

**CORTE SUPREMA DE JUSTICIA
SALA DE CASACIÓN PENAL**

EUGENIO FERNÁNDEZ CARLIER
Magistrado Ponente

SP7253-2015

Radicado N° 41053

(Aprobado en acta No. 205)

Bogotá, D.C., diez (10) de junio de dos mil quince (2015).

Decide la Sala el recurso extraordinario de casación interpuesto por el defensor del procesado NELSON TORO ORREGO contra la sentencia de segundo grado de 18 de octubre de 2012 proferida por el Tribunal Superior de Medellín, a través de la cual confirmó la emitida por el Juzgado Noveno Penal del Circuito del mismo Distrito Judicial que lo condenó como autor del delito de omisión del agente retenedor o recaudador.

HECHOS Y ACTUACIÓN PROCESAL

El 27 de julio de 2009 la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Medellín puso en conocimiento de la autoridad judicial que NELSON TORO ORREGO a nombre de la sociedad *FULL CENTER ELECTRODOMÉSTICOS Ltda.*, presentó las declaraciones de Impuesto a las Ventas (IVA) correspondientes a los periodos 01 al 05 de 2004, pero que luego de ser revisadas por esa entidad oficial generaron un mayor valor a pagar en cuantía que ascendió a \$48.726.000, además, omitió consignar las sumas retenidas por concepto de RETEFUENTE de los periodos 8° y 9° de la misma anualidad, por valor de \$3.665.000,00

La Fiscalía General de la Nación abrió investigación penal en contra de TORO ORREGO y lo escuchó en indagatoria. Al no ser necesario resolverle la situación jurídica, conforme con la normatividad procesal penal de 2000, clausuró el ciclo instructivo y calificó el mérito probatorio del sumario el 28 de abril de 2010 con resolución de acusación en su contra por el delito de omisión de agente retenedor o recaudador, en concurso homogéneo y sucesivo.

Tras la constancia secretarial de 25 de mayo de 2010 del envío por fax al defensor de la resolución de acusación, ante la dificultad de enterarlo personalmente, se fijó notificación por estado el día siguiente, adquiriendo ejecutoria el calificadorio el 31 de mayo siguiente.

La fase del juicio la adelantó el Juzgado Noveno Penal del Circuito de Medellín. Transcurrido en silencio el traslado previsto en el artículo 400 de la Ley 600 de 2000, y fijada fecha para la celebración de la audiencia preparatoria, el

procesado solicitó aplazamiento de la misma, no obstante, el despacho la celebró sin presencia del defensor.

Una vez que el inculcado otorgó poder a una nueva apoderada, tal profesional solicitó la nulidad de la actuación ante la indebida notificación de la resolución acusatoria por no haber enterado personalmente al inculcado o a su defensor, pedimento que le fue aceptado por auto de 16 de junio de 2011, sin embargo, tal determinación fue revocada el 8 de septiembre siguiente por el Tribunal Superior de Medellín al conocer del recurso de apelación interpuesto por el representante de la parte civil.

Reanudada la fase del juicio y surtida al audiencia pública, mediante sentencia de 18 de mayo de 2012 fue condenado TORO ORREGO como autor del concurso delictual objeto de acusación, a las penas de cuarenta y dos (42) meses de prisión, multa de ciento veintidós millones doscientos cuarenta y cinco mil seiscientos sesenta y seis pesos (\$122.245.666,66), e inhabilitación ciudadana por igual término de la sanción aflictiva de la libertad, concediéndole la prisión domiciliaria.

En virtud del recurso de apelación promovido por el defensor del procesado, el Tribunal Superior de Medellín por sentencia de 18 de octubre de 2012 confirmó la condena, razón por la que insistió al impugnar extraordinariamente con la correspondiente demanda de casación, que en su oportunidad fue declarada ajustada a los requisitos de forma, de la cual se recibió el concepto del Ministerio Público.

DEMANDA

Dice acudir a la casación discrecional ante la vulneración de las garantías del debido proceso y el derecho de defensa del enjuiciado, así como por el desarrollo de la jurisprudencia en relación con el delito en estudio, para lo cual formula los siguientes reparos:

Primer cargo: Incompleta motivación del fallo de primera instancia.

Denuncia que no hubo respuesta por parte del juez singular a los argumentos defensivos esgrimidos en la audiencia pública, y sólo el Tribunal se pronunció acerca de ellos, tornándose así el proceso en única instancia.

Expone que en la vista pública fue planteada la nulidad ante la carencia de defensor, la indebida notificación de la resolución acusatoria, el pago de la RETEFUENTE, así como la infracción del principio de investigación integral en cuanto se había solicitado allegar una agenda incautada por la DIAN, llamar a declarar tanto al administrador como al liquidador de la compañía y aportar la relación de los proveedores con el NIT, a fin de acreditar las compras efectuadas y el IVA, temas de los cuales sólo se recibió respuesta del Tribunal cuando suplantó al juez de primer grado.

Estima así pretermitida la garantía de la doble instancia y el derecho a ser oído y vencido, por lo cual pide declarar la nulidad desde la decisión de primer grado.

Segundo cargo (subsidiario): Infracción del principio de investigación integral.

Pone de presente que su asistido en la indagatoria indicó que Omar Alberto Sierra era el administrador de la empresa y ordenador del gasto, que tras la liquidación de la misma, el 15 de diciembre de 2004 mediante escritura pública 13559, Luis Blandón fue designado liquidador asumiendo las riendas del manejo contable, tributario y logístico, y que tanto el uno, como el otro debieron ser citados para dar las explicaciones respectivas, máxime que cuando TORO ORREGO fue requerido penalmente ya hacía cinco años se había desvinculado de la sociedad.

Explica que la deuda tributaria obedeció a la liquidación oficial hecha por la DIAN a partir de presunciones establecidas en el artículo 651 del Estatuto Tributario cuando no se aporta oportunamente información, en la que se impone, a título de sanción, el no reconocimiento del valor reportado por compras, por ello, le correspondía a la Fiscalía establecer penalmente si los dineros adeudados fueron realmente recaudados o retenidos y quién ordenaba el gasto en la empresa.

