

EYDER PATIÑO CABRERA

Magistrado Ponente

SP3423-2021

CUI 05006000000201700939

(Aprobado Acta No. 200)

Bogotá D.C., once (11) de agosto de dos mil veintiuno (2021).

VISTOS

La Sala decide la impugnación especial interpuesta por el defensor contra la sentencia del 6 de mayo de 2020, proferida por el Tribunal Superior de Medellín, que revocó la absolución dispuesta mediante fallo del 29 de noviembre de 2019, emitido por el Juzgado 30 Penal del Circuito con funciones de conocimiento de la ciudad, y en su lugar, condenó a Jorge Omar Correa Calderón, como autor responsable del delito de omisión del agente retenedor o recaudador, en concurso homogéneo sucesivo.

I. HECHOS

Conforme con la sentencia impugnada y el escrito de acusación, se tiene que el 23 de enero de 2013, la Dirección de Impuestos y Aduana Nacional -DIAN en adelante-, formuló denuncia contra el inculcado, argumentando que presentó 5 declaraciones bimestrales de impuestos sobre las ventas IVA -periodos 2008-6, 2009-1, 2009-3, 2009-4 y 2009-5-, sin

haber efectuado su correspondiente pago, dentro de los dos meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno Nacional, pese a que tenía la obligación de hacerlo, ya que para cuando se cometió la conducta, fungía como representante legal de la sociedad comercial denominada Comercializadora Internacional Infantiles Tutto Colore S.A. Nit. 890.942.943.

De esta manera, la Fiscalía señaló como saldo insoluto por concepto de impuesto al valor agregado -IVA-, la suma de \$75.642.789, discriminada así:

CONCEPTO

AÑO

PERIODO

IMPUESTO

VENCIMIENTO

FECHA

DELITO

Ventas

2008

06

\$44.461.000

22/ 01/2009

22/ 03/2009

Ventas

2009

01

\$15.814.000

18/ 03/2009

18/ 05/2009

Ventas

03

\$ 161.789

17/ 07/2009

17/ 09/2009

Ventas

2009

04

\$ 7.329.000

17/ 09/2009

17/ 11/2009

Ventas

2009

05

\$ 7.877.000

20/ 11/2009

20/ 01/2010

II. ACTUACIÓN PROCESAL

2.1. El 28 de agosto de 2018, ante el Juzgado Quinto Penal Municipal con función de control de garantías de Medellín, se formuló imputación a Correa Calderón, por el delito de omisión del agente retenedor o recaudador -artículo 402 del C. Penal-, cargo que no aceptó¹.

2.2. El escrito de acusación fue presentado el 14 de noviembre del mismo año², y el 3 de diciembre posterior se llevó a cabo la audiencia de formulación respectiva³.

2.3. La audiencia preparatoria tuvo lugar el 22 de enero de 2019⁴.

2.4. La etapa de juzgamiento fue asignada al Juzgado Treinta Penal del Circuito con funciones de conocimiento de Medellín, el cual celebró el juicio oral los días 18 y 27 de marzo⁵, 8 de abril⁶, 14 de mayo y 29 de noviembre de 2019, cuando se dio a conocer el sentido del fallo absolutorio y se profirió la respectiva sentencia⁷, que fue leída ese mismo día, en contra de la cual se interpuso recurso de apelación por parte de la Fiscalía⁸ y la

representante de víctimas⁹ -sustentados dentro del término legal-.

2.5. La Sala de Decisión Penal del Tribunal Superior de Medellín, el 6 de mayo de 2020, revocó la sentencia de primera instancia y declaró penalmente responsable al acusado como autor del delito omisión del agente retenedor o recaudador, en concurso homogéneo sucesivo¹⁰, imponiéndole las penas principales de 52 meses prisión y multa de 150 salarios mínimos legales mensuales vigentes, y la accesoria de inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas por el lapso de la pena privativa de la libertad; además, le concedió la prisión domiciliaria.

2.7. El defensor hizo uso de la impugnación especial o doble conformidad¹¹, prevista por el numeral 7º del artículo 235 de la [Constitución Política](#) -adicionado por el Acto Legislativo 01 de 2018-, la cual sustentó dentro del término otorgado; como no recurrente se pronunció la representante de víctimas¹².

III. LA SENTENCIA RECURRIDA

El Ad quem realizó un análisis del tipo penal endilgado y su estructura, argumentando que, en el caso concreto, la conducta de omisión propia cometida a título de dolo, se refiere a no consignar las sumas retenidas o autorretenidas, «por concepto de IVA – dentro de los dos meses a partir de la fecha fijada por el Gobierno Nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración del impuesto sobre las ventas».

Reseñó, igualmente, que el modelo típico es de los denominados tipos penales en blanco, por lo que su contenido debe complementarse con ordenamientos extrapenales, especialmente de estirpe tributaria, que arrojen luces sobre el mismo, de acuerdo con la jurisprudencia de esta Corporación y de la Corte Constitucional -sentencia C-121 de 2012-; y agregó que la inflexión verbal tipificada de «no consignar», está circunscrita a las sumas efectivamente percibidas por el agente retenedor, auto-retenedor, el responsable del IVA o el encargado de recaudar tasas o contribuciones públicas, ya que en el mundo penal,

si alguien es compelido a consignar cantidades que no ha percibido efectivamente, en la práctica se le estaría forzando a financiar sumas que no gozan del suficiente título jurídico.

Lo anterior asegura complementarse con otro hecho que no se puede desconocer, y es que previa la entrada en vigencia de la Ley 599 del 2000, el comportamiento omisivo encontraba su génesis en el artículo 665 del Estatuto Tributario, que describía el ilícito, conforme con la CSJ SP, 11 abr. 2013, rad. 33468; jurisprudencia en la que se explica que la norma fiscal fue declarada exequible por la Corte Constitucional mediante la sentencia C-1144 del 30 de agosto del 2000, y aplicó hasta la entrada en vigencia del artículo 402 de la Ley 599 del mismo año, que en concordancia con el precepto 42 de la Ley 633 del 2000, vinieron a consagrar como tipo penal autónomo el delito de omisión de agente retenedor o recaudador, con sanciones menos drásticas que las previstas en el Estatuto Tributario.

Por lo que se torna ineludible, en este tipo de eventos, demostrar el efectivo recaudo de los dineros por concepto de IVA por parte la persona a quien se le enrostra el delito contra la administración de pública, aspecto que, contrario a lo afirmado en el fallo apelado, no ofrece reparos en el presente caso, como quiera que el agente presentó las respectivas declaraciones ante la autoridad recaudadora y no demostró que no recibiera los dineros o que las sumas impositivas no hayan ingresado a las arcas de la empresa.

Frente al elemento subjetivo, adujo que el tipo penal requiere un comportamiento doloso, esto es, el conocimiento y voluntad de no recaudar el tributo o declarar las sumas percibidas por dichos conceptos, y la intencionalidad dirigida voluntaria y conscientemente a no consignar el dinero en la fecha establecida por el Gobierno Nacional, además, del necesario nexo de causalidad entre la acción desplegada por el sujeto activo y aquella que a voces del artículo 402 del C. Penal resulta exigible.

Expresó el Tribunal que -a diferencia del A quo-, dentro de una empresa o sociedad la función tributaria -así se asuma de manera transitoria- se encuentra en cabeza de su

representante legal, pues lo contrario sería desnaturalizar la figura y desconocer el tratamiento que en el ámbito tributario y en la jurisprudencia se le ha venido dando a esa condición (CSJ AP3406-2017; SP7253-2015; SP1091-2015; AP296-2015), que compagina con la idea garantista de un derecho penal de acto y no de autor, así como con el principio de legalidad de los delitos y de las penas.

