la Ley 43 de 1990, por lo cual la responsabilidad es de estos de cara a la información expuesta en los estados financieros y las declaraciones tributarias.

El Estatuto Tributario consagra en su artículo 658.1 sanción a los administradores y representantes legales de las empresas, si en la contabilidad o en las declaraciones tributarias de los contribuyentes se encuentran irregularidades relativas a omisión de ingresos gravados, doble contabilidad, etc., las que serán sancionadas con multa, al tiempo que **se impondrá al revisor fiscal que haya conocido de las irregularidades sancionables objeto de investigación, sin haber expresado la salvedad correspondiente.** Como vemos, así sea desde el ámbito puramente fiscal tributario, se requiere del conocimiento para establecer responsabilidad.

Consideramos que en cada caso en particular se debe probar clara y detalladamente las responsabilidades del administrador, del contador y del revisor fiscal en el funcionamiento de una empresa, las cuales deben ser delimitadas en tiempo y espacio para poder establecer responsabilidades dentro del ámbito de sus propias competencias, máxime en tratándose del compromiso penal con las graves consecuencias del *ius puniendi*, nada de lo cual mostró la Fiscalía, pues no se puede pasar por alto que ciertamente en la actividad del revisor fiscal existe una excesiva carga de responsabilidades, muchas veces confusas y dispersas, no sólo en la normatividad expedida para su regulación, sino en los mismos estatutos de las empresas, lo cual crea inseguridad jurídica al desconocer cuáles son sus funciones en particular, además de que no se puede soslayar que estos funcionarios muchas de las veces tiene grandes obstáculos y dificultades para acceder a la información por parte de la administración, por ello el cuidado que se debe tener en estas investigaciones para demostrar la responsabilidad en su actividad, pues ciertamente se requiere probar, sin duda alguna, la voluntad y el conocimiento como presupuestos del dolo en materia penal.

Así las cosas, si bien el aquí procesado LUIS ALBERTO RIVILLAS MARTÍNEZ tenía experiencia como revisor fiscal, razón por lo cual, Fiscalía y DIAN le cuestionan el hecho de que no hubiera realizado una verificación más exhaustiva de la documentación que se le presentó para efectos de la aprobación de los estados financieros y de la declaración de renta de INDUSTRIAS FAACA COLOMBIA SAS en el periodo 2012; considera la Sala que, aunque las facturas fueron por él revisadas y la información que contenían se reflejó en los estados financieros y la declaración de renta, resultaba muy complejo que éste estableciera si estas eran falsas, dado el gran volumen de negocios que manejaba la empresa, pues como se acreditó, con la declaración del auxiliar contable, esta empresa manejaba un gran volumen de operaciones comerciales, teniendo 60 proveedores internacionales con los que se podían realizar en promedio 250 operaciones anuales, sin contar los negocios registrados con empresas nacionales; entonces, más allá de sus habilidades como revisor fiscal, la prueba allegada no indica que éste tuviera conocimiento que estaba asentando facturas falsas provenientes de un contrato simulado realizado por el gerente de INDUSTRIAS FAACA COLOMBIA SAS, con el conocimiento y autorización del contador de la empresa, realizada con una sociedad extranjera, BRITTANIA, esto con el fin de evadir impuestos en Colombia.

En ese orden de ideas, considera la Sala que le asiste razón al recurrente, al señalar que la Fiscalía no cumplió con la carga probatoria de demostrar el aspecto subjetivo del tipo penal, porque si bien la prueba es abundante en punto a la demostración de la contratación simulada y demás hechos relacionados; concretamente, de cara a las falsedades que se le endilgan al acusado LUIS ALBERTO RIVILLAS MARTÍNEZ, esto es sobre los estados financieros y la declaración de renta del periodo 2012, los cuales si bien fueron suscritos por él, en su condición de revisor fiscal, lo hizo teniendo en cuenta la información suministrada por el Área de Contabilidad de INDUSTRIAS FAACA COLOMBIA SAS; ninguna de las pruebas practicadas apuntan a que RIVILLAS MARTÍNEZ tuviera conocimiento de que esa facturación, así como la contratación, fuera simulada, lo cual fue concertado por el gerente general de la empresa ALVAREZ ACEBAL (q.e.p.d.) y su contador IVAN DARIO SALAZAR, por lo cual resulta inaceptable que se pueda deducir responsabilidad penal por el incumplimiento de algún deber

contenido en las normas que rigen el ejercicio de la profesión de contador y de la especialidad revisor fiscal (Ley 43 de 1990, 190 de 1995, 222 de 1995, 1314 de 2009, 1474 de 2011, Código de Comercio, entre otras), pues tal conducta seguramente se pudiera encuadrar en una falta disciplinaria de la cual conocería la Junta Central de Contadores o incluso de índole comercial; empero, la responsabilidad penal exige que se configure ese elemento subjetivo de conocimiento y voluntad para realizar una conducta punible, lo cual no se demostró en este caso.

