



República de Colombia  
Rama Judicial del Poder Público

---

Distrito Judicial de Bucaramanga (Santander)  
Tribunal Superior  
Sala Penal

<b>Radicación</b>	2016-02081 (22-801A)
<b>Asunto</b>	Proceso Penal
<b>Procesado</b>	<b>Antonio María Serrano Serrano</b>
<b>Delito</b>	Omisión de Agente Retenedor o Recaudador

**TÉRMINO PARA NO RECURRENTE - IMPUGNACIÓN ESPECIAL:**

Se deja constancia que conforme a lo reglado en Sentencia SP4883-2018 Casación N° 48.820 y el comunicado N° 5 de 2019 remitido por la H. Corte Suprema de Justicia respecto del recurso de impugnación especial para garantizar la doble conformidad, que señala las reglas provisionales fijadas para su trámite, se deja constancia que el término para los NO RECURRENTE corre por cinco (5) días e inicia el 14 de julio de 2023 a las 8.00 de la mañana y vence el 21 de julio de 2023 a las 4.00 de la tarde.

Bucaramanga, 14 de julio de 2023.

  
**Sandra Jullieth Cortés Samacá**  
Secretaria

**FABIO ALBERTO DIAZ RAMIREZ**  
**ABOGADO**  
**ESPECIALISTA EN DERECHO PENAL**  
**ESPECIALISTA EN INVESTIGACIÓN CRIMINAL Y SISTEMA PENAL ACUSATORIO**  
**Carrera 12 No 34-67 Oficina 303 Edificio Los Castellanos Teléfono 6076335288 Bucaramanga**  
**Celular 305-3042001**  
**E-mail: [fdiaz@defensoria.edu.co](mailto:fdiaz@defensoria.edu.co)**

---

Bucaramanga, junio 30 de 2023

Señores  
MAGISTRADOS SALA PENAL  
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA  
Bogotá D.C.

**ASUNTO: IMPUGNACION ESPECIAL**

<b>CONDENADOS:</b>	<b>ANTONIO MARIA SERRANO SERRANO</b>
<b>DELITO:</b>	<b>OMISION AGENTE RETENEDOR</b>
<b>RADICADO:</b>	<b>68001-6008-828-2016-02081</b>
<b>PRIMERA INSTANCIA:</b>	<b>JUZGADO DOCE PENAL DEL CIRCUITO DE BUCARAMANGA</b>
<b>SEGUNDA INSTANCIA:</b>	<b>TRIBUNAL SUPERIOR DE BUCARAMANGA</b>

**FABIO ALBERTO DIAZ RAMIREZ**, abogado titulado, identificado con la cédula de ciudadanía número 19.365.857 de Bogotá, con T.P. 52.879 del C.S.J. actuando como Defensor Público del señor **ANTONIO MARIA SERRANO SERRANO**, según poder de sustitución que obra en la carpeta respectiva, y reconocido en tal calidad, me permito informarles que sustentó la **IMPUGNACIÓN ESPECIAL** contra el fallo de condena dictado por primera vez por el Tribunal Superior de Bucaramanga, Sala Penal, el día 4 de mayo de 2023, siendo Magistrado Ponente el doctor **JUAN CARLOS DIETTES LUNA**.

**IDENTIFICACION DE LOS SUJETOS PROCESALES Y LA SENTENCIA IMPUGNADA**

**SUJETOS PROCESALES:**

Condenado: **ANTONIO MARIA SERRANO SERRANO**,  
identificado con la cédula de ciudadanía número 5.565.877 de Bucaramanga.

Fiscalía: Dra. **FANNY TARAZONA CAMACHO**, Fiscal 46 Seccional de Bucaramanga.

Ministerio Público: Dr. **MARIO BELTRAN GARCIA**.

Defensor Público: Dr. **JUAN CARLOS FONSECA**.

## **LA SENTENCIA IMPUGNADA:**

Primera sentencia condenatoria, proveniente de la Sala Penal del Tribunal Superior de Bucaramanga.

Esta impugnación especial se interpuso en tiempo, dentro de los cinco días siguientes a la lectura del fallo del Tribunal; y ahora se sustenta dentro del término posterior de los 30 días siguientes, primera sentencia de condena que fuera proferida el 4 de mayo de 2023, se itera.

Al desatar el recurso de apelación interpuesto por los representantes de la fiscalía y de la víctima, la Sala Penal del Tribunal Superior de Bucaramanga revocó el fallo absolutorio de primer grado, dictado por el Juzgado Doce Penal del Circuito de Bucaramanga el día 14 de octubre de 2022, por el delito de omisión de agente retenedor o recaudador (artículo 402 del Código Penal).

### **FINALIDAD DE LA IMPUGNACION ESPECIAL**

Con esta impugnación se busca que la Corporación ampare el debido proceso, garantice la plena defensa de ANTONIO MARIA SERRANO SERRANO, y se confirme el fallo de primera instancia.