Por ende, señaló que ninguna perplejidad surge en cuanto que a empresas como aquella de la que hizo parte el procesado, les sea exigible la retención tributaria por explícita voluntad del legislador, además que, bajo la figura del actuar por otro, en principio, y por regla general, su representante legal tiene atribuidas las funciones de recaudar, declarar y cancelar los tributos. Es decir, que es un deber de la persona que cumple esas funciones públicas transitorias, realizar la conducta dispuesta, que no es otra que consignar en el término señalado por la ley las sumas impositivas a favor del Estado, recaudados en razón de esa tarea.

Por tal motivo, desestimó la indebida aplicación del artículo 402 del C. Penal en el presente caso -según la tesis defensiva apoyada en la del A quo-, en tanto las dificultades interpretativas que encontró la primera instancia se soportan en su particular visión y análisis de las normas de reenvío, a las que el operador judicial debe acudir con el fin de verificar las condiciones para la configuración del tipo penal endilgado, según las cuales el representante legal de este tipo de sociedades comerciales, es considerado agente retenedor o recaudador, sin que por ello se trate de punir a una persona por el hecho de ostentar un cargo, sino de endilgar responsabilidad por el factor funcional que le es inherente, dada la naturaleza del mismo -servidor público que cumple funciones como agente retenedor o recaudador, a no ser que exista una delegación clara, expresa y oportunamente informada a la administración de impuestos (art. 572 del Estatuto Tributario)-, resultando plenamente aplicable en el ámbito penal en virtud de la figura del actuar por otro, esto es, por la persona jurídica, que no puede ser objeto de reproche de la misma índole.

Postura del A quo que abriría una brecha inaceptable al considerarse que los representantes legales de las empresas que omitan el cumplimiento del pago ordinario de sus obligaciones tributarias, por medio de una argumentación sofística, salgan bien librados del asunto mediante un quiebre de la ley de enjuiciamiento penal con clara vulneración del principio de legalidad contemplado en el artículo 6 de la Ley 906 del 2004.

Ahora, en torno a las obligaciones del agente retenedor y de la persona responsable del impuesto sobre las ventas, el Tribunal trajo a colación extractos de la sentencia C-009 del 23 de enero 2003 de la Corte Constitucional, y advirtió que a partir de las estipulaciones probatorias se tuvo por demostrado que (i) Jorge Omar Correa Calderón era el representante legal de la Comercializadora Internacional Infantiles Tutto Colore S.A. desde el 28 de marzo de 2007; (ii) su plena identidad; y, (iii) que esa persona jurídica estaba obligada al recaudo de las sumas impositivas.

Además, rememoró las pruebas allegadas y señaló que con ellas la Fiscalía demostró que la denuncia se instauró con base en las declaraciones del IVA insolutas correspondientes a los periodos 2008-6, 2009-1, 3, 4 y 5, como lo constataron en el sistema de la DIAN las funcionarias de esa entidad que declararon en el juicio y las declaraciones presentadas mediante clave y firma digital que el propio inculcado admitió haber tramitado en el testimonio que rindió, lo cual permite colegir que los dineros declarados por concepto de impuestos ante la autoridad tributaria se presumen efectivamente captados, ya que a partir del principio de carga dinámica de la prueba, restrictivamente aplicado -no para que al procesado o a su apoderado se le imponga probar lo que le compete al Estado, sino para controvertir las pruebas aportadas por el ente investigador-, le correspondía a la defensa técnica y material demostrar que no se habían percibido esos rubros para sacar adelante su teoría del caso, pero no lo hizo.

Frente al elemento subjetivo del tipo penal, advierte que las declaraciones se presentaron mediante el uso de clave y firma electrónica, y que el acusado, con innegable experiencia en

el uso de esas herramientas, aceptó haber tramitado dichos mecanismos para cumplir con la obligación de declarar y consignar por medios virtuales las acreencias tributarias retenidas, conforme a los lugares y plazos establecidos por la ley, con lo que concluye que actuó con plena conciencia de su omisión, puesto que sabía que el incumplir las exigencias legales en el tiempo que debió hacerlo, de conformidad con el cronograma previsto por el Gobierno Nacional, constituía un delito, no obstante obvió materializar tal acción, lo que de suyo descarta la presunta conducta imprudente o negligente en el giro ordinario de los negocios y de las obligaciones en extremo delicadas, como son las tributarias, ampliamente conocidas por Jorge Omar dado su recorrido empresarial.

Así, el Ad quem dio por demostrado que el enjuiciado incumplió sus obligaciones como representante legal de la Comercializadora Internacional Infantiles Tutto Colore S.A, en orden a consignar efectivamente las acreencias tributarias ante la DIAN, que había declarado como recibidas por los periodos insolutos puestos de presente en la acusación, encontrándolo penalmente responsable del delito de omisión de agente retenedor o recaudador contemplada en el artículo 402 del Código Sustantivo de la materia, en concurso homogéneo sucesivo.

En consecuencia, revocó la sentencia absolutoria, y le impuso las penas de principales de 52 meses prisión y multa de 150 salarios mínimos legales mensuales vigentes, y la accesoria de inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas por el mismo lapso de la pena privativa de la libertad, le negó la suspensión condicional de la pena y concedió la prisión domiciliaria.

IV. FUNDAMENTOS DE LA IMPUGNACIÓN

En principio la defensa enfila su controversia contra el fallo de segunda instancia, afirmando que desde la audiencia preparatoria objetó la autenticidad de las declaraciones de impuestos de los años 2008 y 2009 incorporadas por la Fiscalía, en virtud de que dichos

documentos no se presumen auténticos, porque no son documentos públicos al ser suscritos por los representantes legales de las personas jurídicas y por sus revisores fiscales, y no por servidores públicos, por ende, son documentos de carácter privado que se suscribieron por medio de firma digital, por tanto, salvo que sean reconocidas por la parte acusada, se debe convalidar su autenticidad, conforme a lo normado en el artículo 426 de la Ley 906 de 2004, por lo que se opuso a su incorporación, pero al ser negada su pretensión en aquella oportunidad, en los alegatos de conclusión nuevamente desconoció su autenticidad.

Sostuvo que a la luz del artículo 244 del Código General del Proceso, la autenticidad de las declaraciones tributarias no podía ser reconocida por la segunda instancia mediante certificación expedida por el sistema de la DIAN, pues ello contraría lo establecido en el canon 426.3 ya mencionado, el cual exige certificadora de firmas digitales de personas jurídicas o naturales, ya que debía realizarse una actuación por parte de la persona que va suscribir documentos digitales a través de un convenio con la entidad o ante una entidad certificadora, que para el caso concreto se desconoce, por no haberse acreditado en el proceso.

Refiere que de acuerdo con el inciso 4º del artículo 402 del C. Penal y la declaración rendida en el juicio oral por Mauro Luciano Correa Calderón, era éste quien ejercía la función de recaudar y pagar las acreencias tributarias en la sociedad donde el procesado fungía como representante legal, según lo admitió el primero en el juicio oral, sin que dicha declaración fuera impugnada por la Fiscalía, «ni por entrevista hecha en investigación al testigo, ni por documento obrante en la DIAN donde afirmara que el responsable de dicho recaudo fuera el condenado o el mismo testigo»; no obstante, el Tribunal revocó esta apreciación citando el canon 472 del Estatuto Tributario, y dedujo una responsabilidad solidaria del representante legal de la empresa, en tanto si no era el responsable del tributo, ha debido informar a la DIAN quién lo era.

