

Imposibilidad de la DIAN para promover el incidente de reparación integral

Alexander Rogelis Sánchez¹

Cuando una persona es acusada por el delito de omisión de agente retenedor deberá analizar muy bien las alternativas jurídicas de terminación del proceso, pues cada una de ellas tendrá consecuencias relacionadas con su libertad. En el evento de que se profiera una sentencia condenatoria, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) no puede acudir al incidente de reparación integral para asegurar el cobro del impuesto junto con el lucro cesante. Esto se debe a que la DIAN tuvo la oportunidad de efectuar una de las dos posibilidades destinadas al recaudo tributario: i) acudir a la jurisdicción civil o ii) ejercer el cobro coactivo para lograr el recaudo. Si no accionó alguna de estas dos facultades, o una vez iniciadas no logró finalizarlas en el término legal, perdió su oportunidad procesal de exigir el pago de estos conceptos a través del derecho penal.

SUMARIO:

I. Introducción; II. Alternativas procesales de terminación del proceso penal; III. Incidente de reparación integral; IV. Conclusiones; V. Bibliografía.

I. Introducción

La política criminal colombiana ha tenido entre sus objetivos controlar la evasión de impuestos y recaudar los recursos fiscales indispensables para lograr la ejecución de los fines constitucionales.

¹ Abogado de la Universidad Libre, especialista en Derecho Penal del Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario y maestrando en Derecho Probatorio en el Proceso Penal de la Universidad de Barcelona, España.

Desde vieja data², y a lo largo de diversas normas³, se han reprimido penalmente los comportamientos que falten al deber de tributación. En la actualidad, la Ley 599 del 2000 consagró diferentes tipos penales que sancionan, precisamente, el incumplimiento en el pago de impuestos. Uno de ellos es el delito al que se refiere el artículo 402, denominado *Omisión del agente retenedor o recaudador*.

En esa misma línea, la Fiscalía General de la Nación creó la Dirección Especializada contra los Delitos Fiscales⁴, encargada de tramitar directamente las denuncias instauradas por la DIAN relacionadas con el delito de omisión de agente retenedor o recaudador. Cuando finaliza una investigación y se corrobora la existencia de hechos frente a los cuales se enmarca el delito referido se lleva a cabo la audiencia de formulación de imputación de cargos. Seguidamente, y dependiendo de las circunstancias propias de cada caso, el proceso termina con la emisión de una sentencia condenatoria o absolutoria.

En el evento en que se emita sentencia condenatoria y esta quede en firme, a voces del artículo 102 de la Ley 906 del 2004, la víctima, el fiscal o el ministerio público podrán solicitar al juez de primera instancia la convocatoria de la primera audiencia del incidente de reparación integral. El propósito de esta audiencia es exponer las pretensiones correspondientes a fin de buscar la verdad, la reparación económica o simbólica y la justicia.

² COLOMBIA. CONGRESO DE LA REPÚBLICA. Ley 38 (30, diciembre, 1969). «Por la cual se dictan normas sobre retención en la fuente y anticipo del impuesto sobre la renta y complementarios y se señalan sanciones». Diario Oficial. Diciembre, 1969. N.º 32.975, artículo 10.

³ COLOMBIA. CONGRESO DE LA REPÚBLICA. Ley 75 (23, diciembre, 1986). «Por la cual se expiden normas en materia tributaria de catastro, de fortalecimiento y democratización del mercado de capitales, se conceden unas facultades extraordinarias y se dictan otras disposiciones». Diario oficial. Diciembre, 1986. N.º 37.742.

