

**TEMA: MISIÓN DEL AGENTE RECAUDADOR** – 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 inculcado, lo cual desvirtúa los planteamientos del impugnante, por su acierto y legalidad. /

**HECHOS:** Denuncia la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, que el señor David Arthur Ochoa Harper, en calidad de representante legal de la Sociedad D.O.H IMPORTACIONES SA, presentó sin pago declaraciones privadas sin haber efectuado el pago total, habiéndose vencido el plazo establecido por el Gobierno Nacional mediante decreto para realizar el pago respectivo. La FISCALIA, ante el Juzgado 2° Penal Municipal de Envigado Antioquia formuló imputación en contra del procesado por el delito de Omisión del agente retenedor o recaudador contemplado en el Art. 402 del C.P.; el a quo profirió sentencia condenatoria en desfavor del enjuiciado. La Sala debe determinar si los argumentos de impugnación son válidos y conllevan la absolución del procesado o, si, por el contrario, de las pruebas practicadas e incorporadas al proceso se demuestra la comisión de la ilicitud por parte de aquel y la responsabilidad que pueda asistirle.

**TESIS:** Expresa el 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: “Artículo 402. Omisión 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.” (...) El sujeto activo del referido tipo penal es calificado, por cuanto solo quien ostenta la calidad de agente retenedor o autorretenedor incurre en el mismo. (...) Los gerentes, administradores y en general los representantes legales, por las personas jurídicas y sociedades de hecho, son quienes deben cumplir los deberes legales. 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 (DIAN). (...) Conforme lo dispuesto en el artículo 368 del Estatuto Tributario (al que es necesario hacer remisión, teniendo en consideración que el delito es un tipo penal en blanco) las personas jurídicas que, por sus funciones intervengan en actos de operaciones en los cuales deben efectuar la retención o percepción de tributos, son agentes retenedores. No obstante, a las personas jurídicas no es posible atribuirles responsabilidad penal, en tanto el artículo 29 del Código Penal, dispone que, en esos eventos, el reproche recae en «quien actúa como miembro u órgano de representación autorizado o de hecho de una persona jurídica». (...) El impuesto sobre las ventas -IVA- es un gravamen al consumo bajo la modalidad de valor agregado. Consiste en la obligación pecuniaria a sufragar por el deudor de la imposición tributaria mediante un intermediario que por disposición legal recauda el gravamen y asume la responsabilidad del impuesto frente al Estado. (...) De conformidad con el artículo 420 del Estatuto Tributario, la obligación tributaria por concepto del IVA se genera por: (i) la venta de bienes corporales muebles no excluidas expresamente; (ii) la prestación de servicios en el territorio nacional; (iii) la importación de bienes corporales muebles no excluidos expresamente y; (iv) la circulación, venta u operación de juegos de suerte y azar. (...) con respecto a la no consignación de sumas recaudadas, y que para el recurrente no fueron recibidas, ha de indicarse que los momentos de ejecución y consumación de esta conducta punible coinciden en un acto único, cual es la no consignación de las sumas recaudadas, dentro de los respectivos plazos legales concedidos. «(...) 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». (...) Las declaraciones privadas que con ocasión de este trámite se surtan, están regidas por el principio de buena fe al tenor del artículo 85 Superior, y, en consecuencia, se presume su validez y autenticidad. (...) En el caso bajo estudio, para el a quo, la Fiscalía logró demostrar no solo la materialidad de la conducta, sino también la responsabilidad del obligado por cuanto de las pruebas documentales que se arrimaron dan cuenta de que el mismo, como representante legal de la sociedad, no canceló la suma de dinero por concepto del recaudo del IVA, correspondiente a los períodos indicados en la acusación. (...) No se trata de una especie de responsabilidad objetiva. En efecto “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». (...) Mucho menos probó la defensa, dada la carencia de elementos de prueba de su parte, que su defendido quizás no recaudó la suma de dinero por concepto de impuestos (aunque es una negación indefinida, pero la situación contraria si fue demostrada en juicio) por cuanto pudo tratarse de ventas a crédito, que no le fueron pagadas, como justificación que le permitiera excluir su responsabilidad penal, en tanto, por el contrario, lo que se advierte es que tales sumas si las recibió y no las consignó al erario público dentro de los plazos de ley. (...) En esas condiciones se tiene que la fiscalía demostró no solo la ocurrencia de los hechos sino también la responsabilidad del procesado, porque es claro que tenía la obligación de consignar a favor del Estado el impuesto sobre las ventas correspondientes según la acusación. (...) 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 inculcado, lo cual desvirtúa los planteamientos del impugnante y obliga la confirmación del fallo de segunda instancia por su acierto y legalidad.

MP: NELSON SARAY BOTERO

FECHA: 09/07/2025

PROVIDENCIA: SENTENCIA



**REPÚBLICA DE COLOMBIA**  
**TRIBUNAL SUPERIOR**  
**DISTRITO JUDICIAL DE MEDELLÍN**  
**SALA PENAL DE DECISIÓN**

<b>Proceso</b>	Ordinario
<b>Radicado</b>	05001600024820130977001
<b>Delito</b>	Omisión del agente retenedor o recaudador (Art. 402 del C.P.)
<b>Procesado</b>	David Arthur Ochoa Harper
<b>Hechos investigados</b>	Ventas 2010, bimestres 2 y 3.
<b>Juzgado a quo</b>	Juzgado 2° Penal del Circuito de Envigado
<b>Decisión</b>	Confirma sentencia de condena
<b>Providencia</b>	Sentencia SAP-S-2025-15
<b>Aprobado por Acta</b>	N°21 del 9 de julio de 2025
<b>Ponente</b>	NELSON SARAY BOTERO
<b>Lugar y fecha de lectura</b>	Medellín, nueve (9) de julio de dos mil veinticinco (2025): <b>Hora: 4:45 pm</b>

## 1. ASUNTO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la defensa en contra de la sentencia condenatoria emitida el 15 de octubre de 2024 por el juzgado Segundo Penal del Circuito de Envigado, Antioquia, en el proceso adelantado en contra del ciudadano DAVID ARTHUR OCHOA HARPER.

## 2. IDENTIFICACIÓN DEL ACUSADO

Es el ciudadano DAVID ARTHUR OCHOA HARPER, identificado con la cédula de ciudadanía N° 8.713.678 expedida en

Barranquilla, Atlántico, nacido el 23 de febrero de 1957 en dicha ciudad; reside en la carrera 25 N°28-37, barrio Mangazul, avenida Santander, edificio Terrazas de San Sebastián, apartamento 808 de Cartagena, Bolívar, teléfonos 3116319561, 3128054243 y 311820152 con correo electrónico [davidarthur@gmail.com](mailto:davidarthur@gmail.com).

### 3. HECHOS Y ACTUACIÓN PROCESAL RELEVANTE

Los hechos, según la acusación, son los siguientes:

«Denuncia la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN a través de la doctora MARIA MAGDALENA LOPEZ BEDOYA que el señor DAVID ARTHUR OCHOA HARPER EN CALIDAD DE REPRESENTANTE LEGAL DE LA SOCIEDAD D.O.H IMPORTACIONES SA con NIT 900.062.675, presentó sin pago declaraciones privadas sin haber efectuado el pago total, habiéndose vencido el plazo establecido por el Gobierno Nacional mediante decreto para realizar el pago respectivo, presentando los siguientes saldos a su cargo:

CONCEPTO	AÑO	BIMESTRE/ PERIODO	VALOR IMPUESTO	VENCIMIENTO
VENTAS	2010	2	74.155.000	
VENTAS	2010	3	51.817.000	
TOTAL VENTAS			125.972.000	

Lo anterior sin intereses moratorios

(...)

En atención a los hechos antes descritos, la FISCALIA ACUSA a DAVID ARTHUR OCHOA HARPER, ya que de los elementos materiales pro (sic) obtenidos legalmente, de las evidencias físicas recolectadas, así como de la información legalmente obtenida se puede afirmar con POSIBILIDAD DE CERTEZA que la conducta existió, que es TÍPICA al realizar lo descrito literalmente en el artículo mencionado, ANTIJURÍDICA por cuanto se ha visto vulnerado el bien jurídico de la Administración Pública, habiendo en consecuencia posibilidad de verdad que el señor HERNANDEZ RODRIGUEZ (sic) es el probable autor material de la conducta dolosa de OMISIÓN DE AGENTE RETENEDOR O RECAUDADOR, tipificada en el título XV, capítulo I, artículo 402 del Código Penal, que contempla una pena de prisión de 48 a 108 meses y multa equivalente al doble de lo no consignado sin que supere el equivalente a 1,020,000 UVT»

El 21 de noviembre de 2018, ante el juzgado 2° Penal Municipal de Envigado, Antioquia, se formuló imputación en contra del procesado por el delito de *Omisión del agente retenedor o recaudador* contemplado en el Art. 402 del C.P.

El 9 de noviembre de 2020, se formuló acusación en contra del procesado por el mismo delito que se imputó.

Se llevaron a cabo las sesiones de audiencia preparatoria y juicio oral. El 15 de octubre de 2024 se emite sentencia condenatoria.

