



CARLOS ROBERTO SOLÓRZANO GARAVITO
Magistrado Ponente

SP1419-2024
Radicación 56.508
(Aprobado Acta No. 144)

Bogotá D. C., doce (12) de junio dos mil veinticuatro (2024).

ASUNTO

Decide la Sala el recurso extraordinario de casación presentado por la apoderada de la Secretaría Distrital de Hacienda de Bogotá contra la sentencia dictada por la Sala Penal del Tribunal Superior de Bogotá el 12 de julio de 2019, mediante la cual *confirmó* el fallo absolutorio emitido a favor de GLORIA AMPARO REYES MÉNDEZ, procesada por los delitos de *omisión del agente retenedor o recaudador en concurso homogéneo y sucesivo*.

HECHOS

Según el escrito de acusación, desde el 2007 y hasta el 2011, en calidad de representante legal de la empresa Prodain S.A. identificada con NIT 830.031.824-6, GLORIA AMPARO REYES MÉNDEZ no consignó a la Secretaría Distrital de Hacienda de Bogotá, el dinero captado por concepto de sobretasa a la gasolina. Los periodos y valores fueron los siguientes:

AÑO	PERIODO	VALOR
2007	4	\$140.144.000
2008	5	\$198.599.000
	7	\$178.497.000
	8	\$188.024.000
	9	\$232.742.000
	10	\$196.720.000
	11	\$160.790.000
2009	1	\$177.315.000
	2	\$194.293.000
	8	\$211.574.000
	10	\$367.737.000
	11	\$347.474.000
	12	\$441.721.000
2010	1	\$439.601.000
	2	\$473.768.000
	3	\$640.620.000
	4	\$560.112.000
	5	\$733.845.000
	6	\$620.686.000
	7	\$542.663.000
	8	\$640.895.000
	9	\$405.189.000
	10	\$451.137.000
	11	\$510.519.000
	12	\$799.579.000
2011	1	\$537.443.000
	2	\$547.746.000
	3	\$533.548.000

	4	\$439.629.000
	5	\$445.448.000

ANTECEDENTES PROCESALES

1. El 26 de septiembre de 2013, ante el Juzgado 33 Penal Municipal con Función de Control de Garantías de Bogotá, la fiscalía imputó a GLORIA AMPARO REYES MÉNDEZ los delitos de *omisión del agente retenedor o recaudador en concurso homogéneo y sucesivo*, conforme los artículos 402 y 31 del Código Penal. No hubo allanamiento a cargos.

2. Radicado el escrito de acusación el 20 de diciembre de 2013, el asunto correspondió por reparto al Juzgado 14 Penal del Circuito con Funciones de Conocimiento de Bogotá.

3. Convocadas las partes para la audiencia de formulación de acusación, el 17 de marzo de 2014 la fiscalía solicitó la preclusión de la investigación al amparo de la causal 1ª del artículo 332 de la Ley 906 de 2004, atinente a la *imposibilidad de continuar con el ejercicio de la acción penal*. La diligencia, no obstante, a petición del agente fiscal se suspendió con miras a verificar algunos elementos materiales probatorios. En sesión del 11 de julio siguiente, el delegado retiró tal postulación y se llevó a cabo la formulación oral del pliego de cargos, en los términos ya descritos.

4. El 3 de febrero de 2015, nuevamente, la fiscalía insistió en la petición de preclusión. El despacho cognoscente la negó y la Sala Penal del Tribunal Superior de Bogotá en providencia del 25 de septiembre de la misma anualidad ratificó esa determinación.

5. Acto seguido, en audiencia del 25 de octubre de 2015, el defensor presentó recusación contra el juez de conocimiento. La segunda instancia, no obstante, la declaró infundada en auto del 17 de noviembre siguiente.

6. El 13 de junio de 2016 se instaló la audiencia preparatoria. El defensor, sin embargo, el 6 de julio siguiente presentó una nueva solicitud de preclusión. Denegada en primera instancia, esa decisión fue ratificada por el Tribunal de Bogotá en proveído del 11 de noviembre de la misma anualidad.

7. Finalmente, agotadas las audiencias preparatoria y de juicio oral, el juzgado profirió la sentencia del 27 de noviembre de 2017 mediante la cual *absolvió*, por duda, a GLORIA AMPARO REYES MÉNDEZ de los cargos objeto de acusación.

8. Al resolver los recursos de apelación interpuestos por la Fiscalía y el apoderado de la Secretaría Distrital de Hacienda de Bogotá, la Sala Penal del Tribunal Superior de Bogotá decidió, el 12 de julio de 2019, confirmar el fallo impugnado.

9. La apoderada de la Secretaría Distrital de Hacienda de Bogotá interpuso y sustentó, oportunamente, el recurso extraordinario de casación.

10. Con auto del 25 de noviembre de 2019 se admitió la correspondiente demanda superando sus defectos y, al no haberse podido celebrar la audiencia de sustentación oral del recurso, en aplicación del Acuerdo 020/2020, el 26 de julio de 2021 se ordenó correr traslado por un término común de 15 días al demandante y a los no recurrentes para que presentaran sus alegaciones a través de medios electrónicos.

SENTENCIAS IMPUGNADAS

1. Fallo de primera instancia

El Juzgado 14 Penal del Circuito con Función de Conocimiento de Conocimiento de Bogotá consideró que en este asunto no se demostró, más allá de toda duda razonable, la configuración del delito contra la Administración Pública atribuido a la procesada.

En cuanto a la materialidad del ilícito, aclaró, de entrada, que las pruebas presentadas por la fiscalía demostraron que, entre los años 2007 a 2010, la empresa Prodain S.A. cuya representante legal era GLORIA AMPARO REYES MÉNDEZ no canceló a la Secretaría Distrital de Hacienda de Bogotá, el dinero captado por concepto de sobretasa a la gasolina. Sin embargo, no sucedió lo mismo

con los periodos de enero a mayo de 2011 mencionados en el escrito de acusación, pues *“no se logró constatar si en realidad en ese lapso se consignó o no el valor por concepto de impuesto (...) máxime cuando el emplazamiento realizado al contribuyente para declarar, data del 13/06/2011, y desde ahí se determina como límite de las declaraciones tributarias, diciembre de 2010”*.

Ahora, en punto de la responsabilidad de la enjuiciada, luego de analizar algunas pruebas documentales, así como las testimoniales correspondientes a las declaraciones de Rubén Antonio Serna Ramírez, José Alberto Rodríguez Rodríguez y la propia procesada, afirmó el sentenciador que en este caso existen dudas insuperables pues ni siquiera se acreditó la existencia o no de la obligación.

Indicó que en este asunto es un hecho indiscutible la difícil situación financiera por la que atravesaba Prodain S.A., para el momento del acontecer delictivo. Recordó, entonces: que por ese motivo y a petición de la representante legal de la compañía, esto es, la procesada REYES MÉNDEZ, el 9 de febrero de 2007, la Superintendencia de Sociedades admitió el acuerdo de restructuración de Prodain S.A. Que pasados varios años, en marzo de 2013, el promotor designado Rubén Antonio Serna Ramírez recibió *“solicitud de asistencia a reunión para reformar o terminar el citado acuerdo”*, en virtud de la existencia de una deuda post acuerdo reclamada por la Secretaría de Hacienda Distrital de Hacienda de Bogotá.

Sin embargo, conforme lo declarado por el mencionado promotor, luego de varias sesiones, en la última reunión llevada a cabo el 20 de noviembre de esa anualidad, la apoderada la Secretaría de Hacienda, Carolina Arbeláez, *“afirmó que las obligaciones estaban al día refiriéndose a las generadas con posterioridad a la fecha de iniciación de la promoción del acuerdo, y que lo único que estaba pendiente de verificación era lo incluido en el acuerdo de reestructuración, e incluso le presentaron unos estados de cuenta donde constaba que la empresa estaba al día en gastos de administración con el distrito, es es, con el pago de impuesto a la sobretasa a la gasolina y así consta en el video que de dicha reunión se grabó, proyectó e incorporó como evidencia probatoria nro. 4 de a defensa en el juicio oral”*. Por ende, en virtud de las afirmaciones de la funcionaria, el acuerdo no fracasó y se siguió ejecutando. Se creyó que la deuda estaba saldada.

Concomitante con lo anterior, dieron cuenta los medios de convicción que por la ya mencionada crisis financiera de Prodain S.A., el 5 de junio de 2013, GLORIA AMPARO REYES MÉNDEZ cedió la totalidad de las acciones de la empresa a la sociedad Inversiones en Combustible y Gas S.A., con el compromiso de que ésta asumiera el pago de las obligaciones con el distrito. En virtud de ello y como estrategia para la reactivación de la sociedad, Prodain S.A. pasó a denominarse Octano de Colombia S.A.

Quien fuere designado como representante legal de esa firma para el periodo comprendido entre enero y mayo de 2014, esto es, el señor Julián Espinosa Montoya solicitó a la

Secretaría Distrital de Hacienda informe sobre las obligaciones tributarias adeudadas por la compañía. En respuesta recibió la comunicación con radicado 214EE20492, en la cual se indicó que “no existían obligaciones a cargo del contribuyente”.

Por consiguiente, concluyó el sentenciador, “los elementos materiales probatorios reseñados anteriormente, generan incertidumbre de magnitud suficiente que impiden superar la duda con miras a estructurar el reproche penal”. En particular, porque “no es claro si se pagó o no la obligación, puesto que según las pruebas ventiladas en el juicio, ni la misma Secretaría de Hacienda Distrital a través de sus funcionarios logra transmitir si en efecto se pagó o no el impuesto precitado”.

Y agregó, “existe incertidumbre entorno a la demostración de la teoría del caso del ente acusador, y al valorar los elementos materiales probatorios de la Fiscalía, tampoco se logra llegar a la certeza que pregonan el artículo 381 de la Ley 906 de 2004 para proferir condena”.

2. Fallo de segunda instancia

La Sala Penal del Tribunal Superior de Bogotá mantuvo incólume la anterior determinación.

Refirió, en primer lugar, que en este asunto la acción penal contra la procesada resultaba procedente, como quiera que las obligaciones de pago de impuesto incumplidas son posteriores al acuerdo reestructuración al que se acogió

Prodain S.A. Dijo la Sala, si *“las obligaciones incumplidas se adquirieron con posterioridad a la aceptación de la promoción del acuerdo de reestructuración de las obligaciones a cargo de Prodain S.A. de fecha 9 de febrero de 2007, tan es así que el primer periodo reclamado es el de abril del mismo año 2007”* es incuestionable que *“la acción penal sí es procedente”*. Lo anterior, con apoyo en los antecedentes jurisprudenciales CSJ SP 1 ago. 2007, rad. 25747 y SP 13 feb. 2008 rad. 24065.

A continuación, indicó que con base en las declaraciones de los funcionarios de la Secretaría de Hacienda Distrital, a saber, *Libardo Giovanni Ortegón Sánchez*, Subdirector de cuenta y consumo, *Lisandro Manuel Junco Rivera*, Jefe de la oficina de liquidación de impuestos a la producción y el consumo y, *Janis Molina Ríos*, Jefe de la oficina de cobro coactivo, la Fiscalía demostró la *tipicidad objetiva* del delito atribuido a REYES MÉNDEZ. Acreditó que la acusada, en su condición de representante legal de Prodain S.A. dejó de pagar a la Secretaría Distrital de Hacienda de Bogotá, el impuesto correspondiente a la sobretasa a la gasolina dentro del término legal correspondiente a los periodos 2007-2010.