COLOMBIA. PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA. Decreto 624 (30, marzo, 1989). «Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuesto Nacionales». Diario Oficial. Marzo, 1989. N.º 38.756, artículo 665; COLOMBIA. PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA. Decreto 2530 (29, diciembre, 1987). «Por el cual se dictan normas para el efectivo control, recaudo, cobro, determinación y discusión de los impuestos que administra la Dirección General de Impuestos Nacionales». Diario Oficial. Diciembre, 1987. N.º 38.168, artículo 4; COLOMBIA. CONGRESO DE LA REPÚBLICA. Ley 383 (10, julio, 1997). «Por la cual se expiden normas tendientes a fortalecer la lucha contra la evasión y el contrabando, y se dictan otras disposiciones». Diario Oficial. Julio, 1997. N.º 43.083, artículo 22; COLOMBIA. CONGRESO DE LA REPÚBLICA. Ley 488 (24, diciembre, 1998). «Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones fiscales de las Entidades Territoriales». Diario Oficial. Diciembre, 1998. N.º 43.460, artículo 71. COLOMBIA. CONGRESO DE LA REPÚBLICA. Ley 633 (29, diciembre, 2000). «Por la cual se expiden normas en materia tributaria, se dictan disposiciones sobre el tratamiento a los fondos obligatorios para la vivienda de interés social y se introducen normas para fortalecer las finanzas de la Rama Judicial». Diario Oficial. Diciembre, 2000. N.º 44.275, artículo 42.

⁴ COLOMBIA. FISCALÍA GENERAL DE LA NACIÓN. Resolución 0720 (15, abril, 2021). «Por medio de la cual se establecen los criterios de conocimiento de investigaciones en las Direcciones Especializadas adscritas a la Delegada para las Finanzas Criminales».

Sin embargo, cuando la víctima en el proceso penal es la DIAN, y la sentencia condenatoria fue impuesta por el delito de omisión de agente retenedor o recaudador, es necesario que el juez penal con función de conocimiento, una vez escuche la pretensión del solicitante, analice si la entidad persigue la obtención del pago de lo omitido por el concepto de impuesto y de sus respectivos intereses moratorios. En caso afirmativo, el despacho judicial deberá rechazar la pretensión, ya que la DIAN cuenta con facultades extraordinarias para efectuar directamente el cobro a sus deudores. Esto puede hacerse mediante i) la jurisdicción coactiva⁵ o ii) la demanda ejecutiva ante el juez civil del circuito, acciones jurídicas que no se pueden revivir a través del derecho penal.

Para desarrollar en profundidad los temas referidos, este escrito estará dividido en tres acápite, a saber: i) Alternativas procesales de terminación del proceso penal, ii) Incidente de reparación integral, y iii) Conclusiones. Espero que esta temática sea de interés del lector.

II. Alternativas procesales de terminación del proceso penal

Como ya se advertía, el delito de omisión del agente retenedor está consagrado en el artículo 402⁽⁶⁾ de la Ley 599 del 2000, dentro del Título XV relacionado con el bien jurídico de los delitos contra la administración pública. Es una conducta punible de omisión propia, es decir, que no se configura por la ejecución de una acción, sino que, de conformidad con su denominación jurídica, se sanciona el

⁵ COLOMBIA. PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA. Decreto 624 (30, marzo, 1989). «Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuesto Nacionales». Diario Oficial. Marzo, 1989. N.º 38.756, «**ARTÍCULO 823. PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO COACTIVO.** Para el cobro coactivo de las deudas fiscales por concepto de impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones, de competencia de la Dirección General de Impuestos Nacionales, deberá seguirse el procedimiento administrativo coactivo que se establece en los artículos siguientes».

⁶ COLOMBIA. CONGRESO DE LA REPÚBLICA. Ley 599 (24, julio, 2000). «Por medio de la cual se expide el Código Penal». Diario Oficial. Julio, 2000. N.º 44097. «**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 (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 o el impuesto nacional al consumo que, teniendo la obligación legal de hacerlo, no consigne las sumas recaudadas por dicho concepto, dentro de los dos (2) meses siguiente a la fecha fijada por el Gobierno nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración del impuesto sobre las ventas.

El agente retenedor o el responsable del impuesto sobre las ventas o el impuesto nacional al consumo que omita la obligación de cobrar y recaudar estos impuestos, estando obligado a ello, incurrirá en la misma penal prevista en este artículo.

