

**El delito de omisión de agente retenedor: desaplicación del principio de última *ratio***

Trabajo de grado para optar por el título de Magíster en Derecho Público para la Gestión  
Administrativa

David Hernando Rueda Mantilla

Libardo José Ariza Higuera

Doctor en Derecho

Universidad de los Andes

Facultad de Derecho

Maestría en Derecho Público para la Gestión Administrativa

Bogotá D.C.

24/05/2013

## Tabla de Contenidos

Resumen .....	3
Justificación .....	4
Objetivos.....	5
Generales.....	5
Específicos .....	5
Introducción.....	6
I. Penalización fiscal en Colombia.....	9
II. El retenedor y el recaudador.....	17
El agente retenedor.....	17
Responsable de practicar el recaudo del impuesto sobre las ventas.....	20
Impuesto Nacional al Consumo .....	22
III. Herramientas para garantizar el cumplimiento de las obligaciones fiscales .....	25
Intereses .....	25
Declaratoria de insolvencia.....	26
Responsabilidad solidaria de los socios.....	28
Solidaridad por el impuesto sobre las ventas .....	29
Jurisdicción coactiva o cobro coactivo .....	30
Liquidación de sociedades y prelación de créditos .....	32
IV. Descripción del tipo penal.....	34
Tipo omisivo doloso .....	34
Tipo penal en blanco.....	34
Agente retenedor.....	34
Sumas retenidas o autorretenidas por concepto de retención en la fuente .....	35
Fecha fijada por el Gobierno Nacional para la presentación y pago de la declaración .....	35
El responsable del impuesto sobre las ventas.....	36
El sujeto activo .....	36
Sujeto pasivo .....	37
Bien jurídico tutelado .....	37
La conducta.....	39
Objeto material.....	40

De los eximentes de responsabilidad.....	40
V. Pronunciamientos de la Corte Constitucional sobre el tipo penal.....	41
Sentencia C-009 de 2003 .....	41
Sentencia C-129 de 2003 .....	44
Sentencia C-652 de 2003 .....	46
Sentencia C-571 de 2010 .....	46
VI. Desaplicación del principio de última ratio en el tipo penal .....	49
VII. Acción pública de inconstitucionalidad .....	55
VIII. Conclusiones .....	57
Bibliografía .....	59
Anexo: acción pública de inconstitucionalidad .....	66

## Resumen

En un Estado Social de Derecho fundado en el respeto de las libertades individuales, el derecho penal debe tener el carácter de última *ratio*. La tipificación del delito de omisión de agente retenedor no cumple con esta característica del derecho penal. La forma en que son adelantados los procesos de omisión de agente retenedor, en la que el imputado se exime de cualquier responsabilidad penal mediante pago de la obligación sustancial, convierte al derecho penal en un mecanismo para exigir el cumplimiento de obligaciones de carácter tributario. Estas obligaciones deben ser exigidas haciendo uso de las herramientas que tiene la Administración de Impuestos dentro del derecho administrativo ó que están expuestas en el presente documento y no mediante el ejercicio de la acción penal. Se considera que un tipo penal como el de omisión de agente retenedor no debe ser admisible dentro de un Estado Social de Derecho. Por esta razón, el presente trabajo de grado pretende ser un insumo para la elaboración de una acción pública de inconstitucionalidad que permita extraer esta norma ó que es contraria al Estado Social de Derecho ó de nuestro ordenamiento jurídico.

**Palabras claves:** derecho penal, derecho tributario, obligaciones fiscales, última *ratio*, Estado Social de Derecho, omisión de agente retenedor, acción pública de inconstitucionalidad.

### **Justificación**

En mi calidad de ciudadano interesado en temas de gestión y administración pública, y con la convicción de que la ciudadanía debe ser la más interesada en que sea respetado el Estado Social de Derecho consagrado en la Constitución de 1991, decidí que mi trabajo de grado para optar por el título de Magíster en Derecho Público para la Gestión Administrativa, debía ser una contribución al Estado Social de Derecho desde el punto de vista académico y práctico.

Desde el punto de vista académico, el presente trabajo de grado es relevante en la medida en que localmente, el delito de omisión de agente retenedor, ha sido poco desarrollado por la literatura. En este sentido, este trabajo pretende contribuir al fortalecimiento de la producción académica frente a este delito particular.