Para el defensor, las citas del procesado en su injurada resultaban razonables, conducentes y pertinentes, ya que la

investigación revelaba que el dinero reclamado por la DIAN no podía entenderse como efectivamente recaudado y era necesario «*cruzarlo*» con los costos propios de las compras de las mercancías.

Que esas pruebas tenían relación directa e inequívoca con los hechos a fin de acreditar la real existencia de compras, porque en el proceso administrativo de la DIAN se determinó un mayor impuesto, pero no porque efectivamente se hubiera demostrado el real recaudo del contribuyente, sino con base en una ficción jurídica por el simple hecho de no haber brindado oportunamente la información, presunción de imposible aplicación en el campo penal, porque el artículo 402 de la Ley 599 de 2000 exige que las sumas hayan sido efectivamente recaudadas o autorretenidas.

Expone que el liquidador habría podido explicar la glosa registrada en una agenda incautada por la DIAN en la que se consignaba la siguiente frase: *«Inf a Don Nelson T compras:\$49.671,00 de las cuales \$15.052.000 son reales, se debe conseguir \$34.616.750 de IVA»*, al tiempo que se debió establecer tanto la autenticidad como el significado de la misma, y no tenerla como indicio en contra del contribuyente, como fue valorada por esa entidad administrativa.

Agrega que la Fiscalía hubiera podido establecer la relación de compras y proveedores suministrada por Luis Blandón ante la DIAN que justificaban los descuentos por concepto de costos realizados y consignados en las declaraciones privadas, lo que habría permitido corroborar la

atipicidad del comportamiento y arribar por ende a un fallo absolutorio.

Por lo tanto, solicita declarar la nulidad desde antes de la clausura de la investigación con el fin de acopiar estas pruebas.

Tercer cargo (subsidiario): Violación del derecho de defensa.

Denuncia que la resolución de acusación no fue notificada personalmente al procesado ni a su defensor, y sólo obra una constancia secretarial de habersele enviado al profesional, vía fax, tal proveído, pero sin poder establecer si ello efectivamente ocurrió, pues no reposa en el expediente recibo o memorial del abogado acerca de haber tenido conocimiento de la decisión.

En ese orden, asegura que la constancia secretarial no suple la notificación y que tampoco puede entenderse que se surtió por conducta concluyente, por ello, pide declarar la invalidez desde dicho acto.

Cuarto cargo (subsidiario): Falta de defensa técnica.

Señala que tras la vinculación formal de NELSON TORO ORREGO el 5 de octubre de 2009 cuando fue escuchado en indagatoria, su apoderado de confianza aportó un memorial explicando las diferencias de los ámbitos tributario y penal,

el cual no mereció respuesta o cometario judicial, ni aun en la calificación sumarial.

Que el cierre de la instrucción le fue notificado al defensor, pero no al procesado, aquél presentó alegaciones, fue emitida la resolución de acusación y en el espacio de notificación a ese profesional se aprecia una nota *«hablé con él me va a dar un fax»*, seguidamente, el 25 de mayo de 2010 se deja constancia que el apoderado manifestó tener problemas de salud que le impedían notificarse personalmente y que se le había enviado por fax la resolución de acusación.

Luego, en el juicio, en el término de traslado, contemplado en el artículo 400 de la Ley 600 de 2000, el representante del procesado no hizo algún pronunciamiento, ni asistió a la audiencia preparatoria y al llamarlo telefónicamente se tuvo conocimiento de sus quebrantos de salud: *«Se deja constancia hoy 26 de abril de 2011, llamé al 239 74 06 que le aparece al defensor, dr. Joaquín Guillermo Betancur R. y hablé con él, manifestándome que no puede seguir defendiendo a Nelson Toro Urrego por cuanto se encuentra muy enfermo en su casa y no puede salir...agregó también que él no puede asistir a las audiencias por estar enfermo»*.

Aduce que posteriormente el procesado otorgó poder a otra abogada para la audiencia pública, en la cual ella solicitó la nulidad de lo actuado por la indebida notificación de la resolución de acusación, la cual le fue concedida, pero luego revocada por el Tribunal.

Con tal recuento, señala que fue evidente la pasividad defensiva a lo largo del diligenciamiento, lo cual incidió en que únicamente obrara la denuncia penal y la indagatoria del inculcado, sin haber mediado alguna controversia al respecto, por lo que insta la declaración de nulidad a partir del traslado del aludido artículo 400 de la normatividad adjetiva que rigió el asunto.

Quinto cargo: (subsidiario): Violación directa de la ley sustancial.

Propone el desarrollo de la jurisprudencia acerca del alcance interpretativo del artículo 402 del Código Penal, de cara a lo normado en el artículo 651 del Estatuto Tributario, toda vez que la descripción típica no se ajustaría cuando la DIAN realiza un proceso autónomo e independiente en el cual se elabora una liquidación oficial de revisión sin imputar al monto del impuesto a pagar las deducciones por costos hechas previamente por el contribuyente, lo que apareja un mayor valor a tributar.

En criterio del demandante, el tipo penal se edifica respecto de dineros efectivamente recaudados, como lo señaló la Corte Constitucional en sentencia C-009 de 2003, y en manera alguna por el no pago de una liquidación oficial de la DIAN, en la cual no se han reconocidos costos, descuentos y deducciones realizados en la previa declaración privada.

Aclara que no se pueden aplicar categorías tributarias a las instituciones penales y procesales, cuando éstas

últimas apuntan a la demostración real de la apropiación como condición para predicar la adecuación típica, pues ello sería una analogía *in malam partem* en contravía del principio de legalidad y estricta tipicidad.

Sexto cargo (subsidiario): Violación indirecta de la ley sustancial.

Funda errores de hecho que aparejaron la aplicación indebida del artículo 402 del Código Penal, con la consecuente exclusión evidente del artículo 7° del Código de Procedimiento Penal que contempla el principio *in dubio pro reo*.