Tratándose de sociedades u otras entidades, quedan sometidas a esas mismas sanciones las personas naturales encargadas en cada entidad del cumplimiento de dichas obligaciones».

dejar de realizar una actividad concreta, relacionada como lo ha referido la doctrina⁷, con el no pago de una obligación legal, ya sea porque el agente no la consignó cuando la recibió o porque no la cobró cuando le tocaba. Este tipo penal, por su estructuración, exige un análisis riguroso, temario que no se abordará aquí, ya que merece análisis aparte y desborda la finalidad de este escrito.

Pues bien, cuando la Fiscalía encuentra mérito para iniciar el proceso penal por este delito, en desarrollo de la audiencia de imputación, para el procesado surge la necesidad de tomar una decisión de cara a la estrategia defensiva y, por consiguiente, al futuro del proceso penal. Aquí, pueden surgir dos eventos:

a) **Evento n.º 1 – Terminación anticipada del proceso penal**

Existen distintas instituciones procesales que se pueden aplicar al caso concreto, que tendría como consecuencia la culminación del proceso sin la necesidad de agotar todas las audiencias e instancias. Estas instituciones pueden ser clasificadas en dos grupos, i) los preacuerdos y negociaciones —donde, conforme al criterio jurídico actual de la Corte Suprema de Justicia⁸, incluiremos el allanamiento a cargos como una especie o modalidad de negociación—, y ii) la exclusión de responsabilidad penal que se relaciona con la obligación tributaria.⁹

En el primer grupo, cuando se trata del allanamiento a cargos, el procesado aceptará su responsabilidad a cambio de un descuento punitivo o cualquier otro beneficio cuando se celebre un preacuerdo o negociación. A cambio, deberá cumplir con la obligación dispuesta en el artículo 349 de la Ley 906 del 2004⁽¹⁰⁾, que exige el reintegro de por lo menos el 50 % del incremento patrimonial fruto del delito y el aseguramiento en el pago del 50 % restante.

En esta circunstancia, puede originarse la discusión acerca de los intereses moratorios como parte del incremento patrimonial del procesado. Si se adopta esta postura, deberá tener como base la

⁷ CASTRO CUENCA, Carlos G., *et al.* Manual de derecho penal, Parte especial. 2019. Tomo II, Segunda edición, pp. 277.

⁸ COLOMBIA. CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. SALA DE CASACIÓN PENAL. Sentencia rad. 39831 (27, septiembre, 2017). M. P José Francisco Acuña Vizcaya. Bogotá, D. C., 2017.

⁹ CASTRO CUENCA, Carlos G., *et al.*, *op. cit.*, pp. 282.

¹⁰ COLOMBIA. CONGRESO DE LA REPÚBLICA. Ley 906. (31, agosto, 2004). «**ARTÍCULO 349. IMPROCEDENCIA DE ACUERDOS O NEGOCIACIONES CON EL IMPUTADO O ACUSADO.** En los delitos en los cuales el sujeto activo de la conducta punible hubiese obtenido incremento patrimonial fruto del mismo, no se podrá celebrar el acuerdo con la Fiscalía hasta tanto se reintegre, por lo menos, el cincuenta por ciento del valor equivalente al incremento percibido y se asegure el recaudo del remanente».

solicitud expresa del profesional del derecho que represente a la DIAN, donde relacione un valor concreto y adjunte el monto de los intereses a pagar. Lo anterior le permitirá al procesado conocer cuánto dinero tendrá que cancelar para ser acreedor de la aplicación de alguna de estas alternativas de culminación anticipada del proceso.

Por el contrario, la postura frente a la cual se entiende que los intereses no son parte del incremento patrimonial, se soporta en el carácter de ganancia natural que constituyen los intereses generados con el paso del tiempo a partir de la constitución en mora de la obligación. Su aspecto es accesorio y deberá liquidarse cuando se haga exigible la obligación o se pague la misma. Lo que en otras palabras podría entenderse como un perjuicio subsidiario del acreedor conforme al concepto de lucro cesante, pero no como parte del incremento patrimonial incurrido por el procesado en la comisión del punible.¹¹

Frente a esta última tesis, que comparto, el procesado —a partir de la cuantía que fue imputada y acusada de la omisión de pago— podrá cancelar el 50 % del total del capital y asegurar que pagará el otro 50 %. El fallador no podrá oficiosamente condicionar el pago del incremento patrimonial a un valor que no ha sido solicitado, demostrado y soportado por la DIAN.