Desde el punto de vista práctico, el presente trabajo de grado ójunto con la demanda de inconstitucionalidad que es el producto del mismoó pretende desarrollar una argumentación encaminada a buscar un pronunciamiento de la Corte Constitucional, en el sentido de que el delito de omisión de agente retenedor es inconstitucional por desatender el carácter de última *ratio* del derecho penal. Este aspecto cobra relevancia dentro del ejercicio de gestión y administración pública en la medida en que, de conseguir un pronunciamiento de la Corte acorde con la tesis desarrollada en este documento, se dejaría de aplicar una norma que limita desproporcionadamente las libertades de los ciudadanos.

## Objetivos

### Generales

Redactar una demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 402 del *Código Penal*, el cual consagra el delito de omisión de agente retenedor, para conseguir un pronunciamiento de la Corte Constitucional en el que se establezca que esta norma es inconstitucional por desatender el carácter de última *ratio* que debe tener el derecho penal en un Estado Social de Derecho.

### Específicos

- Presentar los antecedentes del delito de omisión de agente retenedor.
- Desarrollar los conceptos de agente retenedor y de responsable del impuesto sobre las ventas, con el fin de determinar qué personas cumplen con la condición de sujeto activo calificado del delito de omisión de agente retenedor.
  - Presentar las implicaciones de la Reforma Tributaria contenida en la *Ley 1607 de 2012* frente a la aplicación del delito de omisión de agente retenedor.
  - Presentar las herramientas que la ley le otorga a la administración de impuestos, distintas al ejercicio de la acción penal, para garantizar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.
- Presentar una descripción del tipo penal de omisión de agente retenedor.
- Mencionar los pronunciamientos previos que ha tenido la Corte Constitucional frente al delito de omisión de agente retenedor.
- Presentar una argumentación encaminada a demostrar que al consagrar el delito de omisión de agente retenedor, se sobrepasaron los límites de la libertad de configuración del legislador en materia penal.

## Introducción

El *ius puniendi*, desde la perspectiva del constitucionalismo, es una fuente de peligro para los derechos fundamentales y, por lo tanto, es necesario incluir dentro del ordenamiento mecanismos para mitigarlo. (Bascañán, 2007, p. 47). De estos mecanismos se extrae la fórmula ó que puede ser revisada en cualquier manualó de que el derecho penal representa la última *ratio* para la protección de bienes jurídicos. (Schünemann, 2010, p. 51). Esto quiere decir que el derecho penal tiene un carácter residual frente a las otras ramas del derecho. (Mir, 1982, p. 39). En otras palabras, el derecho penal òsólo debe entrar en juego cuando otras normas sancionadoras de carácter administrativo resulten insuficientes para la protección del bien jurídico que se trata de tutelarö. (Palacio, 2009, p. 461-462).

En este documento se defenderá la tesis de que el delito de omisión de agente retenedor, consagrado en el artículo 402 del *Código Penal*, desatiende el principio de última *ratio* señalado anteriormente. Esto con el propósito de crear un insumo para redactar y presentar una acción de inconstitucionalidad contra la norma que tipifica este delito. Lo que se pretende es conseguir un pronunciamiento de la Corte Constitucional para que se sustraiga del ordenamiento jurídico esta norma que, al desatender el principio de última *ratio* del derecho penal, es contraria a la *Constitución Nacional*. Esta acción partirá de los límites que tiene la libertad de configuración del legislador en materia penal.

Para cumplir con el propósito planteado en el párrafo anterior, este documento tiene la siguiente estructura:

En el capítulo primero, con el ánimo de aproximarse a los antecedentes legislativos de la penalización fiscal en Colombia, se hace un recuento sobre los precedentes del tipo penal. En el