#### 4. DECISIÓN DE PRIMERA INSTANCIA

El 15 de octubre de 2024, el *iudex a quo* profirió sentencia condenatoria en disfavor del enjuiciado, bajo las siguientes consideraciones:

**Primero**, con la prueba recaudada por el ente fiscal se logró demostrar la tipicidad del delito.

##### «5. PRUEBA PRACTICADA EN JUICIO.

En juicio oral, la Fiscalía General de la Nación, no practicó medios de prueba testimoniales, pero si allegó la siguiente prueba documental, de naturaleza pública que fue incorporada de manera directa, conforme los parámetros jurisprudenciales que de vieja data ha sostenido la Corte Suprema de Justicia:

a. Certificación del jefe de división de gestión de cobranzas de la DIAN de fecha 02 de septiembre del año 2013, suscrito por Gonzalo Alonso Solórzano Calle.

b. Certificación del estado de las obligaciones, suscrito por Osman Armando Urrea Martínez el 05 de mayo de 2017.

c. Declaraciones bimestrales del impuesto sobre las ventas, período 2 del año 2010, firmada de manera electrónica el 19 de mayo de 2010 y, período 3 del año 2010, firmada de manera electrónica el 16 de julio de 2010.

d. Formulario de Registro Único Tributario del 14 de diciembre de 2012.

La Defensa del procesado DAVID ARTHUR OCHOA HARPER practicó como medios de prueba, los testimonios de: (i) Mónica María Yepes Restrepo; (ii) Diana Sulderi Gómez Yepes; y (iii) Nelson León Bedoya García.

(...)

9.1 Hechos que se tienen por probados por parte del Despacho.

En efecto, desde el punto de vista probatorio quedaron establecidas las siguientes premisas fácticas relacionadas con el tema de prueba:

- D.O.H IMPORTACIONES S.A con NIT 900.062.675, se domicilió en Envigado Antioquia, en la calle 25AA

Sur 48-140, mismo domicilio donde, conforme al RUT aportado como prueba documental se ubica DAVID ARTHUR OCHOA HARPER, identificado con la cédula de ciudadanía 8.713.678 quien figura comercialmente como IMPORTACIONES DAVID OCHOA HARPER, compartiendo también el correo electrónico [dohdavidocha@yahoo.com.co](mailto:dohdavidocha@yahoo.com.co)

- DAVID ARTHUR OCHOA HARPER, identificado con cédula de ciudadanía No. 8.713.678 fungió como representante legal principal de D.O.H IMPORTACIONES S.A e igualmente como socio y/o miembro de la junta directiva. - D.O.H IMPORTACIONES S.A y su representante legal, DAVID ARTHUR se encontraban registrados legalmente ante la DIAN mediante Registro Único Tributario – RUT-, quienes a su vez se encontraban autorizados para el recaudo tributario, pues dentro de sus obligaciones estaban las de “Retención en la fuente a título de renta” y “ventas régimen común” entre otras<sup>6</sup>

- Se presentaron sin pago dos (2) declaraciones bimestrales del impuesto sobre las ventas –IVA- para el año 2010, en los períodos 2 y 3 de la empresa D.O.H IMPORTACIONES S.A, por un total de \$126.043.000.

- La correspondiente al período 2010-2, presentada por canales electrónicos el 19 de mayo de 2010 a las 18:07; y la correspondiente al período 2010-3, igualmente presentada por canales electrónicos el 16 de julio de

2010 a las 16:057. - Para el 02 de septiembre de 20138, el jefe de la división de gestión de cobranzas de la DIAN, certificó que D.O.H IMPORTACIONES S.A con NIT con NIT 900.062.675, tenía pendiente las siguientes obligaciones tributarias:

-Para el 02 de septiembre de 20138, el jefe de la división de gestión de cobranzas de la DIAN, certificó que D.O.H IMPORTACIONES S.A con NIT con NIT 900.062.675, tenía pendiente las siguientes obligaciones tributarias:

CONCEPTO	AÑO	PERIODO	IMPUESTO	SANCIÓN
Ventas	2010	2	74.226.000	
Ventas	2010	3	51.817.000	
Para un total por \$126.043.000				

-Para el 05 de mayo de 2017 el funcionario Osman Armando Urrea Martínez, en su condición de inspector I de la visión de cobranzas de la DIAN, certificó el estado de obligaciones de la persona jurídica D.O.H IMPORTACIONES S.A., con NIT 900.062.675-1, teniendo como denunciado a DAVID ARTHUR OCHOA HARPER, identificado con cédula de ciudadanía 8.713.678 así:

CONCEPTO	AÑO/PERIODO	VALOR DENUNCIADO	INTERESES	SALDO

Ventas	2010-2	\$74.2226.000	\$147.730.000	SIN CANCELAR
Ventas	2010-3	\$51.817.000	\$101.256.000	SIN CANCELAR

Coligió el *iudex a quo*, que mediante la prueba documental introducida de manera directa por la Fiscalía, se logró probar que claramente D.O.H IMPORTACIONES S.A. y, en consecuencia, su representante legal, DAVID ARTHUR, se encontraban autorizados para el recaudo tributario, esto es, el procesado debía recaudar, declarar y consignar lo correspondiente al impuesto sobre las ventas –IVA-, proceder que, como se demostró, no se hizo, en el expediente consta las dos (2) declaraciones bimestrales del impuesto sobre las ventas –IVA- para el año 2010, en los períodos 2 y 3 de la empresa aludida, las cuales se presentaron sin pago electrónicamente por el responsable fiscal, por un total de \$ 126.043.020.

Advirtió el juzgador que, pese a que en las declaraciones bimensuales no se observa la firma manuscrita de DAVID ARTHUR OCHOA HARPER, no existe duda frente a que el acusado las presentó y luego no las canceló, toda vez que: (i) DAVID ARTHUR OCHO HARPER era el representante legal de la persona jurídica, lo que nunca fue puesto en duda por la Defensa; (ii) el documento electrónico resulta equivalente funcionalmente al físico (ley 527 de 1999); (iii) el representante legal, conforme a la ley comercial es el obligado frente a los asuntos de la persona jurídica; (iv) los testigos de la Defensa (Mónica María y Diana Sulderi) que indicaron haber laborado en la empresa D.O.H Importaciones no refutaron la existencia de las declaraciones, ni

la representación ostentada por el acusado, ni atribuyeron la presentación de la declaración a persona distinta; y, (v) el principio lógico de razón suficiente lleva a la conclusión lógica que fue el acusado, y no otra persona, quien presentó las mismas.

**Segundo**, sobre el punto de la tesis defensiva, esto es que, si bien existió la causación del impuesto, no se produjo el recaudo de las sumas que habilitarían el gravamen, razón por la cual la conducta del acusado devendría o bien atípica o bien, por lo menos, justificada, consideró el juez de primer grado:

«En esencia, la tesis defensiva plantea que, D.O.H. IMPORTACIONES S.A para el año 2010 presentó facturación de productos vendidos a grandes superficies, quienes realizaban los pagos a sesenta (60), noventa (90), ciento veinte (120) días o a veces más, pero que, precisamente para los períodos 2 y 3 se generó la devolución de la mercancía vendida por lo que el impuesto causado no fue recaudado. La Defensa resalta su aserto, con el formulario de declaración bimensual sobre las ventas del año 2010, período 4, formulario 300, en el cual, en la casilla treinta y tres (33) se lee: “menos devoluciones de ventas anuladas, rescindidas o resueltas”, aparece un valor por \$2.139.876.000, lo que significa para el Defensor que, para los períodos 2 y 3 de 2010 no existió el recaudo sobre las ventas.

Como se precisó en el apartado 9.4, de haberse acreditado que el impuesto fue causado, mas no recaudado, el Despacho hubiese emitido fallo absolutorio, pero, en este

punto, considera la Judicatura que la Defensa no acreditó los supuestos fácticos para sustentar su tesis, y no es que se esté invirtiendo la carga de la prueba, puesto que, a quien le corresponde acreditar la responsabilidad del acusado es al Estado, pero, habiendo sustentado su tesis, si la Defensa pretende desvirtuarla, es a ella a quien le corresponde dicha tarea o, por lo menos, generar la incertidumbre necesaria para la aplicación de la duda probatoria que, dada la naturaleza del delito analizado, no fue alcanzada para este operador judicial. Veamos las razones.

Al ser el delito de omisión de agente retenedor, un tipo penal en blanco -como ya se había indicado (apartado 9.2) corresponde acudir a la legislación tributaria y al respecto encontraremos que: (...)

En estas circunstancias, tratándose de devoluciones, tal como lo preceptúa el literal a) del artículo 484 del Estatuto Tributario y, para determinar tanto el valor de la venta, como la base gravable que se debe aplicar, habrá de tenerse en cuenta el valor correspondiente a la devolución efectuada y el porcentaje del impuesto que corresponde a dicha devolución, manejo que en esencia determinará la venta real efectuada y el impuesto que corresponde a la misma.

Así las cosas, en dicho caso no puede entenderse que existe anulación de la operación, sino que precisamente se requiere la corrección del error, aspecto regulado en la legislación tributaria, con el procedimiento establecido por el artículo 589 de dicha norma, aplicable a las

correspondientes declaraciones tributarias que incluyen el valor a pagar o aumentar el saldo a favor, para lo cual se debe probar que la operación estaba excluida y la incidencia de esta circunstancia tiene en cuenta la disminución del impuesto del período o el aumento del saldo a favor.

