**OMISIÓN AGENTE RETENEDOR / OBLIGACIONES DE RESULTADO NO DE MEDIO / CARGA DINÁMICA DE LA PRUEBA /**

“En este punto es pertinente recordar que la obligación de los ciudadanos que de manera transitoria son investidos con funciones de servidores públicos (mientras suplen la necesidad estatal de recaudar tales impuestos), es de resultado y no únicamente de medio, habida consideración a que una vez generado y debidamente contabilizado el impuesto al valor agregado, su ámbito de competencia se agota no solamente con el pago de lo recaudado, sino además, al quedar en firme la declaración rendida una vez transcurren dos (2) años desde su presentación, sin que haya sido revisada por parte de la Administración de Impuestos, tal como lo tiene previsto el Estatuto Tributario en su artículo 714.

Con todo lo dicho hasta el momento, es claro para esta Colegiatura, como lo fue para la Jueza de primera instancia que la obligación de la señora RAIGOZA SÁNCHEZ de consignar a favor del Estado las sumas de dinero que ella misma estipuló haber recibido como recaudo del IVA, nació en el momento en que voluntariamente presentó sus declaraciones de pago ante la DIAN, ello de manera independiente a si lo recibió o no, y de la destinación posterior que les haya dado”

(…)

“De acuerdo a lo anterior, y retomando los argumentos de disenso presentados por el señor Defensor en este asunto, es válido aclararle que efectivamente es cierto que la sola presentación de la declaración del impuesto no se puede argumentar la responsabilidad penal del agente retenedor o recaudador, puesto que la misma se acaece es cuando quien presenta dicho documento sin hacer la consignación de las sumas allí declaradas, deja transcurrir más de dos meses siguientes a ese acto, sin hacerlo, lo que explica que la responsabilidad penal no sé da por la presentación sino por el no pago de lo allí declarado, lo que a su vez explica que baste con ese solo documento para probar la existencia del injusto penal.”

(…)

“Por otra parte, se tiene que el recurrente llevó la polémica judicial al plano de la carga probatoria, por cuanto para él, la DIAN y la Fiscalía no probaron efectivamente que su prohijada hubiese recibido los dineros que supuestamente están declarados en los formularios, como tampoco demostraron que ella se los hubiere apropiado, toda vez que no realizaron una inspección o informe contable de su empresa para llegar a tal conclusión. Para la Sala lo arguido por el recurrente no puede ser de recibo, en atención a que está haciendo una interpretación muy restrictiva del tema de la carga dinámica de la prueba, ya que la está tomando solo desde el punto de vista de lo que debe probar el Ente Acusador, dejando de lado que esa misma figura le impone a la parte defensora el deber de tratar de desvirtuar la teoría del caso de la Fiscalía, llevando a juicio esas pruebas sobre la cuales ese sujeto procesal está en mejores condiciones de aportar.”

(…)

“Bajo esa perspectiva, está claro que quien debió proceder a probar que la información consignada en los formularios de declaración del IVA no era correcta y que tales dineros jamás ingresaron a su establecimiento comercial, era la parte acusada, esto es la señora RAIGOZA SÁNCHEZ, toda vez que legalmente se presume que si un comerciante llena y firma un formulario diciendo que en periodo de tiempo su ventas fueron por una cifra de dinero determinada y que de esa suma X porcentaje corresponde al pago de impuesto a las ventas, es porque efectivamente tales sumas fueron retenidas por él y por tanto las habrá de consignar al erario público; especialmente si con posterioridad no presenta ningún tipo de solicitud para la corrección de ese formulario y deja que el mismo quede en firme.”

**Citación jurisprudencial:** Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Penal, auto del 18 de noviembre de 2010. Rad. 33.605. / Sentencia de casación penal: 23.174 de 28-11-07, 23.754 de 09-04-08 y 25.360 de 30-04-08. / Fallo de casación del 9 de abril de 2008, radicado No. 23.754. / C.S.J., casación penal del 13-05-09, radicación 31.147 / T-321 de 2001

---------------------------------------------------------------------------------------------------------

**REPÚBLICA DE COLOMBIA**

**RAMA JUDICIAL DEL PODER PÚBLICO**

****

**TRIBUNAL SUPERIOR DEL DISTRITO JUDICIAL DE PEREIRA**

**SALA DE DECISIÓN PENAL**

**M.P. MANUEL YARZAGARAY BANDERA**

**SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA**

Aprobado por Acta # 869 del 27 de septiembre de 2016. H:1:20 p.m.

Pereira, treinta (30) de septiembre de dos mil dieciséis (2016)

Hora: 8:40 a.m.