No sucedió lo mismo, sin embargo, respecto de la imputación al tipo subjetivo, pues no se demostró *“el dolo en el actuar de la procesada”*. De un lado, porque, afirmó el Tribunal en este asunto se verificó que REYES MÉNDEZ *“hizo todo lo que estuvo a su alcance para lograr saldar la duda que por sobretasa a la gasolina se causó en favor de la Secretaría de Hacienda Distrital”*. Y de otro, porque las

pruebas de cargo no demostraron, de manera fehaciente, la existencia de la obligación.

En cuanto a lo primero, rememoró la Sala que dada la difícil situación por la que atravesaba Prodain S.A., el 1° de febrero de 2013, GLORIA AMPARO REYES MÉNDEZ cedió a la empresa Inversiones de Combustible y Gas S.A. el 70% de las acciones de la empresa. Ello, con el compromiso principal de que la cesionaria *“salvara a la compañía”* haciéndose cargo de las *“acreencias post acuerdo y las del acuerdo”*.

Como quiera que ello no sucedió y REYES MÉNDEZ se enteró que en su contra cursaba proceso penal por denuncia instaurada por la Secretaría Distrital de Hacienda de Bogotá, solicitó a los representantes de Inversiones de Combustible y Gas S.A. pagar el impuesto adeudado. Éstos últimos accedieron a la petición pero, a cambio de ello, pidieron a la acusada la cesión del 30% de las acciones restantes de la compañía. Por ese motivo, *“el 5 de junio del mismo año se firmó entre las partes un otrosí del contrato principal, en el que aquella cedió las acciones restantes y ellos se comprometieron”*, según la cláusula novena del documento, a pagar, específicamente, la *“deuda total que por concepto de sobretasa dio origen a la diligencia penal de la referencia, buscando extinguir la acción penal por pago”*. Fue por ello, entonces, que amparada en la posibilidad de ceder las deudas conforme lo prevé el artículo 1602 del Código Civil, la procesada creyó que con la cesión de la compañía, quedó saldada *“entre otras, la deuda que por sobretasa a la gasolina la compañía tenía en favor de la Secretaría de Hacienda Distrital”*.

Ahora, sin perjuicio de lo anterior, también hizo énfasis el Tribunal en que con las pruebas de descargo presentadas le asistió razón a la defensa de la procesada al asegurar que no había certeza acerca de si la obligación tributaria había sido saldada o no. Mencionó que según Rubén Antonio Serna Ramírez, promotor del acuerdo de reestructuración, en reunión del 20 de noviembre de 2013, una funcionaria de la Secretaría Distrital de Hacienda manifestó que Prodain S.A. estaba al día en las obligaciones post acuerdo de reestructuración, de manera que no hubo motivo alguno para darlo por terminado. Situación que, inclusive, añadió la Sala, pudo verificarse a través del CD contentivo de esa reunión, en el cual aparece que, efectivamente, Carolina Arbeláez en representación de esa entidad distrital se expresó en los términos indicados por el testigo.

De igual manera, existe prueba de que, para el 2016, en vista de la persistencia del proceso penal y otras acciones adelantadas por la administración para reclamar el pago del impuesto, la procesada requirió de Octano de Colombia S.A. en reestructuración -antes Prodain S.A.-, la entrega de los soportes de pago de la obligación tributaria incumplida. En atención a ese requerimiento, la citada compañía corrió traslado a la procesada de una respuesta ofrecida por la propia Secretaría de Hacienda Distrital de Bogotá ante un *“derecho de petición”* invocado por ellos, en la cual se indicó: *“para la vigencias anteriores mencionadas no existe obligación alguna pendiente por parte del contribuyente”*.

En consecuencia, concluyó el Tribunal, *“en esos términos, no sólo se verifica que las acciones y la manera en que se desarrolló la actuación, dieron a entender a la procesada, no en una, sino en varias oportunidades, que la deuda por la que se estaba adelantando la actuación penal había sido saldada”*, lo que además, conllevó a que fiscalía presentara solicitud de preclusión.

En síntesis, para el Tribunal, *“la Fiscalía no logró demostrar que GLORIA AMPARO REYES MÉNDEZ se haya sustraído de manera voluntaria de la obligación que le asistía cuando fue representante legal de Prodain S.A; por el contrario, de la anterior reseña encuentra la Sala, hizo todo lo posible con el fin de lograr cancelar la deuda con dicha entidad, al punto que entregó la que era su compañía “Prodain S.A.” con el único interés de que la deuda fuera saldada”*.

EL RECURSO EXTRAORDINARIO

1. La demanda de casación

La Subdirectora de Gestión Judicial de la Secretaría Distrital de hacienda formuló un *único cargo* por error de hecho derivado de *“falso raciocinio”* que, agregó, condujo a *“la aplicación indebida del parágrafo del artículo 402 del Código Penal y a la falta de aplicación del tipo penal de omisión del agente retenedor o recaudador”*. En desarrollo de la censura, aseguró que al momento de valorar las pruebas, el Tribunal transgredió las reglas de la sana crítica por las siguientes razones:

1.1. Admitió que sí se produjo el comportamiento *objetivo*, como quiera que sucedió la omisión tipificada en el artículo 402 de la Ley 599 de 2000, en tanto la señora GLORIA AMPARO REYES MÉNDEZ, representante legal y socia de Prodain S.A., dejó de pagar a la Secretaría Distrital de Hacienda de Bogotá, el dinero recaudado como sobretasa a la gasolina. Sin embargo, a efecto de analizar la *tipicidad subjetiva* de la conducta, no tuvo en cuenta, como era lo correcto, las circunstancias que enmarcaron el momento en el que se configuró la omisión reprochada, sino que “*desplazó el raciocinio*” a sucesos ocurridos seis años después.

Enfatizó la recurrente, el Tribunal consideró eventos “*postdelictuales*” atinentes a “*los negocios jurídicos de reestructuración de la empresa,*” así como “*la cesión de las acciones*” de propiedad de la acusada a la sociedad Inversiones de Combustible y Gas, los cuales, “*nada tienen que ver con el dolo en la omisión de consignar los montos recaudados por la sobretasa a la gasolina,*” pues éste únicamente, “*se predica momento de la tipificación de la omisión de consignar los valores recaudados por sobretasa a la gasolina por parte de la procesada, omisión que se produce después de haber transcurrido 18 días de la causación (Artículo 127 Decreto 352 de 2002).*” En otras palabras, “*el dolo en estos casos está implícito en la actuación de la representante legal al omitir la consignación a sabiendas de que son recursos públicos*”.

Por ende, concluyó, el yerro de la segunda instancia fue “*manifiesto*” en tanto desconoció “*el principio de actualidad del*

dolo, según el cual, él se predica del desarrollo de la conducta y no de un momento posterior”.

1.2. Ahora bien, en el fallo de segundo grado ocupó un buen espacio de análisis, la *“existencia de una duda”* acerca *“de si la procesada REYES MÉNDEZ había pagado o no la obligación pendiente con la Secretaría Distrital de Hacienda”*. No obstante, ese aspecto del todo irrelevante a efecto de determinar la configuración del tipo penal de omisión del agente retenedor, como quiera que, en los términos del párrafo del artículo 402 del Código Penal, el efecto procesal del *“pago de la obligación pendiente con posterioridad al término que la ley establece para la consignación de lo recaudado por concepto de sobretasa a la gasolina por parte del particular a quien se le ha confiado esa función pública”*, es la extinción de la acción penal.

1.3. Erró el Tribunal al asegurar que, con base en lo normado en el artículo 1602 del Código Civil *“nada obstaba para que la procesada cediera las deudas”*. Lo anterior, porque en este asunto *“no estamos hablando de deudas adquiridas civilmente, sino de la comisión de un hecho delictivo que se configura con la apropiación indebida de recursos públicos”*, por incumplimiento de una obligación legal.

Es que, enfatizó la recurrente, *“para el caso que nos ocupa es muy importante resaltar cuál es la calidad de los recursos que Prodain S.A. no consignó al Distrito, es decir que son recursos públicos”*, de los cuales no podía disponer la procesada y, *“mucho menos pretender”* que se les diera el

“tratamiento de simples deudas” adquiridas por el ejercicio de la actividad comercial.

Para la época de los hechos, GLORIA AMPARO REYES MÉNDEZ ostentaba no sólo la condición de dueña, sino también la de representante legal de la empresa Prodain S.A., de manera que tenía pleno conocimiento de la función pública de recaudo y consignación de la sobretasa a la gasolina, que le había sido delegada mediante Resolución 12408 expedida por el Ministerio de Minas y Energía el 24 de marzo de 2014 y, por consiguiente, *“sabía que los dineros que recaudaba eran públicos y de propiedad del Distrito Capital, los cuales no podían entrar a formar parte de su patrimonio y que disponer de ellos de plano implicaba la comisión de hechos delictuales”*.

1.4. Por último, a juicio de la demandante, incurrieron los falladores en falso raciocinio dado que *“transgrede las reglas de la lógica y el sentido común”* concluir que *“la procesada nunca tuvo claridad”* sobre si la obligación tributaria había sido saldada o no.

Lo anterior, básicamente, porque con las declaraciones de Lisandro Manuel Junco Rivera, Jefe de la Oficina de Liquidación, y Janis Molina Rios, Jefe de la Oficina de Cobro Coactivo de la Secretaría de Hacienda Distrital, así como con las pruebas documentales aportadas, se demostró que existían dos actos administrativos en firme, los cuales daban cuenta de la no consignación del impuesto a la sobretasa a la gasolina por parte de Prodain S.A., durante varios periodos correspondientes a los años 2007 a 2010. Uno, la *liquidación oficial de aforo* del 9 de septiembre de 2011 que *“era para*

cobrar el impuesto dejado de pagar” y, dos, el mandamiento de pago expedido en 2016 por valor de \$9.854.244.000.

En palabras de la libelista, “si la Resolución DDI/009178 que contiene el mandamiento de pago, data del año 2016 queda en claro que todas las gestiones hechas por la procesada par pagar las obligaciones con la Administración Tributaria Distrital por concepto de sobretasa al combustible fueron ineficaces”. Y destacó, “si existe un mandamiento de pago, acto administrativo dentro un proceso de cobro coactivo en el que además se han llevado a cabo embargos de inmuebles ¿Cómo puede sostenerse que esa deuda ya fue cubierta o saldada; o que no se debe?, sólo como producto de los errores de inferencia en que recurre el Tribunal”.

Y agregó, es llamativo que se pretenda demostrar el supuesto pago por parte de la procesada a través de una “ambigua respuesta a un derecho de petición y no mediante los soportes que acrediten la extinción de las obligaciones existentes (...) como lo son los formularios de declaración y pago y los documentos contables que sirvieran de base para registrar las operaciones comerciales de Prodain S.A. para los citados periodos”.

Así las cosas, en punto de la trascendencia, afirmó, “los errores probatorios desarrollados con anterioridad, demuestran que de no haberse incurrido en ellos, la conclusión del Tribunal había tenido que ser afirmando el dolo en la omisión del agente retenedor que le fuera imputada y por la que se acusó a GLORIA AMPARO REYES MÉNDEZ”. Además, que que el incumplimiento aún subsiste, “como lo acreditan los

medios probatorios en los que recaen los errores cometidos, si se les contemplan correctamente y de ellos se extraen las inferencias demostrativas que corresponden”.

Pidió a la Corte, por tanto, casar la sentencia absolutoria impugnada para, en su lugar, condenar a la procesada GLORIA AMPARO REYES MÉNDEZ como autora responsable de los delitos de *omisión del agente retenedor o recaudador* que le fueron atribuidos.