### **SINTESIS DE LOS HECHOS Y DE LA ACTUACION PROCESAL**

#### **SINTESIS DE LOS HECHOS:**

Fueron narrados así por el *ad quem*: *“Según la acusación, Antonio María Serrano Serrano - obrando en la calidad de representante legal de la sociedad SERRANOS PUBLICACIONES LTDA - se abstuvo de consignar a la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga las sumas recaudadas y declaradas por concepto de IVA - \$102.976.000 - e intereses moratorios - \$83.656.000 - correspondientes al periodo N° 3 de 2009”.*

#### **SINTESIS DE LA ACTUACION PROCESAL:**

En audiencia preliminar celebrada el 4 de mayo de 2017 la agencia fiscal le imputó a Antonio María Serrano Serrano la presunta comisión del delito de omisión de agente retenedor o recaudador - artículo 402 de la Ley 599 de 2000, modificado por la Ley 890 de 2004, con valores ajustados por la Ley 1111 de 2006 -, cargo que no aceptó.

Una vez presentado el respectivo escrito, el Juez Doce Penal del Circuito de Bucaramanga convocó la correspondiente audiencia, en desarrollo de la cual se formuló acusación por el ilícito atrás reseñado; adelantó la audiencia preparatoria, donde decretó el acervo probatorio y se pactaron estipulaciones; llevó a cabo el juicio oral y al final anunció que el fallo sería absolutorio, siendo leído en sesión separada.

### **DE LA RESPONSABILIDAD PENAL DE ANTONIO MARIA SERRANO SERRANO**

En primera instancia el Juez Doce Penal del Circuito con función de conocimiento de Bucaramanga, profiere fallo absolutorio a favor de ANTONIO MARIA SERRANO SERRANO, quien fuera acusado por el delito de omisión de agente retenedor o recaudador, previsto

en el art. 402 del C.P., fallo que fue recurrido por el ente acusador y por el representante de la víctima.

En segunda instancia, se revocó dicho fallo absolutorio, y en su lugar, condenó a ANTONIO MARIA SERRANO SERRANO como autor responsable del delito de omisión de agente retenedor o recaudador, a la pena de 48 meses (4 años) de prisión, multa de 171.624, inhabilidad para el ejercicio de derechos y funciones públicas por un lapso igual, negándole la concesión de la suspensión condicional de la ejecución de la pena y concediendo la prisión domiciliaria.

### **MATERIAL PROBATORIO RECUADADO**

Durante el juicio, se recopilaron las siguientes pruebas:

Por parte de la Fiscalía:

Testimonio EDELMIRA RIVERA SÁNCHEZ.

La testigo manifiesta que labora hace 44 años en la DIAN, estando en el grupo de gestión de cobro, realiza citaciones de cobro cuando el contribuyente no realiza el pago, luego, si persiste la mora, se interpone la denuncia.

Se le pone de presente una declaración de impuestos y aduanas del periodo 3 de 2009, presentada el 15 de octubre de 2010, realizada por el contribuyente Serrano Publicaciones Ltda.; un oficio en el que se informa que el señor ANTONIO SERRANO, en su calidad de representante legal de la sociedad Serrano Publicaciones Ltda., no ha cancelado la obligación del periodo 3 año 2009 por concepto de ventas, que asciende a la suma de \$85.656.000; y un oficio persuasivo penalizable, en donde se le notifica al procesado de la deuda y la sanción a imponer.

En el contrainterrogatorio, la testigo indica que el grupo de la DIAN al que pertenece no analiza de donde proviene la información consignada en la declaración del contribuyente, pues el área de gestión de cobros solo se encarga de realizar el cobro de los dineros adeudados, siendo el contribuyente quien realiza estas declaraciones y conoce el valor de los impuestos a cancelar.

Por último, señala que en el sistema único integrado se reflejan los valores adeudados por los contribuyentes y en cualquier momento se puede evidenciar si se ha realizado algún abono a la deuda.

Testimonio de ANA CECILIA RINCÓN REYES.

Abogada, trabaja en la DIAN hace 29 años y en el grupo de recaudo y cobranza los últimos 4 años, las funciones como abogada son las de cobro coactivo de las obligaciones tributarias, la cual inicia con la etapa persuasiva que la realizan otros funcionarios, y luego lo que corresponde al proceso de cobro, esto es, mandamiento de pago, secuestro de bienes, entre otros.

Detalla que el soporte con el que cuenta el área para ejecutar esta labor es el título en sí, las liquidaciones oficiales, los actos administrativos debidamente ejecutoriados y las liquidaciones privadas, las cuales son realizadas por el contribuyente cuando presenta la declaración, el RUT y el certificado de cámara de comercio.