El segundo grupo, concerniente a la exclusión de responsabilidad penal que se relaciona con la obligación tributaria, está contemplado en el parágrafo del artículo 402 del Código Penal¹². En este escenario, la persona vinculada tendrá no solo que pagar el capital de lo adeudado, sino también cancelar los respectivos intereses para ser beneficiado de la culminación del proceso penal, ya sea por resolución inhibitoria, preclusión o cesación del procedimiento según sea el caso concreto y la ley procesal aplicable. Esta oportunidad la tendrá el procesado hasta antes de que la sentencia condenatoria quede en firme, por supuesto incluyendo la sede del recurso extraordinario de casación.¹³

¹¹ COLOMBIA. CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. SALA DE CASACIÓN PENAL. Sentencia rad. 46984, (29, junio, 2016). M. P. Gerardo Botero Zuluaga y Jorge Mauricio Burgos Ruiz. Bogotá, D. C., 2016.

¹² «El agente retenedor o autorretenedor, responsable del impuesto a la ventas, el impuesto nacional al consumo 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 hubiere iniciado por tal motivo, sin perjuicio de las sanciones administrativas a que haya lugar». [Énfasis añadido].

¹³ COLOMBIA. CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. SALA DE CASACIÓN PENAL. Auto rad. 60265 (03, noviembre, 2021). M. P. Hugo Quintero Bernate. Bogotá, D. C., 2021.

b) Evento n.º 2 – Terminación ordinaria del proceso penal

El procesado puede optar por este segundo evento y defenderse en un juicio oral, público y contradictorio. Allí intentará demostrar su inocencia ante la administración de justicia, así como discutir argumentalmente por qué la Fiscalía General de la Nación no tiene razón frente a la solicitud de condena que ha deprecado. Si se opta por este evento, pueden suceder dos situaciones, i) la emisión de una sentencia de carácter absolutorio, que dará por finalizado el proceso cuando esta decisión quede en firme, o ii) la atribución de responsabilidad por la comisión del delito relacionado en el artículo 402 del Código Penal, es decir, que a pesar de ir a juicio y discutir jurídicamente su inocencia, el procesado fue vencido y tendrá como resultado una decisión condenatoria.

Estos eventos deben ser cuidadosamente tratados por la persona que ha sido vinculada formalmente al proceso penal por la presunta comisión del delito de omisión de agente retenedor o recaudador, y lógicamente por el abogado defensor que lo esté acompañando, porque cada evento tendrá consecuencias distintas que abordaremos en la siguiente sección.

III. Incidente de reparación integral

La DIAN, en el delito de omisión de agente retenedor o recaudador, puede preliminarmente optar por el incidente de reparación integral en los eventos mencionados en el acápite anterior, como en efecto sucede en los estrados judiciales y como lo he podido comprobar con mi propia experiencia. Esta práctica es incorrecta y va en contravía de los principios generales del derecho que, precisamente, ilustran cuándo se configura la extinción de las obligaciones y la prohibición de abusar de las diferentes jurisdicciones con la intención de que en alguna se apruebe la solicitud, en este caso de la pretensión de la DIAN. Ello de conformidad con los ítems que explico a continuación.

a) La facultad extraordinaria de la DIAN

La DIAN cuenta con la facultad extraordinaria de proceder directamente contra sus deudores sin la intervención de los jueces de la república. La Corte Constitucional, específicamente en la sentencia T-604 del 9 de junio de 2005, señaló:

De todo lo anterior cabe concluir que la jurisdicción coactiva obedece al reconocimiento de una facultad evidentemente extraordinaria o excepcional de la Administración, consistente en eximirla de llevar el asunto al conocimiento de los jueces, para lograr ella directamente la ejecución de ciertas obligaciones a su favor.