No puede desconocerse que, en efecto, resulta interesante que en la casilla treinta y tres (33) del formulario 300 que corresponde al bimestre cuatro (4) del año 2010, obre una devolución como la que antes se ha señalado, pero el Despacho no cuenta con insumos contables para considerar que existe equivalencia entre las ventas causadas y no recaudas para el período 2010-2 y la correspondiente devolución en el período 2010-4.

No se explica la judicatura las razones por las cuales, a pesar de haber contado con la participación de las contadoras Mónica María y Diana Sulderi, quienes laboraron en D.O.H. IMPORTACIONES S.A., no fue solicitada, ni aportada la contabilidad de la empresa que diera cuenta sobre dicho particular, pues nótese que ni siquiera nos fue explicado que era lo que vendía D.O.H. IMPORTACIONES, ni se nos indicó cual o cuales fueron las ventas rescindidas. Dichas testigos solo expusieron genéricamente la realidad de la empresa, pero jamás concretaron las razones de la devolución, lo cual es inexplicable para el Despacho, pues, pudiendo acreditar los movimientos contables de D.O.H. ningún dato fue aportado al Despacho.

Lo mismo sucede con Nelson León Bedoya quien aludió a la realidad contable de una empresa de la cual no tuvo en consideración su contabilidad, no la examinó, no estableció en que consistieron las presuntas devoluciones, pues solo tuvo en su poder el contenido de las declaraciones y “de algún informe contable que vio”.

En síntesis, aunque la tesis de la Defensa resulta interesante, no encuentra respaldo como para derruir la afirmación fáctica de la Fiscalía que si se encuentra acreditada más allá de toda duda, pues aunque la Fiscalía solo practicó prueba de naturaleza documental, logró acreditar que el sujeto activo calificado presentó sin pago las declaraciones tributarias correspondientes a los períodos 2010-2 y 2010-3, declaraciones que se enmarcan dentro de la presunción de veracidad que establece el artículo 746 del estatuto tributario, es decir, se presume que tanto la causación como el recaudo existieron, mientras que, la tesis defensiva sobre la inexistencia del recaudo no encuentra respaldo contable, pues ciertamente, aunque para el período 2010-4 se presentó una cuantiosa devolución, no se tiene conocimiento sobre qué ventas operó, como para poder afirmar que se trata de la causación no recaudada que en este proceso se discutió» .

## **5. RECURSO DE APELACIÓN POR PARTE DE LA DEFENSA**

El abogado defensor del implicado, doctor GERMÁN RESTREPO MARÍN, apeló la decisión solicitando su revocatoria para en su lugar absolver a su prohijado.

Sus argumentos de censura son así:

**Primero**, erró el juez al momento de valorar la tipicidad del delito, confunde en uno solo, los dos delitos, de que trata el artículo 402 del Código Penal.

Cuestionó que en el numeral de la sentencia «9.2 Tipicidad y referentes jurisprudenciales sobre el delito de omisión de agente retenedor...», cuando realmente la denominación del tipo es «*omisión del agente retenedor o recaudador*». Lo anterior se explica en el entendido de que incurre en la conducta de **omisión de agente retenedor** (i) quien debe consignar al Estado los dineros que a título de retención en la fuente retiene y (ii) **omisión de agente recaudador** quien debe consignar al Estado los dineros que a título de IVA recauda.

Para efectos penales, se hace necesario analizar entonces si quien hace pagos sujetos a retención en la fuente, y por deber legal los causa en su contabilidad, antes de pagar hizo la retención, es decir, nótese cómo depende del agente directamente cumplir con dicha obligación; mientras que, para quien factura el IVA respecto de bienes o servicios sujetos a dicho impuesto, y por deber legal los causa en su contabilidad, depende ya es del tercero que le debe la factura para efectivamente cumplir el deber legal de recaudar dicho impuesto, más allá de que, administrativamente, tenga el deber de pagarle a la DIAN dicha

suma. Por ello, no en vano el legislador, al redactar el inciso segundo del artículo 402 del C.P. expresa claramente que la obligación penal surge al no consignar el dinero, después de haberlo recaudado.

Ahora bien, la confusión del juez se evidencia aún más cuando señala: *«El objeto material del delito son las sumas que, teniendo el deber de consignar, en razón a la retención o autorretención efectuada por el particular o el impuesto sobre las ventas (sic), no son entregadas al estado, sin que por supuesto, medie justificación alguna. Se trata en esencia de un apoderamiento de recursos públicos, de los cuales el particular que ejerce la función pública, de un lado, omite consignarlos y del otro se apodera de ellas».*

Como se aprecia, omite el verbo rector «recaudar» propio del contribuyente que sea responsable del impuesto a las ventas (IVA), incluso, esto se convalida cuando dentro del mismo punto de análisis jurisprudencial le da más importancia a sentencias de la Honorable Corte Suprema de Justicia que enfatizan en cuándo se incurre en la conducta y en la connotación de servidores públicos en los cuales se convierten transitoriamente los contribuyentes, y deja de lado sentencias de la Corte Constitucional referidas, incluso una de ellas por él mismo citada, que precisan que la conducta perseguida, en lo que al IVA corresponde, es la de no consignarle a la DIAN el dinero efectivamente recaudado por tal concepto (sentencia C-1144 de 2000 y sentencia C-009 de 2003).

Por su parte, el juez aceptó en el sentido del fallo no ser conocedor a ultranza del tipo penal Art. 402 por su propia naturaleza, y es

evidencia de ello su confusión al momento de determinar la tipicidad, cuando analizando la tesis de la acusación, señala: «...Acto seguido, claramente el sujeto pasivo del punible cometido en dos (2) oportunidades es el Estado, pues los recursos dejados de consignar pertenecen al Tesoro Público, así mismo, de lo expuesto, es evidente que no se consignaron las sumas retenidas dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno Nacional (...). Confunde nuevamente sumas retenidas propias de la retención en la fuente con sumas recaudadas propias del IVA. Ello hizo que su discurso motivo perdiera su norte y dejara de ser verdaderamente argumentativo

**Segundo**, indebida valoración probatoria.

Afirmó el juzgador: «(...) la Fiscalía logró cumplir con aquello que prometió en su teoría del caso, pues llevó a este Juez a un convencimiento más allá de toda duda razonable sobre la responsabilidad penal del ciudadano DAVID ARTHUR OCHOA HARPER...» «...Lo expuesto en razón a que, mediante la prueba documental introducida (Sic) de manera directa por la Fiscalía, se logró probar que, claramente D.O.H. IMPORTACIONES S.A. y en consecuencia su representante legal DAVID ARTHUR, **se encontraban autorizados para el recaudo tributario, esto es, el procesado debía recaudar, declarar y consignar lo correspondiente al impuesto sobre las ventas - IVA, proceder que, como se demostró, no se hizo...**».

En tal sentido, si se revisa con detenimiento los documentos en que la Fiscalía se apoyó para ir al juicio oral y con ello supuestamente demostrar que el procesado incumplió con el

deber legal de consignarle a la DIAN los dineros recaudados, que se insiste, castiga el inciso segundo del tipo, esto es para el IVA, encontramos los siguientes:

(i) Declaraciones de IVA de los períodos demandados por la DIAN (En ninguno de ellos se indica cuáles fueron los valores recaudados efectivamente por el contribuyente).

(ii) Certificaciones, añejas por demás, de la deuda existente por dicho concepto expedidas por la DIAN (Pero NO prueban nada distinto que para efectos administrativos el sistema de causación obliga a que independientemente de que se recaude el IVA por el contribuyente, la DIAN tiene el derecho a exigir su pago, se trata de un concepto normativo eminentemente administrativo).

El juez de instancia valoró de manera equivocada los hechos demostrados en el proceso, interpretando la ley erróneamente; dándole un alcance equívoco a la prueba sumaria aportada por el ente fiscal, y, tergiversando además su alcance hermenéutico.

De conformidad con el artículo 684 del Estatuto Tributario, la Administración Tributaria tiene amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales, más allá de que administrativamente a la DIAN no le es oponible enrostrarle al contribuyente que efectivamente recaudó el dinero correspondiente al IVA declarado, porque independientemente de su recaudo o no, la DIAN gracias al sistema de causación imperante en la contabilidad colombiana, tiene derecho a exigir su pago.

Cosa distinta ocurre en el ámbito penal, toda vez que el verbo rector exige que se acredite por la fiscalía que el contribuyente efectivamente **recaudó** el dinero dejado de pagar; así lo ha señalado tanto la Corte Constitucional en las sentencias citadas, como la misma DIAN cuando en denuncias penales por ella presentadas por el presunto delito de omisión de agente retenedor o recaudador, textualmente le ha hecho saber a la Fiscalía del deber de investigar en la cuerda penal que efectivamente el contribuyente recaudó el IVA (Ver denuncia que se mencionó por Perito Nelson L. Bedoya G.)

En un ligero brochazo, el señor fallador determinó que la Fiscalía había cumplido su tarea.