Se le pone de presente la certificación de una deuda expedida el 14 de febrero de 2017, en donde se informa el estado actual de la deuda del señor ANTONIO MARIA SERRANO que corresponde al periodo 3 del año 2009; que es el valor declarado por el acusado como representante legal de la empresa Serrano Publicaciones Ltda., que en esa fecha era de \$83.656.000, precisando que el valor del impuesto no cambia, pero si puede variar el valor a pagar en razón a los intereses que se generan por la mora del pago de las obligaciones. Finalmente, indica que en la fecha de su testimonio verificó el valor a pagar, señalando que el valor del impuesto es de \$83.656.000 y de intereses \$224.681.000.

Por parte de la Defensa:

Testimonio de MIGUEL ÁNGEL DURAN LEÓN.

Expresa que es contador público, trabaja como independiente, laborando en las empresas como Incubadora Santander, Centro de Riegos, entre otras. Conoce al señor ANTONIO MARIA SERRANO porque trabajó con la empresa de él alrededor de 8 años. Explica que elaboraba toda la documentación de ley, facturas de ventas, liquidación de impuestos, retención en la fuente, entre otras funciones.

Para el año 2008, 2009 y 2010 laboraba con ANTONIO MARIA SERRANO y que el problema surgió por una factura de venta que se efectuó por un convenio que se realizó con las entidades de Corciencias y la Universidad de la Paz -UNIPAZ-, para la elaboración de unos folletos informativos para las damas sobre los cuidados que debían tener durante el embarazo, señalando que, de acuerdo a los conocimientos que tiene, esos folletos de salud eran y siguen siendo excluidos de IVA, precisando que estas entidades tienen sede en Bucaramanga y Barrancabermeja.

Se presenta al testigo factura de venta No. 6635, tras lo cual detalla que nunca se facturó IVA porque se trataba de unas cartillas excluidas de IVA, ya que así lo dice la ley y en el mismo documento se plasmó la norma que regula esta hipótesis, esto es, el artículo 478 del Estatuto Tributario. Estas facturas las elaboraba Fernando Serrano, hijo del representante legal de la empresa, y detalla que información se encuentra plasmada en la factura.

Por otra parte, señala que atendió una visita de la funcionaria de la DIAN, que se acercó con un cruce de cuentas y pidió información de la factura, cuando él se la mostró ella pidió recibos de pago y la declaración de renta y del IVA que se había facturado en ese mes, funcionaria que manifestó que, en su opinión, esa facturación tenía IVA, diciéndoles que lo mejor era cambiar la declaración de renta para evitar una investigación de la empresa, motivo por el cual se corrigió y se presentó ante la DIAN esa nueva declaración, no obstante, afirma que no se realizó ningún pago debido a que ese impuesto no fue recaudado por la empresa.

En el concontrainterrogatorio realizado por la fiscalía, indica que laboraba para el año 2009 con la empresa Serrano Publicaciones Ltda., que las facturas eran realizadas por el señor Fernando Serrano y, que no se cobró el IVA en virtud del artículo 478 del Estatuto tributaria. Asimismo, dice que las revistas son diferentes a las cartillas, ya que la cartilla tiene un volumen más pequeño y es de carácter informativo, mientras que las primeras son de carácter educativo. Finalmente, dice que fue él quien asesoró al señor ANTONIO MARIA SERRANO para no cobrar IVA.

Por último, señala que inicialmente en la declaración de renta no había que pagar nada y la funcionaria de la DIAN, en un principio, no mencionó en ningún momento que esa factura tenía IVA, y después fue que volvió a decir que los textos debían tener un número ISBN, pero en el momento, él no sabía que los textos debían tener ISBN porque la norma no lo indica.

Se realizaron estipulaciones probatorias sobre los siguientes hechos:

La identificación e individualización del señor ANTONIO MARIA SERRANO; la ausencia de antecedentes del acusado; la visita del 14 de octubre 2010 que la DIAN realizó a Serrano Publicaciones Ltda., ubicada en la calle 59 # 17B-1-21 Barrio Ricaurte de Bucaramanga, atendida por Miguel Ángel Duran en su condición de contador de dicha empresa; el acta de visita, del 14 de octubre de 2010, realizada por la funcionaria Aida Vega.

### SENTENCIAS DE INSTANCIA

#### **SENTENCIA DE PRIMERA INSTANCIA:**

Según se indicó, en primera instancia el Juez Doce Penal del Circuito con función de conocimiento de Bucaramanga, profiere fallo absolutorio a favor de ANTONIO MARIA SERRANO SERRANO, quien fuera acusado por el delito de omisión de agente retenedor o recaudador, previsto en el art. 402 del C.P., fallo que fue recurrido por el ente acusador y por el representante de la víctima.