Lo anterior en atención a que el asunto se circunscribió a establecer si LUIS ALBERTO RIVILLAS MARTÍNEZ, conforme a la acusación realizada por la Fiscalía, en su condición de revisor fiscal, conocía al momento de certificar los estados financieros y suscribir la declaración de renta, que la documentación contable puesta a su disposición por el departamento de contabilidad de la sociedad INDUSTRIAS FACCA, relacionada con el pago de las dos facturas realizadas a la sociedad extranjera BRITTANIA ADVISING SERVICES LLP, no era producto de una real prestación de servicios.

En ese aspecto, lo único que aparece claro es que esos comportamientos le serían imputables al gerente de la Sociedad, JOSÉ MANUEL ÁLVAREZ ACEBAL, ya fallecido, y al contador IVÁN DARÍO SALAZAR, el primero porque firmó el contrato de prestación de servicios en representación de la sociedad y dio la orden de pago de las facturas a la empresa extranjera, mientras que el segundo tramitó y registró contablemente el pago, además de que ambos firmaron los estados financieros del año 2012, los cuales, como era su función, fueron avalados por el señor LUIS ALBERTO RIVILLAS MARTÍNEZ, en su condición de revisor fiscal; no obstante, nada se demostró por la Fiscalía sobre la falsedad ideológica del acusado sobre esos documentos, esto es, que este funcionario conocía la existencia de los registros falsos en los estados financieros y a partir de ese conocimiento quiso certificar como correcta esa información contable, la cual fue declarada ante la DIAN.

Razón tiene la defensa en el sentido de que son elementos subjetivos esenciales para la estructuración de una conducta punible dolosa, como es la falsedad en

documento privado, por lo cual la imputación jurídica tenía como carga demostrar la existencia de esa subjetividad en el acusado, en su condición de revisor fiscal, esto es el conocimiento de la falsedad de la información contable y su uso tributario; y, no obstante tener ese conocimiento, lo haya avalado.

Se debe resaltar que son diferentes las funciones del contador y del revisor fiscal dentro de una empresa comercial, por lo cual, cierto resulta que el contador registró la información contable en el 2012, por lo cual INDUSTRIAS FAACA, para la finalización de ese año, tenía la documentación que sustentaba la información contable registrada, razón por la cual LUIS ALBERTO RIVILLAS MARTÍNEZ, como es lo establecido reglamentariamente en estos trámites empresariales, procedió a revisar la información contable a principios del 2013, esto es cuando la misma ya estaba soportada, entonces resulta factible que no tuviera la oportunidad de conocer el registro que con antelación se hizo de las facturas cuestionadas.

Nada se discute de que el señor LUIS ALBERTO RIVILLAS MARTÍNEZ certificó los estados financieros de la sociedad y suscribió la declaración de renta, pero existe duda, la cual en este estadio procesal resulta imposible dilucidar, sobre si ignoraba, en su condición de revisor fiscal, que en esa información contable y tributaria existiera una falsedad ideológica, lo cual se constituye una causal de atipicidad en la conducta acusada, conocida como error de tipo, como así lo reclama la defensa en el recurso de apelación.

Razón tiene la defensa al señalar que en la sentencia de primera instancia no se hizo una valoración integral de la prueba aportada al proceso, limitándose a declarar la responsabilidad penal del acusado RIVILLAS MARTÍNEZ en forma injustificada e inmotivada, encontrando suficiente con que se acreditó la inexistencia del negocio jurídico declarado en el contrato, cuando esto nunca se puso en duda, pues fue razón suficiente para condenar al contador de la empresa; por el contrario, en este juicio lo que se discutió por la defensa era si el revisor fiscal sabía de la ausencia de causa de los asientos contables y pese a ese conocimiento, los certificó en los estados financieros y registró en la declaración de renta, nada de lo cual fue esclarecido, estableciéndose responsabilidad en forma objetiva, sin hacer un verdadero juicio de culpabilidad, concluyendo que un

revisor fiscal, como contador público que es, debe obrar con diligencia y cuidado en desarrollo de una actividad comercial.

Por ello tiene razón la defensa cuando afirma que, bajo el supuesto no demostrado de un comportamiento imprudente del acusado, en su condición de revisor fiscal, habiéndose determinado, además, que el haber obrado con el deber de cuidado hubiera evitado el resultado, la conducta sería igualmente atípica, ante la ausencia del tipo penal de falsedad en documento privado culposo.