Presenta un falso juicio de identidad en los recibos de pago oficial de impuestos periodos 08 y 09 de 2004 por concepto de Retención en la Fuente los cuales fueron realizados por su asistido el 2 de octubre de 2009 saldando la deuda por ese concepto con la DIAN, cuando el Tribunal consideró que tales pagos sólo se referían a los intereses, porque de haberlos apreciado en su real dimensión habrían permitido aplicar la extinción de la acción penal por el pago, prevista en el parágrafo del citado artículo 402 del estatuto sustantivo.

Denuncia también un falso juicio de identidad de los recibos de pago de impuestos oficiales de revisión del 25 de abril de 2006 número 110642006000034, 28 de marzo de 2006 identificados con los Nos. 110642006000014-110642006000016-110642006000013-110442006000015,

al distorsionar el juzgador que con ellos el procesado había recaudado los impuestos de IVA determinados en las declaraciones oficiales.

Pone de presente que a partir de los requerimientos ordinario y especial realizados por la DIAN al contribuyente para que precisara la información relativa a los soportes de los costos deducidos por compras hechas a los proveedores, y teniendo en cuenta que las explicaciones ofrecidas por el liquidador de la sociedad cuando aportó una relación de proveedores y compras hechas en los periodos 01 a 05 de 2004, no fueron satisfactorias para aquella entidad tributaria, no le fueron aceptados los descuentos hechos en la liquidación privada y se le impuso, a título de sanción, el valor del IVA sin tales deducciones.

Que con base en ello el juzgador dedujo que el contribuyente pese a haber recaudado los impuestos de IVA y los había consignado a la DIAN, cuando las decisiones administrativas solo se referían a una sanción no porque se hubiera recaudo el dinero, sino porque no se justificaron las compensaciones por compras a proveedores o no se brindó oportunamente la información.

En concepto del casacionista, si el Tribunal hubiera entendido que las declaraciones oficiales de la DIAN obedecían no a que los costos declarados por el contribuyente fueran inexistentes, sino por no haber enviado a tiempo la información, no habría concluido que los dineros fueron recaudados.

Pregona también un falso juicio de existencia por omitir las declaraciones suscritas por el procesado en los periodos 01 a 05 de 2004 (folios 22, 33, 46, 58 y 70 fte.) que consignan los siguientes impuestos descontables:

Periodo 1° por \$4.020.000,00 con un total de ingresos de \$38.344.000,00 y compras y servicios gravados \$25.125.000,00.

Periodo 2° por \$8.922.000,00 total de ingresos \$63.574.000,00 y compras y servicios gravados \$55.764.000,00.

Periodo 3° por \$7.947.000,00 total ingresos brutos \$53.702.000,00 y compras y servicios gravados \$49.671.000,00.

Periodo 4° por \$5.218.000,00, total de ingresos \$37.450.000,00 y compras y servicios gravados \$32.611.000,00.

Periodo 5° por \$17.761.000,00 total ingresos \$118.089.000,00 y compras y servicios gravados \$105.353.000,00.

Que de haber tenido en cuenta estos documentos, el juez colegiado habría entendido que las declaraciones privadas desvirtuaban la omisión del deber de consignar los dineros recaudados, porque es evidente que si el

contribuyente estaba vendiendo una mercancía, por la cual debe retener el IVA, esa misma debió ser previamente comprada, momento en el cual también se pagó un IVA, y aquí el liquidador aportó ante la DIAN la relación de proveedores debidamente identificados con su NIT.

De ahí que si se dieron unas compras, era evidente que los dineros pagados por ellas debían ser compensados con los impuestos retenidos al momento de su venta, luego las cifras fijadas por la DIAN a título de sanción administrativa, no demuestran que el contribuyente se haya apropiado abusivamente de lo que no le pertenecía, es decir, que no consignó lo que retuvo o recaudó.

En consecuencia, solicita a la Sala casar la sentencia y emitir decisión de reemplazo de carácter absolutorio el favor del inculcado.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Procurador Segundo Delegado para la Casación Penal sugiere a la Corporación no casar el fallo por razón de las censuras formuladas por el demandante.

Primer cargo: Incompleta motivación del fallo de primera instancia.

Expone que si bien la decisión de primera instancia no hizo referencia expresa a algunos de los planteamientos defensivos, el Tribunal sí analizó las peticiones de nulidad,

de manera que la irregularidad fue oportunamente subsanada por el *Ad quem* al conocer del recurso de apelación.

Estima que la alegación del defensor no deja de ser una especulación fundada en el ánimo de evadir la responsabilidad, lo que denota la ausencia de entidad para modificar la determinación adoptada en las instancias.

Segundo cargo: Infracción del principio de investigación integral.

Para el Delegado de la Procuraduría, así se hubieran ordenado las pruebas relacionadas con las declaraciones de Omar Alberto Sierra, administrador de la empresa y Luis Blandón, liquidador de la misma, la situación del procesado en nada se habría modificado, porque es claro que la DIAN, dentro de su órbita de competencia, realizó un proceso administrativo que finalizó con las liquidaciones oficiales de impuesto sobre las ventas realizadas en el año 2006 sin que las mismas fueran objeto de controversia por parte del acusado.

Tercer cargo: Violación del derecho de defensa.

No advierte de entidad la ausencia de enteramiento personal de la resolución de acusación al procesado o su defensor, toda vez que se dio una notificación por conducta concluyente acreditada con la constancia secretarial ante la

llamada telefónica hecha al defensor y el envió por fax de la providencia.

Destaca que resultaría inútil ordenar rehacer la notificación del calificadorio cuando el defensor tuvo oportunidad de conocer su contenido y ninguna objeción puso de presente.

Cuarto cargo: Falta de defensa técnica.

En relación con la inactividad del defensor, señala que el casacionista no explicó de qué manera ello tuvo incidencia en el núcleo esencial de esa garantía, máxime que el derecho de contradicción no se ejerce únicamente en el momento de la aducción del medio probatorio al proceso, sino también en cualquier otra etapa a través de la crítica probatoria, en los alegatos o en los recursos.