Después de hacer un recuento del marco normativo y jurisprudencial del tipo penal, para posteriormente confrontar los hechos probados con lo esbozado en dicho marco, y determinar si dejó de consignar dolosamente las sumas correspondientes al IVA del período 3 del año 2009, el juez, mediando el análisis en conjunto de las pruebas allegadas, concluye que, pese a acreditarse la materialidad de la conducta punible, no se pudo probar la responsabilidad del acusado más allá de toda duda razonable, y por el contrario, la defensa logró desvirtuar los elementos de convicción arrimados por la fiscalía, demostrando una causal de ausencia de responsabilidad.

Del análisis probatorio realizado por el *a quo*, se extrae:

1. La declaración bimestral de impuesto sobre las ventas suscrita por **ANTONIO SERRANO** como representante del declarante y Miguel Ángel Duran como contador, presentada el 15 de octubre de 2010 con “RECIBIDO SIN PAGO”, indica en la casilla 68, “valor pago impuesto”, que la suma fue de \$0 pesos, y en la casilla 980 “pago total”, se reitera la suma de \$0 pesos.

2. El testigo de la defensa, el contador Miguel Ángel, expresó que los artículos vendidos se encontraban exentos de IVA, introdujo como prueba documental la factura de venta No. 6635 de Serrano Publicaciones Ltda., expedida a la Corporación para la Promoción de la Ciencia y la Investigación (Conciencia), por conducto del Comité Técnico Unipaz, para la *“elaboración de Textos Guías Culturales para la promoción y capacitación en temas varios de la salud”*, consignándose que estos artículos se encontraban exentos de IVA en virtud del artículo 478 del Estatuto Tributario, por cuanto *“cumple con los preceptos establecidos en la Ley 98 de 1.993 relacionados con el carácter científico o cultural”*, factura de venta que surte los efectos de título valor en cumplimiento a lo establecido en la Ley 1231 de 2008 y cuyo valor total fue de \$536.379.550. La defensa también trajo a colación el artículo 2° de la Ley 98 de 1993 que a su tenor literal señala *“para los fines de la presente Ley se consideran libros, revistas, folletos, coleccionables senados, o publicaciones de carácter científico o cultural, los editados, producidos e impresos en la República de Colombia, de autor nacional o extranjero, en base papel o publicados en medios electro-magnéticos”*.
3. La fiscalía centró su debate en cuestionar que se pudiera asimilar las cartillas impresas por la sociedad que representaba el inculpatado, con folletos o revistas y, que, por ello, estaban excluidos del impuesto sobre las ventas que regula el artículo 478 del Estatuto Tributario, y a u n q u e el representante de víctimas guardó silencio, ya el contador, Miguel Angel Duran, había señalado en el contrainterrogatorio que aquellos textos no tenían ISBN.

El debate planteado por el órgano acusador sobre la posibilidad de caracterizar los textos relacionados en la factura de ventas 6635 como revistas o folletos, a la luz del artículo 2 de la Ley 98 de 1993, tiene otras aristas, como que estos textos tengan el indicativo ISBN compuesto de 13 dígitos de que trata el artículo 11 de la misma Ley, para acceder a los beneficios tributarios que contempla el artículo 478 del Estatuto Tributario, y aun cuando resulta importante en materia tributaria para determinar si la sociedad Serrano Publicaciones Ltda. podía facturar y declarar estos textos como exentos de IVA, no tiene relevancia en la jurisdicción penal.

4. En esa medida, el Juzgado estima que se encuentra fuera de su órbita de competencia entrar a determinar si, actualmente, **ANTONIO SERRANO** debe o no la suma de \$83.656.000 conforme lo sostiene la fiscalía, pues la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-, es la entidad encargada de dirigir, administrar, controlar y vigilar el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes y, por ende, es la facultada para ejercer el cobro coactivo, en virtud del artículo 823 del Estatuto Tributario, y debe seguir el procedimiento administrativo de cobro coactivo para exigir las deudas fiscales por concepto de impuestos.

Si en el presente asunto, el contribuyente omitió cobrar el IVA y evitó posteriormente iniciar una controversia ante la DIAN de la revisión de la liquidación, la sanción

tributaria o del cobro coactivo del IVA no recaudado, así como también evitó gestionar una posible renegociación de deudas, permitiendo así que dicha declaración quedara en firme, no es la jurisdicción penal el escenario idóneo para controvertir el valor de impuesto que se consigna y que le fue informada al contribuyente, incluso, desde el 14 de octubre de 2010 con la visita realizada de la DIAN, y posteriormente, el 24 de junio de 2013, a través del oficio persuasivo penalizable, así como de la sanción que se viene actualizando.

5. No obstante, atendiendo a la naturaleza del delito, cuya conducta omisiva se refleja en la modalidad de ejecución instantánea, corresponde determinar, si para el momento en que el señor ANTONIO SERRANO debía cancelar el valor correspondiente al IVA de la factura No. 6635 del 07 de mayo de 2009, lo hacía con la voluntad y conciencia de la ilicitud de su actuar.