Esta facultad logra su cometido en algunos casos, como en el de la recaudación de los impuestos que no se pagaron inicialmente, pero en otros tantos, a pesar de iniciar el proceso de cobro coactivo, expedir resoluciones por incumplimiento, emitir oficios persuasivos penalizables y librar mandamientos de pago, la DIAN no logra materializar su pretensión hasta que esa acción prescribe. Según lo establecido en los artículos 817 y 638 del Estatuto Tributario, la prescripción en las obligaciones fiscales se cumple después de cinco años, contados a partir de 4 eventos¹⁴.

Este hecho también ha sido referido por el Consejo de Estado¹⁵:

Lo anterior por cuanto, en relación con la prescripción de la acción de cobro, la Sala reitera que de la lectura de los artículos 817 y 818 del E.T. se desprende que la obligación de la administración no sólo es iniciar la acción de cobro coactivo dentro de los cinco años siguientes a que la obligación se hizo exigible, sino que, una vez iniciada, debe culminarla en ese término, so pena de que los actos que expida después de expirado el término queden viciados por falta de competencia temporal, pues «...detrás del término de prescripción de la acción de cobro coactivo hay poderosas razones de seguridad jurídica tanto para la administración como para los contribuyentes. Para la administración, porque debe existir siempre un momento definitivo en el que se consoliden los actos administrativos que expide en el procedimiento de cobro coactivo. Y para los contribuyentes, porque la acción de cobro no puede extenderse indefinidamente en el tiempo».

En este sentido, cuando la DIAN, a través del cobro coactivo, no logra que su pretensión se materialice por alguna de las circunstancias mencionadas, presenta una denuncia ante la Fiscalía

¹⁴ “i) La fecha de vencimiento del término para declarar, fijado por el Gobierno Nacional, para las declaraciones presentadas oportunamente. ii) La fecha de presentación de la declaración, en el caso de las presentadas en forma extemporánea. iii) La fecha de presentación de la declaración de corrección, en relación con los mayores valores y iv) La fecha de ejecutoria del respectivo acto administrativo de determinación o discusión”.

¹⁵ COLOMBIA. CONSEJO DE ESTADO, SECCION IV. Sentencia rad. 250002327000200800243-01 N.I. 19500 (2, julio. 2015), Bogotá, D. C. 2015.

General de la Nación para que, una vez se emita sentencia condenatoria, se pueda iniciar el incidente de reparación integral. Al tomar esta medida, la DIAN activa, en situaciones en las que no podría hacerlo de otra manera, otra oportunidad procesal para el recaudo del impuesto junto con los intereses correspondientes.

En otros casos, la DIAN inicia la acción de cobro coactivo y dicho trámite no culmina en el término exigido por la ley; por ello, no le es posible acudir al incidente de reparación integral con el ánimo de revivir obligaciones que por exclusiva responsabilidad de la entidad fenecieron para su cobro. Esta postura la respalda la Sala de Casación Penal de la Corte Suprema de Justicia,¹⁶ que indica: «Tampoco aparece formulada la alternativa de proponer el incidente cuando el cobro por otra vía fracasó por alguno de los motivos establecidos en la ley, incluida la prescripción, la cual, tratándose de la acción administrativa se produce en el término de cinco (5) años».

b) Facultad de acudir a la jurisdicción civil

La DIAN, de forma potestativa, puede escoger si adelanta el cobro de la deuda mediante el cobro coactivo o si inicia un proceso ejecutivo judicial. Tal razonamiento se explica en la sentencia del 30 de agosto de 2006, expediente 14807, donde el Consejo de Estado señaló: «En otros, la administración tiene la opción de acudir al juez civil del circuito o de hacer efectivo el crédito, directamente, por cobro coactivo; tal es el caso de las obligaciones tributarias a favor [de] la DIAN (artículos 823 y 843 del Estatuto Tributario)».

Ello entonces significa que “la DIAN tiene una de dos opciones, iniciar por su propia cuenta el recaudo forzoso de las obligaciones omitidas por los agentes retenedores y autorretenedores o acudir ante la jurisdicción civil con esa misma finalidad”¹⁷. La elección de una de estas opciones excluye automáticamente la otra, pues no es válido activar todas las jurisdicciones hasta lograr la victoria en alguna de ellas, como se explicará más adelante.

c) La no ejecución de la acción de cobro y de la jurisdicción civil

¹⁶ COLOMBIA. CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. SALA DE CASACIÓN PENAL. Sentencia rad. 47446 (14, junio, 2017). M. P Fernando Alberto Castro Caballero. Bogotá, D. C., 2017.