2. Traslado adicional

2.1. El Fiscal 8° Delegado ante la Corte Suprema de Justicia consideró que los cargos invocados por la recurrente “*tienen vocación de prosperidad*”, en tanto los falladores incurrieron en violación directa de la ley sustancial, por indebida aplicación del artículo 402 del Código Penal.

Afirmó, por un lado, que en este asunto “*no se podía confundir*”, como así lo hicieron las instancias, la “*obligación del agente retenedor con las circunstancias propias de una deuda de naturaleza civil*”, pues aquél no es ni siquiera un contribuyente, en tanto cumple con la función pública de retener parte del dinero cancelado por un tercero y trasladárselo al Estado. Tanto es así que la jurisprudencia de la Corte Constitucional (sentencia C-009 de 2003) ha sido enfática en precisar que los dineros recaudados por los agentes retenedores o autorretenedores “*en ningún momento ingresan al patrimonio del responsable*”, de manera que éste no puede disponer de ellos.

Por consiguiente, en lo que atañe al caso concreto señaló, *“en su momento”* la procesada *“cumplía funciones públicas y percibió efectivamente los valores de la sobretasa, consecuentemente estaba obligada a consignar las contribuciones establecidas al Estado, no se trató de dineros que no existieron o que debían confundirse con su patrimonio personal o el de la empresa, por el contrario, estas sumas gozaban del suficiente título jurídico que se reclama penalmente, a través de la tipificación del delito de omisión del agente retenedor o recaudador”*.

Por otra parte, aseguró que el análisis del aspecto subjetivo de la conducta fue del todo desafortunado. Indicó que en este asunto *“no puede pasar inadvertido”*, el hecho de que la acusada presentó, en su momento, las declaraciones tributarias correspondientes a fin de cumplir las obligación legal de *“declarar y consignar”* las acreencias retenidas, por los medios, en los lugares, y en los plazos establecidos por la ley. Circunstancia que *“devela que actuó con plena conciencia de su omisión”*.

Así mismo, enfatizó, la enjuiciada sabía que abstenerse de consignar los recursos recaudados, en el tiempo que debió hacerlo de conformidad con el cronograma previsto por el gobierno nacional, constituía delito. Ello, máxime si se tiene en cuenta su *“recorrido empresarial”*, el cual permite colegir que no era *“novel en este tipo de actividades y obligaciones, y que por el contrario se trata de una comerciante con experiencia”*.

Ahora bien, a juicio del libelista, resultaba absolutamente insustancial, “*establecer situaciones posteriores adelantadas por la actora, para deducir ello la ausencia de dolo en el comportamiento*”, porque tales acciones sólo tienen incidencia al interior del proceso de cobro coactivo adelantado por la Administración de Impuestos Nacionales.

Por tanto, concluyó el fiscal, “*no tiene asidero la ausencia de dolo en el comportamiento desplegado por la señora GLORIA AMPARO REYES MENDEZ, conocedora de lo apremiante de la exigencia legal que con conocimiento y voluntad decidió omitir, y las consecuencias legales que de dicha conducta se derivan tanto en el ámbito penal como administrativo, en tanto no estaba sujeta a su libre arbitrio la consignación de los dineros que por concepto de impuesto al valor agregado estaba compelida legalmente a entregar a la administración tributaria en los plazos fijados para el efecto por el ordenamiento jurídico*”.

En esos términos, solicitó *casar* la sentencia impugnada y, en su lugar, dictar fallo de condena contra la procesada REYES MÉNDEZ.

2.2. El Procurador 2º Delegado para la Casación Penal consideró que la sentencia recurrida “*no debería ser casada*” para “*mantener vigente la absolución de la procesada*”. Explicó que la prueba recaudada, apreciada en conjunto, demostró el acierto de la demandante al indicar, tanto la incursión de la procesada en el tipo objetivo de que trata el artículo 402 del Código Penal, como que el tipo subjetivo se actualiza en el “*momento mismo en que se dejan de efectuar las erogaciones*”

respectivas, que para el caso no son 2 meses, sino 18 días.” Sin embargo, aclaró, existen “otras razones de orden legal y probatorio que imponían la absolución confutada”. Esto es, la incertidumbre acerca de si la obligación tributaria había sido cancelada o no.

Enfatizó el libelista, la “prueba vertida al juicio, confiable en la medida en que proviene de agentes adscritos a la institucionalidad, no resulta del todo armónica a la hora de pretender concluir que para la época del juicio aún no se satisfacían las obligaciones derivadas de la omisión en el pago oportuno de las contribuciones relacionadas con el impuesto a la gasolina al Distrito Capital”. Por ende, “no existiendo claridad en ese aspecto, la duda esgrimida por el Tribunal para absolver, sí cuenta con fundamento en los autos”.

2.3. El apoderado de la Secretaría Distrital de Hacienda de Bogotá inisitió en que GLORIA AMPARO REYES MÉNDEZ, como propietaria y representante legal de Prodain S.A., - empresa autorizada por el Ministerio de Minas y Energía para el almacenamiento, manejo y distribución de Diesel (ACPM), así como de gasolina motor-, sabía que estaba recaudando recursos públicos y era plenamente consciente de las consecuencias de su no pago al fisco. Por consiguiente, luego de reiterar de manera idéntica los fundamentos de la demanda de casación presentada, reiteró su petición de casar la sentencia recurrida para dictar fallo de reemplazo en el que se condene a REYES MÉNDEZ como autora del ilícito de *omisión del agente retenedor o recaudador*.

2.4. Por último, el defensor de confianza de la procesada solicitó *“desestimar los argumentos de la demanda y no casar la sentencia recurrida”*. A su juicio, lo que pretende la Secretaría de Hacienda Distrital es que *“el dolo se entienda por demostrado con la sola omisión de realizar la consignación de lo recaudado, pues su alegato se limita a afirmar la existencia de una relación automática entre el componente objetivo del tipo y el dolo, sin cumplir con la obligación de mostrar cuáles fueron esas circunstancias externas de las cuales se podía extraer con la facilidad”* que REYES MÉNDEZ no actuó dolosamente.

Se trata, entonces, de una *“perspectiva meramente objetiva, estática y ajena a las dinámicas que envuelven los comportamientos humanos”*. En este caso, en particular, porque Prodain S.A. se hallaba *“en una grave crisis que justamente generó el incumplimiento de la totalidad de las obligaciones adquiridas”* lo que, además, la conllevó a someterse a un proceso de reestructuración. Era una realidad que la empresa estaba en quiebra. Sufrió golpes financieros contundentes que la *“sumieron en una cadena interminable de incumplimientos de las obligaciones que se generaban en el día a día”*. Los deudores de Prodain S.A. *“pagaban días después de lo acordado contractualmente”*, por ello, *“las obligaciones empezaron a pagarse de manera accidentada, es decir, lo que llegaba por un lado se cubría con lo de otro, de tal forma que se fue acumulando, sin ninguna intención, deudas que se hicieron de alguna manera impagables”*.

Aunado a lo anterior, destacó el defensor, la demandante pasó por alto que fueron las propias declaraciones de la apoderada del distrito, las que generaron duda sobre la

existencia de la obligación. Recordó que en la audiencia de liquidación obligatoria de Prodain S.A. celebrada el 20 de noviembre de 2013, aquélla aseguró: *“Yo entiendo que la sociedad está al día en gastos de administración con el distrito”*. Afirmación que corroboró el promotor Ruben Antonio Serna al asegurar que el acuerdo no fracasó, justamente, porque con esa manifestación se descartó incumplimiento de las obligaciones post acuerdo.

Así las cosas, concluyó, *“la demandante habilidosamente quiere sustentar un error de hecho por falso raciocinio, pero omite en su análisis mencionar no sólo la situación jurídica que afrontaba Prodain S.A. (el acuerdo de reestructuración) que fijaba un panorama de valoración de la prueba bien distinto al que se propone en casación, sino lo más importante, no menciona que la SHD fue la que en ese contexto, bajo las circunstancias atrás mencionadas, creó una duda sobre la existencia o no de la obligación”*.

Y agregó, ahí es donde *“encuentra asidero”* la valoración probatoria de las instancias, *“ya que la prueba de cargo nunca acreditó un conocimiento más allá de toda duda sobre la existencia absoluta del no pago de la obligación tributaria, a pesar de que la procesada reconoció no haberla pagado hasta junio de 2013 cuando dejó de ser la representante legal de Prodain”*. Esto último porque, en esa fecha cedió toda su compañía a Inversiones de Combustible y Gas S.A. a cambio de que ésta salvara su compañía y saldara la totalidad de las deudas. Es decir, prueba de la ausencia del dolo es que perdió su compañía coprometiendo *“a quienes adquirieron la empresa al pago de la totalidad de las obligaciones*

pendientes, pactando inclusive que, además, cubrieran el costo de su defensa dentro del proceso penal”.

En síntesis, para el abogado, la fiscalía terminó instrumentalizada por la entidad víctima, *“para convertir el derecho penal en un mecanismo de presión para el cobro de créditos fiscales”*, es decir, para llevarlo *“al extremo de generar prisión por deudas”*.

CONSIDERACIONES DE LA CORTE

Como la demanda de casación se declaró ajustada conforme con los parámetros del artículo 184 de la Ley 906 de 2004, la Corte analizará de fondo los problemas jurídicos allí propuestos, además de guiarse por las funciones del recurso de casación en materia penal, dirigidas a la búsqueda de la eficacia del derecho material, el respeto de las garantías de quienes intervienen en la actuación, la reparación de los agravios inferidos a las partes y la unificación de la jurisprudencia, según lo establecido en el artículo 180 ibidem.

1. Delimitación del debate:

De acuerdo con los argumentos plasmados en la demanda de casación y los expresados por los no recurrentes, la Sala abordará los siguientes temas: **(i)** Estructura típica del delito de *omisión del agente retenedor o recaudador*. **(ii)** El impuesto a la sobretasa de la gasolina. Y, **(iii)** la solución del caso.

2. Del delito de omisión del agente retenedor o recaudador

3.1. El ilícito por el cual fue acusada GLORIA AMPARO REYES MÉNDEZ es el de *omisión del agente retenedor o recaudador* previsto en el original 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:

El agente retenedor o autorretenedor que no consigne las sumas retenidas o autorretenidas por concepto de retención en la fuente dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno Nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración de retención en la fuente o quien encargado de recaudar tasas o contribuciones públicas no las consigne dentro del término legal, incurrirá en prisión de cuarenta y ocho (48) a ciento ocho (108) meses y multa equivalente al doble de lo no consignado sin que supere el equivalente a 1.020.000 UVT.

En la misma sanción incurrirá el responsable del impuesto sobre las ventas que, teniendo la obligación legal de hacerlo, no consigne las sumas recaudadas por dicho concepto, dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno Nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración del impuesto sobre las ventas.

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

PARAGRAFO. <modificado por el Artículo 21 de la Ley 1066 de 2006. El texto original del párrafo es el siguiente:> 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.

3.2. Se trata entonces, de un tipo penal con sujeto activo calificado, esto es, el agente retenedor o autorretenedor y/o el responsable de recaudar el impuesto. Particular considerado como un servidor público, en tanto la ley le asignó de manera transitoria la función de recaudar dineros oficiales, circunstancia que, como lo ha entendido la jurisprudencia, conlleva una serie de consecuencias en aspectos civiles, penales y disciplinarios, entre las cuales se incluye el aumento del término de prescripción, conforme con las previsiones del inciso 5° del artículo 83 del Estatuto Punitivo, vigente para la época de los hechos.