Para resolver este cuestionamiento, que resulta ser el problema jurídico central para decidir sobre la responsabilidad penal del inculcado, debe efectuarse un análisis del tipo penal en clave de responsabilidad culpabilista, pues, corolario del principio constitucional de culpabilidad penal consagrado en el artículo 29 de la Constitución Política, está proscrita en nuestro país toda forma de responsabilidad objetiva.

Así pues, sentadas las bases sobre la materialidad de la conducta punible, se debe tener en cuenta que se analiza la autoría en la modalidad dolosa, de un delito especial y norma en blanco, en el cual es factible que ocurra un error de tipo, cuando se desconozca algún elemento de la tipicidad objetiva que elimina el injusto penal, o, en atención a la densidad y dificultad de los temas tributarios, el autor puede tener una percepción errónea acerca del alcance de la norma prohibitiva, configurándose un error de prohibición.

El delito de omisión de agente retenedor es un tipo penal en blanco, en la medida en que su aplicación exige la remisión a normas extra penales, principalmente de carácter administrativo, razón por la cual se trajo a colación, tanto el Estatuto Tributario, como la Ley 98 de 1993.

6. De este modo, está la posibilidad admisible de que el procesado haya obrado bajo un error que excluiría el dolo, ya que el agente se representó equivocadamente la situación fáctica derivada del entendimiento errado que tuvo el contador de la empresa a la que representaba de una disposición normativa. Por consiguiente, al presentar la declaración de renta del periodo 3 del año 2009, ANTONIO SERRANO actuó bajo la errada convicción y conciencia de que se comportaba conforme a derecho, pues, con la asesoría de su contador de confianza, Miguel Ángel Durán, con quien trabajó cerca de 8 años, quien para la época de los hechos tenía cerca de 18 años desempeñándose como contador independiente de empresas de diversa índole, el acusado no llegó a representarse que su actuar pudiera configurar los elementos del tipo previsto en el artículo 402 del Código Penal.

7. Y aun cuando la fiscalía puede reprochar que la sociedad Serrano Publicaciones Ltda. tenía el deber de recaudar el IVA en los artículos vendidos en la factura No. 6635, no cuenta con argumento alguno que pueda desdibujar el hecho de que ANTONIO SERRANO obró con la creencia errada de que la sociedad a la que representaba, al imprimir los textos guías que, según su criterio, eran de carácter cultural, entregaba artículos exentos de IVA.
8. Le asiste a la defensa, al indicar que el artículo 478 del E.T. no contempla un requisito adicional relacionado con el ISBN de las publicaciones, como si lo hace el artículo 11 de la Ley 98 de 1993, es evidente que la norma admitía distintas interpretaciones que, para la época de los hechos, resultaban razonables, sobre todo, si en cuenta se tiene que aquí no se juzga al señor Miguel Angel Duran, quien tenía la profesión de contador, sino al ciudadano ANTONIO SERRANO, respecto del cual no se acreditó que tuviera conocimientos profundos en materia tributaria.

En la elaboración de la factura de venta 6635, se plasmó que las cartillas y textos se encuentran exentos de IVA, interpretación que el contador Miguel Ángel Duran le dio a la norma y transmitió a ANTONIO SERRANO, el cual, de acuerdo con los elementos de prueba, solo salió del yerro cuando fue informado por la funcionaria comisionada de la DIAN, Ayda Vega.

En esa medida, cuando el inculcado pretermitió su deber de recaudar el IVA por concepto de unos textos guía que, a su consideración, eran de carácter cultural; luego presentó la declaración de renta con total de impuesto a pagar en \$0 pesos y, dos meses después, omitió realizar el respectivo pago, atendiendo a la asesoría brindada por su contador, lo hizo bajo la creencia equivocada de que su actuar era lícito porque desconocía el alcance de la norma integradora contenida en el E.T., de manera que su actuar no abarcaba un saber y un querer criminal, ya que la equivocada interpretación de un elemento típico lo llevó a la conclusión de que no realizaría una conducta punible.

Por otra parte, resultaría inadecuado exigir a al acusado el deber de comprobar las habilidades o conocimientos específicos que tenía su contador sobre tributación relacionada con librerías o editoriales, toda vez que el ciudadano parte de la base de que toda persona titulada en contaduría pública tiene la capacidad de brindar un consejo en materia tributaria o fiscal en el que pueda confiar, sobretodo, si lleva desempeñándose como contador independiente más de 18 años.