capítulo segundo, debido a que el tipo reprocha la conducta omisiva del agente retenedor y del responsable del impuesto sobre las ventas, se explica quiénes tienen esta cualificación y cuál es la importancia de la misma dentro del sistema tributario. Así mismo, en este capítulo se hace una breve pero importante reflexión sobre las implicaciones del impuesto al consumo, creado por la última reforma tributaria ó *Ley 1607 de 2012*, consistente en señalar que la creación de este nuevo impuesto terminó por hacer inaplicable el delito de omisión de agente retenedor frente a algunas conductas en las que venía siendo aplicado, en relación al responsable del impuesto sobre las ventas. En el tercer capítulo, se enunciarán las herramientas con las que cuenta la administración de impuestos para hacer efectivas las obligaciones derivadas del impuesto sobre las ventas y las retenciones en la fuente practicadas. Esto con el ánimo de señalar que la administración de impuestos cuenta con muchos mecanismos, distintos al ejercicio de la acción penal, encaminados a garantizar el pago efectivo de las obligaciones fiscales. En el capítulo cuarto, para aumentar la comprensión del delito de omisión de agente retenedor, se presentan los elementos objetivos del tipo penal. En el capítulo quinto, para fortalecer la argumentación de la demanda de inconstitucionalidad que se pretende presentar, se hace un recuento de los pronunciamientos previos que ha tenido la Corte Constitucional frente a la norma consagrada en el artículo 402 del *Código Penal*. En el capítulo sexto, se hace una breve presentación del principio de última *ratio* y de las razones por las cuales se considera que éste es desaplicado por el delito de omisión de agente retenedor. Igualmente, se exponen las razones por las cuales se considera que esta desatención atenta contra la *Constitución Nacional*. En el capítulo séptimo, se hace una descripción general de la acción pública de inconstitucionalidad ó que es el producto práctico que da solución al problema identificado en el presente trabajo de grado ó que se pretende presentar para que la Corte Constitucional declare que la norma que contiene el delito



El delito de omisión de agente retenedor: desaplicación del principio de última *ratio* 8

de omisión de agente retenedor es inconstitucional. Finalmente, en el capítulo octavo se presenta un resumen de todo el documento y se exponen las conclusiones del mismo.

## I. Penalización fiscal en Colombia

La Constitución colombiana consagra un régimen casi perfecto de garantías a los derechos humanos y al debido proceso de los contribuyentes. (Cahn y Wells, 2002, p. 37). Aunado a lo anterior, el artículo 28 de nuestra *Constitución Política* manifiesta que en Colombia no habrá prisión por deudas. Es por esta razón que la omisión del cumplimiento de la obligación sustancial, en materia tributaria, no es un delito.

Sin perjuicio de lo anterior, aunque sin mucho éxito, en los últimos años han existido diversos intentos de penalizar la evasión fiscal. (Gavilán *et al*, 2010, p. 34). Gracias a que todos ellos han fracasado, esta conducta sólo se sanciona por la vía del derecho sancionatorio administrativo. (Reyes, 2006, p. 102). El único delito fiscal en Colombia es el de omisión de agente retenedor consagrado en el artículo 402 del *Código Penal*. (Gavilán *et al*, 2010, p. 34). Este delito, en términos generales, sanciona la conducta de no consignar al Estado las sumas retenidas o recaudadas por concepto de retención en la fuente o de impuesto sobre las ventas.

La primera vez que se sancionó penalmente en Colombia la omisión de consignar los dineros retenidos en la fuente, fue mediante el artículo 10 de la *Ley 38 de 1969*. (Sintura y Martínez, 2001, p. 5). Esta norma consagraba que el retenedor tenía el plazo establecido en el artículo cuarto de la misma ley para consignarle al Estado los dineros retenidos en la fuente, el cual era de quince días, y empezaba a contar desde el momento en el que se hubiera hecho el pago o abono en cuenta del impuesto. (Sintura y Martínez, 2001, p. 6).

Posteriormente, mediante el *Decreto 2503 de 1987*, el Gobierno Nacional derogó el artículo cuarto de la *Ley 389 de 1969*, lo que dio como resultado que el delito en mención quedara sin un término para que se consumara. (Sintura y Martínez, 2001, p. 6).

El delito de omisión de agente retenedor: desaplicación del principio de última *ratio* 10

Dos años después, debido a que las normas de carácter tributario se encontraban dispersas, el Gobierno Nacional expidió el *Decreto Legislativo 624 de 1989*, por el cual se expidió el *Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales*. (p.1). El decreto legislativo en mención, en su artículo 665, consagró lo siguiente:

El Agente Retenedor que no consigne las sumas retenidas dentro de los dos (2) meses siguientes a aquel en que se efectuó la respectiva retención, queda sometido a las mismas sanciones previstas en la ley penal para los servidores públicos que incurran en el delito de peculado por apropiación. (p. 311).