Que además, la simple enunciación de la pasividad del defensor no basta por sí sola para comprometer la legalidad del proceso.

Quinto cargo: Violación directa de la ley sustancial.

Acerca del alcance interpretativo del artículo 402 del Código Penal, afirma que el demandante no debió cuestionar los hechos ni las conclusiones probatorias y que aquí el juzgador no advirtió duda que el procesado, teniendo la obligación de hacerlo, no consignó los dineros correspondientes al IVA y por ello debía responder penalmente.

Sexto cargo: Violación indirecta de la ley sustancial.

Para el Procurador Delegado, los argumentos del censor no permiten entrever que los funcionarios de instancia al analizar los recibos de pago de impuestos hubieran desdibujado, tergiversado o cercenado su contenido, ni de tales documentos se desprende que en verdad el acusado no hubiere recaudado los dineros.

Manifiesta que la censura no pasa de ser un alegato de instancia, que no cumple con las exigencias técnicas, además, no le asiste la razón al demandante, por lo cual no está llamada a prosperar.

CONSIDERACIONES DE LA CORTE**1.- Precisión inicial**

De manera preliminar la Corporación advierte que al haber sido admitida la demanda implica superar las falencias técnicas a las que alude el representante del Ministerio Público, porque el carácter teleológico es analizar las censuras frente a la denuncia de la eventual violación de garantías del procesado y el desarrollo de la jurisprudencia en relación con el alcance del delito de omisión del agente retenedor o recaudador.

Con ese norte se emprenderá el estudio del libelo, pero a diferencia de lo que por lógica se impondría de examinar previamente los desafueros con aptitud de afectar la validez del trámite judicial, se acometerá el estudio del quinto cargo por violación directa de la ley sustancial, toda vez que para la Sala es evidente la atipicidad del comportamiento desplegado por el procesado NELSON TORO ORREGO en lo que tiene que ver con el impuesto a las ventas, no así con el de retención en la fuente, dado el concurso delictual predicado, como pasa a explicarse:

Son dos aristas que llevan a la Corporación a no analizar *ab initio* los cargos por nulidad en relación con ese tópico: de un lado, la prevalencia de la presunción de inocencia, y de otro, el principio de solución menos traumática frente a los objetivos del proceso penal, porque al imponerse una sentencia estimativa de absolución haría inoficioso analizar las censuras para retrotraer la actuación al momento apropiado a fin de enmendar algún yerro de estructura o de garantía.

Lo anterior, siguiendo la *doctrina de la orientación por las consecuencias o interpretación orientada a las consecuencias*, en la cual tras analizar previamente las secuelas o efectos que acarrearía adoptar una decisión, entre todas las variables se opta por la mejor.

Para ello, no hay que olvidar el rol de la Corte Suprema de Justicia como garante y protector de los derechos y garantías fundamentales, así como el respeto por la persona,

porque dar prelación a una decisión de anulación, sobre una de absolución, redundaría en mayores cargas para el procesado al verse enfrentado nuevamente al trámite judicial con todas las implicaciones que eso conlleva.

2.- Hermenéutica del delito de omisión del agente retenedor o recaudador.

Como se trata de un tipo penal en blanco, su contenido ha de ser llenado con las disposiciones de índole tributaria a fin de establecer qué se entiende por retenedor o autorretenedor, y cuáles son los términos fijados para rendir cuentas ante la administración de impuestos.

Al ser una obligación predicable del agente retenedor o autorretenedor y el responsable de recaudar el impuesto sobre las ventas (IVA), se está ante un sujeto activo cualificado y versa sobre una conducta omisiva, por no hacer los pagos de las sumas retenidas o autorretenidas por concepto de retención en la fuente, o las que corresponden al impuesto sobre las ventas, dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno Nacional para la respectiva declaración o no consignar dentro del término legal el dinero recaudado por tasas o contribuciones públicas.

En ese sentido, el agente retenedor o recaudador pese a ser particular, como la ley le ha conferido la realización de manera transitoria de una función pública, debe asumir las responsabilidades públicas en los ámbitos penales,

disciplinarios, fiscales, etc., 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 Código Penal¹: El límite máximo punitivo de seis (6) años de prisión sufre modificación para efectos de prescripción al quedar en la etapa del sumario en ocho (8) años y en el juicio en seis (6) años y ocho (8) meses, según el sistema procesal que rituló el asunto.

Para el caso en estudio, en el año 2004 cuando ocurrieron los hechos, según el Decreto 3805 de diciembre 30 de 2003 *«Por el cual se fijan los lugares y plazos para la presentación de las declaraciones tributarias y para el pago de los impuestos, anticipos y retenciones en la fuente y se dictan otras disposiciones»*, los siguientes eran los plazos para la declaración y cancelación bimestral del Impuesto sobre las Ventas, según el último número del NIT de la empresa *FULL CENTER ELECTRODOMÉSTICOS Ltda.* —811042859—, en los periodos cuestionados, del 1° al 5°:

Periodos	Meses	Plazo
1°	enero a febrero	hasta el 8 de marzo
2°	marzo a abril	hasta el 9 de mayo
3°	mayo a junio	hasta el 9 de julio
4°	julio a agosto	hasta el 8 de septiembre
5°	septiembre a octubre	Hasta el 8 de noviembre

¹ 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.