9. Así las cosas, aun cuando la fiscalía pudo acreditar la materialidad de la conducta, lo cierto es que, en el juicio oral se pudo acreditar que el acusado se asesoró con su contador de confianza, interiorizó la orientación brindada por quien consideraba experto en razón a su titulación académica y trayectoria profesional, sin que hubiera un motivo para dudar de sus conclusiones, lo cual permite concluir que obró con total ausencia de dolo y la convicción errada e invencible de que los artículos relacionados en la factura de venta No. 6635 estaban exentos de IVA y, por consiguiente, no los recaudó ni pago ante la DIAN, situación que encaja perfectamente

en la causal de ausencia de responsabilidad prevista en el numeral 10 del artículo 32 de la Ley 599 de 2000. Por ello, no se encuentran satisfechos los requisitos señalados en el artículo 381 de la Ley 906 de 2004 respecto de la responsabilidad penal de ANTONIO MARIA SERRANO, por cuanto no se logró adquirir un conocimiento más allá de toda duda sobre la existencia del actuar doloso del acusado, lo cual desdibuja su responsabilidad penal.

#### **SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA:**

La Sala Penal del Tribunal Superior de Bucaramanga revocó la decisión de absolución, mediante fallo de segunda instancia proferido el 4 de mayo de 2023, en el cual condenó a ANTONIO MARIA SERRANO SERRANO como autor responsable del delito de omisión de agente retenedor o recaudador, a la pena de 48 meses (4 años) de prisión, multa de 171.624, inhabilidad para el ejercicio de derechos y funciones públicas por un lapso igual, negándole la concesión de la suspensión condicional de la ejecución de la pena y concediendo la prisión domiciliaria.

Después de mencionar, vía jurisprudencia de la Corte Suprema, que el delito de omisión de agente retenedor o recaudador es un tipo penal en blanco, el *ad quem* revisa el acervo probatorio allegado, y para ello, recuerda las estipulaciones probatorias; aludió a los testigos de la fiscalía, Edelmira Rivera, integrante del grupo de cobros de la DIAN, y Ana Cecilia Rincón, del área de recaudo y cobranzas de la DIAN, así como a los de la defensa, Miguel Ángel Durán León, contador de la empresa que representaba SERRANO SERRANO, para concluir posteriormente, revisado dicho acervo probatorio, y bajo la óptica de la sana crítica, que:

1. Para el contador Miguel Ángel Durán, de acuerdo a sus conocimientos y a lo especificado, los folletos de salud están exentos de IVA, por ser de carácter cultural, como lo considera también Corciencia.

Sin embargo, después de la visita de una funcionaria de la DIAN, quien solicitó los documentos de soporte de la declaración de IVA, que según ella, la factura sí tenía el impuesto, y para no agrandar el problema, sugirió cambiar la declaración, a lo cual accedió el contador, siendo presentada posteriormente sin pago, la cual fue suscrita por dicho contador y por el representante legal de la empresa, Antonio María Serrano Serrano.

2. De lo anterior se deduce que, si bien inicialmente se consideró que la factura estaba exenta del IVA, se atendió lo señalado por la funcionaria de la DIAN en su visita, y admitió declarar los valores relacionados en ella, por lo cual no puede argumentarse que el representante legal de la referida empresa no tenía claro conocimiento de la obligación tributaria y la suma de dinero por consignar.
3. Si a lo anterior se suman (i) la noticia criminal, (ii) la constancia de Eulalia Ruiz Sanabria - Agente Facilidad de Pago - División Gestión Cobranzas de la DIAN - acerca que esa compañía no elevó solicitud de facilidad de pago la obligación fiscal, (iii) la constancia de que SERRANOS PUBLICACIONES LTDA no estaba en proceso concordatario, liquidación forzosa administrativa o en proceso de toma de posesión con relación a la obligación tributaria por concepto de IVA del referido periodo, (iv) constancia sobre que esa empresa no solicitó compensación con

relación a la obligación tributaria y (v) el certificado de existencia y representación legal de la sociedad SERRANOS PUBLICACIONES LTDA, no cabe duda que la agencia fiscal acreditó su teoría del caso respecto de la materialidad del punible y la responsabilidad penal del enjuiciado.

4. Ciertamente es que - en principio - Antonio María Serrano Serrano pudo incurrir en algún error por creer - acorde con la asesoría de su contador - que la actividad facturada estaba excluida del IVA, pero durante el cobro administrativo que realizó la DIAN le efectuaron una visita a la empresa y - por lo menos - un requerimiento, le informaron que realmente estaba obligado a declarar el IVA por la factura N° 6635 y - finalmente - así lo declaró junto a su contador el 15 de octubre de 2010, de tal modo que el desconocimiento de la obligación no puede servir de argumento para pretender desligarse del pago que debía efectuar, menos aún - como erradamente lo dedujo el cognoscente - para edificar una causal eximente de responsabilidad penal, pues consciente de su rol como agente retenedor, optó por guardar silencio y no pronunciarse frente a los requerimientos administrativos.