Según lo manifestó la Corte Constitucional, en sentencia de constitucionalidad 285 de 1996, ñel legislador extraordinario al expedir el estatuto tributario codificó en el artículo 665 el artículo 10 de la *Ley 338 de 1969*. (p. 15). La Corte consideró que el legislador extraordinario debió incluir el elemento temporal del tipo tal y como estaba en la norma inicial porque, de lo contrario, estaba consagrando un tipo penal que no tenía claramente determinados todos los elementos de la conducta delictiva. Por esta razón, en la mencionada sentencia, declaró que el artículo 665 del *Decreto Legislativo 624 de 1989* era inconstitucional. (Sintura y Martínez, 2001, p. 6).

Sin embargo, a pesar de la declaratoria de inconstitucionalidad, la Corte Constitucional en la misma sentencia manifestó lo siguiente:

Dado que la omisión de consignar las sumas retenidas ha sido considerada por el legislador, desde 1938, como una conducta que amerita una sanción más drástica que las de carácter administrativo, **ya que afecta el patrimonio económico**

**de la Nación, bien jurídico de gran relevancia**, estima la Corte conveniente llamar la atención del legislador para que, en caso de encontrarlo necesario, proceda a reemplazar la norma que aquí se retira del ordenamiento jurídico, determinando claramente cada uno de los elementos que configuran el tipo delictivo, pues la ausencia de uno de ellos conduce a la violación de derechos y garantías fundamentales, además de crear inseguridad jurídica. (p. 16. Énfasis mío).

Considero que la anterior manifestación de la Corte Constitucional fue completamente desafortunada porque el hecho de que el legislador haya tipificado como delito una conducta determinada desde hace mucho tiempo, no implica que sea conveniente seguirla tipificando. La manifestación hecha por la Corte, según la cual es deseable que la conducta de omisión de agente retenedor tenga una sanción más drástica que las meramente administrativas óes decir una sanción penaló atenta contra el principio de ultima *ratio* del derecho penal. Este tema se desarrollará más profundamente en el capítulo sexto de este documento.

Ahora bien, volviendo a los antecedentes legislativos del delito de omisión de agente retenedor, debido a la exhortación de la Corte Constitucional, el Congreso de la República, en el artículo 22 de la *Ley 383 de 1997*, adicionó nuevamente el artículo 665 del *Estatuto Tributario*, el cual contenía una regulación casi idéntica a la que conocemos hoy en día de ese delito. (Sintura y Martínez, 2002, p. 6). Esta norma consagró en su inciso tercero que ótratándose de personas jurídicas, las personas naturales encargadas de consignar las sumas retenidas o recaudadas serían las que responderían penalmente por el delito de omisión de agente retenedor. (p.6). Para ello era necesario que la sociedad o persona jurídica notificara a la Administración de Impuestos quién era la persona natural encargada de ese deber. En caso de que no lo hiciera, sería el representante legal el penalmente responsable por la comisión del delito. (p.6).

El delito de omisión de agente retenedor: desaplicación del principio de última *ratio* 12

El párrafo primero de esta norma consagró que en el caso de que se ÷extinga la obligación tributaria por pago o compensación de las sumas adeudadasö, el agente retenedor ÷se hará beneficiario de la cesación de procedimiento dentro del proceso penal que se hubiera iniciado por tal motivoö. (p.6). Por su parte, el párrafo segundo de esta norma consagraba que el delito no era aplicable ÷para el caso de sociedades que se encuentren en proceso concordatario, o en liquidación forzosa administrativaö. (p.6).

Con posterioridad, la *Ley 488 de 1998*, en su artículo 71, cambió los dos párrafos del artículo 665 del *Estatuto Tributario*. Con respecto al primer párrafo, se volvió necesario que el agente retenedor o el responsable del impuesto a las ventas extinguieran la obligación tributaria ÷junto con sus correspondientes intereses y sanciones, mediante pago, compensación o acuerdo de pago de las sumas adeudadasö. (*Ley 488 de 1998*, p. 38). Vale la pena mencionar que esta nueva norma adicionó un nuevo mecanismo de extinguir la obligación tributaria diferente al pago o compensación: el acuerdo de pago. (p. 38). El cambio más importante frente a este primer párrafo, consistió en que se pasó de la ÷cesación de procedimiento como consecuencia directa de la extinción de la obligación tributariaö, a la ausencia de responsabilidad penal. (Sintura y Martínez, 2001, p. 7). En relación al segundo párrafo, el artículo 71 de la *Ley 488 de 1998* introdujo un cambio: el tipo penal tampoco sería aplicable para el caso de las entidades financieras que estuvieran inmersas en procesos de toma de posesión por parte de la Superintendencia. (p.38).