Estimó equivocado admitir, como lo hizo al Ad quem, que el valor del inmueble entregado

por Correa Calderón y su familia, como garantía para pagar la acreencia que tenía la Comercializadora Internacional Infantiles Tutto Colore S. A. con la DIAN, no haya sido suficiente para cubrir la misma, puesto que al presentarse ello en 2012 -conforme al avalúo de ese año, y antes de iniciarse el proceso de jurisdicción coactiva-, tal actitud desvirtúa el dolo de su prohijado, así aquel haya sido adjudicado a la DIAN hasta 2016 por falta de remate, con base en el 40% de su valor para el 2012 -que ya no alcanzaba para cubrir la deuda-, «sin tener en cuenta que en 2016 ya se encontraba vigente el Código General del Proceso, que ya había derogado la adjudicación del bien por el 40% del avalúo, y lo subió al 90%, previo el cumplimiento de unos requisitos procesales, como pagar previamente los impuestos del bien».

Además, argumentó que el acusado no debe soportar la carga de la demora de 4 años - desde el año 2012 hasta el 2016- del proceso de jurisdicción coactiva, con fundamento en el precepto 814 del Estatuto Tributario sobre los acuerdos de pago y sus garantías, toda vez que el inmueble fue ofrecido y entregado voluntariamente por él y su familia a la DIAN como garantía del pago de lo adeudado, quienes se limitaron a mantenerlo jurídicamente incólume para que fuera embargado por la entidad cuando esta dispusiera. Y si como lo afirmó Mauro Luciano Correa, la familia no tenía como pagar abogado que los representara dentro de esa acción, por falta de dinero, la mora de ese trámite no puede imputarse más que a la DIAN, quien tuvo a libre disposición las cuentas y el proceso.

De otro lado, critica que se reconozca en la sentencia impugnada que está proscrita toda forma de responsabilidad objetiva, pese a lo cual advierta que el delito se configura cuando al día 60 luego de presentada la declaración, no se realiza el pago, según lo establecido en el artículo 402 del C. Penal, y deduzca el dolo por ser el enjuiciado el representante legal de la empresa, al señalar que la defensa no logró demostrar que la sociedad no recaudó los dineros dejados de consignar a la DIAN, afirmación y carga probatoria que resulta inconstitucional por desconocer los principios de presunción de inocencia, de responsabilidad objetiva, de necesidad de la prueba y prisión por deudas.

En el caso, adujo, lo máximo que logró demostrar la Fiscalía fue que la Comercializadora le debía dinero a la DIAN, mientras la defensa probó, con el testimonio de Mauro Luciano Correa Calderón, que debido a los múltiples procesos ejecutivos adelantados en contra de la compañía, todos los dineros que ingresaban eran consignados en las diferentes cuentas a órdenes de los juzgados civiles y laborales donde cursaban dichos procesos.

Pregonó, que conforme al canon 7 de la Ley 906 de 2004, al órgano de persecución penal le corresponde la carga de la prueba acerca de la responsabilidad, sin embargo, en el fallo cuestionado se sostiene que en el delito de omisión de agente retenedor basta a la Fiscalía afirmar, a través de la DIAN, la existencia de una deuda que se tiene por concepto de IVA o retenciones en la fuente y quien es representante legal de la sociedad, para con ello acreditar la responsabilidad, puesto que de tal forma también estaría demostrado que los dineros fueron recaudados y que hubo apropiación de los mismos, ya que es a la defensa a quien le corresponde probar «que los dineros no ingresaron a las arcas del contribuyente», sin admitir para ello el testimonio que se allegó, exigiendo una especie de tarifa legal que la ley no impone.

Afirmación que contraría un principio del derecho probatorio, según el cual, quien afirma los hechos debe probarlos, mientras que las afirmaciones negativas no deben ser probadas, para lo cual se apoya en la sentencia C-009 de 2003 de la Corte Constitucional, que examinó la exequibilidad del artículo 402 del C. Penal, al aducir que esta refleja una visión distinta de la asumida por el Tribunal sobre la configuración del delito, destacando por qué no implica prisión por deudas, pues no consiste en omitir consignar los dineros declarados en virtud de IVA o retención en la fuente, al día 61 después de presentada la declaración, sino en dejar de pagarlos una vez recaudados, lo que traduce su apropiación.

Por todo lo anterior, solicita el defensor la revocatoria de la condena, y la consecuente absolución de su patrocinado.

V. NO RECURRENTE

La representante de la DIAN, manifestó que las declaraciones tributarias a cargo de los contribuyentes se presumen auténticas -artículo 746 del Estatuto Tributario-, por cuanto son ellos mismos quienes las realizan y se inscriben como responsables del IVA o retención en la fuente, y una vez recaudan estos tributos deben proceder a presentar la correspondiente declaración con su pago.

Además, existe una presunción de derecho que indica que si los contribuyentes están en la obligación de suscribir las declaraciones, una vez son enviadas a la administración tributaria gozan de total validez y prestan mérito ejecutivo, conforme lo dispuesto en el canon 828 de la normatividad mencionada. Así mismo, las declaraciones tienen reserva por considerarse privadas, según lo establece el inciso 1º del artículo 583 del Estatuto Tributario.

Así, resulta procedente indicar que, dentro del proceso penal seguido contra el procesado, las declaraciones correspondientes al IVA y retención en la fuente, fueron aportadas dentro del marco de la legalidad, y revisten autenticidad por provenir del contribuyente, quien las suscribió de manera virtual mediante el mecanismo de firma digital, que para el momento de los hechos era otorgado a las personas que estaban obligadas a cumplir deberes formales como lo son los representantes legales, acorde con el precepto 571 ibidem, y además, se encontraba inscrito en el Registro Único Tributario -RUT- de la empresa, en esa calidad.

Mecanismo de firma digital adjudicado por la DIAN a los contribuyentes, luego de verificar los documentos que acreditan la existencia y representación de una determinada entidad, para que pueda desarrollar el objeto para la cual fue constituida y cumplir con las obligaciones tributarias que ello acarrea, tales como facilitar la presentación y pago de las correspondientes declaraciones, cuyo uso es obligatorio, pues si no se realiza por este medio, se entenderá que la respectiva declaración fue no presentada.

Lo mencionado encuentra soporte en la Ley 527 de 1999, la cual determina el acceso y uso

de los mensajes de datos, del comercio electrónico y de las firmas digitales, asimismo, en el Decreto 1747 de 2000, que reglamenta parcialmente la Ley mencionada, en lo relacionado con las entidades de certificación, los certificados y las firmas digitales, siendo que la DIAN obtuvo el reconocimiento como entidad de certificación cerrada por parte de la Superintendencia de Industria y Comercio, mediante Resolución 36119 del 30 de diciembre de 2005, lo que permite la manifestación de este instrumento de seguridad en beneficio de los procesos de gestión de la entidad, eliminando intermediarios.

De tal forma, el uso del mecanismo de firma digital con certificado digital por parte de los clientes, garantiza la autenticidad -que no exista duda sobre la calidad del remitente del mensaje-, integridad -que el mensaje no se altera entre el momento del envío y la recepción-, y no repudio de la información -quien reciba o envíe un mensaje firmado digitalmente y respaldado por un certificado digital no puede negar el contenido de dicho mensaje-; mecanismo electrónico cuyo desarrollo legislativo evolucionó a partir de lo previsto en el artículo 579.2 del Estatuto Tributario, el canon 38 de la Ley 633 de 2000, Decreto 408 de 2001, Decreto 4694 de 2005, hasta dar origen a la Resolución 12717 de 2005 por la cual se reglamentan los mecanismos para la utilización de los servicios informáticos electrónicos y la Resolución 12801 del mismo año, que señaló los responsables y agentes de retención que deben presentar las declaraciones y diligenciar los recibos de pago a través de los servicios informáticos electrónicos, con lo cual concluye que el uso de la firma electrónica cuenta con la validez de la entidad certificadora, por lo que reviste veracidad y legalidad, sin ser necesario trámite adicional para acreditar la certificación expedida por la DIAN.