Si estimaba que la factura estaba exenta del IVA, debió realizar un diligente esfuerzo por acreditarlo ante la DIAN o cualquier otra autoridad competente y no lo hizo, tampoco contravirtiendo la obligación tributaria ante la jurisdicción contenciosa administrativa; por el contrario, asumió una actitud pasiva, no planteó una sólida alternativa diferente, incluso, se relacionó un valor adicional, respecto del cual no se ha brindado explicación alguna.

5. Ante la nutrida normatividad en materia tributaria acerca de qué puede estar o no exento de IVA, no es el proceso penal el indicado, sino el escenario propicio, el proceso de cobro persuasivo o coactivo ante la DIAN, pero ante la pasiva actitud del enjuiciado - quizá consciente del error en que incurrió - terminó por aceptar la viabilidad de exigir el cobro tributario, tal como se plasmó en la declaración bimestral de IVA presentada el 15 de octubre de 2010, lo cual no puede ahora desconocer para desligarse de la responsabilidad penal, ya que conocía los términos legales para cumplir sus obligaciones, y uno de sus deberes era vigilar que la empresa se encontrara al día con sus acreencias tributarias.
6. Entonces, el hecho que Antonio María Serrano Serrano obrara conforme al asesoramiento de su contador, no lo exime de responsabilidad penal, puesto que - en principio - pudo tratarse de un error en la interpretación normativa, pero eso se aclaró, y la DIAN definió que era responsable de ese recaudo y así debió proceder, debía documentarse de todas las obligaciones que conllevaba ese cargo y así atenderlas oportunamente.

Las pruebas recaudadas acreditaron la materialidad de la ilicitud y la consecuente responsabilidad penal, pues era consciente de la obligación de presentar la declaración y proceder a su oportuno pago, de tal suerte que - sabiendo de la ilicitud de su actuar - decidió no cancelar lo adeudado, pese a los requerimientos, así no haya recibido dinero alguno. Avalar la postura defensiva, implica enviar un errado mensaje a la sociedad, al pretender trasladar la responsabilidad de sus acciones a terceros.

## LEGITIMACIÓN PARA INTERPONER LA IMPUGNACIÓN ESPECIAL

ANTONIO MARIA SERRANO SERRANO tiene interés para presentar la impugnación especial, porque se trata de la primera sentencia condenatoria, en esta oportunidad, en segunda instancia, para de esta forma permitir el cumplimiento de la garantía constitucional de la doble conformidad.

### DESARROLLO DE LA IMPUGNACIÓN ESPECIAL

La condena impuesta a mi defendido por el delito de omisión de agente retenedor o recaudador no corresponde a lo demostrado en el juicio oral, y es, a todas luces injusta.

1. Como juiciosamente lo anota el *a quo*, el problema jurídico central para decidir sobre la responsabilidad penal, parte del análisis del tipo penal, como expresión del principio constitucional de culpabilidad penal consagrado en el artículo 29 de la Constitución Política, el cual menciona que está proscrita en nuestro país toda forma de responsabilidad objetiva.

Dicho tipo penal se analiza desde la autoría en la modalidad dolosa (si para el momento en que el señor ANTONIO SERRANO debía cancelar el valor correspondiente al IVA, lo hacía con la voluntad y conciencia de la ilicitud de su actuar), es un delito especial y norma en blanco, de ejecución instantánea, en el cual es factible que ocurra un error de tipo, o un error de prohibición que excluye el dolo, como ocurrió en este caso.

2. SERRANO SERRANO se representó equivocadamente la situación fáctica derivada del entendimiento errado que tuvo el contador de la empresa a la que representaba de una disposición normativa. Por consiguiente, al presentar la declaración de IVA, actuó bajo la errada convicción y conciencia de que se comportaba conforme a derecho, pues, con la asesoría de su contador de confianza, Miguel Ángel Durán, con quien trabajó cerca de 8 años, quien para la época de los hechos tenía cerca de 18 años desempeñándose como contador independiente de empresas de diversa índole, el acusado no llegó a representarse que su actuar pudiera configurar los elementos del tipo previsto en el artículo 402 del Código Penal, error del cual salió cuando fue informado por la funcionaria comisionada de la DIAN, Ayda Vega.

No se juzga al contador Miguel Angel Duran, sino a ANTONIO SERRANO, respecto del cual no se acreditó que tuviera conocimientos profundos en materia tributaria. Cuando mi defendido pretermitió el recaudo del IVA por concepto de unos textos guía que, a su consideración, eran de carácter cultural; luego presentó la declaración de renta con total de impuesto a pagar en \$0 pesos y, dos meses después, omitió realizar el respectivo pago, atendiendo a la asesoría brindada por su contador, lo hizo bajo la creencia equivocada de que su actuar era lícito, desconocía el alcance de la norma integradora contenida en el E.T., su actuar no abarcaba un saber y un querer criminal, ya que la equivocada interpretación de un elemento típico lo llevó a la conclusión de que no realizaría una conducta punible.