El 24 de julio de 2000 el Congreso de la República expidió la *Ley 599 de 2000* por la cual se expidió el Código Penal vigente hoy en día. Esta ley, en su artículo 402 consagró el delito de omisión de agente retenedor en los siguientes términos:

ART. 402. **Omisión de agente retenedor o recaudador.** El agente retenedor o autorretenedor que no consigne las sumas retenidas o autorretenidas por concepto de retención en la fuente dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno Nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración de retención en la fuente o quien encargado de recaudar tasas o contribuciones públicas no las consigne dentro del término legal, incurrirá en prisión de tres (3) a seis (6) años y multa equivalente al doble de lo no consignado sin que supere el equivalente a cincuenta mil (50.000) salarios mínimos mensuales legales vigentes.

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

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

Parágrafo. ó 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

El delito de omisión de agente retenedor: desaplicación del principio de última *ratio* 14

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. (p. 145).

Posteriormente el Congreso, mediante el artículo 42 de la *Ley 633* del mismo año y como si no fuera consiente del tipo que había consagrado meses atrás en el artículo 402 del *Código Penal*, unificó los parágrafos 1 y 2 del artículo 665 del *Estatuto Tributario* en un párrafo único que quedó de la siguiente forma:

**Parágrafo.** Cuando el agente retenedor o responsable del impuesto a las ventas extinga en su totalidad la obligación tributaria, junto con sus correspondientes intereses y sanciones, mediante pago o compensación de las sumas adeudadas, no habrá lugar a responsabilidad penal. Tampoco habrá responsabilidad penal cuando el agente retenedor o responsable del impuesto sobre las ventas demuestre que ha suscrito un acuerdo de pago por las sumas debidas y que éste se está cumpliendo en debida forma.

Lo dispuesto en el presente artículo no será aplicable para el caso de las sociedades que se encuentren en procesos concordatarios; en liquidación forzosa administrativa; en proceso de toma de posesión en el caso de entidades vigiladas por la Superintendencia Bancaria, o hayan sido admitidas a la negociación de un Acuerdo de Reestructuración a que hace referencia la Ley 550 de 1999, en relación con el impuesto sobre las ventas y las retenciones en la fuente causadas. (p. 22).

Para Francisco Sintura y Wilson Martínez el artículo 574 de la *Ley 599 de 2000*, al mencionar que derogaba el *Decreto 100 de 1980* junto con todas aquellas leyes que lo modifican

y complementan, derogó el artículo 665 del *Estatuto Tributario*. (2002. p.8). Por lo tanto, para ellos, también quedó derogado el artículo 42 de la *Ley 633 del 2000*. (2002. p. 8). Vale la pena mencionar que estos autores, cuando publicaron su artículo con los antecedentes del tipo penal estudiado, no conocían la sentencia *C-009 de 2003* de la Corte Constitucional, puesto que ésta fue publicada con posterioridad.

En la mencionada sentencia, la Corte Constitucional manifiesta que el artículo 42 de la *Ley 633 de 2000* es posterior al artículo 402 de la *Ley 599 de 2000*, debido a que se debe tomar en cuenta la fecha de publicación de la ley y no la fecha en que ésta entró a regir. (pp. 29 ó30). En este sentido, el artículo 574 de la *Ley 599 de 2000* no pudo derogar ninguna norma de la *Ley 633 del 2000* porque esta última es posterior.

Entonces, según lo manifestó la Corte Constitucional, el artículo 574 de la *Ley 599 de 2000* derogó el artículo 665 del *Estatuto Tributario* pero el párrafo único de éste, introducido por la *Ley 633 de 2000*, continuó completamente vigente. (p. 30). Además, el artículo 42 de la *Ley 633 de 2000* derogó tácitamente el párrafo del artículo 402 del *Código Penal*. (p.30). En este sentido, la normatividad actualmente vigente es la consagrada en el artículo 402 del *Código Penal*, sustituyendo su párrafo por el párrafo que el artículo 42 de la *Ley 633 de 2000* le adicionó al artículo 665 del *Estatuto Tributario*.