Al respecto, esta Corporación en providencia CSJ AP, 30 sep. 2020, rad: 56.996, precisó:

«[...] aunque la Sala, en unas pocas decisiones, adujo que el agente retenedor o recaudador no es servidor público sino un particular, en la sentencia CSJ SP, 27 jul. 2011, rad. 30170 precisó tal tesis para ratificar, como lo había dicho en otras ocasiones -anteriores a la expedición de la Ley 1474 de 2011-, que sí son servidores públicos. Las razones fueron las siguientes:

(i) La Ley, antes de la expedición del Código Penal de 2000, sancionaba la conducta del agente retenedor o recaudador que omitía reintegrar los dineros retenidos o recaudados con las mismas penas establecidas para el peculado por apropiación, creando así un paratipo para reprimir aquella ilicitud.

(ii) En la exposición de motivos del proyecto de ley número 40 de 1998 en el Senado, que finalmente concluyó con la sanción de la Ley 599 de 2000, se hizo alusión a la intención de dar un tratamiento punitivo más benévolo a quien incurría en el punible de omisión de agente retenedor o recaudador, “teniendo en cuenta que el juicio de reproche debe ser menor para el particular que para el servidor público que tiene un especial deber de lealtad con la administración”.

(iii) Si los agentes retenedores o recaudadores fuesen servidores públicos, el legislador de 2000 no se habría visto en la necesidad

de crear un tipo penal independiente, como en efecto ocurrió con el previsto en el artículo 402.

Sin embargo, en las comentadas decisiones se omitió expresar que **si bien el agente retenedor o recaudador es un particular, a éste la ley le ha conferido la realización de manera transitoria de una función pública, por cuya razón, como lo señaló la sentencia C-563 de 1998 y lo ha sostenido también esta Corporación, en ese caso “asume las consiguientes responsabilidades públicas, con todas las consecuencias que ella conlleva, en los aspectos civiles y penales, e incluso disciplinarios, según lo disponga el legislador”¹. Una de esas consecuencias es, desde luego, el aumento del término de prescripción en una tercera parte cuando se actúa en condición de servidor público, conforme lo tiene previsto el inciso quinto del artículo 83 del Código Penal de 2000.** (Destaca la Corte).

3.3. En todos los supuestos el **sujeto pasivo** es el Estado como titular del **bien jurídico** de la Administración Pública. Para la Corte Constitucional, el injusto descrito y sancionado “**en el artículo 402 del Código Penal, (...) constituye, sin más, un atentado contra el patrimonio público porque impide el ingreso a las arcas públicas de recursos destinados a engrosarlas²”.**

3.4. El **verbo rector** atañe a la conducta de “no consignar”, bien las sumas retenidas o auto-retenidas por concepto de retención en la fuente, o de IVA, dentro del plazo estipulado en la misma norma (dos meses), ora aquellas derivadas del recaudo de tasas o contribuciones dentro del término legal establecido. Es decir, se trata de un delito de **omisión** que, como resulta lógico comprender, requiere

¹ Cfr. Entre otras, sentencia del 13 de marzo de 2006. Rad. 24833.

² Corte Constitucional. C -652 de 2003

constatar que el sujeto activo estuvo en posibilidad, física y psíquica de realizar la conducta mandada y no lo hizo.

3.5. Esta Colegiatura, además, ha entendido 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 concedidos³.

(...) 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, que se trata de un delito de conducta instantánea y de resultado⁴.
(Resaltado ajeno al texto original).

3.6. También corresponde a un **tipo penal en blanco** pues su 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

³ CSJ SP, 18 nov 2010. Rad. 33.605

⁴ CSJ SP, 11 nov. 2013. Rad. 33.468

fijados para rendir cuentas ante la administración de impuestos⁵.

3.7. En cuanto a la **tipicidad subjetiva**, se sabe que este delito únicamente permite la modalidad dolosa. Debe coexistir el conocimiento de que esta dejando de entregar en este caso la sobretasa de la gasolina recaudada y la voluntad de omitir deliberadamente el acto que está obligado a realizar.

En sentencia **CSJ SP, 23 ene. 2019, rad.50.438**, esta Corporación precisó:

3.2.1. Conocimiento. *Debe entenderse como “la posibilidad de prever o representarse, esta debe alcanzar para hacer posible un riesgo jurídicamente relevante y por lo tanto la imputación de un resultado” . Este conocimiento debe ser “seguro, basta con la simple suposición de una posibilidad, por cuanto lo que le importa al sujeto es el resultado que persigue”, además debe ser actual, dicha suposición ha de estar presente en la comisión de la conducta, ya que “debe ser una actividad final y efectiva” . Para la configuración del dolo, se requiere la concurrencia de estos elementos, a fin de establecer y determinar la presencia del elemento cognoscitivo del dolo en la conducta omisiva, y así continuar con el análisis de la voluntad. Además, debe considerarse “la esencia” del dolo, por cuanto “un resultado ha de considerarse dolosamente producido cuando corresponde con el plan del sujeto”, en virtud, a la “posibilidad de control” que tiene al decidir o no por la lesión del bien jurídico e infracción de la ley llevando a cabo su plan.*

3.2.2. Voluntad. *Es el “poder y querer”, debe existir el propósito de incumplir la función asignada y queriendo omitir su deber funcional, le sea posible materializar su pretensión, por cuanto, la omisión debe ser deliberada e injustificada (sin razones que la justifiquen, siendo estas externas a la voluntad del sujeto), por lo tanto, si se encuentran factores excusables la conducta carecería de dolo, así, el elemento de la voluntad, debe ser probado dentro del*

⁵ CSJ SP, 10 jun. 2015, rad. 41.053

juicio oral o estar acreditado en alguna razón (probada e insuperable) que permita tener certeza de su ausencia, para generar atipicidad en la omisión.

En la misma decisión, más adelante, en punto de la acreditación del dolo cuando se trata de conductas omisivas, señaló:

(...) el dolo en la omisión es: “una decisión entre la inactividad y un hacer posible”. Por lo tanto se debe probar “la voluntad de permanecer inactivo con el conocimiento de todos los elementos del tipo objetivo y con consciencia de la posibilidad de la evitación del resultado cuya producción amenaza con producirse”.

Por lo anterior, a fin de demostrar el conocimiento como elemento del dolo, es necesario probar que el sujeto tenía presente que omitía sus funciones, para lo cual se debe establecer: i) que conocía si se adecua en un tipo penal, ii) los elementos integrantes (descriptivos y normativos) del tipo, iii) la o las funciones a su cargo, iv) el término para cumplir la obligación, y v) la ley donde se le otorga la competencia, vi) la voluntad de no realizar su función, vii) la consciencia que con su no hacer lesiona o amenaza el bien jurídico tutelado. Además, se deben reunir otros factores que permitan demostrar el conocimiento presente (actual) en la omisión, ser consciente de su ilicitud (seguro), conociendo el supuesto de hecho y las consecuencias jurídicas de su omisión.

De esta forma, el conocimiento se materializa o se acredita mediante elementos o medios de prueba, llevando al juez a la certeza de que el sujeto conocía de su omisión y que esta es contraria a la ley. Por lo tanto, al examinar el elemento de la voluntad, tal como lo ha expresado la Corte, cuando faltan o no son suficientes los medios de prueba directos se debe acudir “a la suma de circunstancias que rodearon el hecho para su acreditación, de suerte tal que nada impide que con los mismos elementos con los que se encuentra acreditada la subsunción del comportamiento en la norma (tipicidad) y la contrariedad del mismo con el bien que protege el legislador (antijuridicidad), también pueda inferirse con observancia de los postulados de la sana crítica, el conocimiento y voluntad del sujeto activo en la realización de la conducta punible”⁶.

⁶ CSJ SP, 31 jul. 2013; rad. 39482.

Así las cosas, tratándose del examen del dolo en el delito de *omisión del agente retenedor o recaudador*, es claro que su concurrencia puede inferirse al constar: por un lado, el conocimiento del agente, bien de su calidad de recaudador o “*mero tenedor de los recursos públicos*”, ora de la obligación legal a su cargo consistente en entregar esos dineros o ponerlos a disposición del Estado quien, se resalta, es su único y verdadero propietario. Y, por otro, de su deliberada inactividad en el sentido mencionado, a sabiendas, por demás, de la lesión al patrimonio público que ello apareja. De manera simple y llana, el agente sabe que debe consignar el dinero recaudado y decide no hacerlo.

Justamente, sobre la función pública desplegada por los agentes retenedores o recaudadores, la Corte Constitucional en Sentencia C-11444 de 2000 precisó:

*(...) se entiende que el retenedor es la persona natural o jurídica, contribuyente o no contribuyente, sobre la cual el Estado descarga el ejercicio de una función pública: la obligación de recaudar y consignar a su nombre los dineros materia del tributo. Desde esta perspectiva, el agente retenedor no puede confundirse con el sujeto pasivo de la relación tributaria o contribuyente en cuanto no asume ninguna carga impositiva, viendo limitada su actividad, como se dijo, a la simple cooperación con el fisco en la dispendiosa labor del cobro o recaudo del impuesto. Por esa razón, puede sostenerse que la obligación legal asignada al agente retenedor en nada se asemeja a la del contribuyente, como tampoco a la del particular al que se le atribuye el incumplimiento de una obligación dineraria, siendo aquella, entonces, **una obligación autónoma, independiente y de doble vía: de hacer, en cuanto le corresponde recolectar el dinero, y de dar, en la medida en que tiene que entregarlo o ponerlo a disposición del Estado quien es su único y verdadero propietario.***

(...) Así las cosas, son dos las razones que llevan a la Corte a considerar que la norma impugnada no desconoce la prohibición constitucional según la cual, “En ningún caso podrá haber

*detención, prisión ni arresto por deudas...”. La primera, circunscrita al hecho de que la obligación fiscal no reposa en el agente retenedor sino en el contribuyente o sujeto pasivo del impuesto, siendo el primero tan sólo un particular al que el Estado le ha encomendado el cumplimiento de una función pública, además, similar a la de aquellos servidores del Estado que manejan fondos oficiales. La segunda, basada en la circunstancia de que **la ley no le reconoce al agente recaudador ninguna atribución que le permita suponer, ni siquiera transitoria, que las sumas recaudadas ingresan a su patrimonio con facultad dispositiva. En realidad, el retenedor actúa a título de mero tenedor con una finalidad única y específica -recaudar dineros fiscales-, descartándose, por este aspecto, cualquier posibilidad de recibir el tratamiento de simple deudor ante una eventual apropiación indebida de dineros de naturaleza fiscal.***

Entonces, es legítimo que la ley haya asignado a los agentes retenedores no sólo una función pública específica como es la de recaudar dineros oficiales producto de las obligaciones fiscales de los coasociados, sino también una responsabilidad penal derivada del incumplimiento de sus deberes que, para el caso, se asimilan a los de los funcionarios del Estado que manejan dineros de propiedad de la Nación. (Subrayas y negrillas propias de la Sala).

3.8. Finalmente, debe resaltarse que, en punto de esta conducta punible, el legislador previó la posibilidad de la terminación del proceso penal por extinción de la obligación tributaria. En efecto, como lo que importa al Estado es establecer mecanismos conducentes para el pago efectivo de los diferentes tributos, en el parágrafo del artículo 402 bajo análisis quedó prevista la posibilidad de pagar la obligación incumplida, caso en el cual, establece la norma, el procesado resulta beneficiado con la extinción de la acción penal.