En tanto que los términos para la declaración mensual de Retención en la Fuente eran:

Periodos	Mes	Plazo
8°	agosto	hasta el 8 de septiembre
9°	septiembre	hasta el 9 de octubre

. - Del impuesto a las ventas

Aquí el contribuyente declaró y pagó oportunamente sus obligaciones por concepto de impuesto sobre las ventas, sólo que en ejercicio de las facultades de fiscalización encomendadas a la DIAN², luego de adelantar un proceso administrativo, a raíz de la revisión de las declaraciones tributarias y por no haber comprobado el contribuyente: i) el total de compras netas realizadas; ii) el valor de impuestos

² ARTICULO 684 Estatuto Tributario. FACULTADES DE FISCALIZACIÓN E INVESTIGACIÓN. La Administración Tributaria tiene amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales. Para tal efecto podrá:

- a. Verificar la exactitud de las declaraciones u otros informes, cuando lo considere necesario.
- b. Adelantar las investigaciones que estime convenientes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias, no declarados.
- c. Citar o requerir al contribuyente o a terceros para que rindan informes o contesten interrogatorios.
- d. Exigir del contribuyente o de terceros la presentación de documentos que registren sus operaciones cuando unos u otros estén obligados a llevar libros registrados.
- e. Ordenar la exhibición y examen parcial de los libros, comprobantes y documentos, tanto del contribuyente como de terceros, legalmente obligados a llevar contabilidad.
- f. En general, efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, facilitando al contribuyente la aclaración de toda duda u omisión que conduzca a una correcta determinación.

descontables; y *iii*) las sumas que le fueron retenidas, terminó con la emisión de las liquidaciones oficiales de 28 de marzo y 25 de abril de 2006, en las cuales a manera de sanción no le fueron reconocidas las sumas que por los anteriores conceptos había anotado en su declaración privada.

Ciertamente, la empresa *FULL CENTER ELECTRODOMESTICOS Ltda.* fue seleccionada para ser objeto de registro a fin de *«verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, constatar la realidad económica.-tributaria del contribuyente y obtener las pruebas necesarias para iniciar el correspondiente proceso administrativo tributario de encontrarse alguna irregularidad o inconsistencia»*.

Así, tras la visita al establecimiento el 23 de septiembre de 2004 fue hallada una agenda correspondiente al año 2004 en la que aparecía la siguiente anotación: *«Inf A Don Nelson T. Compras: \$49.671.000 de las cuales \$15.052.000 son reales, se debe conseguir \$34.616.750 antes de iva»*, por ello, el 13 de mayo de 2005 se expidió el requerimiento ordinario N° 11063200500020, (notificado el 25 del mismo mes y año), en el cual se le solicitaba al contribuyente que relacionara y comprobara: *i)* compras netas realizadas en el correspondiente periodo; *ii)* total de impuestos descontables; y *iii)* retenciones en la fuente por IVA que le fueron hechas.³

³ ARTICULO 686. DEBER DE ATENDER REQUERIMIENTOS. Sin perjuicio del cumplimiento de las demás obligaciones tributarias, los contribuyentes de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales, así como los no contribuyentes de los mismos, deberán atender los requerimientos de informaciones y pruebas relacionadas con investigaciones que realice la Administración de Impuestos, cuando a juicio de ésta, sean necesarios para verificar la

Como no se obtuvo alguna respuesta, el 25 de octubre de 2005 se profirió un requerimiento especial (notificado el 4 de noviembre siguiente), en el que se le proponía modificar las liquidaciones privadas presentadas al desconocer el valor consignado por compras, los impuestos descontables y las retenciones en la fuente por IVA.

A tal requerimiento se opuso el contribuyente al alegar que la administración no podía modificar su declaración, y luego de aclarar que la empresa había sido liquidada, hecho puesto en conocimiento de la DIAN el 18 de enero de 2005, anexó la relación de proveedores con NIT, valor de las compras e IVA retenido.

Pese a lo anterior, la entidad tributaria consideró que la empresa no había demostrado mediante documentos y soportes idóneos la realidad de las operaciones, ni tampoco había suministrado el concepto y valor de las mismas:

«La sociedad FULL CENTER ELECTRODOMÉSTICOS LTDA al únicamente relacionar las compras, importaciones e IVA retenido por proveedor y NIT, en respuesta del Requerimiento Especial N° 110632005000131 de octubre 25 de 2005 no está cumpliendo con lo solicitado en el Requerimiento Ordinario N° 11063200500020 del 13 de mayo de 2005 en la cual no comprobó el total de compras netas realizadas, impuestos descontables y retenciones por IVA que se practicaron durante el periodo. Esto es demostrar mediante documentos, soportes idóneos, la realidad de tales operaciones.

situación impositiva de unos y otros, o de terceros relacionados con ellos

De igual manera, no suministró el concepto y valor de dichas operaciones

El no suministro de la información en el lugar indicado y dentro del plazo establecido, o cuyo contenido presente errores o cuando la información no corresponde a lo solicitado dará aplicación a la sanción contemplada en el artículo 651 del Estatuto Tributario».

Ciertamente, el aludido precepto reza:

«Sanción por no enviar información. Las personas y entidades obligadas a suministrar información tributaria así como aquellas a quienes se les haya solicitado informaciones o pruebas, que no la suministren dentro del plazo establecido para ello o cuyo contenido presente errores o no corresponda a lo solicitado, incurrirán en al siguiente sanción:

...

b) El desconocimiento de los costos, rentas exentas, deducciones, descuentos, pasivos, impuestos descontables y retenciones, según el caso, cuando la información requerida se refiera a estos conceptos y de acuerdo con las normas vigentes, deba conservarse y mantenerse a disposición de la Administración de Impuestos».

La sanción allí dispuesta se impone a las personas naturales o jurídicas obligadas a suministrar información tributaria bajo los siguientes supuestos: i) no la entregan dentro del plazo fijado por la DIAN; ii) La misma presenta errores; y iii) ofrecen datos ajenos a lo pedido.

Aquí se trató de una liquidación oficial con la cual se modificó la liquidación privada hecha por el contribuyente

que culminó con la imposición de una sanción, que no se puede confundir con la denominada liquidación de aforo, prevista en el artículo 717 del Estatuto Tributario⁴ en la cual la Administración establece la obligación que debe cumplir el contribuyente cuando ha incumplido su obligación de declarar.