Procesado: BEATRIZ MARÍA RAIGOZA SÁNCHEZ

Delito: Omisión de agente retenedor o recaudador

Rad. # 66001-6000-036-2009-05804-01

Asunto: Resuelve recurso de apelación interpuesto por la Defensa en contra de fallo condenatorio

Decisión: Confirma fallo opugnado

**VISTOS:**

Procede la Sala Penal de Decisión del Tribunal Superior de este Distrito Judicial a resolver el recurso de apelación interpuesto por la Defensa en contra de la sentencia proferida el quince (15) de enero de los corrientes por parte del Juzgado 2º Penal del Circuito de esta localidad, con funciones de conocimiento, en la cual se declaró la responsabilidad penal de la acusada **BEATRIZ MARÍA RAIGOZA SÁNCHEZ** por incurrir en la comisión del delito de Omisión de agente retenedor o recaudador.

**ANTECEDENTES:**

Los hechos que originaron la presente actuación procesal tuvieron su génesis en denuncia penal que formulara la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN-, el 23 de noviembre de 2009, toda vez que logró establecer que la señora BEATRIZ MARÍA RAIGOZA SÁNCHEZ, como responsable del cumplimiento de la obligación de consignar las sumas recaudadas por concepto del IVA, generadas por la actividad de comercialización de materiales eléctricos, incumplió con el deber legal que le correspondía de consignar al erario público las sumas recaudadas por concepto del impuesto a las ventas generadas por el ejercicio de la actividad económica desplegada por la denunciada, ello durante los periodos 04 de 2006 y 02 de 2007, el primero por valor de $150.000.oo y el segundo por $428.000.oo, para un total de $578.000.oo más los intereses de mora.

**LA ACTUACIÓN PROCESAL:**

1. La Fiscalía en las calendas del 8 de agosto de 2013 ante el Juzgado Primero Penal Municipal con Funciones de Control de Garantías local, solicitó el emplazamiento judicial de la señora RAIGOZA SÁNCHEZ, toda vez que después de realizadas todas las actividades de investigación tendientes a lograr su comparecencia y vinculación a la investigación penal en su contra no fue posible su ubicación; situación que fue avalada por la Judicatura.
2. Como quiera que con el emplazamiento tampoco se logró la comparecencia de la investigada al proceso, el 19 de noviembre de 2011, se realizó la diligencia de declaratoria de persona ausente. En ese mismo acto, se llevó a cabo la Audiencia de Formulación de Imputación en contra de la señora BEATRIZ MARÍA RAIGOZA SÁNCHEZ por la posible comisión del delito de Agente Retenedor o Recaudador; en ambas actuaciones la señora RAIGOZA SÁNCHEZ estuvo representada por Defensor Público que le fuera designado previamente.
3. La Fiscalía el 7 de febrero de 2014 presentó escrito de acusación, el cual le correspondió por reparto al Juzgado Segundo Penal del Circuito local, quien mediante auto del 10 de ese mismo mes y año fijó como fecha para la celebración de la audiencia el día 11 de julio de 2014. En esas calendas, se llevó a cabo la diligencia en la que el Ente Acusador hizo un resumen de los hechos y dio las razones por las cuáles acusa a la señora RAIGOZA SÁNCHEZ de la comisión de la conducta punible consagrada en el artículo 402 del C.P. acto seguido descubrió los elementos materiales probatorios que pretendía hacer valer en juicio oral y corrió traslado de los mismos a la Defensa, quien manifestó no contar con elementos materiales probatorios que presentar. Quedando en firma la diligencia, se fijó como fecha para la audiencia preparatoria el 20 de noviembre de ese año.
4. El 20 de noviembre de 2014 durante la instalación de la audiencia preparatoria, la Defensa solicitó el aplazamiento de la misma, a lo que se accedió por los demás intervinientes quedando entonces para el 3 de febrero de 2015, día que efectivamente se realizó; la Fiscalía anunció y solicitó las pruebas que tenía para llevar al juicio oral, las cuales fueron avaladas en su totalidad por el Despacho dada su pertinencia y conducencia, la defensa por su parte manifestó tener conocimiento de los elementos probatorios solicitados por la Fiscalía y no tener ninguna solicitud para realizar en tal sentido.
5. Como se tenía programado, el 21 de octubre de 2015 se realizó el juicio oral con la práctica, únicamente, de las pruebas solicitadas por el Ente Acusador, teniendo en cuenta que la defensa en todo momento dejó claro que no tenía ninguna prueba que hacer valer en la diligencia. Al finalizar este acto, la A-quo anunció el sentido del fallo de carácter condenatorio.