¹⁷ IBID

Puede existir el razonamiento frente al cual la DIAN podría estar habilitada para iniciar el incidente de reparación integral cuando no ejerció ninguna de las dos facultades ya señaladas; sin embargo, esta postura tampoco es correcta, pues la omisión de ejecutar esa facultad extraordinaria, o la insuficiencia de ese medio, traerá como consecuencia la prescripción de la acción de cobro, como ya se expuso, o la aplicación de la cosa juzgada frente a la decisión que fue objeto del proceso administrativo de cobro coactivo. Estas razones serán las que impidan acudir a la jurisdicción civil para perseguir la misma pretensión. La Corte Suprema de Justicia¹⁸, frente a esta discusión, señaló lo siguiente:

Por esa razón, el motivo de rechazo de la pretensión al que se refiere la norma —artículo 103, inciso 2.º, de la Ley 906 de 2004— no puede interpretarse como la consecuente facultad para adelantar ante el juez penal el incidente de reparación, cuando se ha iniciado otra acción legal tendiente al pago de la obligación, por la ineficacia de ésta o por haberse dejado vencer los términos para su iniciación o su terminación.

d) Prohibición de iniciar varias acciones hasta asegurar la reparación

Cuando la pretensión de la DIAN sea la recuperación del importe correspondiente a las sumas no depositadas en el erario público junto con los intereses por mora, que, como mencionado previamente, son susceptibles de ser recuperados mediante la acción de cobro coactivo preferente, o directamente ante la jurisdicción civil— surge la prohibición de acudir al incidente de reparación integral como otra oportunidad para lograr lo que no pudo conseguir en las otras jurisdicciones. En palabras de la H. Sala de Casación Penal de la Corte Suprema de Justicia¹⁹:

Menos aún puede aceptarse que si la entidad ha tramitado la acción de cobro coactivo, se habilite paralelamente a promover el incidente de reparación, con la excusa de la ineficacia de aquella, en cuanto en desarrollo de la misma, no pudo hacer efectivo el pago de la obligación omitida.

Por tanto, la Sala considera que la prevalencia del interés general que se asegura mediante la función atribuida al Presidente de la República de velar por los recaudos fiscales para que el Estado pueda cumplir con los fines a los cuales se destinan esos recursos, no justifican que la DIAN, en calidad de afectada con el delito de omisión del agente retenedor, tenga también la facultad privilegiada de iniciar conjunta o alternadamente las acciones legales de que dispone en el ordenamiento jurídico, además de la potestad de intervenir en el incidente de reparación integral pretendiendo el reconocimiento de

¹⁸ *Ibid.*

¹⁹ *Ibid.*

una obligación a cargo del penalmente responsable, sobre la cual ya tiene en su poder el título ejecutivo, conforme al artículo 828 del Estatuto Tributario.

Esta postura también ha tenido eco en los Tribunales Superiores de Distrito Judicial, por ejemplo, la Sala Penal del Tribunal Superior de Bogotá²⁰ indicó que:

De un lado, porque la utilización de aquella vía legal excluye el incidente de reparación integral a efectos de obtener también el pago de la obligación tributaria con sus intereses, debido a que no está avalada por el ordenamiento jurídico la utilización simultánea de los dos mecanismos, en tanto resulta contrario a la seguridad jurídica que un sujeto procesal esté habilitado para intentar dos veces por procedimientos diversos la satisfacción de sus pretensiones.