De esta forma, hoy en día, si el agente retenedor o el responsable del impuesto a las ventas extinguen la obligación tributaria, junto con sus intereses y sanciones, mediante pago o compensación, no tendrán responsabilidad penal. Lo mismo ocurrirá en el caso de que se suscriba un acuerdo de pago y se esté cumpliendo. Además, el tipo penal no es aplicable para las sociedades que se encuentren en las siguientes situaciones: dentro de un proceso concordatario; dentro de un proceso de liquidación forzosa administrativa; en un proceso de reestructuración de



los consagrados en la *Ley 550 de 1999*; o en un proceso de toma de posesión si se trata de una entidad vigilada por la Superintendencia Bancaria.

Vale la pena destacar que los hechos mencionados en los párrafos anteriores, muestran una clara falta de técnica legislativa por parte del Congreso de la República, que genera problemas en la interpretación del tipo. Por dar un ejemplo, Norman Humberto Lozano, en su tesis sobre el delito de omisión de agente retenedor, entendió que al haber quedado derogado tácitamente el parágrafo del artículo 402 del *Código Penal*, el agente retenedor o autorretenedor ya no podía evitar su responsabilidad penal extinguiendo la obligación tributaria mediante el pago. (Lozano, 2011, p. 60). Esta interpretación es justificable porque si bien la sentencia de la Corte Constitucional manifestó que el parágrafo del artículo 665 no ha sido derogado, no hay ninguna norma ni mandato jurisprudencial que diga que éste se tiene que leer como parágrafo del artículo 402 del *Código Penal*.

Sin embargo, en la práctica los operadores jurídicos entienden que el parágrafo del artículo 665 del *Estatuto Tributario*, debe aplicarse conjuntamente con lo consagrado en el artículo 402 del *Código Penal*. Esta interpretación tiene sentido por cuanto a que la Corte entiende que si el artículo 42 de la *Ley 633 de 2000* derogó tácitamente el parágrafo del artículo 402 del *Código Penal*, sólo puede ser porque lo estaba reemplazando.

## II. El retenedor y el recaudador

El recaudo del tributo es una etapa necesaria para que el Estado pueda percibir ingresos tributarios. En principio esta función le corresponde al Estado. Sin embargo, en algunos casos, esta función se le ha asignado a los particulares. En el caso del delito de omisión de agente retenedor, se reprocha una conducta omisiva por parte de aquellos particulares a los que se les ha asignado esta función. Estos particulares, tal y como está consagrado en el artículo 402 del *Código Penal*, son: el agente retenedor o autorretenedor y el responsable del impuesto sobre las ventas que recaude sumas por este concepto.

En el presente capítulo se desarrollará el concepto de agente retenedor o autorretenedor y de responsable de practicar el recaudo del impuesto sobre las ventas. Concomitantemente con el desarrollo de estos conceptos, se presentará la importancia de su existencia ópor no decir necesidadó dentro de nuestro sistema tributario. Igualmente, se hará una reflexión sobre el impuesto al consumo creado por la última reforma tributaria ó*Ley 1607 de 2012*ó, consistente en señalar que la creación de este nuevo impuesto terminó por hacer inaplicable el delito de omisión de agente retenedor frente a algunas conductas en las que venía siendo aplicado.

### **El agente retenedor**

Los agentes de retención, tal y como se encuentran definidos en el artículo 30 del *Modelo de Código Tributario para América Latina*, son aquellas personas designadas por la ley o por la Administración para ñefectuar la retención o percepción del tributo correspondienteö. (Betancourt, 2008, p. 215). Cuando esto ocurre nos encontramos frente a un sistema recaudatorio de impuestos denominado ñretención en la fuenteö. Esto debido a que la retención en la fuente,

como sistema recaudatorio de tributos, consiste en detraer de un pago o abono en cuenta el monto correspondiente al tributo. (Bernal y Betancourt, 1999, p. 469)

Por regla general, la retención en la fuente es efectuada por quien realiza el pago. (Betancourt, 2008, p. 201). En este caso nos encontramos frente a un agente retenedor. Sin embargo, la ley puede determinar que quien efectúe dicha retención sea el propio sujeto pasivo cuando recibe el pago o registra en cuenta el ingreso. (Betancourt, 2008, p. 201). En este caso nos encontramos frente a un agente autorretenedor.