Por consiguiente, solicita la representante de víctimas, se confirme el fallo condenatorio.

VI. CONSIDERACIONES

6.1. De la competencia

6.1.1. La Sala es competente para conocer de la impugnación especial promovida por la defensa en contra de la sentencia proferida por el Tribunal Superior del Distrito Judicial de Medellín, de conformidad con lo previsto en el numeral 7° del artículo 235 de la [Constitución Política](#), modificado por el Acto Legislativo 01 de 2018, mediante el cual se adoptó en nuestro país el derecho a impugnar la primera sentencia condenatoria, para garantizar con ello la doble conformidad.

6.1.3. En el evento de estudio se advierte que se cumplieron dichos lineamientos, pues proferida la decisión de condena por parte del Tribunal Superior del Distrito Judicial de Medellín, la Secretaría de esa Corporación corrió los traslados de «apelación» y casación respectivamente, acorde con los parámetros fijados por esta Sala, razón por la cual entra a pronunciarse sobre los motivos de la impugnación, atendiendo el principio de limitación, conforme al cual, revisará los aspectos impugnados y los que resulten inescindiblemente vinculados a su objeto, y de no reforma en peor, esto es, sin agravar la situación del procesado en cuyo favor se interpuso el recurso, por cuanto se trata de una apelación formulada por la defensa, exclusivamente.

6.2. El caso concreto

6.2.1. Como se dijo en principio, el delito por el cual fue acusado Jorge Omar Correa Calderón es el de omisión de agente retenedor o autorretenedor previsto en el original artículo 402 de la Ley 599 de 2000, con las penas aumentadas por la Ley 890 de 2004 y valores ajustados por la Ley 1111 de 2006, así:

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.

PARAGRAFO. <modificado por el Artículo 21 de la Ley 1066 de 2006. El texto original del párrafo es el siguiente:> 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.

6.2.2. Delito que, como lo señaló el Ad quem, es un tipo penal en blanco cuyo contenido debe ser llenado con las disposiciones de índole tributaria a fin de establecer qué se entiende por retenedor o autorretenedor, y cuáles son los términos fijados para rendir cuentas ante la administración de impuestos (CSJ SP, 10 jun. 2015, rad. 41053).

6.2.3. Por tanto, versa sobre una obligación incumplida por un sujeto activo calificado - agente retenedor o autorretenedor y/o el responsable de recaudar el impuesto sobre las ventas (IVA)-, es decir, se trata de una conducta omisiva consistente en no hacer los pagos de las sumas retenidas o autorretenidas por concepto de retención en la fuente, o las que

corresponden al impuesto sobre las ventas, dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno Nacional para la respectiva declaración o no consignar dentro del término legal el dinero recaudado por tasas o contribuciones públicas.

6.2.4. Agente retenedor o recaudador que, pese a ser un particular, como quiera que la ley le ha conferido la realización de manera transitoria de una función pública, debe asumir las responsabilidades públicas en los ámbitos penales, disciplinarios, fiscales, etc., de ahí que incluso el término de prescripción de la acción penal se aumente en una tercera parte, conforme con las previsiones del inciso 5° del artículo 83 del Estatuto Punitivo, vigente para la época de los hechos¹³.

6.2.5. Al respecto, por estar estrechamente vinculado con la impugnación propuesta, se reproduce lo que ha señalado la Sala (CSJ AP, 30 sep. 2020, rad: 56996):

«[...] aunque la Sala, en unas pocas decisiones, adujo que el agente retenedor o recaudador no es servidor público sino un particular, en la sentencia CSJ SP, 27 jul. 2011, rad. 30170 precisó tal tesis para ratificar, como lo había dicho en otras ocasiones -anteriores a la expedición de la Ley 1474 de 2011-, que sí son servidores públicos. Las razones fueron las siguientes:

(i) La Ley, antes de la expedición del Código Penal de 2000, sancionaba la conducta del agente retenedor o recaudador que omitía reintegrar los dineros retenidos o recaudados con las mismas penas establecidas para el peculado por apropiación, creando así un paratipo para reprimir aquella ilicitud.

(ii) En la exposición de motivos del proyecto de ley número 40 de 1998 en el Senado, que finalmente concluyó con la sanción de la Ley 599 de 2000, se hizo alusión a la intención de dar un tratamiento punitivo más benévolo a quien incurría en el punible de omisión de agente retenedor o recaudador, “teniendo en cuenta que el juicio de reproche debe ser menor para el particular que para el servidor público que tiene un especial deber de lealtad

con la administración”.

(iii) Si los agentes retenedores o recaudadores fuesen servidores públicos, el legislador de 2000 no se habría visto en la necesidad de crear un tipo penal independiente, como en efecto ocurrió con el previsto en el artículo 402.

Sin embargo, en las comentadas decisiones se omitió expresar que si bien el agente retenedor o recaudador es un particular, a éste la ley le ha conferido la realización de manera transitoria de una función pública, por cuya razón, como lo señaló la sentencia C-563 de 1998 y lo ha sostenido también esta Corporación, en ese caso “asume las consiguientes responsabilidades públicas, con todas las consecuencias que ella conlleva, en los aspectos civiles y penales, e incluso disciplinarios, según lo disponga el legislador”¹⁴.

Una de esas consecuencias es, desde luego, el aumento del término de prescripción en una tercera parte cuando se actúa en condición de servidor público, conforme lo tiene previsto el inciso quinto del artículo 83 del Código Penal de 2000.

Cabe anotar, que la antedicha determinación estuvo precedida de un minucioso examen de las disposiciones normativas y de las sentencias que, sobre ese puntual aspecto, emitió tanto la Corte Constitucional como esta Corporación. Obsérvese lo allí consignado:

Es de anotar que la anterior disposición [63 del Código Penal de 1980] en esencia fue reproducida en el Código Penal de 2000, en cuanto su artículo 20 prevé:

“Servidores públicos. Para todos los efectos de la ley penal, son servidores públicos los miembros de las corporaciones públicas, los empleados y trabajadores del Estado y de sus entidades descentralizadas territorialmente y por servicios.

Para los mismos efectos se consideran servidores públicos los miembros de la fuerza pública, los particulares que ejerzan funciones públicas en forma permanente o transitoria, los funcionarios y trabajadores del Banco de la República, los integrantes de la Comisión

Nacional Ciudadana para la Lucha contra la Corrupción y las personas que administren los recursos de que trata el artículo 338 de la Constitución Política” (negrillas fuera de texto).

Los preceptos en mención definen qué personas se consideran servidores públicos para efectos de la aplicación de la ley penal, incluyendo dentro de ellas a los particulares que desempeñan funciones públicas en forma permanente o transitoria. Sin duda, la inclusión de estos últimos es desarrollo de lo dispuesto en los artículos 123, inciso 3º y 210, inciso 2º de la Constitución, en cuanto mientras la primera de esas normas prevé: “La ley determinará el régimen aplicable a los particulares que temporalmente desempeñen funciones públicas y regulará su ejercicio”, la segunda establece: “Los particulares pueden cumplir funciones administrativas en las condiciones que señale la ley”.

Como lo pone de presente el Ministerio Público, la función administrativa constituye la especie frente al género función pública, pues mientras la primera comprende la ejercida por los entes administrativos, la segunda incluye también la desarrollada por las demás ramas del poder público, esto es, la judicial y la legislativa, incluyendo en la primera de estas últimas la realizada por entes administrativos, pero que revisten carácter jurisdiccional.