**EL FALLO CONFUTADO:**

Se trata de la sentencia proferida por parte del Juzgado Segundo Penal del Circuito de esta localidad, con funciones de conocimiento, el quince (15) de enero de los corrientes, en la cual se declaró la responsabilidad penal de la acusada BEATRIZ MARÍA RAIGOZA SÁNCHEZ por incurrir en la comisión del delito de omisión de agente retenedor o recaudador.

Como consecuencia de dicha declaratoria de responsabilidad criminal, la señora RAIGOZA SÁNCHEZ fue condenada a la pena de 48 meses de prisión y a pagar una multa equivalente a $1.1.156.000.oo. Asimismo, en dicho fallo se le negó el subrogado penal de la suspensión condicional de la ejecución de la condena, y la sustitución de la pena de prisión por prisión domiciliaria.

Los argumentos invocados por el A quo para proferir el fallo opugnado, se fundamentaron en las evidencias procesales que demostraban que efectivamente la señora RAIGOZA SÁNCHEZ tenía el deber legal de consignar a favor del Estado los dineros que en su actividad comercial recaudó por concepto de IVA en los periodos 4 de 2006 y 2 de 2007, los cuales declaró pero como ya se indicó, nunca pagó efectivamente; ello a pesar de que por su ejercicio comercial sabía que no solo debía declarar esos impuestos sino que además estaba obligada a consignarlos oportunamente, como ya lo había hecho en otras oportunidades. Por otra parte, aclaró que el hecho de que un comerciante presente la declaración de retención de la fuente o de recaudación del IVA en ceros, no quiere decir que no deba pagar nada, sino que está cumpliendo con esa obligación para evitar multas, ello por cuanto la cancelación de las mismas las puede realizar con posterioridad a su presentación.

En lo que tiene que ver con la tasación de la pena, la *A quo* partió de la mínima contemplada en el artículo 402 del Código Penal, esto es 48 meses de prisión, teniendo en cuenta que en el presente asunto no aparecían circunstancias de mayor punibilidad

De igual forma la Juez de primer nivel decidió no reconocerle a la Procesada el disfrute del subrogado penal de la suspensión de la ejecución de la pena, ni la sustitución de la pena de prisión por prisión domiciliaria, en atención a que el delito por ella cometido se encuentra dentro de aquellos que por expresa prohibición legal no pueden gozar de esos beneficios, razón por la cual libró la correspondiente orden de captura.

Frente a lo anterior, el abogado defensor manifestó su deseo de apelar esa decisión, sustentando el recurso por escrito.

**LA APELACIÓN:**

La tesis de la discrepancia propuesta en la alzada interpuesta por la Defensa, tiene como fundamento el argumentar que en el presente asunto no se cumplieron los requisitos consagrados en el artículo 381 del Código de Procedimiento Penal para proferir un fallo de condena, en especial todo aquello que atañe con la acreditación de la responsabilidad criminal endilgada en contra de su prohijada.

Afirma el Defensor, que teniendo en cuenta que este tipo de delitos la prueba reina es documental y fueron los documentos allegados por la DIAN, a través de la Fiscalía, los que en este asunto dieron certeza sobre la ocurrencia del delito endilgado a la señora RAIGOZa, sin embargo, los mismos en ningún momento consta que Ella hubiese percibido esos dineros y que además se apropió de los mismos.

En ese orden, y de acuerdo a lo dicho por los testigos en juicio oral, se presume que la enjuiciada recibió y se apropió de las sumas consignadas en las declaraciones bimestrales del IVA para los períodos denunciados, a pesar de que en momento alguno se allegó documento, inspección o informe contable de la empresa que ella tenía donde se estableciera tal cosa; por ende, es evidente que el Ente Acusador no cumplió con su deber de desvirtuar tal presunción y convertirla en certeza.

Afirma el señor Defensor que las dos declaraciones presentadas por su representada por si solas nada prueban, puesto que no basta con la demostración de la autoría, sino que también se hace necesaria la demostración de la responsabilidad, lo que en este caso no se dio, pues con lo allegado a juicio únicamente se probó una responsabilidad objetiva, la cual en nuestro ordenamiento jurídico está proscrita. Lo anterior, es suficiente para señalar que no hay una certeza, más allá de toda duda razonable, de que ella percibió y se apropió de las sumas echadas de menos por la DIAN, situación que debe conspirar en su favor.

Por otro lado, los requisitos de la tipicidad, antijuridicidad y responsabilidad no se vieron satisfechos, especialmente el segundo y tercero, ya que insiste, la tipicidad subjetiva de la conducta no se probó, puesto que las suposiciones de la señora Jueza de instancia respecto a que ella por ser mayor de edad y sana de mente tenía conocimiento de que su conducta era contraria a la ley, no tienen fundamento alguno, puesto que al no haberse logrado su comparecencia al proceso, jamás pudo la A-quo de manera directa evidenciar tal cosa y tampoco la Fiscalía llevó un dictamen forense que así lo señalara. Además, recuérdese que los periodos materia de investigación pertenecen a los años 2006 y 2007, y la denuncia penal se interpuso en el año 2009, sin que se tenga conocimiento de que pasó con ella y la actividad comercial ejercida.