Sobre esta disposición, la Corte Constitucional en Sentencia C-290 de 2019 dijo:

(...) se trata de una medida que hace parte del amplio margen de configuración del Legislador en el diseño del proceso penal y superó el test de proporcionalidad desarrollado para este tipo de disposiciones. En efecto, la Sala concluyó que: (i) **la condición demandada tiene como finalidades la protección de los recursos públicos**, la reparación de la víctima y la disuasión; las cuales son legítimas y no están prohibidas por la Carta Política; (ii) la fijación del pago de intereses como condición de terminación del proceso penal es un medio que no está prohibido por las disposiciones superiores; y (iii) la condición de terminación del proceso penal examinada es una medida adecuada para el cumplimiento de los fines en mención.

3. Del impuesto a la sobretasa de la gasolina

La sobretasa a la gasolina es un tributo regido en los artículos 117 y siguientes de la Ley 488 de 1998, el cual tiene como **hecho generador** el consumo de gasolina motor extra y corriente nacional o importada, en la jurisdicción de cada municipio, distrito y departamento (art. 118).

A su turno, establece la legislación, son **responsables** el tributo, “los distribuidores mayoristas de gasolina motor extra y corriente y del ACPM, los productores e importadores. Además son responsables directos del impuesto los transportadores y expendedores al detal, cuando no puedan justificar debidamente la procedencia de la gasolina que transporten o expendan y los distribuidores minoristas en cuanto al pago de la sobretasa de la gasolina y el ACPM a los distribuidores mayoristas, productores o importadores, según el caso” (art. 119).

Su **causación** ocurre en el momento en que el distribuidor mayorista, productor o importador enajena la gasolina motor extra o corriente o ACPM, al distribuidor minorista o al consumidor final. También, en el momento en

que el distribuidor mayorista, productor o importador retira el bien para su propio consumo (art. 120).

Así mismo, a efecto de la **declaración y pago**, establece la norma, entre otros aspectos, que los distribuidores mayoristas cumplirán mensualmente con la obligación de declarar y pagar las sobretasas en las entidades financieras autorizadas para tal fin, dentro de los *dieciocho (18) primeros días calendario del mes siguiente al de causación*. Los distribuidores minoristas, por su parte, deberán cancelar la sobretasa a la gasolina motor al responsable mayorista, dentro de los siete (7) primeros días calendario del mes siguiente al de causación. (art. 124).

4. Caso concreto

4.1. Aspectos relevantes

4.1.1. Por Escritura Pública nro. 0003778 del 15 de noviembre de 1996, inscrita el 6 de octubre de 1999 se constituyó la persona jurídica Prodain (para ese momento Ltda.), cuya propietaria y representante legal era GLORIA AMPARO REYES MÉNDEZ⁷.

4.1.2. El objeto social principal de la compañía era la compra, venta, producción, comercialización, distribución, exportación, importación y representación de productos químicos, petroquímicos y derivados de petroquímicos, petróleo y derivados del petróleo, combustibles y

⁷ Cuaderno principal nro. 2. Folios 161.

biocombustibles, otros aceites naturales y artificiales, gases e hidrocarburos, aguas y demás sustancias, alcohol como combustible y las materias primas necesarias para la producción de combustibles alternativos⁸.

4.1.3. Mediante Resolución 124028 del 24 de marzo de 2004, el Ministerio de Minas y Energía aprobó la “*instalación de la planta Prodain S.A., ubicada en la carrera 2 Este No. 17-26, Madrid, Cundinamarca, para el almacenamiento, manejo y distribución de Diesel (Acpm)*”, indicando que dicha empresa tendría entre otras obligaciones atinentes a la prestación regular y óptima del servicio, la de “13. **Recaudar la sobretasa de acuerdo con lo señalado en las leyes 488 de 1998 y 788 de 2002 o la norma que la adicione, modifique, aclare o derogue y cumplir con todo y cada uno de lo ordenado en la ley**”⁹.

4.1.4. Ante la grave crisis financiera por la que atravesaba la empresa para el año 2006, derivada, entre otros, de un alto endeudamiento con bancos y particulares así como por la caída de las ventas, REYES MÉNDEZ solicitó la promoción de un acuerdo de reestructuración de obligaciones, de conformidad con la Ley 550 de 1999¹⁰.

4.1.5. A través de oficio número 155-2007-01-006693 del **9 de febrero de 2007**, la Superintendencia de Sociedades aceptó el acuerdo y designó como promotor a Ruben Antonio Serna Ramírez¹¹.

⁸ Ibidem. Folio 162.

⁹ Cuaderno principal nro. 2. Folios 170 – 175.

¹⁰ Cuaderno pruebas defensa. Folios 32 – 43.

¹¹ Ibidem. Folio 44 – 49.

Según la documentación incorporada al expediente, la finalidad de dicho acuerdo era la “reestructuración de la totalidad de las obligaciones contraídas a cargo de Prodain S.A.¹²” al “cierre de diciembre 31 de 2006”. Esto es, obligaciones laborales, de seguridad social, parafiscales, tributarias y fiscales, con garantía real o garantizadas con entidades financieras, con garantía real o garantizadas con terceros o particulares, quirografarias con entidades financieras, terceros o particulares¹³.

Ahora, tal y como consta en el oficio del 30 de mayo de 2007, el Coordinador del Grupo de Acuerdos de Reestructuración y Concordatos comunicó a la procesada lo siguiente:

(...) me permito manifestarle que la intención de la Ley no es el permitir que el empresario, haciendo uso indebido de las disposiciones legales cause un círculo vicioso de incumplimientos, repetitivos cada tres (3) meses, eludiendo su obligación legal y comercial de atender los pagos en la medida que los mismos se hagan exigibles. De esta manera, el incumplimiento de tales créditos, además de causar un desgaste administrativo innecesario y perjuicios a los acreedores, puede ocasionar la terminación de la negociación, por, cuanto se trata de una circunstancia que pone en evidencia la magnitud de la crisis que afronta la compañía, la cual le impide atender de manera oportuna, el pago de aquellos gastos que son indispensables para el normal desarrollo de su actividad empresarial.

De otra parte, si se tiene en cuenta que la efectiva recuperación de una empresa implica que la misma pueda cumplir oportunamente con las obligaciones que tiene a su cargo, tanto con las que llegue a estipular el acuerdo como con las generadas con posterioridad a la iniciación de la negociación, y que, simultáneamente, pueda generar recursos que le permitan normalizar su actividad

¹² *Ibíd.* Folio 51.

¹³ *Ibíd.* Folios 36 – 38,

productiva y corregir las deficiencias que presente en su capacidad de operación, se colige que el incumplimiento de los gastos de administración constituye un hecho que no justifica la ley, siendo un indicador de que la compañía no cuenta con los recursos necesarios para pagar los gastos inherentes al ejercicio de su objeto social y manifiesta su precaria posibilidad de reactivación, razón por la cual deben tratar en lo posible llegar a un acuerdo de pago sobre los mismos o a su pago inmediato, según lo indicado en el artículo 17, inciso 4 del artículo 19 y numeral 9 del artículo 34, de la Ley 550 de 1999¹⁴.

4.1.6. Sin perjuicio de lo anterior, y para lo que atañe en este asunto, dan cuenta los elementos de convicción que Prodain S.A. no consignó el impuesto a “la sobretasa al consumo de gasolina motor correspondiente al mes de abril de 2007; mayo, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre de 2008; enero, febrero, agosto, octubre, noviembre y diciembre de 2009 y enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre, diciembre de 2010”. Por ese motivo, la Secretaría Distrital de Hacienda de Bogotá profirió emplazamiento para declarar el **13 de junio de 2011**, concidiéndole a la compañía el término de un mes para que presentara las declaraciones correspondientes¹⁵.

4.1.7. Mediante comunicación del **12 de agosto de 2011**, Prodain S.A., contestó¹⁶:

(...) Sin pretender justificar un incumplimiento, queremos manifestarles a ustedes que la empresa durante los años 2008, 2009 y 2010 presentó una situación financiera crítica(...) en ella nos vimos obligados a cerrar un gran número de nuestras EDS, y por lo cual nos fue difícil recaudar este impuesto pues la mayoría de nuestras ventas se realizaron a crédito, y por diferentes circunstancias nuestros clientes entraron en morosidad que ha perjudicado nuestro flujo de caja.

¹⁴ Ibídem. Folios 122 – 124.

¹⁵ Cuaderno principal nro. 2. Folios 124 – 132.

¹⁶ Ibídem. Folio 128.

La situación financiera de la empresa proyecta una mejoría en su flujo de caja, por cuanto hemos realizado con nuestros clientes, acuerdos y convenios de pago de cartera morosa, realizando así acuerdos pre-jurídicos, cobros jurídicos y embargos, además ellos se han ido comprometiendo con la regularización para el pago oportuno de sus facturas(...)

4.1.8. El **9 de septiembre de 2011**, no obstante, el Jefe de la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Secretaría Distrital de Hacienda Distrital profirió “*liquidación de aforo* ¹⁷ *al contribuyente Prodain S.A., por la sobretasa al consumo de gasolina motor correspondiente al mes de abril de 2007; mayo, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre de 2008; enero, febrero, agosto, octubre, noviembre y diciembre de 2009 y enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre, diciembre de 2010*”¹⁸.

Lo anterior, tras considerar:

(...) no resulta claro para este despacho, como PRODAIN continuó adquiriendo gasolina para vender a minoristas, sin recuperar el valor de la sobretasa, que no es más que un gravamen indirecto que paga el consumidor final, sin exigir a sus clientes control de los flujos de caja, donde estuviera desglosado el ingreso por este concepto. Por otra parte, si de acuerdo con lo citado por la representante legal, los distribuidores minoristas están acordando pagos de vigencias anteriores, debe ser claro que no se han vuelto a atrasar; en consecuencia no es coherente la posición del contribuyente en el sentido que solamente ha cumplido con la presentación y pago de las vigencias actuales, cuando éstas se están cancelando oportunamente.

Respecto de las vigencias anteriores, a pesar de no ser manifiesto un acuerdo de pago por parte de la administración tributaria, se le concedió al contribuyente cerca de tres meses para que

¹⁷ Consejo de Estado. Providencia del 24 de septiembre de 2009. Rad. 76001-23-31-000-2004-00345-01. *La liquidación de aforo es el medio a través del cual, previo el agotamiento de una serie de etapas como el emplazamiento para declarar y la resolución sanción, se determina oficialmente el impuesto al contribuyente que persiste en la omisión de presentar el denuncia tributario.*

¹⁸ Cuaderno principal nro. 2. Folios 131.

mostrara su intención de pago, pero en ningún momento ha mostrado el pago de vigencias sobre la cuales sus acreedores se están poniendo al día¹⁹.

4.1.9. Renunciando a su derecho a guardar silencio, en audiencia de juicio oral, GLORIA AMPARO REYES MÉNDEZ indicó que ante la crisis financiera de su compañía y previa oferta que le hiciera Inversiones de Combustible y Gas, el **1 de febrero de 2013** suscribió “*contrato de cesión*” del 70% de las acciones de Prodain S.A., a fin de que aquélla procediera a cancelar todas las obligaciones pendientes de pago. Ello como compromiso principal.