“Condiciones para el ejercicio de funciones administrativas por particulares. Las personas naturales y jurídicas privadas podrán ejercer funciones administrativas, bajo las siguientes condiciones:

La regulación, el control, la vigilancia y la orientación de la función administrativa corresponderá en todo momento, dentro del marco legal a la autoridad o entidad pública titular de la función la que, en consecuencia, deberá impartir las instrucciones y directrices necesarias para su ejercicio.

(...).

La atribución de las funciones administrativas deberá estar precedida de acto

administrativo y acompañada de convenios”.

La Corte Constitucional, al revisar la exequibilidad de los artículos 110 y 111 en cita, precisó en la sentencia C-866 de 1999 que no todas las funciones de carácter administrativo se pueden asignar a los particulares, pues está vedado transferirles aquellas de naturaleza política o gubernamental, así como las de contenido materialmente legislativo o jurisdiccional que ocasionalmente ejercen las autoridades administrativas. Más aún, de acuerdo con el alto Tribunal en mención, la atribución de funciones administrativas a los particulares tiene otras limitaciones, a saber:

(i) Aquellas que la [Constitución Política](#) asigna en forma exclusiva y excluyente a determinada autoridad, como es el caso de las funciones que ejerce la Fuerza Pública, pues éstas son únicamente suyas, conforme se deduce del artículo 216 superior, según el cual aquélla está integrada “en forma exclusiva, por las Fuerzas Militares y de Policía Nacional”.

(ii) Las relativas al control, vigilancia y orientación de la función administrativa, pues corresponden en todo momento, dentro del marco legal, a la autoridad o entidad pública titular de la función, conforme lo dispone el inciso 2º del artículo 110 de la Ley 489 de 1998.

(iii) Las autoridades administrativas sólo pueden atribuir a los particulares el ejercicio de funciones jurídicamente suyas, no las de otros funcionarios, limitación que se deduce de las reglas constitucionales, en especial del artículo 6º de la Carta. Y,

(iv) Finalmente, la atribución conferida al particular no puede llegar al extremo de vaciar de contenido la competencia de la autoridad que otorga las funciones públicas.

(...)

Muy diverso es, en realidad, el sentido de la jurisprudencia constitucional en relación con la actividad desarrollada por los agentes retenedores o recaudadores de impuestos. En efecto, en la sentencia C-1144 de 2000 expresó el máximo Tribunal Constitucional del país:

“Así las cosas, son dos las razones que llevan a la Corte a considerar que la norma impugnada no desconoce la prohibición constitucional según la cual, ‘En ningún caso podrá haber detención, prisión ni arresto por deudas...’. La primera, circunscrita al hecho de que la obligación fiscal no reposa en el agente retenedor sino en el contribuyente o sujeto pasivo del impuesto, siendo el primero tan sólo un particular al que el Estado le ha encomendado el cumplimiento de una función pública, además, similar a la de aquellos servidores del Estado que manejan fondos oficiales. La segunda, basada en la circunstancia de que la ley no le reconoce al agente recaudador ninguna atribución que le permita suponer, ni siquiera transitoria, que las sumas recaudadas ingresan a su patrimonio con facultad dispositiva. En realidad, el retenedor actúa a título de mero tenedor con una finalidad única y específica -recaudar dineros fiscales-, descartándose, por este aspecto, cualquier posibilidad de recibir el tratamiento de simple deudor ante una eventual apropiación indebida de dineros de naturaleza fiscal” (subrayas fuera de texto).

En esa misma decisión más adelante expresó:

“Entonces, es legítimo que la ley haya asignado a los agentes retenedores no sólo una función pública específica como es la de recaudar dineros oficiales producto de las obligaciones fiscales de los coasociados, sino también una responsabilidad penal derivada del incumplimiento de sus deberes que, para el caso, se asimilan a los de los funcionarios del Estado que manejan dineros de propiedad de la Nación...” (subrayas fuera de texto).

“Siendo de observar que hoy, al amparo del artículo 20 del nuevo Código Penal, dentro del género ‘Servidores Públicos’ se inscriben ‘los particulares que ejerzan funciones públicas en forma permanente o transitoria’. Hipótesis que cobija, lógicamente, al agente retenedor, al

responsable del impuesto sobre las ventas y al encargado de recaudar tasas o contribuciones públicas. Razón por demás suficiente para que los mismos se subsuman como potenciales sujetos activos del tipo penal examinado (subrayas fuera de texto).

De acuerdo con la doctrina constitucional antes recordada, por tanto, los agentes retenedores son particulares que están a cargo de la función pública de recaudar dineros oficiales. Es más, la decisión última mencionada es clara en adscribir la condición de servidor público a todo aquel particular a quien se le encarga la labor de recaudar tasas o contribuciones públicas.

Es de anotar que la Sala de Casación Penal de la Corte Suprema ya desde 1998 había señalado que la labor asignada a los agentes retenedores constituye una función pública.

Así, en sentencia del 15 de julio de ese año¹⁵ sostuvo:

“Claramente se ve que lo que se quiso hacer con esta disposición fue tipificar como punible la simple no consignación de las sumas retenidas, pero la Corte Constitucional estimó que el Presidente ‘excedió el límite material fijado en el numeral 5 del artículo 90 de la ley 75 de 1986, que lo facultaba para modificar el texto de las disposiciones, eliminar las normas repetidas o derogadas, ‘sin que en ningún caso se altere su contenido’’. Así las cosas, la inexecutableidad deja por fuera del orden jurídico la norma, y con ella el precepto que allí se creaba, pero es un error darle el alcance que le da el Ministerio Público, pues entiende que también desaparece el peculado por apropiación para los retenedores que cumpliendo con esa función pública que les encarga la ley, se apoderan de los dineros recibidos.

(...).

Lo probado es que el acusado desempeñaba una función pública que le daba la facultad de recaudar un tributo...”.

Bajo la misma línea jurisprudencial corren las sentencias dictadas el 7 de abril de 1999¹⁶ y el 4 de mayo de 2006¹⁷. A título de ejemplo, obsérvese lo que se expresó en la primera de ellas:

“... En consecuencia, como lo concluyó la Sala en la sentencia de casación de julio 15 de 1998, el hecho de que la norma aludida¹⁸ haya sido retirada del ordenamiento jurídico en manera alguna tiene como alcance el desaparecimiento del peculado respecto de los retenedores que en desarrollo de esa función pública que les encarga la ley, se apropian de los dineros recibidos” (subrayas fuera de texto).

Por lo anterior, es necesario que esta Corporación precise el alcance del criterio expresado en las providencias del 24 de noviembre de 2008¹⁹ y 4 de febrero²⁰, 27 de febrero²¹, 6 de mayo²² y 11 de noviembre de 2009²³.

2.3. La Sala, a partir de la providencia transcrita, ha sido invariable en sostener que el agente retenedor cumple funciones transitorias de servidor público y, bajo ese orden, para efectos de contabilizar la prescripción de la acción penal, se le aplica el incremento dispuesto para ese sujeto, conforme al inciso sexto del artículo 83 del Código Penal (cfr. CSJAP 5708-2016, rad. 47449; CSJ AP3235-2018, rad. 50284, CSJ AP960-2019, rad. 54594 y CSJ SP 3212-2020, rad. 56030)».

6.2.6. Pues bien, para comenzar el examen del evento puesto a consideración, deben señalarse como hechos que no admiten discusión, por haber sido estipulados entre el ente acusador y la defensa: i) la individualización e identificación del procesado; ii) que él era el representante legal de la Comercializadora Internacional Infantiles Tutto Colore S. A., para la época de la comisión de los hechos; y, iii) que dicha empresa estaba registrada ante la DIAN como obligada al recaudo de las sumas impositivas²⁴.