En punto de la antijuridicidad, considera el libelista que al no haberse demostrado que las sumas de dinero que se indican en las declaraciones del IVA, fueron efectivamente recibidas y apropiadas por la señora BEATRIZ, no hay como concluir que su comportamiento fue antijurídico y que con él se afectaron las arcas del Estado, especialmente si se considera la cifra irrisoria de la que se habla en este caso, que puede dar pie que se trata de un delito bagatelar.

Finalmente, respecto de la culpabilidad, insiste que no hay reproche social alguno por no haberse demostrado que ella recibió y se apropió de esos impuestos.

Con base en todo lo dicho, el apelante solicita se revoque la condena impuesta a la señora Beatriz María Raigoza Sánchez por no haberse satisfecho el artículo 9º del Código Penal.

**LAS RÉPLICAS:**

Durante el traslado para alegar como no recurrente, la apoderada judicial de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN, presentó escrito respecto a lo dicho por el señor Defensor.

Explicando en primera medida que el impuesto a las ventas es la carga tributaria que debe pagar quien realiza una compra o presta un servicio, esto quien lo paga realmente es el comprador o quien adquiere un servicio y no la persona natural o jurídica que lo presta, pues su función es la de recaudarlo, declararlo, dentro de los dos meses siguientes a su causación y posteriormente consignarlo dentro de las fechas establecidas por el Gobierno Nacional, de allí que no se genere una responsabilidad objetiva, dado que lo que se castiga es la conducta omisiva del agente retenedor, autorretenedor o declarante del IVA.

De esa manera, en el presente asunto, la señora RAIGOZA SÁNCHEZ, independientemente de si recibió o no el dinero declarado, estaba en la obligación de consignarlo pues cuando presentó la declaración sin pago, reconoció a favor del Estado una deuda, constituyéndose sus declaraciones tributarias en título ejecutivo, por tanto si el dinero no se consigna dentro de los dos meses siguientes a la fecha de presentación de la declaración, la misma se hace exigible además de que la persona incurre en el delito de omisión de agente retenedor o recaudador.

Entonces, la señora RAIGOZA SÁNCHEZ al momento que firmó las declaraciones de ventas 2006-4 y 2007-2 adquirió la obligación legal de garantizar el pago de lo allí declarado, independientemente de si efectivamente había o no recaudado los mismos, lo que asciende a la suma de $578.000.oo más los intereses y actualizaciones que se generen hasta la fecha que efectúe el respectivo pago; en ese orden no es necesario que existan más presupuestos probatorios, puesto que los mencionados documentos demuestran con solvencia la situación fáctica objeto de juicio, pues ella fue quien suscribió y presentó las declaraciones.

Frente a las manifestaciones de la Defensa en cuanto a que no existe inspección o informe contable de la empresa de donde se establezca que efectivamente los dineros declarados por la acusada fueron recibidos y apropiados por ella, aclaró la libelista que eso no le correspondía a la DIAN probarlo pues a esa entidad únicamente le correspondía demostrar que la señora RAIGOZA SÁNCHEZ presentó sin pago unas declaraciones privadas del impuesto sobre las ventas, que posteriormente no consignó los dineros y con ese comportamiento defraudó al Estado. Aunado a ello, explicó que para que se configure la conducta punible tipificada en el artículo 402 del C.P., no importa la cuantía, ya que lo que es objeto de debate es la omisión del agente retenedor, situación que se cumplan los presupuestos de la tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad, tan es así que la misma norma contempla la manera cómo el denunciado puede extinguir la acción penal en su contra.

Aunado a lo anterior, recuerda, que el valor probatorio que contienen las declaraciones del IVA son presunciones legales, tal como está consagrado en el artículo 746 del Estatuto Tributario.

Finalmente solicitó la confirmación de la sentencia de primer nivel.

**PARA RESOLVER SE CONSIDERA:**

**- Competencia:**

Como quiera que estamos en presencia de un recurso de apelación que fue interpuesto y sustentado de manera oportuna en contra de una Sentencia proferida por un Juzgado Penal Municipal que hace parte de uno de los Circuitos que integran este Distrito Judicial, esta Sala de Decisión Penal, según las voces del # 1º del artículo 34 C.P.P. sería la competente para resolver la presente Alzada.

De igual forma no se avizoran la ocurrencia de irregularidades que de una u otra forma puedan viciar de nulidad la actuación procesal.