Las anteriores razones son suficientes para concluir que, para el caso del punible de falsedad en documento privado, en el caso que nos ocupa, no se demostró en sus elementos estructurales, razón por la cual se debe absolver al acusado LUIS ALBERTO RIVILLAS MARTINEZ de este delito.

Ahora bien, en relación con la presunta comisión del delito de **enriquecimiento ilícito de particulares**, es preciso recordar que este delito está consagrado en el artículo 327 del Código Penal así:

"Artículo 327. Enriquecimiento ilícito de particulares. El que de manera directa o por interpuesta persona obtenga, para sí o para otro, incremento patrimonial no justificado, derivado en una u otra forma de actividades delictivas incurrirá, por esa sola conducta, en prisión de noventa y seis (96) a ciento ochenta (180) meses y multa correspondiente al doble del valor del incremento ilícito logrado, sin que supere el equivalente a cincuenta mil (50.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes."

En relación con los elementos de este delito, la Corte Suprema de Justicia ha indicado:

"La conducta consiste en obtener incremento patrimonial no justificado derivado de actividades delictivas, misma que puede desarrollarse en forma directa o por interpuesta persona, al tiempo que el beneficio también puede serlo para el actor o para un tercero."

Esta característica del delito objeto de estudio indica al propio tiempo que la conducta que lo enmarca se puede cometer en beneficio o favor propio, como cuando el incremento patrimonial se manifiesta directamente en las arcas del actor, pero también cuando se presenta en forma indirecta, esto es en aquellos supuestos en que se realiza a favor de un tercero; hipótesis en que los dineros provenientes de una actividad delictiva se transfieren o entregan o tienen por destinatarios personas que no han tomado parte en la comisión del delito."

A su vez, contiene un ingrediente normativo consistente en que el incremento patrimonial debe tener origen en actividades delictivas, nexo causal que no supone en todo caso la mediación de una sentencia previa que haya declarado delito la susodicha actividad, sino que debe ser objeto de valoración en forma independiente por el juez en cada caso.”¹

Sea lo primero señalar que, si no se encontró al acusado LUIS ENRIQUE RIVILLAS MARTÍNEZ responsable del delito de falsedad en documento privado, para el caso que ocupa la atención de la Sala, la misma situación necesariamente se extiende al delito de enriquecimiento ilícito de particulares que le fuera imputado.

No obstante, en punto a la responsabilidad del acusado en la comisión de este punible, advierte el recurrente que no se configuran los elementos estructurales básicos del delito de enriquecimiento ilícito, pero que, en gracia de discusión, de considerar que sí se presentan, tampoco se advierte como probado el elemento subjetivo del tipo.

Para la Sala tiene razón al recurrente cuando señala que la inclusión de pasivos inexistentes por el contribuyente sólo fue tipificada como delito a partir de la Ley 1819 de 2016 (Art. 338), por medio de la cual se adicionó el artículo 434A del Código Penal, pues los hechos aquí juzgados ocurrieron en los años 2012 y 2013, mucho antes de la expedición de esta ley, por lo cual la conducta imputada sería atípica.

Empero, para el caso de la comisión del delito de enriquecimiento ilícito, que para el asunto que nos ocupa tiene que ver con el beneficio económico obtenido por la sociedad INDUSTRIAS FAACA COLOMBIA, al declarar un pasivo con base en las facturas extendidas por la sociedad BRITTANIA ADVISING SERVICES LLP, lo cual implicó una disminución en la base gravable y con ello un menor pago en la declaración de renta, no existe discusión alguna de que esto ocurrió, conducta esta de la cual se concluyó en la sentencia de primera instancia la existencia del delito de enriquecimiento, lo cual se le imputara al señor LUIS ALBERTO RIVILLAS MARTÍNEZ, en su función de revisor fiscal de la mencionada empresa.

¹ Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Penal, SP011-2021 Radicación No. 58095.

Para la Sala, como así fue puesto de presente por el abogado recurrente, en el asunto que nos ocupa, se está de cara a una conducta de evasión tributaria, delito autónomo, por lo cual los hechos imputados de inclusión de pasivos inexistentes, no se adecúa al tipo penal de enriquecimiento ilícito de particulares.