6.2.7. Cuestiona el impugnante la calidad de retenedor o recaudador del inculcado, argumentando que pese a ser el representante legal de la Comercializadora para la época

de los hechos -como así lo acredita el certificado de existencia y representación²⁵-, a quien le correspondía la función de recaudar y pagar las acreencias tributarias de la empresa era a su hermano Mauro Luciano Correa Calderón, como éste lo indicó al rendir testimonio en el juicio oral, sin que dicha declaración fuera impugnada por la Fiscalía, «ni por entrevista hecha en investigación al testigo, ni por documento obrante en la DIAN donde afirmara que el responsable de dicho recaudo fuera el condenado o el mismo testigo»; lo cual fue desatendido por el Tribunal, al aplicar el artículo 572 del Estatuto Tributario para deducir una responsabilidad solidaria del representante legal de la empresa, en tanto si no era responsable del tributo, ha debido informar a la DIAN quién lo era.

6.2.8. En tal sentido debe repararse lo que consagraba la normatividad vigente para la época de ocurrencia de los hechos (Decreto Presidencial 624 de 1989 «por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales»), de la siguiente manera:

ARTICULO 571. OBLIGADOS A CUMPLIR LOS DEBERES FORMALES. Los contribuyentes o responsables directos del pago del tributo deberán cumplir los deberes formales señalados en la ley o en el reglamento, personalmente o por medio de sus representantes, y a falta de éstos, por el administrador del respectivo patrimonio. (Negrita de la Sala)

ARTICULO 572. REPRESENTANTES QUE DEBEN CUMPLIR DEBERES FORMALES. Deben cumplir los deberes formales de sus representados, sin perjuicio de lo dispuesto en otras normas:

[...]

c. <Literal modificado por el artículo 172 de la Ley 223 de 1995. El nuevo texto es el siguiente:> Los gerentes, administradores y en general los representantes legales, por las personas jurídicas y sociedades de hecho. Esta responsabilidad puede ser delegada en funcionarios de la empresa designados para el efecto, en cuyo caso se deberá informar de

tal hecho a la administración de Impuestos y Aduanas correspondiente [...]. (Negrita de la Sala).

ARTICULO 573. RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA DE LOS REPRESENTANTES POR INCUMPLIMIENTO DE DEBERES FORMALES. <Fuente original compilada: L. 52/77 Art. 77>

Los obligados al cumplimiento de deberes formales de terceros responden subsidiariamente cuando omitan cumplir tales deberes, por las consecuencias que se deriven de su omisión.

ARTICULO 574. CLASES DE DECLARACIONES. <Fuente original compilada: D. 2503/87 Art. 1o.> Los contribuyentes, responsables y agentes de retención en la fuente, deberán presentar las siguientes declaraciones tributarias:

[...]

2. <Numeral modificado por el artículo 28 de la Ley 223 de 1995 El nuevo texto es el siguiente>: Declaración bimestral del impuesto sobre las ventas, para los responsables de este impuesto que pertenezcan al régimen común.

6.2.9. De donde resulta evidente que no podía ser de recibo lo manifestado por el testigo referido, no por haber sido rebatido por alguna otra prueba, sino por contrariar lo consagrado en la legislación anteriormente citada, además de lo previsto en el precepto 368, según el cual: «Son agentes de retención o de percepción, las entidades de derecho público, los fondos de inversión, los fondos de valores, los fondos de pensiones de jubilación e invalidez, los consorcios, las comunidades organizadas, {las uniones temporales} y las demás personas naturales o jurídicas, sucesiones ilíquidas y sociedades de hecho, que por sus funciones intervengan en actos u operaciones en los cuales deben, por expresa disposición legal, efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente».

6.2.10. En consonancia con el literal a) del canon 437 de la misma normatividad, que señala a la Comercializadora como responsable del impuesto en las ventas, toda vez que de

acuerdo con el certificado de existencia y representación, tenía como objeto social «efectuar operaciones de comercio exterior», por ende, a su representante legal, el aquí procesado para la época de los hechos, le correspondía cumplir con el pago del mismo dentro del lapso establecido, según lo señalado con antelación, pues jamás informó a la DIAN que dicha función se hubiera asignado a Mauro Luciano Correa Calderón, como inclusive lo admite el recurrente.

6.2.11. De esta manera, la responsabilidad por no consignar las sumas retenidas dentro del término fijado por el Gobierno Nacional, recaía, sin dubitación alguna, en el representante legal de la empresa como agente retenedor o autorretenedor, de conformidad con lo establecido en los artículos 368, 437, 571, 572, 573 y 574 del Estatuto Tributario, acorde con lo valorado al respecto con antelación, en consonancia con el inciso 3° del precepto 402 del C. Penal, que advierte como responsable en una sociedad a la persona natural encargada -legalmente- del cumplimiento de dichas obligaciones, por lo que, en armonía con lo previsto en el inciso segundo del artículo 20 de la misma normatividad, debía ser considerado como servidor público, en tanto ejercía transitoriamente funciones públicas, tal y como lo concibió la segunda instancia.

6.2.12. De otro lado, en cuanto a la carencia de autenticidad de las declaraciones bimestrales de impuesto sobre las ventas presentadas de los periodos 2008-6, 2009-1, 2009-3, 2009-4 y 2009-5 sin pago -que la Fiscalía introdujo a través del testimonio de la abogada de la DIAN, Ana María Montoya Corrales²⁶-, en lo cual también sustenta su solicitud de revocatoria del fallo la defensa, debe advertirse que de acuerdo con los Decretos 408 de 2001, 4694 de 2005 y 1849 de 2006, finalmente recogidos en el 1791 de 2007²⁷, y las Resoluciones 12717 y 12801 de 2005 expedidas por el Director General de la Unidad Administrativa Especial de la DIAN, la empresa cuyo representante legal era el acusado, quedo obligada a utilizar los servicios informáticos electrónicos de la citada entidad para presentar las declaraciones de impuesto mencionadas, incluido el mecanismo de firma con certificado digital²⁸.

6.2.13. Lo anterior, dado que esa herramienta se asigna a la persona natural que a nombre propio o en representación del contribuyente, responsable, agente retenedor, o declarante, deba cumplir con el deber formal de declarar, así como al revisor fiscal o contador, cuando fuere el caso, quienes para tales efectos tienen la calidad de suscriptores, en las condiciones y con los procedimientos señalados en la primera de las resoluciones citadas.

6.2.14. En tal sentido, quien realizó el trámite necesario para utilizar los aludidos servicios informáticos electrónicos, fue Jorge Omar Correa Calderón, como él mismo lo indicó en su testimonio rendido en el juicio oral²⁹, al cual se le asignó el usuario y contraseña respectivas para su uso exclusivo, puesto que identificaría al contribuyente ante la DIAN en todos los procesos que en adelante realizara a través de los mencionados mecanismos, como en efecto ocurrió con cada una de las cinco (5) declaraciones de impuesto insolutas ya mencionadas, presentadas mediante ese dispositivo, conforme lo dieron a conocer las testigos María Magdalena López Bedoya y Ana María Montoya Corrales en el juicio oral, y lo acreditan los señalados documentos que fueron legalmente incorporados al juicio, como ya se dijo.