**- Problema jurídico:**

Acorde con los argumentos del disenso esgrimidos por el recurrente y lo que a su vez dijo el no apelantes, considera la Sala que debe entrar a determinar si en el presente asunto están dadas las condiciones para concluir que la conducta atribuida a la aquí acusada son o no configurativas del tipo penal de omisión del agente retenedor o recaudador.

**- Solución:**

Para resolver lo anterior, debe iniciar la Sala recordando lo que establece el Código Penal respecto a la conducta punible de omisión de agente retenedor o recaudador, de la que dice:

***“ARTICULO 402. OMISION DEL AGENTE RETENEDOR O RECAUDADOR.****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.****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.”*

Visto lo anterior, se tiene que el tipo penal aquí analizado describe una conducta de omisión en la cual se reprime el incumplimiento de un deber al que una persona estaba en la obligación legal de cumplir o de asumir. El titular de dicho deber jurídico y por ende quien ostentaría la calidad o condición de sujeto activo, vendría siendo la persona responsable de recaudar a nombre del Estado los dineros que por retención en la fuente o impuestos sobre las ventas o prestaciones de algunos bienes o servicios, deben pagar los contribuyentes, esto es, los ciudadanos. Dicho sujeto agente debe incurrir en un no hacer, propio de las conductas omisivas, consiste en no consignar al erario público, dentro de los plazos establecidos por el gobierno nacional, los dineros que hubiere recaudado por concepto del *I.V.A.* Por ello se tiene dicho que el agente retenedor o recaudador es un particular que cumple funciones públicas de manera transitoria al constituirse en una especie de tercero intermediario en la relación Gobierno Nacional, representado en este caso por la DIAN, y todos los habitantes del territorio colombiano que al adquirir un bien o un servicio les corresponde asumir el impuesto a las ventas.

Por lo tanto, en el tema específico del Impuesto a las Ventas –IVA-, el Estatuto Tributario Colombiano, ha investido de manera transitoria a ciertos particulares (comerciantes) de la calidad de servidores públicos, para que auxilien al Estado en esa fundamental labor de recaudar en su nombre los impuestos; ello ante la imposibilidad física de tener un delegado en cada empresa o establecimiento comercial que supervise para esos efectos todas y cada una de las transacciones realizadas y recaude los dineros pertinentes, por ende, se espera que esa persona siga las reglas de juego que previamente se han trazado para el efecto.

Con lo dicho hasta el momento, está claro que el comerciante que ha sido delegado legalmente para la recaudación del IVA en nombre del Estado, tiene la obligación de recibir dicho tributo, pero adicionalmente, debe encargarse de hacer llegar el mismo a las arcas públicas, de allí, que la norma tributaria en su artículo 601 le impusiera la responsabilidad de declararlas, para algunos de manera anual y para otros bimestralmente, estableciendo que tal cosa se hará a través de un formulario dispuesto para ese fin por la Dirección de Impuestos y Adunas Nacionales[[1]](#footnote-1), documento en el cual quien lo suscribe, después de realizar las respectivas verificaciones y operaciones matemáticas, determina cuánto es que debe consignar a favor del Estado, tal documento debe ser entregado por la persona a la DIAN.

De acuerdo a lo anterior, es evidente que es a partir de que el declarante presenta su formulario oficialmente ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, es que el Gobierno Nacional puede entrar a intervenir para lograr que esos dineros allí declarados por el agente retenedor lleguen realmente a las arcas estatales; lo que deja claro que es con posterioridad a la presentación oficial de esa declaración que la DIAN adquiere la potestad de hacer exigible lo consignado por el declarante en el formulario, independientemente de si esa persona recibió o no de manera efectiva el dinero que adujó haber recogido.

Para el caso que nos convoca, encuentra la Colegiatura que a folios 24 y 25 del cuaderno de evidencias, reposan copias de dos formularios de Declaración Bimestral de Impuestos Sobre las Ventas –IVA-, uno perteneciente al periodo 04 del año 2006 por valor de $150.000 y otro del periodo 02 del año 2007 por $428.000, ambos suscritos por la señora BEATRIZ MARÍA RAIGOZA SÁNCHEZ y presentados ante el Banco Davivienda, pero con pagos en ceros; lo que se traduce en que la señora RAIGOZA SÁNCHEZ los llenó, firmó y entregó pero jamás consigno de manera efectiva los dineros que allí, ella misma, aseguró haber recibido por concepto de IVA.