Bajo esta perspectiva, una cosa es la declaración voluntaria que realiza el contribuyente, y otra muy diferente la realizada *ex officio* por parte de la DIAN luego de surtir el proceso administrativo y pedir explicaciones a la empresa, que puede culminar con la imposición de la sanción del citado artículo 651 del Estatuto Tributario.

Corresponde entonces a la Corte dilucidar si hace parte de la obligación tributaria esa sanción administrativa en la cual fueron desconocidos los valores de compras e impuestos descontables, así como los de retención en la fuente por IVA, cuantificados por el contribuyente en su declaración privada.

Partiendo de la base que 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», es claro que la obligación de esa índole es fijada por los órganos legislativos, conforme con lo contemplado en el

⁴ ARTICULO 717. LIQUIDACIÓN DE AFORO. Agotado el procedimiento previsto en los artículos 643, 715 y 716, la Administración podrá, dentro de los cinco (5) años siguientes al vencimiento del plazo señalado para declarar, determinar mediante una liquidación de aforo, la obligación tributaria al contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, que no haya declarado

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...»*

El hecho generador de la obligación es el presupuesto establecido en la ley cuya realización origina el nacimiento de la obligación a cargo del contribuyente, de ahí que la sanción no pueda asimilársele a ella, porque solamente es la consecuencia de su incumplimiento.

En otras palabras, 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.

Precisamente, en decisión de 29 de noviembre de 2012 (Radicación 18658), la Sección Cuarta de Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado destacó la distinción entre las obligaciones tributarias sustanciales — que se originan por la realización del hecho generador del impuesto y tienen por objeto el pago del tributo—, de otra clase de obligaciones, como las sanciones que son *«la consecuencia o la respuesta jurídica al incumplimiento de la obligación tributaria o infracción a la ley, y surgen como herramienta correctiva, que*

solo existe en la medida en que se incumplan las obligaciones tributarias».

La misma Corporación en providencia de 27 de octubre de 2011 (Radicación 17660), enfatizó en que las obligaciones tributarias sustanciales se derivan de una relación jurídica obligacional *ex lege*, en cuanto se trata de un vínculo jurídico que emana de la ley, en tanto que las sanciones tributarias no hacen parte de este tipo de obligaciones, porque son la consecuencia del incumplimiento de la carga: *«Si bien las sanciones tributarias generan una obligación a favor del fisco, ésta no es la clase de obligación a que se refiere la norma que, como se observó, trata de aquellas que corresponden al pago de los impuestos y contribuciones».*

Aquí, se insiste, no fue que el obligado a declarar y tributar el impuesto a las ventas no lo haya hecho, sino que por no acatar cabalmente los requerimientos que le hizo la DIAN para clarificar su declaración voluntaria en cuanto no suministró el concepto y valor de compras netas, impuestos descontables y retenciones por IVA con documentos idóneos, dicha entidad le impuso como sanción el desconocimiento de tales cifras reportadas inicialmente en su declaración privada.

En este orden, el aspecto fáctico tenido en cuenta en las instancias para el proceso de adecuación típica se concretó al no pago de la sanción, es decir, la conducta omisiva no se ubicó en dejar de pagar lo que se afirmó haber recaudado, sino en lo que la entidad estimó luego de adelantar el trámite sancionatorio.

Con este sorites, la tesis del Tribunal se podría sintetizar en que también comete el delito de omisión del agente retenedor o recaudador quien no sufraga la sanción establecida por la DIAN en los citados eventos, sin importar cuando haya sido emitida la resolución administrativa.

Sin embargo, la Corte en el caso de la especie no puede avalar tal postura, porque contraviene el principio de estricta tipicidad —a través del cual se realiza y desarrolla el principio de legalidad—, como definición abstracta e hipotética que hace el legislador de las conductas que considera dignas de reproche y por lo tanto merecedoras de pena.

El tipo penal en comento, que describe la conducta omisiva, se configura en su parte objetiva cuando pasados dos meses después de vencido el término fijado por el Gobierno Nacional para realizar el pago, el responsable del impuesto sobre las ventas o el encargado de retener o autorretener por concepto de retención en la fuente, no cumple con esta obligación, siendo por lo tanto una conducta instantánea y de resultado.

Y aquí son dos los elementos que no se ajustarían a la descripción típica:

1.- La cifra cuantificada finalmente por la DIAN no obedeció a la acreditación efectiva de sumas recaudadas, sino que ante la incertidumbre generada por no haber demostrado *FULL CENTER ELECTRODOMÉSTICOS Ltda.*, con documentos y soportes idóneos el total de ventas netas, los

impuestos descontables y las sumas que por retención por IVA fueron hechas durante los periodos 1° al 5° de 2004, le fueron desconocidos esos valores inicialmente reportados en su declaración privada.

En este sentido, le asiste razón al demandante cuando pone de resalto la sentencia C-009 de 2003 de la Corte Constitucional, en la cual la Corporación al confrontar el artículo 402 del Código Penal, frente al texto superior, hizo énfasis en que:

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

En este caso surgió un mayor valor por concepto de impuesto sobre las ventas, pero como lo señala el censor, no fue porque probatoriamente se hubiera acreditado el real recaudo del contribuyente, sino que fue producto de una

ficción jurídica legalmente establecida de no dar por ciertos los valores consignados por el contribuyente cuando se consideran sus explicaciones extemporáneas, erróneas o sin soporte, como sanción administrativa prevista en el Estatuto Tributario.

2.- Tampoco se cumpliría con el marco temporal de los dos meses siguientes a la fecha señalada por el Gobierno Nacional, sin pagar la obligación, porque la sanción fue fijada el 28 de marzo y 25 de abril de 2006, casi dos años después de la obligación tributaria que correspondía a los meses de enero a octubre de 2004, desbordamiento del límite temporal que también impide adecuar típicamente el comportamiento al delito.

Lo contrario, de aceptar la tesis del *Ad quem*, y darle igual solución a situaciones similares aparejaría aplicar analógicamente la ley penal en perjuicio del procesado, porque la semejanza *dejar de pagar*, no se compagina con el sentido de la norma a aplicar, el cual está dirigido con la obligación tributaria y no con el incumplimiento del pago de la sanción aquí fijada.