6.2.15. Por tanto, no resultaba atendible desconocer su autenticidad, como atinadamente se hizo, puesto que conforme al literal c) del artículo 2 de la Ley 527 de 1999, por firma digital: «Se entenderá como un valor numérico que se adhiere a un mensaje de datos y que, utilizando un procedimiento matemático conocido, vinculado a la clave del iniciador y al texto del mensaje permite determinar que este valor se ha obtenido exclusivamente con la clave del iniciador y que el mensaje inicial no ha sido modificado después de efectuada la transformación». Mientras que de acuerdo al canon 7º: «Cuando cualquier norma exija la presencia de una firma o establezca ciertas consecuencias en ausencia de la misma, en relación con un mensaje de datos, se entenderá satisfecho dicho requerimiento si: a) Se ha utilizado un método que permita identificar al iniciador de un mensaje de datos y para indicar que el contenido cuenta con su aprobación; b) Que el método sea tanto confiable como apropiado para el propósito por el cual el mensaje fue generado o comunicado. Lo

dispuesto en este artículo se aplicará tanto si el requisito establecido en cualquier norma constituye una obligación, como si las normas simplemente prevén consecuencias en el caso de que no exista una firma».

6.2.16. De otro lado, el precepto 28 de la misma normatividad prevé:

ATRIBUTOS JURIDICOS DE UNA FIRMA DIGITAL. Cuando una firma digital haya sido fijada en un mensaje de datos se presume que el suscriptor de aquella tenía la intención de acreditar ese mensaje de datos y de ser vinculado con el contenido del mismo.

PARAGRAFO. El uso de una firma digital tendrá la misma fuerza y efectos que el uso de una firma manuscrita, si aquélla incorpora los siguientes atributos:

1. Es única a la persona que la usa.
2. Es susceptible de ser verificada.
3. Está bajo el control exclusivo de la persona que la usa.
4. Está ligada a la información o mensaje, de tal manera que si éstos son cambiados, la firma digital es invalidada.
5. Está conforme a las reglamentaciones adoptadas por el Gobierno Nacional.

6.2.17. Por su parte, según el artículo 2º literal d) de la citada Ley, la entidad de certificación: «Es aquella persona que, autorizada conforme a la presente ley, está facultada para emitir certificados en relación con las firmas digitales de las personas, ofrecer o facilitar los servicios de registro y estampado cronológico de la transmisión y recepción de mensajes de datos, así como cumplir otras funciones relativas a las comunicaciones basadas en las firmas digitales» (Negritas de la Sala).

6.2.18. Y acorde con el precepto 29: «Podrán ser entidades de certificación, las personas jurídicas, tanto públicas como privadas, de origen nacional o extranjero y las cámaras de comercio, que previa solicitud sean autorizadas por la Superintendencia de Industria y Comercio y que cumplan con los requerimientos establecidos por el Gobierno Nacional, con base en las siguientes condiciones: a) Contar con la capacidad económica y financiera suficiente para prestar los servicios autorizados como entidad de certificación; b) Contar con la capacidad y elementos técnicos necesarios para la generación de firmas digitales, la emisión de certificados sobre la autenticidad de las mismas y la conservación de mensajes de datos en los términos establecidos en esta ley; c) Los representantes legales y administradores no podrán ser personas que hayan sido condenadas a pena privativa de la libertad, excepto por delitos políticos o culposos; o que hayan sido suspendidas en el ejercicio de su profesión por falta grave contra la ética o hayan sido excluidas de aquélla. Esta inhabilidad estará vigente por el mismo período que la ley penal o administrativa señale para el efecto» (Negritas de la Sala).

6.2.19. De donde se infiere que, bien podía la DIAN certificar la firma digital del enjuiciado como representante legal de la Comercializadora Internacional Infantiles Tutto Colore S. A., tal como lo hizo respecto de las cinco declaraciones de impuesto relacionadas³⁰, dado que mediante la Resolución 36119 de 30 de diciembre de 2005, expedida por la Superintendencia de Industria y Comercio, obtuvo autorización como entidad de certificación cerrada, y por tanto, resulta procedente indicar que las mismas fueron aportadas dentro del marco de la legalidad y revisten autenticidad por provenir del agente retenedor o autorretenedor obligado, suscritas de manera virtual por su representante legal aquí juzgado, conforme la prueba lo refleja.

6.2.20. Ahora, frente a la tesis del recurrente según la cual el delito no se configuraría al no demostrarse que la empresa recaudó los montos dejados de consignar a la DIAN, por concepto de impuesto sobre las ventas en los periodos bimestrales señalados, debe decirse que, contrario a lo advertido en tal sentido por el acusado y su hermano Mauro Luciano

Correa Calderón, consta en cada una de las declaraciones presentadas que la empresa percibió los montos allí referidos por la operaciones declaradas³¹, las cuales generaron el impuesto sobre las ventas cuyo saldo no se consignó en el transcurso de los dos meses siguientes a la presentación de cada una de las declaraciones ya citadas, ni a 21 de enero de 2019 cuando se expidió el oficio No. 1-11-244-445-0172 -esto es, aproximadamente 10 años más tarde, el cual refleja la certificación del estado actual del contribuyente-, que fue incorporado con la declaración rendida por la abogada de la DIAN Ana María Montoya Corrales en sesión del juicio oral del 18 de marzo de 2019³².

6.2.21. Tampoco se informó de corrección alguna, ni de la situación deficitaria de la empresa que permitiera acudir a su reorganización o reestructuración, o de operaciones anuladas, rescindidas o resueltas, que era lo que procedía hacer por parte del agente retenedor en caso del no pago de las operaciones declaradas, como lo indicó en su testimonio el abogado experto en derecho tributario Gonzalo Robledo Hurtado, a instancias de la defensa³³.

6.2.22. En tal virtud, como el artículo 1° del Estatuto Tributario dispone que: «La obligación tributaria sustancial se origina al realizarse el presupuesto o los presupuestos previstos en la ley como generadores del impuesto y ella tiene por objeto el pago del tributo», fluye necesario que tal obligación fue fijada por el legislador, conforme con lo contemplado en el artículo 338 de la Constitución Política: «En tiempo de paz, solamente el congreso, las asambleas departamentales y los consejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos o pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos [...]».

6.2.23. Motivo por el cual la Sala ha sostenido que «la obligación tributaria se causa cuando el contribuyente realiza el hecho generador de un determinado impuesto o tributo, sólo que si lo incumple acarrea con las consecuencias de tal comportamiento, de ahí que en sus

manos esté la posibilidad de evitar la imposición de sanciones cuando oportunamente hace las declaraciones y pagos respectivos», por lo que el delito examinado «que describe la conducta omisiva, se configura en su parte objetiva cuando pasados dos meses después de vencido el término fijado por el Gobierno Nacional para realizar el pago, el responsable del impuesto sobre las ventas o el encargado de retener o autorretener por concepto de retención en la fuente, no cumple con esta obligación, siendo por lo tanto una conducta instantánea y de resultado» (CSJ SP, 10 jun. 2015, rad: 41053).

6.2.24. Recuérdese que, las cinco declaraciones bimestrales de impuesto sobre las ventas cuestionadas, fueron presentadas el día en que se vencía el término para hacerlo, atendido el último dígito del NIT de la empresa, según los artículos 23 del Decreto 4818 de 2007, y 23 del Decreto 4680 de 2008, expedidos por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, que en su orden fueron los días 22 de enero, 18 de marzo, 17 de julio, 17 de septiembre y 20 de noviembre de 2009, fechas a partir de las cuales se deben contabilizar los dos meses siguientes de que trata el artículo 402 tantas veces citado del Código Penal, para determinar el momento en que se consumó cada uno de los punibles enrostrados, de donde se infiere que ello aconteció los días 23 de marzo, 19 de mayo, 18 de septiembre y 18 de noviembre de 2009, y 21 de enero de 2010.