En este punto es pertinente recordar que la obligación de los ciudadanos que de manera transitoria son investidos con funciones de servidores públicos (mientras suplen la necesidad estatal de recaudar tales impuestos), es de resultado y no únicamente de medio, habida consideración a que una vez generado y debidamente contabilizado el impuesto al valor agregado, su ámbito de competencia se agota no solamente con el pago de lo recaudado, sino además, al quedar en firme la declaración rendida una vez transcurren dos (2) años desde su presentación, sin que haya sido revisada por parte de la Administración de Impuestos, tal como lo tiene previsto el Estatuto Tributario en su artículo 714.

Con todo lo dicho hasta el momento, es claro para esta Colegiatura, como lo fue para la Jueza de primera instancia que la obligación de la señora RAIGOZA SÁNCHEZ de consignar a favor del Estado las sumas de dinero que ella misma estipuló haber recibido como recaudo del IVA, nació en el momento en que voluntariamente presentó sus declaraciones de pago ante la DIAN, ello de manera independiente a si lo recibió o no, y de la destinación posterior que les haya dado, de allí que la Sala Penal de la Corte Suprema de Justicia en torno al tema haya dicho:

*“Por otra parte, el tipo penal que describe la conducta de omisión de agente retenedor o recaudador establece que el delito 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 no cumple con esta obligación. Es el transcurso de ese lapso de 2 meses sin pagar la obligación lo que delimita en el tiempo la ocurrencia de la conducta típica (en este caso omisiva), y es precisamente ese espacio temporal el que viene descrito en el tipo penal…….”[[2]](#footnote-2)*

De acuerdo a lo anterior, y retomando los argumentos de disenso presentados por el señor Defensor en este asunto, es válido aclararle que efectivamente es cierto que la sola presentación de la declaración del impuesto no se puede argumentar la responsabilidad penal del agente retenedor o recaudador, puesto que la misma se acaece es cuando quien presenta dicho documento sin hacer la consignación de las sumas allí declaradas, deja transcurrir más de dos meses siguientes a ese acto, sin hacerlo, lo que explica que la responsabilidad penal no sé da por la presentación sino por el no pago de lo allí declarado, lo que a su vez explica que baste con ese solo documento para probar la existencia del injusto penal.

Por otra parte, se tiene que el recurrente llevó la polémica judicial al plano de la carga probatoria, por cuanto para él, la DIAN y la Fiscalía no probaron efectivamente que su prohijada hubiese recibido los dineros que supuestamente están declarados en los formularios, como tampoco demostraron que ella se los hubiere apropiado, toda vez que no realizaron una inspección o informe contable de su empresa para llegar a tal conclusión. Para la Sala lo arguido por el recurrente no puede ser de recibo, en atención a que está haciendo una interpretación muy restrictiva del tema de la carga dinámica de la prueba, ya que la está tomando solo desde el punto de vista de lo que debe probar el Ente Acusador, dejando de lado que esa misma figura le impone a la parte defensora el deber de tratar de desvirtuar la teoría del caso de la Fiscalía, llevando a juicio esas pruebas sobre la cuales ese sujeto procesal está en mejores condiciones de aportar.

*“[…] si bien, como ya se anotó, el principio de presunción de inocencia demanda del Estado demostrar los elementos suficientes para sustentar la solicitud de condena, no puede pasarse por alto que* ***en los eventos en los cuales la Fiscalía cumple con la carga probatoria necesaria, allegando pruebas suficientes para determinar la existencia del delito y la participación que en el mismo tiene el acusado, si lo buscado es controvertir la validez o capacidad suasoria de esos elementos, es a la contraparte, dígase defensa o procesado, a quien corresponde entregar los elementos de juicio suficientes para soportar su pretensión****.*

*“Desde luego la Corte, conociendo el origen y aplicación de la teoría de la carga dinámica de la prueba[[3]](#footnote-3), reconoce su muy limitada aplicación en el campo penal, pues, no se trata de variar el concepto ya arraigado de que es al Estado, por acción de la Fiscalía General de la Nación, a quien le compete demostrar todas las aristas necesarias para la determinación de responsabilidad penal.*

*“Pero, dentro de criterios lógicos y racionales,* ***es claro que existen elementos de juicio o medios probatorios que sólo se hallan a la mano del procesado o su defensor y, si estos pretenden ser utilizados por ellos a fin de demostrar circunstancias que controviertan las pruebas objetivas que en su contra ha recaudado el ente instructor, mal puede pedirse de éste conocer esos elementos o la forma de allegarse al proceso****.*

*“Por eso, el concepto de carga dinámica de la prueba así restrictivamente aplicado -no para que al procesado o a la defensa se le demande probar lo que compete al Estado,* ***sino para desvirtuar lo ya probado por éste****-, de ninguna manera repugna el concepto clásico de carga de la prueba en materia penal, ni mucho menos afecta derechos fundamentales del acusado. Simplemente pretende entronizar en el derecho penal criterios racionales y eminentemente lógicos respecto de las pretensiones de las partes y los medios necesarios para hacerlas valer.*