4.1.10. Inversiones de Combustible y Gas incumplió el pacto y REYES MÉNDEZ tuvo conocimiento del proceso penal seguido en su contra. Por ese motivo, la procesada los requirió y les solicitó realizar los pagos a los que se habían comprometido. La sociedad mencionada aceptó la petición, no obstante, pidió a cambio la cesión del 30% restante de la compañía. En esos términos, entonces, el **5 de junio de 2013** se firmó otrosí al contrato. Documento en el que se pactó la siguiente cláusula leída por la procesada:

CLÁUSULA NOVENA. OBLIGACIÓN DE REPRESENTACIÓN JUDICIAL Y EXTRAJUDICIAL, Y EXENCIÓN DE RESPONSABILIDAD. Las partes acuerdan adionar al contrato principal la siguiente cláusula: (...) 5.16 La sociedad Inversiones de Combustibles y Gas S.A.S. a partir de este momento se obliga a asumir por su cuenta y riesgo la representación judicial y extrajudicial de la señora Gloria Amparo Reyes Méndez con el propósito de lograr el saneamiento de todo tipo de litigio, proceso, querrela, de índole administrativo, penal, civil, comercial, laboral, y en general cualquier acción judicial, extrajudicial, administrativa, y policiva que pueda afectar los intereses de la

¹⁹ Ibídem. Folio 129.

señora Gloria Amparo Reyes Méndez, especialmente se conviene en forma enunciativa y no limitativa la obligación de suministrar defensa técnica idónea en la investigación adelantada con ocasión de la noticia criminal radicada con el número 1100160000492011088490T, **obligación que incluye en consecuencia el pago de los honorarios profesionales del defensor de confianza y especialmente la obligación de.** Por lo tanto, desde este momento Inversiones de Combustible y Gas se obliga a tomar las acciones inherentes al tema buscando solución íntegra a los procesos que ya cursan y a los que se llegasen a generar por las conductas desplegadas durante su gestión como representante legal de la compañía. (Destaca la Corte).

4.1.11. Ahora bien, Rubén Antonio Serna Ramírez, promotor del acuerdo de reestructuración, declaró que en **2013** recibió memorial suscrito por el Jefe del Grupo de Administración de la Sobretasa a la Gasolina y el ACPM de la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en el cual se le solicitaba “*citar a reunión de acreedores para votar la reforma o terminación del acuerdo*” por incumplimiento de las obligaciones post acuerdo²⁰. Aseguró que la reunión se llevó a cabo sin que se debiera ordenar la liquidación forzosa de la compañía, teniendo en cuenta que fue la misma requirente, esto es, la Secretaría de Hacienda, la que informó que las “*obligaciones post estaban al día*”.

4.1.12. Al respecto, existe constancia de que a la mencionada reunión compareció la doctora Carolina Arbeláez, apoderada del distrito de Bogotá, quien en sesión del 20 de noviembre de esa anualidad, tal y como quedó registrado en video -aportado como prueba documental- y se consignó en la respectiva acta, refirió: “*Entiendo que la*

²⁰ Cuaderno pruebas defensa. Folios 161 – 163.

sociedad está al día en **gastos de administración**²¹ con el Distrito, pero si no tengo claro el pago del acuerdo, que inicialmente estaba previsto para agosto y para la audiencia pasada tampoco presentaron este pago. Quiero saber si ya lo efectuaron (...) impuestos ayer me reportó que están al día en gastos de administración, pero no me dieron certeza del pago del acuerdo. En la sesión pasada no estaba pagado. El compromiso era pagar el 8 de agosto”²².

4.1.13. Sobre esta reunión, además, la procesada refirió que estuvo presente en calidad de acreedora, en representación de la empresa “Verde-azul”, y que a raíz de las manifestaciones de la Dra. Carolina Arbeláez, creyó que las obligaciones post acuerdo de reestructuración con la Secretaría de Hacienda de Bogotá estaban saldadas, teniendo en cuenta que, de no ser así, se habría ordenado la liquidación forzosa de Prodain S.A.

4.1.14. Al juicio también comparecieron *Lisandro Manuel Junco Rivera*, Jefe de la oficina de liquidación de impuestos a la producción y el consumo y, *Janis Molina Ríos*, Jefe de la oficina de cobro coactivo de la Secretaría Distrital de Hacienda de Bogotá.

El primero, afirmó ser quien profirió la *liquidación de aforo nro. 1476-DDI-153839 del 9 de septiembre de 2011*,

²¹ Los gastos de administración son aquellas obligaciones que se causan con posterioridad a la fecha del inicio del acuerdo de reestructuración y que deben ser pagados conforme se van causando y haciendo exigibles. Al respecto, el artículo 17 de la Ley 550 de 1999 establece: *Actividad del empresario durante la negociación del acuerdo. Reglamentado por el Decreto 2250 de 2000. A partir de la fecha de iniciación de la negociación, el empresario deberá atender los gastos administrativos que se causen durante la misma, los cuales gozarán de preferencia para su pago*;

²² Cuaderno pruebas defensa. Folio 192.

decisión que, enfatizó, se encuentra en firme y constituye título ejecutivo. En ella se ordenó:

(..) proferir Liquidación de Aforo al contribuyente PRODAIN S.A. "C.I.PRODAIN" con NIT.830.031.824, por la sobretasa al consumo de gasolina motor correspondiente al mes de abril de 2007; mayo, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre de 2008; enero, febrero, agosto, octubre, noviembre y diciembre de 2009 y enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre, diciembre de 2010²³.

La segunda, por su parte, dio cuenta del proceso de cobro coactivo adelantado contra Octano de Colombia S.A. antes Prodain S.A. Indicó que tuvo a su cargo la labor de expedir la resolución del **9 de marzo de 2016** mediante la cual se *libró mandamiento de pago* contra Prodain S.A. por valor de \$9.834.244.000²⁴, decisión frente a la cual se propusieron excepciones, las que se declararon no probadas en resolución del 2 de mayo siguiente. Determinación confirmada el 30 de junio de la misma anualidad al resolver el recurso de reposición incoado²⁵.

4.1.15. Finalmente, la procesada dio cuenta que, para el año 2016, interesada en saber por qué la Secretaría de Hacienda Distrital seguía reclamando los pagos por sobretasa a la gasolina, requirió al representante de Octano de Colombia S.A -antes Prodain S.A.- para que le entregara los soportes de los pagos hechos por ese concepto. En respuesta del 27 de mayo de esa misma anualidad, el representante legal de dicha firma le indicó:

²³ Cuaderno principal nro. 2. Folios 131.

²⁴ *Ibíd.* Folios 113- 116.

²⁵ *Ibíd.* Folios 101-110 y 74 - 96.

(...) a través de Derecho de Petición, la compañía solicitó a la Secretaría de Hacienda que informara sobre las obligaciones tributarias que adeudaba la compañía para dichos periodos. En tal sentido la respuesta de la Secretaría de Hacienda Distrital fue;

"Por tal motivo para las vigencias anteriormente mencionadas no existe obligación alguna pendiente por parte del contribuyente".

Corolario al no existir una obligación pendiente por parte de la compañía, NO es posible entregar soportes de pago de las supuestas obligaciones.²⁶

Suficiente resulta lo expuesto, entonces, para concluir que, tal y como lo dedujeron los juzgadores de primera instancia, en este caso, no existe duda acerca de los siguientes aspectos:

a. Las obligaciones incumplidas relativas a la no consignación del impuesto a la sobretasa de la gasolina por parte de Prodain S.A., corresponden a periodos causados entre abril de 2007 y diciembre de 2010. Por ese motivo, desde luego, no entraron en el acuerdo de reestructuración al que se sometió la mencionada compañía. Son posteriores a él, lo que hacía viable el adelantamiento del proceso penal contra la acusada REYES MÉNDEZ, en su calidad de representante legal de la sociedad Prodain.

b. Tampoco llama a dudas, la configuración del tipo objetivo. Quedó suficientemente demostrado que GLORIA AMPARO REYES MÉNDEZ actualizó el verbo rector del ilícito descrito y sancionado en el art. 402 del Código Penal, en tanto no consignó a la Secretaría Distrital de Hacienda de Bogotá, el dinero captado por concepto de sobretasa a la

²⁶ Cuaderno pruebas defensa. Folio 288.

gasolina, durante los siguientes periodos: **(i)** abril de 2007; **(ii)** mayo, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre de 2008; **(iii)** enero, febrero, agosto, octubre, noviembre y diciembre de 2009 y **(iv)** enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre, diciembre de 2010. Obligación que asciende a la suma de \$9.854.244.000. De ello no sólo dan cuenta las pruebas documentales aportadas a la actuación sino las testimoniales de la propia procesada y los funcionarios de la Secretaría de Hacienda Distrital, a saber, Lisandro Manuel Junco Rivera, Jefe de la oficina de liquidación de impuestos a la producción y el consumo y, Janis Molina Ríos, Jefe de la oficina de cobro coactivo.

La controversia, en este asunto, gira entorno a determinar si REYES MÉNDEZ actuó con dolo, y en caso afirmativo, si existe una causal eximente de responsabilidad porque no le era exigible otra conducta.

4.2. La solución del caso

4.2.1. De la causal de casación invocada

El *falso raciocinio*, como modalidad del error indirecto de hecho, surge cuando el juez, al valorar el mérito de la prueba o *realizar inferencias de carácter probatorio*, transgrede los principios de la lógica, las máximas de la experiencia o los postulados de la ciencia que deben

governar, en cada caso, el discurso argumentativo para que sea formal y materialmente correcto.

En ese entendido, quien pretenda acreditar su configuración ha de señalar la prueba o *inferencia* en la cual recayó el error. Posteriormente debe identificar el principio lógico, la máxima de experiencia o el postulado científico que el juzgador desconoció en el proceso de valoración probatoria, con indicación clara y precisa de las razones por las cuales su aplicación resultaba necesaria para la corrección de la conclusión cuestionada en el caso concreto.

Ahora, para lo que interesa en este asunto, la *lógica* concierne a la corrección del proceso completo del pensamiento²⁷. Tal disciplina comprende, entonces, el estudio de los métodos y principios que se usan para distinguir el razonamiento bueno (correcto) del malo (incorrecto), en cuanto a que los errores de razonamiento, en términos de lógica formal, se denominan *falacias* o *silogismos aparentes* o *sofísticos*, los cuales no implican cualquier yerro en el raciocinio o una idea falsa, sino errores típicos en las relaciones lógicas entre las premisas y la conclusión²⁸.

4.2.2. Los errores de las instancias

4.2.2.1. Como se anotó en precedencia, las instancias absolviéron a GLORIA AMPARO REYES MÉNDEZ por *atipicidad subjetiva de la conducta*. En términos generales,

²⁷ CSJ AP-1504, 25 mar. 2015, rad. 45235.

²⁸ Al respecto, cfr., entre otros, ídem, pp. 125-126 y KLUG, Ulrich. *Lógica Jurídica*, Bogotá: Temis, 1990.

consideraron que la procesada *no obró con dolo* porque, de un lado, encontrándose la empresa en situación de crisis financiera, aquélla hizo todo lo posible por saldar la obligación con el distrito, tanto así “*que entregó la que era su compañía*” mediante cesión de acciones a la empresa Inversiones de Combustible y Gas S.A. Y de otro, porque con posterioridad a esa situación, el propio ente territorial afirmó que no existían obligaciones pendientes en ese sentido, lo que la llevó a creer que “*la deuda estaba saldada pues de no ser así, se habría ordenado la liquidación forzosa de Prodain S.A.*” dado el acuerdo de reestructuración al que se había sometido.

Pues bien, en esos términos, salta a vista que la conclusión señalada está viciada argumentativamente. Incurrieron los falladores en la *falacia de irrelevancia*, conocida también como conclusión irrelevante, conclusión inatinerente o *ignoratio elenchi*, que consiste en probar una cosa distinta de la que se cuestiona. Se presenta un argumento que puede o no ser por sí mismo válido, pero que prueba o concluye una proposición diferente a la que debería demostrar o acreditar²⁹.