La modalidad de recaudo de retención en la fuente, tal y como ha sido reconocida por la doctrina y la jurisprudencia, surge de la aplicación del principio de eficiencia tributaria. (Betancourt, 2008, p. 200). Este principio, por lo general, se encuentra relacionado con la idea de que el impuesto se debe recaudar con el menor costo posible, tanto para el Estado como para los contribuyentes. (Lewin, 2002, p. 118). Además de esto, la Corte Constitucional ha señalado que el principio de eficiencia existe para la consecución de los siguientes objetivos: la materialización de la obligación tributaria; el control de la evasión y la elusión tributaria; y un adecuado diseño del impuesto y de su modalidad de recaudo. (Betancourt, 2008, p. 200). Vale la pena mencionar que para la doctrina, particularmente para el doctor Luis Enrique Betancourt, la retención en la fuente cumple con estos mismos objetivos. (2008, p. 200).

Además de lo anterior, la existencia de esta modalidad de recaudo o por lo tanto de los agentes retenedores y autorretenedores es supremamente importante porque tiene muchos beneficios para el sistema tributario. Juan Alfonso Bernal y Luis Enrique Betancourt destacan los siguientes. (1999, pp 473-477)

En primer lugar, permite que el recaudo sea simultáneo a la obtención de los ingresos del contribuyente. Esto garantiza que el sujeto pasivo de la obligación tributaria, antes de darle

cualquier uso a sus ingresos, atienda sus obligaciones fiscales. Además de lo anterior, le facilita al contribuyente el pago de sus impuestos en la medida en que no se le impone la ejecución de ningún trámite para ello.

En segundo lugar, y relacionado con lo anterior, la retención en la fuente sirve para prevenir la evasión fiscal. Si el recaudo y la obtención de los ingresos son simultáneos, el contribuyente no tendrá ninguna oportunidad para sustraerse de su obligación legal de pagar impuestos.

En tercer lugar, la retención hace que para el contribuyente sea menos penoso el pago de sus impuestos, debido a que el sujeto pasivo de la obligación tributaria no recibe materialmente el monto de los tributos que debe pagar. En ningún momento ocurre una situación en la que el contribuyente se deba desprender de su dinero para entregárselo a la administración de impuestos.

Además de lo anterior, la retención en la fuente sirve como mecanismo de estabilización económica. (Betancourt, 2008, p. 107). En otras palabras, el Gobierno Nacional, dependiendo de las necesidades económicas del momento, puede ejercer una política fiscal aumentando o disminuyendo la cantidad de impuestos que recauda mediante la retención en la fuente.

Las ventajas de la retención en la fuente como modalidad de recaudo, hacen que ésta sea necesaria para que haya un buen sistema tributario que garantice los ingresos del Estado por concepto de impuestos, tasas y contribuciones.<sup>1</sup> En este sentido, la retención en la fuente es

---

<sup>1</sup> En nuestro sistema tributario la retención en la fuente sólo aplica para los impuestos. Sin embargo, aunque no se tiene presente un caso en el que se pueda utilizar para tasas o contribuciones, no se descarta que esta modalidad de recaudo pueda ser utilizada para estos

El delito de omisión de agente retenedor: desaplicación del principio de última *ratio* 20

imprescindible para tener un sistema tributario eficiente y, por tal motivo, es necesario que hayan agentes retenedores o autorretenedores, que cumplan con la función de retener óo autorretener en el caso de que ellos mismos sean los contribuyentesó a terceros o a ellos mismos, las sumas de dinero equivalentes a los tributos que deben ser pagados al fisco.

### **Responsable de practicar el recaudo del impuesto sobre las ventas**

La doctrina ha clasificado los tributos en directos e indirectos. Lo primeros recaen sobre la renta o la manifestación de la riqueza y los segundos sobre las importaciones y el consumo. (Vasco, 2006. P. 61). El impuesto sobre las ventas óque es el IVA en nuestro sistema tributarioó es un impuesto indirecto. Los impuestos indirectos ñse trasladan a otras personas debido a que el sujeto jurídico (repercutido) no es el mismo sujeto económico que debe soportar el pago del tributoö. (Vasco, 2006, p. 62).

En el impuesto sobre las ventas, que es el caso que nos interesa, el vendedor o prestador de un servicio, en su calidad de responsable del impuesto frente al Estado, le recauda el impuesto al comprador o usuario de ese servicio, para posteriormente transferírsele a la administración de impuestos. (Vasco, 2006, p. 62).