Resultaría inadecuado exigirle el deber de comprobar las habilidades o conocimientos que tenía su contador sobre tributación relacionada con librerías o editoriales, toda vez que parte de la base de que tiene la capacidad de brindar un consejo en materia tributaria o fiscal en el que pueda confiar, sobretodo, si lleva desempeñándose como contador independiente más de 18 años, no habiendo motivos para dudar de sus conclusiones, lo cual permite concluir que obró con total ausencia de dolo y la convicción errada e invencible de que los artículos relacionados en la factura de venta No. 6635 estaban exentos de IVA y, por consiguiente, no los recaudó ni pago ante la DIAN, situación que encaja perfectamente en la causal de ausencia de responsabilidad prevista en el numeral 10 del artículo 32 de la Ley 599 de 2000.

3. Por las anteriores razones, yerra el Tribunal al endilgarle responsabilidad a mi asistido, fundamentado en un solo hecho: la visita posterior de una funcionaria de la DIAN, quien solicitó los documentos de soporte de la declaración de IVA, que según ella, la factura sí tenía el impuesto, y para no agrandar el problema, sugirió cambiar la declaración, a lo cual accedió el contador, siendo presentada posteriormente sin pago, la cual fue suscrita por dicho contador y por el representante legal de la empresa, Antonio María Serrano Serrano. Es decir, el mismo contador fue quien aceptó la sugerencia de la funcionaria, realizó el cambio de la declaración respectiva, la firmó, al igual que mi defendido. No hay más. ¿Y cómo SERRANO SERRANO no iba a firmar la nueva declaración, si confiaba en su contador, con más de ocho años trabajando con él?
4. Y para justificar una condena injusta, de ahí no se podían derivar e imponerle obligaciones, tales como que, si estimaba que la factura estaba exenta del IVA, **debió** realizar un diligente esfuerzo por acreditarlo ante la DIAN o cualquier otra autoridad competente y no lo hizo, tampoco **controvirtiendo** la obligación tributaria ante la jurisdicción contenciosa administrativa; no **planteó** una sólida alternativa diferente; **debía** documentarse de todas las obligaciones que conllevaba ese cargo (resaltas fuera de texto). Actuaciones propias de su contador, en el cual confiaba, era su consejero en materia tributaria por ocho años, del cual no dudaba en cuanto a sus conclusiones y asesorías, razones por las cuales obró de la forma como se demostró en el juicio oral, se itera, con la equivocada interpretación de que no estaba cometiendo delito alguno.

Por ello, no son válidos los argumentos del *ad quem*, en el sentido de que, por su rol de retenedor, guardó silencio dolosamente, o que no podía argumentar que no tenía claro el conocimiento de la obligación tributaria y la suma de dinero por consignar, cuando precisamente, lo contrario fue lo demostrado en el juicio oral, motivo por el cual el fallador de primera instancia edificó y dio por probada la causal eximente de responsabilidad penal.

5. De tal manera, y sin que la sentencia deba ser ejemplarizante y enviar mensajes errados a la sociedad, no puede la jurisdicción escudarse en ello, y condenar a una persona inocente, pasando por alto el principio constitucional de culpabilidad penal (artículo 29 de la Constitución Política), ya que está proscrita en nuestro país toda

forma de responsabilidad objetiva, que fue lo ocurrido en este evento, pues la fiscalía no demostró la tipicidad subjetiva en el actuar de mi defendido.

6. La sola mención de lo pretendido por el *ad quem*, al citar las que considera pruebas de la materialidad del delito y de la responsabilidad del enjuiciado (la noticia criminal, la constancia de no elevar solicitud de facilidad de pago la obligación fiscal, la constancia de no estar en proceso concordatario, entre otras), solo demuestran una posible materialidad del delito, o mejor aún, ausencia de actuaciones meramente administrativas, pero no se relacionan en absoluto con la responsabilidad penal de ANTONIO MARIA SERRANO SERRANO como autor responsable, en la modalidad de dolo, del delito de omisión de agente retenedor o recaudador.
7. En razón de que la condena en segunda instancia es injusta, debido a las razones expuestas, que son acordes a lo probado en el juicio oral, solicito que se mantenga incólume la decisión del juez de primera instancia, y, en consecuencia, se confirme el fallo absolutorio, el cual fue debidamente motivado, desde el punto de vista fáctico, probatorio y jurídico.

Atentamente,



**FABIO ALBERTO DIAZ RAMIREZ**  
C.C. 19.365.857 de Bogotá  
T.P. 52.879 del C.S.J.  
[fdiaz@defensoria.edu.co](mailto:fdiaz@defensoria.edu.co)  
Defensor Público ante el Tribunal Superior