Puedo entonces concluir este punto, insistiendo que cuando el incidente de reparación integral se activa con la finalidad de recaudar el pago de deudas fiscales junto al lucro cesante —lo cual es una pretensión equivalente a la del cobro coactivo—, con el ánimo de crear un nuevo título ejecutivo que ya existía, no hay legitimidad en el objeto que ya pereció e hizo tránsito a cosa juzgada.

e) Imposibilidad de conciliar

Sucede en la práctica que cuando el sujeto pasivo es una entidad pública algunos apoderados refieren que no pueden conciliar debido a que se trata de dineros públicos. Ello va en contravía de lo que el legislador quiso en el incidente de reparación integral cuando estableció diferentes momentos para intentar la conciliación. En consecuencia, es más evidente que el juez rechace la pretensión cuando ni siquiera se permite la posibilidad de conciliación a la DIAN, situación fáctica que fue abordada por la Corte Suprema de Justicia²¹, que señaló:

En esas condiciones, resulta palmario que frente a los efectos que pueden derivar del incidente de reparación integral, una vez el juez admite la pretensión, esto es, la conciliación entre las partes o el proferimiento de un fallo que determine el monto de los perjuicios, la intervención de la DIAN es superflua e inane. De una parte, como lo declaró en este caso el apoderado de la entidad, existe la prohibición de conciliar por la naturaleza pública de los recursos en discusión, de manera que siendo un recurso de justicia restaurativa propio del incidente de reparación, no puede activarse en el caso de la entidad demandante.

²⁰ COLOMBIA. TRIBUNAL SUPERIOR DE BOGOTÁ. SALA PENAL. Sentencia Decisión 110016000049201206620 01 (10, agosto, 2022) M. P. Ramiro Riaño Riaño. Bogotá, D. C., 2022.

²¹ COLOMBIA. CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Sentencia rad. 47446, *op. cit.*, 2017.

Lo expuesto con anterioridad son los argumentos que permiten soportar la postura jurídica que prohíbe a la DIAN recurrir al incidente de reparación integral cuando ya se ha emitido una sentencia condenatoria por el delito de omisión de agente retenedor o recaudador y su única pretensión es el cobro de lo omitido junto con sus intereses. De presentarse la solicitud, la administración de justicia podrá rechazar la pretensión de reparación, como se explicó en párrafos anteriores.

IV. Conclusiones

Sin duda alguna, el procesado por el delito de omisión de agente retenedor o recaudador deberá evaluar las alternativas jurídicas que tiene como parte de su estrategia defensiva, pues no solamente estará decidiendo en el resultado del proceso, sino también en lo concerniente a su libertad.

En el escenario procesal de una sentencia condenatoria, es claro que la DIAN no puede solicitar la apertura del incidente de reparación integral cuando persiga el recaudo tributario de los intereses moratorios (ya sea en conjunto o de manera exclusiva). Esto se debe a que la DIAN cuenta con facultades extraordinarias, como la acción de cobro coactivo y el proceso ejecutivo ante la jurisdicción civil, facultades con las que debió buscar llevar a cabo su pretensión.

Una situación diferente se presentará cuando la DIAN, con el incidente de reparación integral, pretenda algún tipo de reparación simbólica, solicite disculpas públicas, pida conocer la verdad de lo que sucedió, entre otras alternativas que son propias de la justicia restaurativa y no del pago de conceptos tributarios.

Utilizar el derecho penal y el incidente de reparación integral para revivir una obligación que ya se extinguió en el mundo jurídico es el claro ejemplo del abuso del derecho. En este caso, la DIAN busca perseguir indiscriminadamente el pago de la omisión fiscal, junto con sus intereses, a través de múltiples acciones jurisdiccionales, con la férrea intención de que en alguna se pueda materializar su solicitud. Esto se asemeja a las estrategias de las llamadas *simultáneas* en el ajedrez²², con la diferencia de que en el escenario judicial le bastará a la DIAN lograr un resultado positivo en alguna de las jurisdicciones para ganar la partida.

²² Es una exhibición en el ajedrez, generalmente realizada por un experto en la materia, que enfrenta al mismo tiempo a un número indeterminado de adversarios.

En el mismo sentido, si la DIAN no activó las dos posibilidades —cobro coactivo y jurisdicción civil— no la habilita para intentarlo a través del incidente de reparación integral, pues al contar con esas facultades extraordinarias se exige la utilización de las mismas, en línea con la seguridad jurídica que debe gobernar la actuación de las entidades públicas.