**Tercero**, sobre el numeral 9.4 de la sentencia «*El impuesto sobre las ventas fue causado, mas no recaudado*», mencionó el censor que, la jurisprudencia de la Corte Suprema de justicia no ha sido ajena a la discusión planteada por la Defensa; en efecto, en sentencia del 10 de junio de 2015. Corte Suprema de Justicia. Sala de Casación Penal; sentencia del 10 de junio de 2015. SP7253-2015 (41053) la Honorable Corporación, en cita de la Corte Constitucional, refiriéndose frente a un cargo específico en el cual se emitió condena frente a un sujeto activo calificado que no canceló el valor de una sanción, producto del desconocimiento de costos por parte de la DIAN, indicó frente a este fenómeno que:

«El tipo penal en comentario, 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. 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 períodos 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.»

El anterior referente jurisprudencial, traído por el propio fallador, en búsqueda hecha por él para esta sentencia que aquí se ataca, da al traste con su decisión, pues de suyo, lo que esta defensa siempre deprecó en el debate y aún en instancias de los argumentos de cierre, fue la obligación PENAL que tenía la fiscalía de demostrar el recaudo respecto del tributo -IVA- para que se tipificara la conducta.

Empero, acto seguido, no entendiendo ni reconociendo el mandato jurisprudencial, y sin argumentación suficiente, abordó la tesis, errada por demás en sentir de este defensor que, si la

hipótesis alternativa propuesta por la defensa no alcanzaba a ser persuasiva para el juez, debe condenar.

Puede que, en gracia de discusión, el señor juez no haya «visto» el documento contable traído al debate por parte de la defensa que demostrara que, con posterioridad a los períodos 2 y 3 del año gravable 2010, se hubiera causado las devoluciones respectivas de las ventas declaradas y no recaudadas en esos mismos períodos, como lo mencionó en el fallo.

Pero, múltiples preguntas saltan de bulto: ¿Acaso la fiscalía trajo al juicio los documentos contables que demostraron el recaudo? ¿Tenía la obligación de probar el recaudo? ¿Tiene la DIAN las herramientas para exigir la contabilidad de los agentes recaudadores? ¿No es acaso la DIAN la víctima denunciante que obliga al fiscal a perseguir el delito?

Se le olvidó valorar con severidad de jurista al juez que la defensa sí le presentó el formato 300, de la declaración bimestral del impuesto sobre las ventas -IVA- del año gravable 2010, período 4, en donde la razón social D.O.H. IMPORTACIONES S.A. declaró en la casilla 33, una devolución en ventas por valor \$2.139.876.000, que afectaron en su favor los períodos 2 y 3 de ese mismo año gravable como lo manda el artículo 194 de la Ley 1819 de 2016.

Pero, de manera contraria, no sólo trasladó la obligación a la defensa de probar su NO RECAUDO, sino que, eximió a la fiscalía de esa tarea constitucional y presumió el mismo, el recaudo. Obsérvese:

«En síntesis, aunque la tesis de la Defensa resulta interesante, no encuentra respaldo como para derruir la afirmación fáctica de la Fiscalía que si se encuentra acreditada más allá de toda duda, pues aunque la Fiscalía solo practicó prueba de naturaleza documental, logró acreditar que el sujeto activo calificado presentó sin pago las declaraciones tributarias correspondientes a los períodos 2010-2 y 2010-3, declaraciones que se enmarcan dentro de la presunción de veracidad que establece el artículo 746 del estatuto tributario, es decir, se presume que tanto la causación como el recaudo existieron, mientras que, la tesis defensiva sobre la inexistencia del recaudo no encuentra respaldo contable, pues ciertamente, aunque para el período 2010- 4 se presentó una cuantiosa devolución, no se tiene conocimiento sobre qué ventas operó, como para poder afirmar que se trata de la causación no recaudada que en este proceso se discutió».

Con ello, debe decirse, al señor juez de instancia, como él mismo lo reconoció, no le fue aprehensible la naturaleza del tipo, sus propios referentes jurisprudenciales así lo enseñan, que la **causación** es un principio de carácter administrativo para efectos sólo en su propia jurisdicción, pero nunca, jamás, para efectos en la jurisdicción penal.

El juez desestimó en su ontología probatoria la declaración del período 4, en formato 300, contentiva de una devolución de más

de dos mil millones de pesos, aplicable a los períodos anteriores de las ventas causada por D.O.H. IMPORTACIONES para ese año 2010; pero de manera contraria, echó mano de una norma administrativa, para aplicarla en la decisión penal, de mala manera, en mala parte y para condenar. Es decir, él presumió en su rol de juez, en la jurisdicción penal, el verbo rector del recaudo y aun así condenó.

## **6. ARGUMENTOS SUJETOS NO RECURRENTES**

La doctora SUSANA HERNÁNDEZ ESCOBAR, fiscal 245 seccional (E.) de la Unidad de Fiscalías de Envigado, Antioquia, de la Dirección Seccional de Medellín, solicitó confirmar la decisión de instancia así:

El art. 402 del C.P. no comporta dos delitos diferentes, señalar este asunto sería anti técnico, simplemente, dentro del tipo penal de la omisión del agente retenedor o recaudador el Legislador plasmó dos supuestos de hecho o premisas normativas con base en dos verbos rectores que son la retención (el retener sumas...) y el recaudo (el recaudar sumas...), que claramente, obedecen a los términos propios de la contabilidad, pero con ello no se quiere indicar que se trate de dos delitos y en ese orden de ideas, sería descortés indicar que el a quo confundió lo normado en el tipo penal, porque quedó claro que en este caso se estaba procesando al señor DAVID ARTHUR porque no consignó los valores correspondientes al IVA para los periodos 2º y 3º del año 2010, ello se enmarca dentro de los hechos jurídicamente relevantes

imputados por la Fiscalía y fue señalado en el fallo de instancia por el Juzgador, quien en todo momento se refería al tipo penal de omisión del agente retenedor o recaudador. Por lo tanto, considera la suscrita que este cargo no tiene fundamento y no debería estar llamado a prosperar.

Ahora bien, si el a quo en algún momento señaló el verbo retener y no recaudar, ello no tiene implicaciones jurídicas, pues como se determinó en el fallo de instancia la condena se emitió por el delito de omisión del agente retenedor o recaudador por no haberse consignado las sumas por concepto de IVA en el periodo correspondiente.

Sobre la indebida valoración probatoria, indicó que, si bien la defensa se duele, sin fundamento, de que la Fiscalía no haya practicado prueba testimonial en el asunto, desconoce el defensor que el proceso penal no tiene tarifa legal y que no hay una preponderancia o preferencia por la prueba testimonial, la Fiscalía no está obligada a practicar la prueba testimonial y la ausencia de esta; y, por su parte la práctica de prueba documental no desestima, ni mucho menos, desvirtúa la tesis probatoria de la Fiscalía, por lo que, señalar que la Fiscalía tuvo un serio problema probatorio, solo por presentar prueba documental, sería entonces obligar a las partes a siempre presentar prueba testimonial, que es lo que en el fondo extrañó la defensa.

El juez de instancia valoró correctamente y de conformidad con las reglas de la sana crítica, las declaraciones de IVA presentadas y los oficios por parte de la DIAN que reiteraban al contribuyente

la obligación de pagarlas por no haber hecho el pago; incluso, hasta el día de hoy no se ha hecho acuerdo de pago o solicitud de compensación u otras acciones tendientes a subsanar el pago del IVA que le fuere impuesto.

Nótese que, el procesado en términos del procedimiento administrativo de la DIAN, estuvo en todo momento, al tanto de la obligación, misma que le fuere notificada en debida forma y por lo tanto la DIAN formuló debidamente la denuncia penal. Y con ocasión al proceso penal, se puede decir que, el procesado conocía en todo momento que le adeudaba ese dinero a la DIAN y no lo pagó y, ahora no puede la defensa pretender que, tal vez por una indebida utilización de los recursos administrativos que tenía el procesado y los contadores de la empresa para oponerse a la suma cobrada y solicitar de alguna forma una compensación, ***alegar una teoría del no recaudo***, porque como se explicó, para ello se debía realizar un análisis contable que permitiera establecer ese presupuesto; más aún, la práctica probatoria de la defensa se basó en testimonios sobre conceptos en abstracto, recaudo y causación, pero ninguno de los testigos indicó en el caso concreto, con soporte en la contabilidad, que dichas sumas no se habían recaudado.

Tampoco se puede afirmar, que por el solo hecho de que, en los periodos subsiguientes, esto es, el 4º y el 5º, se haya establecido una suma a favor de la empresa, ello signifique que esa suma a favor corresponda a la devolución de lo no recaudado efectivamente, porque si esto fuera así, la compensación sería automática.

En ese orden, quien debía probar el NO RECAUDO era la defensa quien fue el que adujo tal teoría del caso en el juicio oral y quien sostiene que, el recaudo no se había generado.