6.2.25. Por lo anterior, resulta irrelevante que se pretenda desvirtuar el dolo de Correa Calderón con fundamento en que con posterioridad, en 2012, junto a su familia, ofreciera un inmueble para sufragar las obligaciones que tenían frente a la DIAN, sin que alcanzara para cubrir las sumas insolutas reclamadas junto con sus intereses, conforme lo previsto por el Estatuto Tributario y normas legales respectivas, como única causal que posibilitaría la cesación de procedimiento a su favor, según el inciso tercero del canon 402 ya mencionado, lo cual se presentó mucho después de ocurridos los hechos juzgados, pues obviamente, los delitos imputados se perfeccionaron al cumplirse los dos meses siguientes a la presentación de cada una de las cinco declaraciones de impuesto sobre las ventas referidas, según se destacó con antelación.

6.2.26. Oportunidades en las cuales, sin duda, Correa Calderón conocía que debía proceder a consignar lo correspondiente a la DIAN, puesto que no era ningún neófito en esas actividades, por el contrario, de acuerdo con el certificado de existencia y representación de la Comercializadora, incorporado al juicio, desde el 3 de febrero de 2001 era miembro principal de su junta directiva y, a partir del 28 de marzo de 2007 había sido designado como su representante legal, además que, como se dijo, adujo en su testimonio que directamente gestionó lo necesario ante la DIAN para efectos de cumplir las obligaciones tributarias de la empresa, hasta obtener el usuario y contraseña para utilizar los servicios informáticos electrónicos ofrecidos por la misma, incluido el mecanismo de firma digital, lo cual permite advertir el conocimiento que tenía de lo que le correspondía realizar en torno al impuesto sobre las ventas, acorde con el mandato exigido por la norma últimamente señalada, a sabiendas de que proceder en contrario significaba su transgresión, no obstante lo cual, deliberadamente incurrió en ello en las cinco oportunidades ya mencionadas.

6.2.27. De esta forma, al plenario se aportó la prueba que demuestra más allá de toda duda la materialidad de las conductas punibles imputadas, lo mismo que la responsabilidad del inculpatado, lo cual desvirtúa los planteamientos del impugnante y obliga la confirmación del fallo de segunda instancia por su acierto y legalidad, puesto que, en torno a la antijuridicidad, imputabilidad, dosificación de la pena impuesta y lo resuelto respecto de los subrogados penales, no hubo controversia alguna y se aprecia respetuoso del ordenamiento jurídico aplicable.

En mérito de lo expuesto, la Sala de Casación Penal de la Corte Suprema de Justicia, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la Ley,

RESUELVE

Primero: Confirmar la sentencia proferida el 6 de mayo de 2020 por el Tribunal Superior del Distrito Judicial de Medellín, mediante la cual condenó a Jorge Omar Correa Calderón, como

autor responsable del delito de omisión del agente retenedor o recaudador, en concurso homogéneo sucesivo, con fundamento en los razonamientos expuestos en la motivación de este fallo.

Segundo: Contra esta decisión no procede ningún recurso.

Notifíquese y cúmplase

GERSON CHAVERRA CASTRO

JOSÉ FRANCISCO ACUÑA VIZCAYA

DIEGO EUGENIO CORREDOR BELTRÁN

EUGENIO FERNÁNDEZ CARLIER

LUIS ANTONIO HERNÁNDEZ BARBOSA

FABIO OSPITIA GARZÓN

EYDER PATIÑO CABRERA

HUGO QUINTERO BERNATE

NUBIA YOLANDA NOVA GARCÍA

Secretaria

1 Fl. 205 c. o. 1 (allegado por correo electrónico al igual que el audio correspondiente).

2 Fls. 209-212 ibidem.

- 3 Fls. 348-239 ib.
- 4 Fls. 256-262 ib.
- 5 Fls. 1-5 c. o. 2 (allegado vía correo electrónico al igual que el audio respectivo).
- 6 Fl. 13 ejusdem.
- 7 Fl. 38-48 ej.
- 8 Fls. 52-68 ej.
- 9 Fls. 69-74 ej.
- 10 Fls. 86-105 ej.
- 11 Fls 111-116 ibidem.
- 12 Fls. 120-125 ib.
- 13 Con la Ley 1474 del 12 de julio de 2011 el término de prescripción de la acción penal tratándose de servidores públicos se aumentó en la mitad.
- 15 Radicación 11290.
- 16 Rad. 10399.
- 17 Rad. 22902.
- 18 Se hace referencia al artículo 665 del Estatuto Tributario.
- 19 Rad. 30486.

20 Rad. 26888.

21 Rad. 31802.

22 Rad. 30513.

23 Rad. 32116.

24 Sesión del juicio oral del 18/03/2019 (fls. 1-3 c. o.).

25 Incorporado con la declaración rendida por la abogada de la DIAN Ana Magdalena Montoya Corrales en sesión del juicio oral del 18/03/2019 (fls. 281 y s.s. c. o. 1 y 1-3 c. o. 2).

26 Rendido en sesión del juicio oral del 18/03/2019 (fls. 300 y s.s. c. o. 1 y 1-3 c. o. 2 allegados digitalmente).

27 Cuyos artículos 1º y 2º señalan:

Artículo 1º. Presentación virtual de las declaraciones. Las declaraciones tributarias de los impuestos y de las retenciones en la fuente administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales se presentarán a través de los servicios informáticos electrónicos de la entidad, para lo cual se establecen entre la DIAN y el contribuyente o usuario las siguientes condiciones:

- Identificación inequívoca de origen y destino.

- Cifrado de datos transmitidos.

- Protocolo que impide la negación del envío y/o recepción de la información.

- Mecanismo de firma digital amparado en certificado digital para declarantes y contador público o revisor fiscal.

El contribuyente, responsable o agente retenedor obligado a la presentación electrónica de las declaraciones deberá diligenciar también a través de este medio los recibos oficiales de pago en bancos.

Parágrafo. El cambio de domicilio de los contribuyentes, responsables, o agentes retenedores, no afecta la obligación de presentar declaraciones a través de los sistemas informáticos.

Artículo 2°. Equivalente funcional. Las declaraciones tributarias que se presenten virtualmente a través de los servicios informáticos electrónicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, deben ser firmadas electrónicamente, para tal efecto deberá utilizarse el mecanismo de firma amparado con certificado digital de la persona obligada a cumplir con dicho deber formal y del contador público o revisor fiscal, cuando sea el caso, que serán emitidos por la DIAN a través de dichos servicios.

Las declaraciones tributarias que se presenten a través de los servicios informáticos electrónicos no requieren para su validez de la firma autógrafa de la persona obligada a cumplir con el deber formal de declarar ni la del contador público o revisor fiscal, cuando sea el caso. La firma electrónica de las declaraciones presentadas virtualmente surte los mismos efectos legales de la firma autógrafa.

28 Por estar expresamente citada en el listado 1.7 señalado en la Resolución 2889 de 2005, relacionada en el art. 1° de la Resolución 12801 mencionada.

29 Sesión del juicio oral del 8/04/2019 (fls. 13-14 c. o. 2 CD).

30 Según la Consulta Firmas Documento de cada una, en las que se acredita que efectivamente fueron suscritas por el procesado, las cuales fueron allegadas con el testimonio de la abogada Ana María Montoya Corrales ya citado.

31 Como también lo entendió el Ad quem en su fallo, al decir: “en el sumario no se encuentra prueba de la apremiante situación económica que habría arrastrado a la empresa a una situación deficitaria, y que en verdad los rubros declarados como recaudados no entraron efectivamente a sus arcas”.

32 Fls. 297-298 c. o. 1 y 1-3 c. o. 2.

33 Sesión del juicio oral del 27/03/2019 CD.