Ni para justificar que también incurre en el delito en comento quien no paga el tipo de sanción que estableció la DIAN mediante los actos administrativos de 28 de marzo y 25 de abril de 2006 serviría el argumento *a simili* que se apoya en razones de semejanza, ni *a fortiori* que se utiliza como un juicio de valor para denotar la existencia de una razón mayor para justificar su aplicación, porque una tal

extensión del precepto sería una analogía *in malam partem* y conllevaría aplicar una pena sin fundamento legal.

Las anteriores consideraciones le permiten a la Corte advertir que para el caso de la especie el tipo penal que describe el delito de omisión del agente retenedor o recaudador no puede cobijar el incumplimiento de la sanción impuesta por la DIAN, cuando respecto de requerimientos hechos no se ha dado la información o su contenido es erróneo o no corresponde a lo solicitado bajo las previsiones del artículo 651 del Estatuto Tributario.

Así las cosas, prospera el cargo quinto que fundamenta el demandante en la violación directa de la ley sustancial en lo que respecta con el impuesto sobre las ventas.

.- De la retención en la fuente

3.- En relación con los dineros correspondientes a los periodos 8° y 9° de 2004 por concepto de retención en la fuente, el asunto difiere del anterior, toda vez que no medió una investigación administrativa por parte de la DIAN que hubiera arribado a la imposición de una sanción.

Se predica simplemente el incumplimiento de la obligación tributaria en cuanto pese a haber sido declarado tal impuesto no fue pagado su valor, y correspondía a \$1.083.000,00, del 8° periodo de 2004, así como \$2.582.000,00 del periodo 9° de la misma anualidad.

Desde su indagatoria el procesado aceptó que efectivamente fue declarado, más no pagado oportunamente lo que correspondía a RETEFUENTE en los citados periodos ante la situación financiera de la empresa, pero aclaró que con posterioridad, el 2 de octubre de 2009, canceló lo adeudado y que había solicitado a la Sección de Cobranzas de la DIAN desvincularlo como deudor del fisco, para ello aportó copia de los siguientes formularios (folios 180, 181, 182 y 184 del cuaderno principal), en los que consta recibo de pago de Bancolombia, Medellín-Carabobo:

Periodo	N° de formulario	Fecha	Valor
8°	490701397532 6	2 de octubre 2009	\$542.000,oo
8°	490701397539 7	2 de octubre 2009	\$542.000.oo
9°	490701397531 9	2 de octubre 2009	\$1.291.000,oo
9°	490701397540 5	2 de octubre 2009	\$.1.291.000,oo

El vocero del procesado en su intervención en la audiencia pública, tras resaltar tal pago, propuso analizar los siguientes temas: 1) Como la DIAN en la liquidación oficial de IVA desconoció el valor estimado por compras netas en los meses de enero a octubre de 2004, ello se debía reflejar obviamente en el pago de RETEFUENTE de los meses octubre y noviembre de esa anualidad.

2) También la decisión de la DIAN de modificar la declaración privada, incidiría en el impuesto de retención en

la fuente en relación con los meses enero a agosto de 2004, afectando los periodos cuestionados.

Por su parte, la defensora del inculcado tras destacar la manifestación de éste acerca de que el pago no se había hecho en 2004 por no tener dinero, pero que en 2009 había procedido a su cancelación al cubrir las sumas de \$1.083.000,00 y \$2.582.000,00, para lo cual había aportado copia de los recibos correspondientes, mostró su extrañeza porque tales montos no aparecieron imputados en la información allegada por la representante de la víctima, «*Que la DIAN prorratee —sic— una parte para intereses y otra para capital es un hecho que desconocía mi representado, él con la convicción de que pagando esas retenciones terminaba la investigación frente a las retención, porque los IVAS denunciados los declaró y pagó dentro del término establecido en la ley, de allí que en su indagatoria manifestara que ni un centavo debía a la DIAN...*».

A su turno, destacó que si la DIAN desconoció el valor de ventas reportados en los meses de enero a octubre, no tendría por qué pagar lo que correspondía a RETEFUENTE de septiembre y octubre.

Los anteriores temas no fueron objeto de estudio ni mucho menos de respuesta por parte del juzgador de primer grado, lo cual motivó a que la defensora en el recurso de apelación dedicara un acápite para fundar su disenso «*DE LOS ALEGATOS DE LA DEFENSA Y DEL VOCERO Y EL NO PRONUNCIAMIENTO DIRECTO DEL JUZGADO FRENTE A ELLOS*».

El Tribunal al resolver la impugnación en cuanto al tema de la RETEFUENTE señaló que los pagos realizados por el procesado no podía afirmarse que correspondían a los periodos 8° y 9° de 2004 *«aun cuando debe reclamarse a la DIAN el por qué no explicó si fueron imputados o no a los valores por retención en la fuente que se adeudaba para el año dos mil cuatro. En cualquier caso, para la época de los pagos que reporta el acusado, habían transcurrido cinco años desde la presentación de las declaraciones por concepto de retención en la fuente, por lo que lo único que cabe colegir, en relación con los mismos, es imputarlos a las sumas adeudadas a la administración de impuestos que incluyen, como no, los respectivos intereses»*.

De esta manera, refulge diáfano que como lo denuncia el demandante en el primer cargo, en la sentencia de primer grado hubo falta de motivación ya que no se dio contestación a los pedimentos defensivos, cuando uno de los controles a la actividad jurisdiccional, el artículo 55 de la Ley Estatutaria de la Administración de Justicia (Ley 270 de 1996), impone a los jueces el deber de abordar en las sentencias *«todos los hechos y asuntos planteados en el proceso por los sujetos procesales»*.

En el mismo sentido, el artículo 170 del Código de Procedimiento Penal que rigió el asunto, establece, entre los requisitos de toda sentencia, sintetizar y analizar los alegatos presentados por los sujetos procesales, y valorar jurídicamente las pruebas en que ha de fundarse la decisión.