También es necesario indicar que el señor defensor trajo a juicio, por medio de un perito cuyo dictamen no fue para nada concluyente, el formato 300 de la declaración bimestral donde se pudo evidenciar que habían unos saldos a favor; y, pretendía con esto, que el Juez de Instancia, sin ningún soporte adicional, valorara este documento como prueba que no se había hecho el recaudo efectivo, pero ello es un argumento falaz, primero porque la devolución y/o un saldo a favor no es prueba del no recaudo, porque los saldos a favor se generan por diferentes conceptos, incluso, por retención en la fuente; y, segundo, por cuanto, sería recriminarle al Juez que no valoró la prueba documental como la defensa pretendía, aun cuando el mismo señor defensor recrimina el día de hoy que el a quo haya valorado las declaraciones de los periodos acusados, como prueba. Es decir, el señor defensor está, de alguna u otra manera, queriendo decir que su prueba documental si debe ser valorada y la de la Fiscalía no o que a la de la Fiscalía se le debe restar valor, cuando estamos hablando del mismo tipo de documento; esto es, de las declaraciones bimestrales.

Los argumentos del apelante no deben estar llamados a prosperar.

Por su parte, el apoderado de la DIAN, en igual sentido solicitó confirmar la decisión recurrida.

En cuanto a la tipicidad del delito, refiere que, en el presente caso, habría que analizar y afirmar, que el delito que nos atañe es de naturaleza híbrida, en el sentido de que si bien comparte con los otros tipos penales de la legislación penal, valga la redundancia, los elementos generales de dichos tipos penales, este en particular, el artículo 402 del Código Penal tiene una génesis sui géneris que nace de la legislación tributaria especial de carácter administrativo con un procedimiento interno en particular; de ahí, la explicación de que la adecuación típica de este hecho punible es un poco diferente a los demás tipos penales de la legislación penal colombiana.

Como consecuencia de lo anterior, las consideraciones sobre causación del impuesto y su relación de causalidad con el recaudo pertenecen a la esfera administrativa del procedimiento tributario en la etapa de determinación del impuesto que, si bien guarda relación, en un primer momento con los elementos del tipo penal, finalmente no tienen nada que ver con el proceso de adecuación típica de la conducta en la esfera penal como hábilmente pretende el recurrente confundir y mezclar.

En cuanto a la presunta indebida valoración probatoria, refirió que, si bien es cierto en la esfera penal la carga de la prueba la tiene la fiscalía, no es menos cierto que, en la esfera administrativa del proceso de determinación del impuesto de carácter eminentemente tributario, se invierte la carga de la prueba, la cual le corresponde al contribuyente en dicho proceso de investigación tributario, para que en esa instancia y esfera de legislación de tipo administrativo, explicara y probara por qué causó el impuesto contablemente y no lo recaudó con la

circunstancia tributaria especial que narra al respecto cuando afirma que en la declaración bimestral del impuesto sobre las ventas del año gravable 2010 periodo 4 la razón social D.O.H. IMPORTACIONES S.A. declaró en la casilla 33 una devolución en ventas por valor de \$ 2.139.876.000 que afectaron en su favor los periodos 2 y 3 de ese mismo año gravable.

Circunstancia, se reitera, que el procesado a nivel penal, debió aclarar como representante legal de la mencionada sociedad en el nivel tributario administrativo en su momento, quien como parte activa debió probar ante la administración su realidad contable y fiscal, con la finalidad de dar certeza a la administración de si las obligaciones investigadas estaban pagas o no se debían; y, una vez aclarada esta, en el momento del proceso penal, exponerla y sustentarla, con pruebas de actos administrativos expedidos por la administración que dieran por satisfecha la obligación debida a nivel sustancial y formal en el proceso de determinación del impuesto tributaria y fiscalmente hablando, pero no simplemente exhibir una declaración ventas 2010, periodo 4 (obligación formal) para confrontarla con otras declaraciones de ventas 2010, periodos 2 y 3 (obligaciones formales) que no desvirtúan probatoriamente la obligación sustancial (el pago o no pago de su valor) de donde se desprende que las declaraciones objeto de denuncia penal a la luz del artículo 746 del Estatuto Tributario son obligaciones claras, expresas y exigibles contenidas en títulos valores; y, mientras no se demuestre mediante pruebas idóneas que fueron pagas fiscalmente hablando, se presume legal y legitimante a nivel penal que fueron causadas, recaudadas y no pagas al Estado bajo la doble naturaleza híbrida del artículo 402 del Código Penal.

## **7. ARGUMENTOS DE DECISIÓN DE LA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala dará respuesta de manera puntual a las inquietudes del censor censora y de los no recurrentes.

## **8. VALIDEZ DE LA ACTUACIÓN**

Para que se pueda emitir una decisión de fondo, la Sala debe verificar la validez del proceso adelantado. En este sentido, advierte que: (i) las actuaciones fueron conducidas por las autoridades competentes; (ii) no se omitieron etapas esenciales del proceso penal; (iii) se garantizó el derecho de defensa técnica y material, ya que el procesado fue citado a las audiencias, contó con un defensor de confianza, solicitó pruebas, controvertió las presentadas por la contraparte, interpuso los recursos disponibles y expuso los argumentos que consideró pertinentes; (iv) no se practicaron pruebas con vulneración de derechos fundamentales o sin cumplir los requisitos legales; (v) las sentencias dictadas en el proceso estuvieron debidamente motivadas, y (vi) se les garantizó a las partes e intervinientes el ejercicio pleno de su rol procesal<sup>1</sup>.

Bajo ese panorama, no existen razones que pongan en duda la legitimidad del procedimiento, pues este se ajustó a las

---

<sup>1</sup> CSJ SP 1276-2025, rad. 68.621 de 30 abril 2025; CSJ SP 1606-2025, rad. 63.257 de 28 mayo 2025.

disposiciones legales, lo que habilita a esta corporación judicial para adoptar una decisión de fondo sobre el caso.

## **9. FUNDAMENTOS JURÍDICOS DEL FALLO DE SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala de decisión *ad quem* debe determinar si los argumentos de impugnación son válidos y conllevan la absolución del procesado o, si, por el contrario, de las pruebas practicadas e incorporadas al proceso se demuestra la comisión de la ilicitud por parte de aquel y la responsabilidad que pueda asistirle.

Para tal efecto, la Sala: a) aludirá a la estructura típica del delito por el que se procede, b) someterá las pruebas de la fiscalía y la defensa a un proceso crítico de valoración y c) expondrá la conclusión del análisis probatorio, determinando si la sentencia impugnada debe ser confirmada, modificada o revocada, con fundamento en la valoración efectuada.

## **10. FUNDAMENTOS DE UNA SENTENCIA CONDENATORIA**

El artículo 381 del C.P.P. establece que para dictar sentencia de condena es necesario un conocimiento más allá de toda duda, acerca del delito y de la responsabilidad penal del acusado, fundado en las pruebas debatidas en el juicio. Igualmente, indica

que una decisión adversa *«no podrá fundamentarse exclusivamente en pruebas de referencia»*.

Lo anterior implica que, para arribar a una decisión de condena, la prueba aducida al proceso tiene que suministrar un conocimiento lo más fiable posible de los hechos y de la responsabilidad del acusado (art. 372 C.P.P.). Esto es comprensible, pues si bien la ley somete a distintos estándares las decisiones que restringen derechos fundamentales, el más exigente de todos está previsto para la declaratoria de responsabilidad penal dados los efectos punitivos que le son inherentes: conocimiento más allá de toda duda razonable<sup>2</sup>.

Bajo tal perspectiva de análisis, para determinar la responsabilidad penal en el caso concreto y establecer la necesidad de una sanción, debe existir un conocimiento que satisfaga el estándar probatorio aludido. Esto implica establecer la ocurrencia de una conducta típica, antijurídica y culpable (art. 9º Ley 599 de 2000) hasta el grado más alto de probabilidad previsto para una hipótesis en la estructura probatoria del proceso penal contemporáneo.

## **11. DEL DELITO DE OMISIÓN DEL AGENTE RETENEDOR O RECAUDADOR**

---

<sup>2</sup> CSJ SP 1606-2025, rad. 63.257 de 28 mayo 2025.

Expresa el 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:

«Artículo 402. **Omisión 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.

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

El **sujeto activo** del referido tipo penal es calificado, por cuanto solo quien ostenta la calidad de agente retenedor o autorretenedor incurre en el mismo<sup>3</sup>.

Aunque, vale clarificar, también lo puede hacer el particular responsable de recaudar el impuesto, quien, en este específico caso, es considerado un servidor público, por cuanto la ley le asignó de manera transitoria la función de recolectar dinero oficial, situación que tiene implicaciones civiles, disciplinarias y penales, como es el aumento del término de prescripción,

---

<sup>3</sup> CSJ SP 1593-2025, rad. 65.557 de 4 junio 2025.

conforme lo previsto en el inciso 5° del artículo 83 del Código Penal<sup>4</sup>.

El sujeto activo es el agente retenedor, autorretenedor o recaudador, **particular considerado como un servidor público por cuanto la ley le asignó de manera transitoria una función pública**<sup>5</sup>.

Los gerentes, administradores y en general los **representantes legales**, por las personas jurídicas y sociedades de hecho, son quienes deben cumplir los deberes legales. 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 (DIAN).

En lo tocante al administrador, aun cuando la ley no brinda una definición al respecto<sup>6</sup>, bien puede considerarse todo aquel

---

<sup>4</sup> CSJ AP 2522-2020 de 30 septiembre 2020, rad. 56.996; CSJ SP 1593-2025, rad. 65.557 de 4 junio 2025; CSJ SP 1593-2025, rad. 65.557 de 4 junio 2025.