En este caso, esa es la incorrección advertida. Las circunstancias denotadas por los jueces, aunque válidas, nada tienen que ver con el dolo con que actuó la procesada, sino con la posibilidad de cumplir el requisito liberatorio de que trata el parágrafo del artículo 402 del Código Penal. **Es que, enfatiza la Corte, una cosa es que REYES MÉNDEZ haya**

²⁹ CSJ SP, 26 ene 2022. Rad. 54.979

actuado con conocimiento y voluntad de realizar la descripción típica (art. 402 C.P.), y otra muy distinta que, una vez consumado el delito, intentara lograr la extinción de la acción penal por pago (parágrafo de ese precepto). Finalidad que, justamente, fue la pretendida por la procesada, ya que quedó demostrado con suficiencia que tiempo después de perpetrados los ilícitos enrostrados, vendió su empresa con el propósito de que otra sociedad con mejor liquidez, la ayudara a saldar las obligaciones tributarias pendientes con el distrito. Inclusive, se destaca, era tan consciente la procesada de la comisión de los ilícitos que, ella misma, en el otrosí al contrato de cesión de acciones estipuló la obligación a cargo de Inversiones de Combustible y Gas S.A. de: “realizar el pago de la deuda total que por concepto de sobretasa dio origen a la diligencia penal de la referencia, buscando extinguir la acción penal por pago”.

Los falladores tomaron en consideración acontecimientos muy posteriores a la fecha de los hechos, los cuales, lejos de desvirtuar la intención dolosa de la procesada de incurrir en los delitos por los que fue acusada, terminan por corroborarla, en tanto demuestran que fue sólo ante el enteramiento del proceso penal en su contra que buscó estrategias para satisfacer la obligación con la administración distrital y, por esa vía obtener, el beneficio de la cesación del procedimiento.

Es que si fuera cierto que “hizo lo posible con el fin” saldar la obligación tributaria, ¿cómo es que deja pasar tres años sin desplegar el más mínimo esfuerzo para saldar los rubros pendientes?. ¿Cómo es que no busca un acuerdo de pago con la autoridad distrital?. ¿Cómo es que simplemente vende su

compañía y se desentiende del asunto?. ¿Cómo es que existiendo liquidación de aforo y un proceso de cobro coactivo en curso, alegue la falta de certeza de la obligación?. Para la Corte, no hay otra respuesta a esos interrogantes que la indiferencia y desidia frente al cumplimiento de la función pública encomendada.

Los jueces desconocieron la verdadera naturaleza de la obligación tributaria a cargo de la procesada. Pasaron por alto que no se trataba aquí de una “*deuda civil*” susceptible de cesión o traslado a un tercero, sino del cumplimiento de una función pública consistente en el recaudo y la entrega de un dinero cuyo único propietario es el Estado.

Enfatiza la Corte, conforme los derroteros destacados en precedencia, lo lógico y adecuado en este asunto, era entender que GLORIA AMPARO REYES MÉNDEZ fungía como un “*mero tenedor de los recursos públicos*”. Que, dada su calidad de representante legal de Prodain S.A. -empresa dedicada a la comercialización de hidrocarburos-, era ella quien estaba obligada a desempeñar la función de recolectar el tributo de la sobretasa a la gasolina, con la consecuente carga de entregarlo o ponerlo a disposición del Estado en los plazos determinados por la ley. Premisas suficientes para concluir: (i) que la no consignación de los dineros recaudados durante varios periodos correspondientes a los años 2007, 2008, 2009 2010 y 2011, constituía delito imputable, única y exclusivamente a la procesada. Y (ii) que la subsiguiente venta de la compañía, en lugar de desvirtuar la materialidad de los ilícitos o la responsabilidad de la acusada, lo que buscaba era la configuración de la situación liberadora mencionada.

Los falladores también acogieron en su argumentación la postura relativa a que para el año 2013 no existía certeza sobre la existencia de la obligación, si se había pagado o no. No obstante, semejante planteamiento, además de resultar del todo irrelevante para estructurar a favor de REYES MÉNDEZ una excusa válida frente a la omisión de la entrega de los recursos públicos en el plazo que lo determina la ley, pues nada tiene que ver con el momento de la comisión de los ilícitos; también se aprecia infundado, de cara a la posibilidad de analizar la situación liberadora del parágrafo del artículo 402 del C.P., si en cuenta se tiene que la procesada conocía la firmeza de los actos administrativos atinentes a la liquidación de aforo y mandamiento de pago expedidos por la Secretaría Distrital de Hacienda para el cobro de los tributos no consignados.

Es irrazonable pensar que existiendo tales resoluciones expedidas por la administración distrital y, enterada la procesada de las mismas, ésta simplemente se deje confundir por el dicho escueto y lacónico de una funcionaria del Distrito que, en reunión del 20 de noviembre de 2013 sólo se preocupó por lograr el pago de las obligaciones tributarias incluidas en el acuerdo de reestructuración (no las adquiridas con posterioridad a él). Menos aún, que la respuesta a un “*derecho de petición*” invocado por otra empresa, pese más que los actos administrativos proferidos en el marco del proceso coactivo. Semejantes argumentos, sin lugar a dudas, sólo reflejan el intento desesperado de la procesada de encontrar situaciones, por mínimas que sean, para justificar su indiferencia y desinterés frente al cumplimiento de las obligaciones

tributarias a su cargo, lo que en manera alguna puede ser de recibo.

Por ende, resulta palmario que las falacias lógicas advertidas en los razonamientos de los falladores, conllevaron a conclusiones equivocadas. En este asunto, lo correcto, de cara al análisis del dolo era verificar si GLORIA AMPARO REYES MÉNDEZ conocía la obligación de consignar el dinero recaudado y decidió no hacerlo. Aspectos que, sin duda alguna aparecen acreditados en el presente asunto. No sólo por la amplia trayectoria y experiencia de la enjuiciada en la comercialización de hidrocarburos -desde 1996-, sino por el tipo de impuesto que se le había confiado. Desde luego, la procesada era consciente que por su actividad comercial recaudaba recursos públicos, sabía que éstos de ninguna manera ingresaban a su patrimonio, que no podía disponer de ellos, que su deber era el de custodiarlos hasta tanto se cumpliera el plazo legal para entregarlos al distrito, y además, que constituía infracción a la ley penal no consignar oportunamente la sumas retenidas o autorretenidas.

Sin embargo, a pesar de ese entendimiento, optó por no cumplir con la obligación legal a su cargo. **Se apropió de esos recursos que no le pertenecían para solventar el déficit financiero de su negocio, lo que sin duda alguna demuestra su deliberado proceder ilícito.** Lo anterior, tanto mas cuanto si se considera que no fueron unos pocos periodos aislados, sino que se trató de una conducta reiterada de la procesada por espacio de 4 años, cada vez con más frecuencia, siendo el 2010 el año en el cual pretermitió por completo -en los 12 periodos de ley- cumplir con las obligaciones derivadas de su

condición de agente recaudadora. Inclusive, puede colegir la Corte que fue tal su indiferencia y desinterés frente a la situación que ni siquiera se preocupó por buscar un acuerdo de pago con la entidad distrital.

Aunado a ello se precisa, MÉNDEZ REYES tampoco acreditó que para cada uno de los momentos específicos de consumación de los delitos atribuidos, se hubiera presentado una situación de tal magnitud que le impidiera u obstaculizara la entrega del dinero recaudado.

Piénsese por ejemplo, en este caso extremo, días antes al vencimiento del plazo, la cuenta bancaria de la agente retenedora es *hackeada* y llegada la fecha estipulada por la ley para pagar, no tiene como solventar esa obligación. En esta hipótesis meramente ilustrativa, ¿la procesada incurre en los elementos objetivos del delito descrito en el artículo 402 del C.P.? La respuesta es afirmativa. Ella no consigna dentro del plazo legal el tributo recaudado. Ahora, ¿actúa con dolo?. No, en la medida en que no se trató de una omisión intencionada de la agente para sustraerse de la obligación a su cargo. No dispuso, ni se apropió de manera indebida de esos recursos.

En este caso, sin embargo, nada de eso ocurrió. No se acreditó ninguna circunstancia que desvirtuara el proceder doloso de la acusada, de manera que la conclusión no podía ser otra que afirmar que el proceder de GLORIA AMPARO REYES MÉNDEZ resultaba típico, desde el punto de vista objetivo y subjetivo, del delito de *omisión del agente retenedor*

o *recaudador* que le fue imputado en concurso homogéneo y sucesivo.

Por ende el cargo por falso racionicio postulado por la apoderada de víctima prospera.

4.2.2.2. Dilucidado lo anterior, entonces, pasa la Sala a precisar que, frente al caso bajo examen, también se halló demostrado que el comportamiento de la procesada es materialmente *antijurídico*, en los términos previstos por el artículo 11 del C.P. en la medida que su omisión de no consignar la tasa recaudada durante los periodos individualizados en precedencia, generó una real afectación a las finanzas públicas, en la medida que el Estado dejó de recibir el pago de un tributo con el cual se cumplen tareas y fines oficiales.

También, cabe anotar que no obra prueba en el proceso de que al momento de ejecutar la conducta objeto de reproche, en la procesada se inhibió la capacidad de comprender su ilicitud o de determinarse de acuerdo con esa comprensión, por tanto, conforme a las previsiones del artículo 33 del Código Penal, no es un sujeto inimputable.

Por ende, siendo la conducta ejecutada por la procesada *típica, antijurídica y culpable*, sin que esté amparada por alguna de las circunstancias excluyentes de responsabilidad consagradas en el artículo 32 del Código Penal, forzoso resulta concluir que la sentencia debió ser condenatoria.

4.2.2.4. En suma, verificó la Corte que los falladores incurrieron en el yerro de violación indirecta denunciado por la recurrente. Por ende, ante la prosperidad del cargo postulado, se casará la sentencia impugnada, para en su lugar, emitir contra la acusada fallo de condena, como autora responsable del delito de *omisión de agente retenedor en concurso homogéneo y sucesivo*, previsto en el artículo 402 del Código Penal.

5. Dosificación punitiva

5.1. Quedó establecido en precedencia que el asunto entraña un *concurso homogéneo de delitos*, dado que la procesada incurrió en la omisión de consignar las sumas retenidas por concepto de sobretasa a la gasolina durante los periodos: 4 de 2007; 5, 7, 8, 9 10 y 11 de 2008; 1, 2, 8, 10, 11 y 12 de 2009; y 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11 y 12 de 2010. **Esos comportamientos, valga la pena mencionar, no conforman una unidad, pues tienen autonomía e independencia propia, en la medida que la omisión al deber tributario se verifica de manera individual frente a cada uno de los periodos causados, los cuales, incluso, tienen fechas de pago totalmente diferentes.** Por ende, la Corte, de conformidad con las previsiones del artículo 31 del Código Penal, procederá a realizar la dosificación punitiva tomando en consideración la omisión en la consignación de las sumas retenidas correspondientes al último periodo del año 2010 (diciembre), por ser la de más alta significación económica, ya que el valor retenido y no transferido al Estado ascendió a \$799.579.000, para luego realizar los aumentos por las conductas punibles concurrentes.

5.2. De acuerdo a lo previsto en el artículo 402 del Código Penal, la penas para el delito de *omisión del agente retenedor o recaudador*, van de 48 a 108 meses de prisión y multa del doble de lo no consignado sin que supere el equivalente a 1.020.000 UVT.