Se reitera, la inclusión de pasivos inexistentes se consideró delito a partir de la Ley 1819 de 2016, por medio de la cual se adicionó el artículo 434A del Código Penal, en montos superiores a 5.000 salarios mínimos mensuales, de tal forma que para el año 2012 la conducta de declarar en el impuesto sobre la renta pasivos inexistentes, no estaba tipificada como delito; además, se acreditó en el juicio que los dineros usados para registrar ese pasivo inexistente, esto es el pago de las facturas 007 y 008 a la sociedad BRITTANIA ADVISING SERVICES LLP, tuvo una causa lícita proveniente del desarrollo del objeto social de la empresa FAACA COLOMBIA, dedicada a la fabricación y comercialización de autopartes, especialmente de aires acondicionados; entonces no se estructura el punible de enriquecimiento ilícito, el cual requiere “...*incremento patrimonial no justificado, derivado de una u otra forma de actividades delictivas...*”, por lo cual, reiteramos, la inclusión de pasivos inexistentes en el impuesto de renta para generar un menor valor en el tributo, no se adecúa a la descripción objetiva del tipo penal aludido, por lo cual se estaría frente a una irregularidad tributaria, debiéndose poner de presente que en estricto sentido se presentó fue un ahorro en el pago del tributo, lo cual obviamente es una anomalía fiscal, resultando claro que el dinero que se giró para el pago de las facturas salió de la misma actividad comercial de la empresa, no de actividades delictivas.

Como corolario, como se anunció al iniciarse el análisis del tipo penal de enriquecimiento ilícito, al aceptarse el error de tipo con el que obró el acusado, al ignorar la falsedad ideológica que incorporaba los estados financieros de la sociedad, no existe fundamento para determinar la existencia de un dolo de obtener un incremento patrimonial injustificado para un tercero, para el caso INDUSTRIAS FAACA S.A.S., al usarse esa información contable en la declaración de renta.

Así las cosas, es claro que de los hechos jurídicamente relevantes no se estructuran los elementos básicos del tipo penal del enriquecimiento ilícito de particulares.

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 revisor fiscal LUIS ALBERTO RIVILLAS MARTÍNEZ en los hechos jurídicamente relevantes, los cuales fueran puntualmente descritos en la acusación, para en juicio demostrar que el acusado, en sus funciones como revisor fiscal, incurrió en los delitos de falsedad en documento privado y enriquecimiento ilícito de particulares, 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 de los delitos endilgados, sin que sea suficiente, para llegar a una condena, con aducir la posible negligencia del revisor fiscal, en ejercicio de sus funciones, como así se concluyó en la sentencia recurrida.

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 aprehendido 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 racional² 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

² En este sentido sentencia C-609 del 13 de noviembre de 1999.

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.”³

Para esta Corporación, lejos de evidenciarse lo manifestado por el ente acusador, relativo a que de la prueba se demuestra que LUIS ALBERTO RIVILLAS MARTÍNEZ es coautor de las conductas punibles de falsedad en documento privado y enriquecimiento ilícito de particulares, 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, 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.

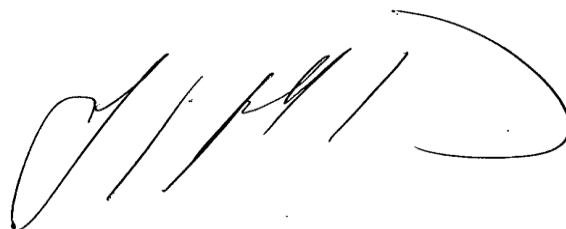
Para proferir sentencia condenatoria deberá existir convencimiento de la responsabilidad penal del acusado, más allá de toda duda”.

Con estas anotaciones se debe concluir que existe en este momento procesal dudas insalvables sobre la posible responsabilidad del acusado LUIS ALBERTO RIVILLAS MARTÍNEZ en los delitos que se le atribuyen, 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 revocar la sentencia condenatoria apelada por el señor defensor.

³ Sentencia Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Penal. M.P. María del Rosario González de Lemos. Rad. 28432

En mérito de lo expuesto, la Sala de Decisión Penal del **TRIBUNAL SUPERIOR DE MEDELLÍN**, por mandato constitucional, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, **RESUELVE: REVOCAR** el fallo de naturaleza y origen relacionados en la parte motiva, por el cual se condenó al ciudadano **LUIS ALBERTO RIVILLAS MARTÍNEZ**, por las conductas punibles de **FALSEDAD EN DOCUMENTO PRIVADO Y ENRIQUECIMIENTO ILÍCITO DE PARTICULARES**; en su lugar, se **ABSUELVE** de los cargos formulados en el escrito de acusación, como consecuencia, se cancelarán las órdenes de captura ordenadas en la sentencia de primera instancia. Decisión aprobada por la Sala y leída en audiencia celebrada para tal efecto, en sesión de la fecha, según consta en el acta respectiva. Contra esta decisión procede el recurso extraordinario de casación en los términos de ley.

NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE



HENDER AUGUSTO ANDRADE BECERRA
Magistrado Ponente



SANTIAGO APRÁEZ VILLOTA
Magistrado



ÓSCAR BUSTAMANTE HERNÁNDEZ
Magistrado