<sup>5</sup> Artículo 63 del Código Penal de 1980: «*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 considerarán servidores públicos los miembros de la fuerza pública, los particulares que ejerzan funciones públicas permanentes o en forma transitoria, los funcionarios o 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*» (negritas fuera de texto).

La anterior disposición fue en esencia reproducida en el artículo 20 Ley 599 de 2000:

«*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» (negritas fuera de texto).

<sup>6</sup> Con todo, el artículo 196 del Código de Comercio, establece: «**Funciones y limitaciones de los administradores.** La representación de la sociedad y la administración de sus bienes y negocios se ajustarán a las estipulaciones del contrato social, conforme al régimen de cada tipo de sociedad.

encargado de la gestión social, esto es, la persona que dirige la actividad societaria, administra los bienes y negocios ajenos –en este caso de la sociedad– y la representa ante terceros<sup>7</sup>.

Lo será **de derecho** cuando la administración derive de un título jurídicamente válido conforme a la normatividad que rige la respectiva modalidad societaria, vale decir, designación o nombramiento en cumplimiento de los requisitos y formalidades legales o estatutarias, aceptación del cargo e inscripción en el registro mercantil y se actúe en ejercicio pleno y vigente de sus facultades y atribuciones<sup>8</sup>.

El artículo 22 de la Ley 222 de 1995, «*Por la cual se modifica el Libro II del Código de Comercio, se expide un nuevo régimen de procesos concursales y se dictan otras disposiciones*», dispone que son administradores: (i) el representante legal; (ii) el liquidador; (iii) el factor; (iv) los miembros de juntas o consejos directivos; y, (v) quienes de acuerdo con los estatutos ejerzan o detenten esas funciones.

Será **de hecho**<sup>9</sup> el administrador que, en la realidad del tráfico jurídico y mercantil, ejerza sin título las funciones propias de

---

*A falta de estipulaciones, se entenderá que las personas que representan a la sociedad podrán celebrar o ejecutar todos los actos y contratos comprendidos dentro del objeto social o que se relacionen directamente con la existencia y el funcionamiento de la sociedad.*

*Las limitaciones o restricciones de las facultades anteriores que no consten expresamente en el contrato social inscrito en el registro mercantil no serán oponibles a terceros».*

<sup>7</sup> CSJ SP 3601-2021, rad. 53.624 de 18 agosto 2021.

<sup>8</sup> CSJ SP 3601-2021, rad. 53.624 de 18 agosto 2021.

<sup>9</sup> Frente a la figura del administrador de hecho, el Tribunal Supremo de España, en la sentencia STS 3533/2020, explicó: «*La jurisprudencia de esta Sala (STS 94/2018, de 23-2) ha entendido (...) que es administrador de hecho el que, sin título suficiente, desempeñe, sin embargo, las funciones propias del administrador en la materia que resulte fácticamente de su competencia, adoptando decisiones que son respetadas y ejecutadas por los demás como si procediesen de un administrador nombrado con todas las formalidades previstas en la ley. En este mismo sentido se decía que “se entenderá por administrador de hecho”, a toda persona que por sí sola o conjuntamente con otras, adopta e impone las decisiones de la*

administración de la sociedad, o aquellos de los que se predique alguna irregularidad en su situación jurídica, por nombramiento defectuoso, no aceptado, no inscrito, expirado, etc.<sup>10</sup>.

Conforme lo dispuesto en el artículo 368 del Estatuto Tributario (al que es necesario hacer remisión, teniendo en consideración que el delito es un **tipo penal en blanco**) las personas jurídicas que, por sus funciones intervengan en actos de operaciones en los cuales deben efectuar la retención o percepción de tributos, son agentes retenedores<sup>11</sup>.

No obstante, a las personas jurídicas no es posible atribuirles responsabilidad penal, en tanto el artículo 29 del Código Penal, dispone que, en esos eventos, el reproche recae en «*quien actúa como miembro u órgano de representación autorizado o de hecho de una persona jurídica*».

Significa lo anterior que el representante legal de la persona jurídica, por ser quien tiene la obligación de cumplir con los deberes de la mencionada, es el agente retenedor (artículo 572 del Estatuto Tributario).

---

*gestión de una sociedad y concretamente las expresadas en los tipos penales, quien de hecho manda o quien gobierna desde la sombra ( STS 816/2006, de 26-7). La condición del sujeto activo debe, por ello, vincularse a la disponibilidad de los poderes o facultades que permiten la ofensa del bien jurídico protegido, la condición del sujeto activo lo define el dominio sobre la vulnerabilidad jurídico penalmente relevante del bien jurídico».*

La STS 59/2007, de 26-1, considera administrador de hecho «*a quien sin ostentar formalmente la condición de administrador de la sociedad, ejerza poderes de decisión de la sociedad y concretando en él los poderes de un administrador de derecho. Es la persona que manda en la empresa ...*» y la STS 816/2006, de 26-6, nos dice que «*... se entenderá penalmente hablando que es administrador de hecho toda persona que, por sí sola o con otras, adopta e impone las decisiones de la gestión de la sociedad, y concretamente las expresadas en los tipos penales*».

<sup>10</sup> CSJ SP 3601-2021, rad. 53.624 de 18 agosto 2021.

<sup>11</sup> CSJ SP 1593-2025, rad. 65.557 de 4 junio 2025.

El párrafo del artículo 27 de la Ley 1258 de 2008 (*«Por medio de la cual se crea la sociedad por acciones simplificada»*), en lo correspondiente a las sociedades por acciones simplificadas, dispone: *«Las personas naturales o jurídicas que, sin ser administradores de una sociedad por acciones simplificada, se inmiscuyan en una actividad positiva de gestión, administración o dirección de la sociedad, incurrirán en las mismas responsabilidades y sanciones aplicables a los administradores»*.

En lo concerniente a los socios o directivos no existe mayor discusión al considerárseles sujetos activos de la conducta punible bajo examen, dado que, debido a los derechos que ostentan, tienen la potencialidad de ejercer actos de representación o administración al interior de la sociedad y adoptar determinaciones comprendidas dentro del objeto social o necesarias en orden a que la sociedad cumpla sus fines.

En los directivos no existe mayor discusión al considerárseles sujetos activos de la conducta punible bajo examen, dado que, debido a los derechos que ostentan, tienen la potencialidad de ejercer actos de representación o administración al interior de la sociedad y adoptar determinaciones comprendidas dentro del objeto social o necesarias en orden a que la sociedad cumpla sus fines<sup>12</sup>.

Cuando la norma del Art. 402 del C.P. habla de *«sociedades»* debe colegirse aquellas: (i) constituidas, entiéndase, las que han cumplido todos y cada uno de los requisitos de ley,

---

<sup>12</sup> CSJ SP 3601-2021, rad. 53.624 de 18 agosto 2021.

procedimientos definidos y reglados que repercuten en el nacimiento de la personalidad jurídica; que suponen la existencia del contrato de sociedad; o (ii) aquellas que se encuentren en formación<sup>13</sup>. Dentro de estas últimas habría de considerar: (a) las que, en estricto sentido, se hallan en formación, en otras palabras, las que existen durante el tiempo transcurrido entre el acto constitutivo de la sociedad y el de la inscripción en el registro mercantil; y, (b) las irregulares, constituidas por escritura pública, pero que actúan sin permiso de funcionamiento, requiriéndolo (artículo 500 del Código de Comercio)<sup>14</sup>.

Adicionalmente, 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.

La responsabilidad por no consignar las sumas retenidas dentro del término fijado por el Gobierno Nacional, recae, sin dubitación alguna, en el representante legal de la empresa como agente retenedor o autorretenedor, de conformidad con lo establecido en el Estatuto Tributario, acorde con lo valorado al respecto con antelación, en consonancia con el artículo 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

---

<sup>13</sup> CSJ SP 3601-2021, rad. 53.624 de 18 agosto 2021.

<sup>14</sup> Aunque el Código de Comercio en su artículo 498 también relaciona las sociedades *de hecho*, las mismas no se constituyen por escritura pública, por ende, no son persona jurídica y no estarían cubiertas por alguna de las categorías descritas en la norma prohibitiva.

como servidor público, en tanto ejercía transitoriamente funciones públicas<sup>15</sup>.

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 [...]»<sup>16</sup>.

La jurisprudencia 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

---

<sup>15</sup> CSJ SP 3423-2021, rad. 57.944 de 11 agosto 2021.

<sup>16</sup> CSJ SP 3423-2021, rad. 57.944 de 11 agosto 2021.

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»<sup>17</sup>.

El **sujeto pasivo** es el Estado y el bien jurídico la *Administración Pública*, el cual, a su vez, se vulnera con la comisión del delito de omisión del agente retenedor o recaudador, por cuanto, como lo adujo la Corte Constitucional, «*impide el ingreso a las arcas públicas de recursos destinados a engrosarlas*»<sup>18</sup>.

Ahora, el **verbo rector** consiste en «*no consignar*» las sumas retenidas o autorretenidas por concepto de retención en la fuente o impuesto sobre las ventas (IVA), en el plazo legalmente establecido por el Gobierno Nacional (2 meses), así como de las derivadas del recaudo de tasas o contribuciones.