*“Porque, debe relevarse, no se trata de que el Estado deponga su obligación de demostrar la existencia del hecho punible y la participación que en el mismo tenga el procesado,* ***sino de hacer radicar en cabeza de éste el deber de ofrecer los elementos de juicio suficientes, si esa es su pretensión, para controvertir las pruebas que en tal sentido ha aportado el ente investigador****”[[4]](#footnote-4) (negrillas de la Sala).*

Bajo esa perspectiva, está claro que quien debió proceder a probar que la información consignada en los formularios de declaración del IVA no era correcta y que tales dineros jamás ingresaron a su establecimiento comercial, era la parte acusada, esto es la señora RAIGOZA SÁNCHEZ, toda vez que legalmente se presume que si un comerciante llena y firma un formulario diciendo que en periodo de tiempo su ventas fueron por una cifra de dinero determinada y que de esa suma X porcentaje corresponde al pago de impuesto a las ventas, es porque efectivamente tales sumas fueron retenidas por él y por tanto las habrá de consignar al erario público; especialmente si con posterioridad no presenta ningún tipo de solicitud para la corrección de ese formulario y deja que el mismo quede en firme.

En el pasado la Corte Suprema de Justicia optó por aplicar la teoría de la *carga dinámica de la prueba* en el delito de *omisión del agente retenedor o recaudador*, y frente al tema dejó claro:

*“Como lo recuerda el Delegado, en el presente caso, la absolución del procesado ORLANDO ISAZA ESTRADA tuvo como soporte las exculpaciones esgrimidas por el mismo en el curso de la audiencia pública, y de acuerdo a las cuales no todos los dineros declarados del impuesto sobre las ventas –IVA- durante los períodos concretados en la acusación, fueron realmente recaudados, dado que debido a la difícil situación económica que vivió el país en ese momento, muchos de sus clientes, a quienes vendía a crédito los productos de su empresa, no le cancelaron sus acreencias,* ***lo cual, dijo, constaba en los libros contables de la firma, aspecto que no fue aclarado por la Fiscalía, generándose una duda que llevó a considerar que los dineros declarados no ingresaron la patrimonio del procesado****.*

*Indudablemente que la Constitución Política y la ley amparan la presunción de inocencia de quien es sometido a la incriminación penal, postulado que se constituye en regla básica sobre la carga de la prueba, tal y como aparece consagrado en numerosos tratados internacionales de derechos humanos[[5]](#footnote-5).*

*[…]*

*Pero si bien es cierto que el principio de presunción de inocencia demanda del Estado la demostración de los elementos suficientes para sustentar una solicitud de condena,* ***ha de admitirse al mismo tiempo que en eventos en los cuales la Fiscalía cumple con la carga probatoria necesaria, allegando las evidencias suficientes para determinar la existencia del delito y la participación que en el mismo tiene el acusado, si lo buscado es controvertir la validez o capacidad suasoria de esa evidencia, es a la contraparte, dígase defensa o procesado, a quien corresponde entregar los elementos de juicio suficientes para soportar su pretensión****.*

*El anterior criterio, estrechamente relacionado con el concepto de* ***“carga dinámica de la prueba”****, que ya ha sido desarrollado por la Sala[[6]](#footnote-6) reconociendo su muy limitada aplicación en el campo penal, porque no se trata de variar el principio de que es al Estado, por acción de la Fiscalía General de la Nación, a quien le compete demostrar todas las aristas necesarias para la determinación de la responsabilidad penal,* ***posibilita que procesalmente se exija a la parte que tiene la prueba, que la presente, para que pueda cubrir así los efectos que busca de ella****”.[[7]](#footnote-7) (Negrillas fuera del texto)*

Con todo lo dicho hasta acá, es suficiente argumentación para dejar claro que, lo allegado por la DIAN a través de la Fiscalía General de la Nación, es prueba suficiente para predicar la existencia de la conducta punible endilgada a la señora BEATRIZ MARÍA RAIGOZA SÁNCHEZ, la cual se reitera, se da por la omisión de ella de consignar a favor del Estado Colombiano, los dineros que por concepto de IVA afirmó, mediante declaración de impuestos, haber recibido durante dos periodos discontinuos, esto es, 2006-4 y 2007-2.