También se hace un llamado a la administración de justicia, que tiene la facultad de rechazar la pretensión de la DIAN en la primera audiencia del incidente de reparación integral. Con ello podrá evitar el desgaste de tres audiencias que componen esta instancia. Desde luego, el tiempo invertido en todo el trámite incidental, la elaboración de la providencia judicial y el conocimiento de los recursos de reposición y apelación puede ser destinado a los demás procesos que conocen los operadores judiciales.

V. Bibliografía

CASTRO CUENCA, Carlos G, *et al.* Manual de derecho penal, Parte especial. 2019. Tomo II, Segunda edición.

COLOMBIA. CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. SALA DE CASACIÓN PENAL. Sentencia rad. 47446 (14, junio, 2017). M. P. Fernando Alberto Castro Caballero. Bogotá, D. C., 2017.

COLOMBIA. CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. SALA DE CASACIÓN PENAL. Auto rad. 60265 (03, noviembre, 2021). M. P. Hugo Quintero Bernate. Bogotá, D. C., 2021.

COLOMBIA. CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. SALA DE CASACIÓN PENAL. Sentencia rad. 39831 (27, septiembre, 2017). M. P. José Francisco Acuña Vizcaya. Bogotá, D. C., 2017.

COLOMBIA. CONSEJO DE ESTADO, SECCIÓN IV, Sentencia rad. 250002327000200800243-01 N.I. 19500 (2, julio, 2015), Bogotá, D. C., 2015.

COLOMBIA. TRIBUNAL SUPERIOR DE BOGOTÁ. SALA PENAL. Sentencia Decisión 110016000049201206620 01 (10, agosto, 2022) M. P. Ramiro Riaño Riaño. Bogotá, D. C., 2022.

COLOMBIA. CONGRESO DE LA REPÚBLICA. Ley 599 (24, julio, 2000). «Por medio de la cual se expide el Código Penal». Diario Oficial. Julio, 2000. N.º 44097.

COLOMBIA. CONGRESO REPÚBLICA. Ley 38 (30, diciembre, 1969). «Por la cual se dictan normas sobre retención en la fuente y anticipo del impuesto sobre la renta y complementarios y se señalan sanciones». Diario Oficial. Diciembre, 1969. N.º 32.975, artículo 10.

COLOMBIA. CONGRESO REPÚBLICA. Ley 75 (23, diciembre, 1986). «Por la cual se expiden normas en materia tributaria de catastro, de fortalecimiento y democratización del mercado de

capitales, se conceden unas facultades extraordinarias y se dictan otras disposiciones». Diario Oficial. Diciembre, 1986. N.º 37.742.

COLOMBIA. PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA. Decreto 624 (30, marzo, 1989). «Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuesto Nacionales». Diario Oficial. Marzo, 1989. N.º 38.756.

COLOMBIA. PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA. Decreto 2530 (29, diciembre, 1987). «Por el cual se dictan normas para el efectivo control, recaudo, cobro, determinación y discusión de los impuestos que administra la Dirección General de Impuestos Nacionales». Diario oficial. Diciembre, 1987. N.º 38.168.

COLOMBIA. CONGRESO DE LA REPÚBLICA . Ley 383 (10, julio, 1997). «Por la cual se expiden normas tendientes a fortalecer la lucha contra la evasión y el contrabando, y se dictan otras disposiciones». Diario Oficial. Julio, 1997. N.º 43.083.

COLOMBIA. CONGRESO DE LA REPÚBLICA . Ley 488 (24, diciembre, 1998). «Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones fiscales de las Entidades Territoriales». Diario Oficial. Diciembre, 1998. N.º . 43.460.

COLOMBIA. CONGRESO DE LA REPÚBLICA. Ley 633 (29, diciembre, 2000). «Por la cual se expiden normas en materia tributaria, se dictan disposiciones sobre el tratamiento a los fondos obligatorios para la vivienda de interés social y se introducen normas para fortalecer las finanzas de la Rama Judicial». Diario Oficial. Diciembre, 2000. N.º 44.275.