Significa lo anterior que el aludido delito es **de conducta instantánea, de resultado y de omisión**, por lo que debe acreditarse que el agente tuvo la posibilidad física y psíquica de pagar la suma adeudada, empero, no lo hizo.

---

<sup>17</sup> CSJ SP, 10 junio 2015, rad. 41.053; CSJ SP 3423-2021, rad. 57.944 de 11 agosto 2021.

<sup>18</sup> Corte Constitucional, sentencias C-652 de 2003.

Además, la ejecución y consumación del delito atentatorio de la administración pública convergen en un único acto que se circunscribe a la no consignación de los valores recaudados en el término fijado<sup>19</sup>.

«(...) 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.

De lo antepuesto se desglosa que la consumación de la infracción no es concomitante con el período cuyo desembolso se omitió, toda vez que el tipo estipula que incurre en el referido punible el que «*dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno Nacional*» no haga las respectivas consignaciones. Luego, el comportamiento omisivo por parte del agente recaudador se torna ilícito en el tiempo posterior -2 meses - a la fecha límite de pago establecida por las autoridades, evidenciándose así,

---

<sup>19</sup> CSJ SP, 18 noviembre 2010, rad. 33.605.

que se trata de un delito de conducta instantánea y de resultado»<sup>20</sup>.

Se trata de un **tipo penal en blanco**, en la medida en que remite a disposiciones de índole tributario con el propósito de determinar qué se entiende por «*retenedor*» o «*autorretenedor*» y cuáles son los términos establecidos para rendir cuentas ante la administración de impuestos, entre otros aspectos<sup>21</sup>.

El delito 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<sup>22</sup>.

El punible versa sobre una obligación incumplida por un sujeto activo calificado [que es el 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<sup>23</sup>.

---

<sup>20</sup> CSJ SP, 11 noviembre 2013, rad. 33.468.

<sup>21</sup> CSJ SP, 10 junio 2015, rad. 41.053; CSJ SP 3045-2024 de 6 noviembre 2024, rad. 59.395.

<sup>22</sup> CSJ SP, 10 junio 2015, rad. 41.053; CSJ SP 3423-2021, rad. 57.944 de 11 agosto 2021.

<sup>23</sup> CSJ SP 3423-2021, rad. 57.944 de 11 agosto 2021.

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 la mitad*<sup>24</sup>.

En cuanto a la **tipicidad subjetiva**, se tiene que el delito de omisión del agente retenedor o recaudador únicamente permite la modalidad dolosa y, por tanto, debe coexistir en el sujeto activo el conocimiento de que está dejando de entregar el dinero retenido o autorretenido por concepto de retención en la fuente, impuesto sobre las ventas (IVA) o recaudo de tasas o contribuciones públicas y la voluntad de omitir dicha obligación<sup>25</sup>:

Es del caso señalar que el legislador, a través del artículo 402 del Código Penal, previó la posibilidad de terminar el proceso penal por extinción de la obligación tributaria cuando ésta se cancela, pues finalmente lo que interesa al Estado es establecer mecanismos conducentes para el pago efectivo de los diferentes tributos<sup>26</sup>.

---

<sup>24</sup> 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. Corte Constitucional, sentencia C-1144 de 2000, C-551 de 2001 y C-009 de 2003; CSJ SP, 27 julio 2011 rad. 30.170; CSJ SP rad 38.640 de 5 diciembre 2012; CSJ SP rad. 40.353 de 12 diciembre 2012; CSJ SP rad. 33.468 de 11 diciembre 2013.

<sup>25</sup> CSJ SP 021-2019 de 23 enero 2019, rad. 50.438; CSJ SP 1593-2025, rad. 65.557 de 4 junio 2025.

<sup>26</sup> Corte Constitucional, sentencia C-290 de 2019; CSJ SP 1593-2025, rad. 65.557 de 4 junio 2025.

## 12. DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS -IVA- Y EL REGISTRO ÚNICO TRIBUTARIO -RUT-

El impuesto sobre las ventas -IVA- es un gravamen al consumo bajo la modalidad de valor agregado que tiene aplicación en todo el territorio nacional; constituye un tributo indirecto, de naturaleza real y de causación instantánea<sup>27</sup>.

Consiste en la obligación pecuniaria a sufragar por el deudor de la imposición tributaria mediante un intermediario que por disposición legal recauda el gravamen y asume la responsabilidad del impuesto frente al Estado.

Su **carácter indirecto** se deriva de la intervención de dos sujetos tributarios. El primero, quien tiene la carga de recaudar el impuesto y pagarlo directamente al Estado y; el segundo, quien soporta las consecuencias económicas del mismo, pero no lo consigna a la administración de impuestos<sup>28</sup>.

Los artículos 437, 438 y, 441 a 446 del Estatuto Tributario señalan, como responsables del IVA, a los comerciantes, a quienes sin poseer tal calidad realicen actos similares a los de ellos y a los importadores.

Respecto de la calidad de comerciante, el artículo 10° del Código de Comercio, dispone que lo son, *«las personas que*

---

<sup>27</sup> CSJ AP 142-2021, rad. 56.542 de 20 enero 2021.

<sup>28</sup> CSJ AP 142-2021, rad. 56.542 de 20 enero 2021.

*profesionalmente se ocupan en alguna de las actividades que la ley considera mercantiles», y el numeral 2º del artículo 20 de la misma codificación considera mercantil la prestación de servicios. De igual modo, el literal c) del artículo 437 del Estatuto Tributario dispone que son comerciantes quienes presten servicios.*

De conformidad con el artículo 420 del Estatuto Tributario, la obligación tributaria por concepto del IVA se genera por: (i) la venta de bienes corporales muebles no excluidas expresamente; (ii) la prestación de servicios en el territorio nacional; (iii) la importación de bienes corporales muebles no excluidos expresamente y; (iv) la circulación, venta u operación de juegos de suerte y azar.

Una vez se verifica cualquiera de los anteriores supuestos, el gravamen se causa, y quien preste los servicios, venda los bienes corporales o el importador, adquiere el carácter de responsables de este<sup>29</sup>.

En cuanto al elemento temporal, los preceptos 429 a 436 del Estatuto Tributario establecen el momento de causación del IVA respecto de cada uno de los hechos generadores del mismo; por regla general, corresponde a la fecha de emisión de la factura o documento equivalente, la cual, una vez emitida, le genera a su responsable las obligaciones de liquidar, recaudar el impuesto, declararlo en periodos bimestrales y pagarlo dentro de los dos meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno Nacional.

---

<sup>29</sup> CSJ AP 142-2021, rad. 56.542 de 20 enero 2021.

Importa advertir que las declaraciones tributarias, entre estas la bimestral del IVA, al igual que la información suministrada a la administración de impuestos, de conformidad con el artículo 746 del Estatuto Tributario, se hallan dotadas de la presunción de veracidad.

En lo que respecta al **Registro Único Tributario** -RUT-, el artículo 19 de la Ley 863 de 2003, lo define como una herramienta para identificar, ubicar y clasificar a las personas y entidades que tengan la calidad, entre otras, de agentes retenedores y recaudadores y, en general, de sujetos de obligaciones administradas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales<sup>30</sup>.

El Decreto 2788 de 2004 erigió al RUT como el único mecanismo para identificar, ubicar y clasificar a los sujetos de obligaciones administradas y controladas por la DIAN, estableciendo, en el literal c) del artículo 5º, la obligación de los responsables del impuesto sobre las ventas pertenecientes a los regímenes común o simplificado, de inscribirse en el mismo.

La Corte Constitucional, mediante sentencia C-860 de 2007 expresó que la creación de este registro permitiría controlar la evasión a través de la identificación, ubicación y adecuada clasificación de los sujetos llamados a cumplir con las diversas obligaciones que administra la DIAN, materializando los principios de eficacia y economía que rigen la función administrativa, evitando la dispersión de información y con ello

---

<sup>30</sup> CSJ AP 142-2021, rad. 56.542 de 20 enero 2021.

la evasión fiscal, unificando los sistemas de información través de este registro que agrupa y clasifica a los obligados a tributar<sup>31</sup>.

### **13. RESPUESTA CONCRETA A LAS CENSURAS Y A LAS OPOSICIONES DE LA FISCALÍA**

#### **13.1 SOBRE LA TIPICIDAD DEL DELITO POR EL CUAL SE PROCEDE**

Sobre la tipicidad de la conducta deferimos a lo ya indicado *supra*.

Ahora bien, con respecto a la no consignación de sumas recaudadas, y que para el recurrente no fueron recibidas, ha de indicarse que los momentos de ejecución y consumación de esta conducta punible coinciden en un acto único, cual es la no consignación de las sumas recaudadas, dentro de los respectivos plazos legales concedidos<sup>32</sup>.

«(...) 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,

---

<sup>31</sup> CSJ AP 142-2021, rad. 56.542 de 20 enero 2021.

<sup>32</sup> CSJ SP, 18 noviembre 2010, rad. 33.605; CSJ SP 1419-2024, rad. 56.508 de 12 junio 2024.

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».