De otro lado, frente al tema de que en el presente caso no está demostrada la responsabilidad de la enjuiciada porque con lo allegado por la Fiscalía únicamente se puede probar una responsabilidad de carácter objetivo en su caso, es necesario recordar que de acuerdo al contenido del certificado de existencia y representación expedido por la Cámara de Comercio de Pereira (folio 18 del cuaderno de pruebas), la señora RAIGOZA SÁNCHEZ aparece registrada como comerciante desde el año 2002, lo que permite concluir claramente que no era una inexperta en el tema tanto comercial como tributario, ya que por su experiencia de varios años como comerciante le permitía, al momento de la ocurrencia de los hechos aquí reprochados, tener pleno conocimiento de sus obligaciones para con el Estado y más concretamente con la Unidad de Impuestos y Aduanas Nacionales, respecto a que debía no solo recaudar y declarar el IVA, sino que además era su deber consignarlo oportunamente, además de las consecuencias que no hacer tal cosa podría acarrearle.

Muestra de ese conocimiento previo de sus obligaciones como comerciante y las consecuencias de no cumplirlas, está evidenciado en el hecho de que en todo el tiempo que ejerció su actividad comercial, únicamente dejó de consignar los dineros correspondientes al IVA en dos ocasiones, que son las que aquí se han mencionado.

Así las cosas, no es viable decir que para la señora BEATRIZ MARÍA RAIGOZA SÁNCHEZ no fuera previsible el resultado negativo que tendría para ella y para su negoció no consignar a favor del Estado los dineros que declaró haber recibido en determinado periodo como impuestos sobre las ventas; lo anterior, independientemente de lo que ella haya o no hecho con los impuestos que dejó de pagar. Dejándose de esa manera de lado la figura de la responsabilidad objetiva.

Lo dicho hasta el momento, resultan ser argumentos suficientes para decir que en el presente asunto están probados todos los elementos necesarios del tipo penal de omisión de agente retenedor o recaudador, el cual, como ya se ha dicho, tiene como elemento central el que este demostrado que el procesado dejó de hacer aquello para lo cual las normas lo han delegado transitoriamente como servidor público, sin que se puede alegar a su favor, como lo pretende la defensa, la supuesta omisión de una diligencia de “inspección tributaria” para aclarar si su prohijada efectivamente recibió y se apropió de los dineros que declaró como recaudados por impuestos a las ventas durante los periodos 2006-4 y 2007-2, ello por cuanto de conformidad con lo establecido en el Estatuto Tributario, en caso de no haber efectuado ventas en esos bimestres pudo registrar el formato en ceros y de esa manera cumplir cabalmente con su obligación; por tanto, lo decidido en primera instancia habrá de ser confirmado en su integridad.

Por el mérito de lo antes expuesto, la Sala Penal de Decisión del Tribunal Superior del Distrito Judicial del Pereira, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

**RESUELVE:**

**PRIMERO:** **CONFIRMAR** la sentencia de primera instancia proferida por el Juzgado Segundo Penal del Circuito local, el 15 de enero de 2016, por medio de la cual fue declarada la responsabilidad penal de la señora **BEATRIZ MARÍA RAIGOZA SÁNCHEZ** por incurrir en la conducta penal de Omisión de agente retenedor o recaudador.

**SEGUNDO**: Declarar que en contra de la presente sentencia de segunda instancia procede el recurso de casación, el cual deberá ser interpuesto y sustentado dentro de las oportunidades de ley.

**NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE:**

**MANUEL YARZAGARAY BANDERA**

Magistrado

**JORGE ARTURO CASTAÑO DUQUE**

Magistrado

**JAIRO ERNESTO ESCOBAR SÁNZ**

Magistrado

1. Ver artículos 602 y 603 del Estatuto Tributario. [↑](#footnote-ref-1)
2. Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Penal, auto del 18 de noviembre de 2010. Rad. 33.605. [↑](#footnote-ref-2)
3. El principio de la carga dinámica de la prueba, que trae como consecuencia la inversión de la carga de la prueba a la parte que tenga mayor facilidad para comprobar o no un hecho, a nivel interno, por tradición, sólo se ha aplicado en el campo del proceso civil y del administrativo. También se ha empleado por la Corte Constitucional, en asuntos relacionados con el principio de buena fe en el caso de desplazados, ya que si se presume ésta en la actuación de los particulares, se invierte la carga de la prueba, y por ende son las autoridades las que deben probar plenamente que la persona respectiva no tiene calidad de desplazado (T-321 de 2001). [↑](#footnote-ref-3)
4. Cfr. al respecto las sentencia de casación penal: 23.174 de 28-11-07, 23.754 de 09-04-08 y 25.360 de 30-04-08. [↑](#footnote-ref-4)
5. Artículo 11 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos de 1948, artículo 8-2 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y artículo 14-2 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos. [↑](#footnote-ref-5)
6. Fallo de casación del 9 de abril de 2008, radicado No. 23.754. [↑](#footnote-ref-6)
7. *C.S.J.*, casación penal del 13-05-09, radicación 31.147.

   [↑](#footnote-ref-7)