El artículo 61 ibídem establece que fijados los límites mínimo y máximo en los que el juzgador se ha de mover, corresponde dividir el ámbito punitivo de movilidad en cuartos, a lo que se procede de la forma como sigue:

MÍNIMO		MEDIOS			MÁXIMO
48 meses	63 meses	78 meses	93 meses	108 meses	

Ahora, conforme al inciso 2° del mencionado artículo 61, el sentenciador sólo podrá moverse dentro del cuarto mínimo “*cuando no existan atenuantes ni agravantes o concurran únicamente circunstancias de menor punibilidad*”, lo que acontece en el presente evento, ya que la Fiscalía no le imputó a la acusada circunstancias de mayor punibilidad. Por tanto, la pena a imponer oscila entre 48 a 63 meses de prisión.

5.3 En este caso, para la individualización de la pena, siguiendo los criterios previstos en el inciso 3° del artículo 61 ídem, la Corte juzga razonable imponerle a la procesada la pena mínima correspondiente a 48 meses de prisión. Guarismo que en virtud del concurso homogéneo y sucesivo de delitos que se presentó (25 periodos no consignados), se

considera apropiado aumentarlo en un mes más de prisión por cada uno de los restantes periodos incumplidos, esto es, en 24 meses, para un total de pena definitiva a imponer de 72 meses de prisión. Monto este último que no supera el duplo de la pena básica individualizada en el caso concreto para el delito más grave.

Al respecto, recuérdese que en reciente pronunciamiento, CSJ SP, 31, ene. 2024, rad. 62266, la Sala precisó:

(...) para la dosificación de delitos que concurren de manera homogénea u heterogénea, el legislador, amparado en el principio de proporcionalidad, sometió la dosificación de las respectivas penas a unos límites específicos, que obligan a que i) el incremento respectivo no supere el duplo de la pena básica individualizada en el caso concreto para el delito más grave y ii) no se supere el monto de 60 años de prisión.

13.- Ahora, recientemente, en cuanto a la regla de “hasta en otro tanto” en la tasación del concurso de conductas punibles, la Corte no solo ratificó la prohibición legal de imponer una sanción que supere el otro tanto de la sanción señalada para el delito base -el individualizado con la pena más alta-, sino que, precisó, a su vez, a partir de una hermenéutica estrictamente atada a la legalidad, que «la suma aritmética de las penas individualmente consideradas solamente está prohibida cuando quiera que el incremento punitivo sobre la pena del delito más grave, por razón de las conductas punibles concursales, exceda el otro tanto» (CSJ SP322-2023, rad. 59683).

14.- Así, se concluyó que, la pena del delito más grave, incrementada por el concurso, siempre deberá arrojar como resultado un guarismo que no sea superior al otro tanto y, por consiguiente, cualquier suma aritmética por encima de ese límite que lo exceda infringe el principio de legalidad.

Ahora, con relación a la pena de multa, el artículo 402 del Código Penal establece que será “equivalente al doble de lo no consignado sin que supere el equivalente a 1.020.000

UVT". Así, teniendo en cuenta que el total de las sumas no consignadas por parte de GLORIA AMPARO REYES MÉNDEZ a la Secretaría de Hacienda Distrital de Bogotá, corresponde a \$9.854.244.000, el doble de ese monto asciende a \$19.708.488.000, valor que, debe precisarse, no supera la unidad de valor tributaria fijada en la norma y, en esa medida, será el que se le imponga a la procesada por dicho concepto.

De otra parte, de conformidad con las previsiones del artículo 52 del Código Penal, se le impondrá también a la procesada la pena accesoria de inhabilitación en el ejercicio de derechos y funciones públicas por el mismo término de la pena privativa de la libertad.

6. De los subrogados penales

6.1. Suspensión condicional de la ejecución de la pena.

Con fundamento en el original artículo 63 del Código Penal (vigente para la época de los hechos), hay lugar a conceder la suspensión condicional de la ejecución de la pena, cuando la impuesta no exceda de 3 años de prisión, siempre que los antecedentes personales, sociales y familiares del sentenciado, así como la modalidad y gravedad de la conducta punible sean indicativos de que no existe necesidad de la ejecución de la pena.

En presente asunto, es claro que no se cumple el requisito de naturaleza objetiva, en la medida que la pena impuesta a la acusada supera los 3 años de prisión, previstos en la norma citada, por lo que se hace innecesario estudiar el cumplimiento del presupuesto de carácter subjetivo, y por tal virtud, se considera que no es procedente la concesión del beneficio en examen.

6.2. De la prisión domiciliaria

El instituto de la prisión domiciliaria se encuentra regulado en el artículo 38 del Código Penal, bajo los siguientes términos:

La ejecución de la pena privativa de la libertad se cumplirá en el lugar de residencia o morada del sentenciado, o en su defecto en el que el Juez determine, excepto en los casos en que el sentenciado pertenezca al grupo familiar de la víctima, siempre que concurren los siguientes presupuestos:

- 1.- Que la sentencia se imponga por conducta punible cuya pena mínima prevista en la ley sea de cinco (5) años de prisión o menos.*
- 2.- Que el desempeño personal, laboral, familiar o social del sentenciado permita al Juez deducir seria, fundada y motivadamente que no colocará en peligro a la comunidad y que no evadirá el cumplimiento de la pena.*

En el caso sub examine, encuentra la Corte que la exigencia de carácter objetivo se cumple a cabalidad, dado que conforme las previsiones del artículo 402 del Código Penal el delito de *omisión del agente retenedor o recaudador* tiene prevista una pena mínima inferior a 5 años de prisión, esto es, de 4 años.

En segundo lugar, debe considerarse que la procesada carece de antecedentes penales, hecho indicativo de que antes de la ejecución de los ilícitos atribuidos mantuvo un adecuado comportamiento individual, social y familiar, lo que fundadamente permite deducir que no constituye un peligro social y, por ende, que no hay lugar a disponer el cumplimiento intramural de la pena impuesta.

Aunado a lo anterior, se observa que la sindicada no fue renuente a los llamados de la justicia, pues compareció a las diferentes audiencias a las cuales se fue convocada, lo que refleja una adecuada actitud procesal, de la que se infiere que no evadirá el cumplimiento de la pena impuesta.

Finalmente, no se tiene noticia que luego de adelantada esta investigación haya recaído en conductas ilícitas, luego no existe fundamento objetivo e indicativo que conlleve a negar el beneficio otorgado.

En la medida que se impone una pena de privación de la libertad y no se concede el subrogado penal de la suspensión de la ejecución de la pena, se ordenará que, por intermedio del Juzgado Catorce Penal del Circuito con funciones de Conocimiento de Bogotá, se emita la correspondiente orden de captura, para hacer efectiva la sanción impuesta.

Por ende, en firme esta determinación, se concederá, la prisión domiciliaria a GLORIA AMPARO REYES MÉNDEZ, por lo que deberá suscribir un acta en la que se comprometa a cumplir las obligaciones contenidas en el artículo 38 del

Código Penal. El compromiso respectivo la suscribirá ante el funcionario de primer grado, con la advertencia de que su incumplimiento dará lugar a la revocatoria del sustituto.

6.3. En este caso, aclara la Corte, no resulta procedente dar cabida a los lineamientos de la Ley 1709 de 2014³⁰, pues además de que dicha normatividad no estaba vigente para el momento de los hechos, le es desfavorable a la acusada, teniendo en cuenta que el artículo 68A del Código Penal excluye la concesión de beneficios y subrogados penales a quienes hayan sido condenados por delitos contra la Administración Pública.

7. Otras determinaciones

Teniendo en cuenta que la sentencia proferida por esta Sala se erige en primera condena por el delito de *omisión del agente retenedor o recaudador*, a efectos de garantizar el principio de doble conformidad, se comunicará a la defensa

³⁰ ARTÍCULO 29. Modifícase el artículo 63 de la Ley 599 de 2000, el cual quedará así: Artículo 63. Suspensión de la ejecución de la pena. La ejecución de la pena privativa de la libertad impuesta en sentencia de primera, segunda o única instancia, se suspenderá por un período de dos (2) a cinco (5) años, de oficio o a petición del interesado, siempre que concurren los siguientes requisitos: (...) 2. Si la persona condenada carece de antecedentes penales y **no se trata de uno de los delitos contenidos el inciso 2o del artículo 68A de la Ley 599 de 2000**, el juez de conocimiento concederá la medida con base solamente en el requisito objetivo señalado en el numeral 1 de este artículo.

ARTÍCULO 32. Modifícase el artículo 68A de la Ley 599 de 2000 el cual quedará así: Artículo 68A. Exclusión de los beneficios y subrogados penales. **No se concederán; la suspensión condicional de la ejecución de la pena; la prisión domiciliaria como sustitutiva de la prisión;** ni habrá lugar a ningún otro beneficio, judicial o administrativo, salvo los beneficios por colaboración regulados por la ley, siempre que esta sea efectiva, cuando la persona haya sido condenada por delito doloso dentro de los cinco (5) años anteriores. **Tampoco quienes hayan sido condenados por delitos dolosos contra la Administración Pública (...).**

y a la acusada, que contra esta decisión procede el mecanismo de impugnación especial. En tal sentido, se dará aplicación del numeral 7° del artículo 235 de la Constitución Política, modificado por el art. 3° del A.L. 01 de 2018³¹.

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

RESUELVE

PRIMERO: CASAR la sentencia dictada por el Tribunal Superior del Distrito Judicial de Bogotá el 12 de julio de 2020, por las razones expuestas en el acápite considerativo de esta determinación.

SEGUNDO: REVOCAR la absolución emitida en favor de GLORIA AMPARO REYES MÉNDEZ, por los delitos de *omisión del agente retenedor o recaudador en concurso homogéneo y sucesivo*.

TERCERO: CONDENAR a GLORIA AMPARO REYES MÉNDEZ a la pena de 72 meses de prisión, multa equivalente a \$19.708.488.000, e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas por un término igual al de la pena privativa de la libertad.

³¹ **ARTICULO 235.** <Artículo modificado por el artículo 3 del Acto Legislativo 1 de 2018. El nuevo texto es el siguiente:> Son atribuciones de la Corte Suprema de Justicia: 7. Resolver, a través de una Sala integrada por tres Magistrados de la Sala de Casación Penal de la Corte Suprema de Justicia y que no hayan participado en la decisión, conforme lo determine la ley, la solicitud de doble conformidad judicial de la primera condena de la sentencia proferida por los restantes Magistrados de dicha Sala en los asuntos a que se refieren los numerales 1, 3, 4, 5 y 6 del presente artículo, o de los fallos que en esas condiciones profieran los Tribunales Superiores o Militares.

CUARTO: Conceder a **GLORIA AMPARO REYES MÉNDEZ** la prisión domiciliaria, en los términos y bajo las condiciones señaladas en la parte considerativa de la presente decisión.

QUINTO. ORDENAR que por intermedio del Juzgado Catorce Penal del Circuito con funciones de conocimiento de Bogotá, se emita la correspondiente orden de captura, a efecto del cumplimiento de la pena impuesta.

SEXTO: ADVERTIR que contra esta decisión procede el mecanismo de impugnación especial por doble conformidad judicial.

Notifíquese y cúmplase,

DIEGO EUGENIO CORREDOR BELTRÁN

Magistrado

Con salvamento

MYRIAM ÁVILA ROLDÁN

Magistrada

CARLOS ROBERTO SOLÓRZANO GARAVITO

Magistrado

Con salvamento
DIANA PATRICIA ARIAS HOLGUÍN
Conjuez

ALFONSO DAZA GONZÁLEZ
Conjuez

BEATRIZ EUGENIA SUÁREZ LÓPEZ
Conjuez

EDWIN EDUARDO CASTRO MUÑOZ
Oficial Mayor

Sala Casación Penal @ 2024