De otra parte, no se han confutado los argumentos del despacho de instancia en lo siguiente: (i) hay prueba documental idónea y legal por la cual se logró probar que D.O.H IMPORTACIONES S.A. y, en consecuencia, su representante legal, DAVID ARTHUR, se encontraban autorizados para el recaudo tributario a través de las dos (2) declaraciones bimestrales del impuesto sobre las ventas –IVA– para el año 2010, en los períodos 2 y 3, las cuales se presentaron sin pago, electrónicamente por el responsable fiscal, por un total de \$ 126.043.020; (ii) no existe duda frente que el acusado las presentó y luego no las canceló, toda vez que el implicado era el representante legal de la persona jurídica, el documento electrónico resulta equivalente funcionalmente al físico (ley 527 de 1999), el representante legal, conforme a la ley comercial es el obligado frente a los asuntos de la persona jurídica; las testigos de la Defensa (Mónica María y Diana Sulderi) que indicaron haber laborado en la empresa D.O.H Importaciones, no refutaron la existencia de las declaraciones, ni la representación ostentada por el acusado, ni atribuyeron la presentación de la declaración a persona distinta; y el acusado, y no otra persona, fue quien presentó las mismas; (iii) no se acreditó la tesis contraria, esto es, que el impuesto **fue causado, mas no recaudado**, además, no se acreditaron correcciones por errores contables, aspecto regulado en la legislación tributaria

(artículo 589, ET); (iv) en la casilla treinta y tres (33) del formulario 300 que corresponde al bimestre cuatro (4) del año 2010, obra una devolución pero no se cuenta con insumos contables para considerar que existe equivalencia entre las ventas causadas y no recaudas para el período 2010-2 y la correspondiente devolución en el período 2010-4, así que no se trata de un error contable, no se indicó cuál o cuáles fueron las ventas rescindidas; (v) la tesis de la defensa no logra desvirtuar la tesis de la fiscalía, debidamente probada, esto es, que con prueba de naturaleza documental se logró acreditar que el sujeto activo calificado presentó sin pago las declaraciones tributarias correspondientes a los períodos 2010-2 y 2010-3, declaraciones que se enmarcan dentro de la presunción de veracidad que establece el artículo 746 del estatuto tributario, es decir, **se presume que tanto la causación como el recaudo existieron.**

Es que el no cobro y recaudo del IVA son delito. En materia de evasión de impuestos, uno de los principales cambios de la Reforma Tributaria, es la penalización a aquellas personas obligadas (comerciantes, restaurantes, profesionales independientes, entre otros) que decidan no cobrar el impuesto al valor agregado (IVA) y el Impuesto Nacional al Consumo (INC).

Al respecto es importante reiterar, que el artículo 746 del Estatuto Tributario -Decreto 624 de 1989, vigente en la fecha de los sucesos-, dispone lo siguiente:

**«Artículo 746. PRESUNCIÓN DE VERACIDAD.** Se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las

mismas o en las respuestas a requerimientos administrativos, siempre y cuando que sobre tales hechos, no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley la exija.».

Por lo tanto, las declaraciones tributarias, entre ellas, la bimestral del IVA, gozan, por ministerio de la ley, de la presunción de veracidad y, por lo tanto, le corresponde demostrar lo contrario a quien considere que en estas se incurrió en una falsedad o imprecisión<sup>33</sup>.

### 13.2 **SOBRE LA CAUSACIÓN Y NO RECAUDACIÓN**

Las declaraciones privadas que con ocasión de este trámite se surtan, están regidas por el principio de buena fe al tenor del artículo 85 Superior, y en consecuencia, se presume su validez y autenticidad. Se trata de formularios que deben ser elaborados previa verificación de las operaciones contables con sus respectivos soportes, y no son por tanto de libre confección o configuración.

En el caso bajo estudio, para el *a quo*, la Fiscalía logró demostrar no solo la materialidad de la conducta, sino también la responsabilidad del obligado por cuanto de las pruebas

---

<sup>33</sup> CSJ AP 142-2021, rad. 56.542 de 20 enero 2021.

documentales que se arrimaron dan cuenta de que el mismo, como representante legal de la sociedad, no canceló la suma de dinero por concepto del recaudo del IVA, correspondiente a los períodos indicados en la acusación.

No se trata de una especie de responsabilidad objetiva. En efecto:

«[...] “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 (...)»<sup>34</sup>.

De ahí entonces, que pueda decirse que el delito de *Omisión del agente retenedor o recaudador*, por tratarse de una conducta

---

<sup>34</sup> CSJ SP, 10 junio 2015, rad. 41.053; CSJ SP 3423- 2021 de 11 agosto 2021, rad. 57.944.

instantánea y de resultado, permite concluir que la misma se consume y se torna ilícita cuando el pago del respectivo tributo no se verifica dentro de los dos meses siguientes a la fecha de exigibilidad establecida por el fisco.

Mucho menos probó la defensa, dada la carencia de elementos de prueba de su parte, que su defendido **quizás no recaudó la suma de dinero por concepto de impuestos** (aunque es una negación indefinida, pero la situación contraria si fue demostrada en juicio) por cuanto pudo tratarse de ventas a crédito, que no le fueron pagadas, como justificación que le permitiera excluir su responsabilidad penal, en tanto, por el contrario, lo que se advierte es que tales sumas si las recibió y no las consignó al erario público dentro de los plazos de ley.

En esas condiciones se tiene que la fiscalía demostró no solo la ocurrencia de los hechos sino también la responsabilidad del procesado, porque es claro que tenía la obligación de consignar a favor del Estado el impuesto sobre las ventas correspondientes según la acusación.

Es importante recordar, que en la lógica del sistema adversarial de la Ley 906 de 2004 por la que se rige el presente asunto, las partes deben probar su teoría del caso, y si bien los procesados se hallan cobijados por la máxima del *onus probandi*, según la cual la Fiscalía tiene la carga probatoria de la

responsabilidad penal, si la defensa postula su versión de lo ocurrido, debe acreditarle al juez su plausibilidad<sup>35</sup>.

Lo anterior no se traduce en la inversión de la carga demostrativa de la responsabilidad penal, sino, por el contrario, en el ejercicio defensivo a través de la demostración de la teoría del caso presentada a consideración de la administración de justicia.

Consta entonces en cada una de las declaraciones presentadas que **la empresa percibió los montos** allí referidos por las operaciones declaradas, 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.

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.

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

---

<sup>35</sup> CSJ AP 142-2021, rad. 56.542 de 20 enero 2021.

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 [...]».

Motivo por el cual se 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»*<sup>36</sup>.

---

<sup>36</sup> CSJ SP, 10 junio 2015, rad: 41053; CSJ SP 3423-2021, rad. 57.944 de 11 agosto 2021.

### **13.3 LA DIAN TIENE DERECHO A EXIGIR LOS PAGOS ADEUDADOS**

Múltiples han sido las decisiones de la Corte en las que ha sostenido que el pago que actualiza la causal de improcedencia de la acción es el que responde a acciones voluntarias del agente o del responsable del impuesto de valor agregado, no el que se obtiene como resultado de acciones coactivas de cobro iniciadas por la entidad estatal, por no ser este el presupuesto fáctico que privilegia la norma<sup>37</sup>.

Si la DIAN adelantó el cobro coactivo administrativo, ello de ninguna manera enerva lo actuado dentro del proceso penal, pues, ese mecanismo apenas se encamina a obtener los dineros que dejó de consignar por impuestos el procesado, al tanto que el trámite hoy examinado tiene como objeto la comisión del delito inserta en esa omisión<sup>38</sup>.

## **14. CONCLUSIÓN**

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 inculcado, lo cual desvirtúa los planteamientos del impugnante y obliga la confirmación del fallo de segunda instancia por su acierto y

---

<sup>37</sup> CSJ SP rad. 37.965 de 17 octubre 2012.

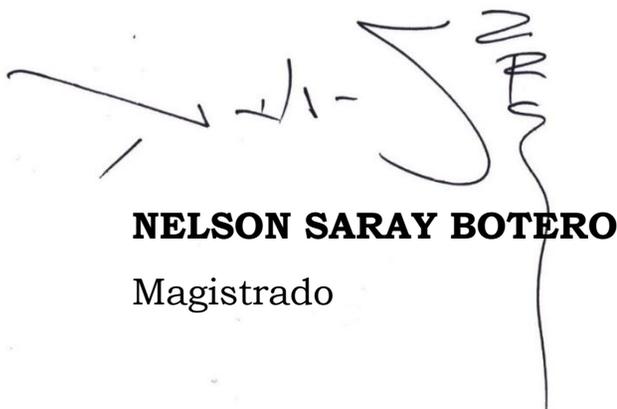
<sup>38</sup> CSJ AP rad. 37.369 de 28 septiembre 2011.

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.

## 15. RESOLUCIÓN

**EL TRIBUNAL SUPERIOR DE MEDELLÍN, SALA DE DECISIÓN PENAL**, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, **(i) CONFIRMA** en su integridad la sentencia de condena proferida en contra del ciudadano DAVID ARTHUR OCHOA HARPER, de condiciones civiles y naturales conocidas, y por las razones expuestas; **(ii)** contra esta decisión procede el recurso de casación.

**NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE**



**NELSON SARAY BOTERO**  
Magistrado



**CLAUDIA PATRICIA VÁSQUEZ TOBÓN**

Magistrada



**JESÚS GÓMEZ CENTENO**

Magistrado