Ello es propio del principio de motivación de las decisiones para ofrecer seguridad y certeza jurídica de lo

resuelto, y de contera permitir la confrontación dialéctica mediante el ejercicio del derecho de impugnación.

Aquí no se trataba de un tema nimio que se considerara integrado en el texto de la decisión, sino que al ponerse de presente el pago de la obligación por concepto de Retención en la Fuente implicaba el estudio de las previsiones del parágrafo del artículo 402 del Código Penal relacionado con la exoneración de responsabilidad penal por tal causa.

Paralelamente, merecía análisis el planteamiento del vocero del enjuiciado acerca de la necesaria incidencia que debería tener en la Retención en la Fuente la modificación que de la liquidación del impuesto a las ventas hizo la DIAN cuando a manera de sanción desconoció el valor de las compras, de los impuestos descontables y de las retenciones en la fuente que se le practicaron al contribuyente.

También debió ser examinado el tema del por qué, habiendo pagado el procesado los montos de capital reportados como debidos por RETEFUENTE, no se vieron reflejados en el reporte de la DIAN correspondiente.

En efecto, en la información de la Administración de Impuestos adiada el 19 julio 2006, previo a la formulación de denuncia (julio 23 de 2009), se reporta lo siguiente⁵:

Periodo	Capital	Intereses	Total
---------	---------	-----------	-------

⁵ Folio 10 cuaderno original N° 1°.

8°	\$1.083.000,oo	\$416.000.oo	\$1.499.000,oo
9°	\$.2.582,000,oo	\$947.000,oo	\$3.529.000,oo

Para el 24 julio y 24 de agosto 2009⁶, en su orden, se mantiene el valor del capital adeudado así:

Period o	Capital	Intereses	Total
8°	\$1.083.000,oo	\$1.665.000.o o	\$2.748.000,o o
9°	\$.2.582,000,o o	\$3.929.000,o o	\$6.511.000,o o

Period o	Capital	Intereses	Total
8°	\$1.083.000,o o	\$1.707.000.o o	\$2.790.000,o o
9°	\$2.582,000,o o	\$4.028.000,o o	\$6.610.000,o o

Sin embargo, en el oficio de 27 abril 2010⁷, luego de que el 2 de octubre de 2009 el procesado NELSON TORO ORREGO consignara las sumas de \$1.083.000,oo y \$2.582.000,oo, el monto de capital varió:

⁶ Folio 99 ídem.
⁷ Folio 212 cuaderno original N° 1.

Periodo	Capital	Intereses	Total
8°	\$673.000,00	\$1.345.000,00	\$2.018.000,00
9°	\$1.598.000,00	\$3.162.000,00	\$4.760.000,00

Dichas cifras de capital se mantuvieron para el 21 marzo de 2012⁸, previo a adoptar el fallo de primer grado,

Periodo	Capital	Intereses	Total
8°	\$673.000,00	\$2.430.000,00	\$3.103.000,00
9°	\$1.598.000,00	\$5.724.000,00	\$7.322.000,00

Así las cosas, el notorio yerro de garantía ante los defectos de motivación de la sentencia impone, como lo solicita el defensor, declarar la nulidad parcial de la actuación, y para preservar la garantía de la doble instancia la anulación procesal abarcará desde la sentencia de primer grado, inclusive, a fin de que se dé respuesta a las peticiones del vocero y del apoderado del enjuiciado formuladas en desarrollo de la audiencia pública.

En suma, al prosperar el quinto cargo se casará parcialmente el fallo emitido el 18 de octubre de 2012 por el Tribunal Superior de Medellín, y se emitirá decisión de

⁸ Folio 356 cuaderno original N° 2.

carácter absolutorio en favor de NELSON TORO ORREGO en lo que tiene que ver con el impuesto a las ventas.

El juez de primer grado procederá a cancelar los registros y anotaciones que haya originado este diligenciamiento en contra del enjuiciado.

Como quiera que no se libró la orden de captura para hacer efectiva la prisión domiciliaria ordenada en el fallo de primer grado, en cuanto su ejecución se suspendió por la interposición del recurso de apelación, por sustracción de materia no es necesario ordenar su cancelación.

De otro lado, al tener éxito el primer cargo, se declarará la nulidad parcial de la actuación desde el fallo de primer grado en lo concerniente a la Retención en la Fuente, debiendo retornar el diligenciamiento al juzgado a fin de que se dé respuesta a los pedimentos del vocero y del defensor del enjuiciado.

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

RESUELVE

1. CASAR PARCIALMENTE la sentencia por razón del cargo quinto formulado en la demanda presentada por el

defensor de NELSON TORO ORREGO, contra la sentencia de 18 de octubre de 2012 proferida por el Tribunal Superior de Medellín.

2. ABSOLVER, como consecuencia de lo anterior, a NELSON TORO ORREGO del delito de omisión del agente retenedor o recaudador en lo que tiene que ver con el impuesto a las ventas.

3. DECLARAR LA NULIDAD PARCIAL del fallo de primer grado respecto del impuesto de retención en la fuente.

4.- RETORNAR el diligenciamiento al juez de primer grado a fin de que se pronuncie acerca de los temas propuestos por el vocero y la defensora del procesado en sus respectivas intervenciones en la audiencia pública.

Contra la presente sentencia no procede recurso alguno.

Cópiese, notifíquese, cúmplase y devuélvase al Tribunal de origen.

JOSÉ LUIS BARCELÓ CAMACHO

Presidente

JOSÉ LEONIDAS BUSTOS MARTÍNEZ

FERNANDO ALBERTO CASTRO CABALLERO

EUGENIO FERNÁNDEZ CARLIER

GUSTAVO ENRIQUE MALO FERNÁNDEZ

EYDER PATIÑO CABRERA

PATRICIA SALAZAR CUELLAR

LUIS GUILLERMO SALAZAR OTERO

NUBIA YOLANDA NOVA GARCÍA

Secretaria