Vale la pena mencionar que en el caso colombiano, la distinción mencionada en el párrafo anterior, no es tan evidente debido a que el *Estatuto Tributario*, en su artículo 437, establece que ñlos comerciantes y quienes realicen actos similares a los de ellos y los importadores son sujetos pasivosö del impuesto sobre las ventas. (p. 437). Así mismo, el artículo cuatro del Estatuto en mención establece que ñpara fines del impuesto sobre las ventas se

---

tributos. Se hace la presente anotación porque el delito de omisión de agente retenedor, en su redacción, se encuentra consagrado para el caso de los impuestos y de las contribuciones.

consideran sinónimos los términos contribuyente y responsable. (p. 87). Esta situación se presta para pensar que en Colombia el responsable del impuesto sobre las ventas es el mismo sujeto pasivo del mismo y que, por lo tanto, no se da el supuesto en el que el vendedor o prestador de un servicio le recauda el impuesto al comprador o usuario de ese servicio para transferirlo al Estado. En materia de tipificación, esto implicaría que nadie tendría la facultad de recaudar el impuesto sobre las ventas y que, por tal motivo, el delito sería inaplicable frente a esta conducta. En otras palabras, nadie sería encargado de recaudar el impuesto sobre las ventas y, por lo tanto, nadie tendría la cualificación de ser responsable del recaudo del mismo.

La Corte Constitucional, en la sentencia de constitucionalidad 197 de 1997, frente a la situación planteada en el párrafo anterior, quiso dar luces manifestando la existencia de dos contribuyentes, uno que es el denominado contribuyente de *jure* o deudor legal, y otro que es el contribuyente de facto o destinatario económico del gravamen. (p. 8). Para la Corte, en el caso del impuesto sobre las ventas, el sujeto pasivo que es el vendedor o prestador de un bien o servicio logra trasladar la carga económica del impuesto al consumidor en el precio y, por esta razón, es el consumidor quien termina pagando el tributo correspondiente. (p. 8).

No considero satisfactoria la solución dada por la Corte Constitucional, debido a que una cosa es que el sujeto pasivo del impuesto logre trasladar la carga económica del mismo al consumidor y otra cosa es que el responsable del impuesto realice efectivamente un recaudo.

Con posterioridad, en la sentencia de constitucionalidad C-009 de 2003, en la que hubo un pronunciamiento sobre la constitucionalidad del delito de omisión de agente retenedor, la Corte Constitucional manifestó que efectivamente el responsable del impuesto sobre las ventas cumplía con el papel de recaudador oficial de este tributo, debido a que se lo cobra al comprador, para luego sí declararlo y consignarlo de manera bimestral. (pp. 21 ó 22).

El delito de omisión de agente retenedor: desaplicación del principio de última *ratio* 22

Lastimosamente, en esta última sentencia, la Corte Constitucional no analizó el hecho de que para el *Estatuto Tributario* el responsable del impuesto sobre las ventas fuera el mismo sujeto pasivo de la obligación tributaria. Se considera, de una lectura de este Estatuto, que en Colombia el responsable del impuesto sobre las ventas, si bien está obligado a pagárselo al Estado, en ningún momento le practica ningún recaudo a terceros y, por lo tanto, no cumple con la condición de sujeto activo calificado del delito de omisión de agente retenedor.

Sin embargo, en el entender de la Corte Constitucional, de la Administración de Impuestos y de los actores encargados de darle aplicación al Código Penal, el responsable del impuesto de las ventas le practica un recaudo del mismo a sus clientes. Dado que la intención de este acápite es sólo la de conceptualizar el concepto de responsable de practicar el recaudo del impuesto sobre las ventas, se entenderá que este es el que vende un bien o presta un servicio dentro de nuestra economía. No obstante, se deja abierta la discusión: es posible que el tipo penal sea inaplicable frente al responsable del impuesto sobre las ventas, porque no cumple con la condición de sujeto activo calificado.

### **Impuesto Nacional al Consumo**

La *Ley 1607 de 2012*, mediante la cual se aprobó la reforma tributaria de ese año, en su artículo 71, adicionó el artículo 512-1 al *Estatuto Tributario*. Este artículo creó el impuesto nacional al consumo a partir del 1° de enero de 2013. Según esta norma, el hecho generador de este nuevo impuesto es la prestación o la venta al consumidor final o la importación por parte de éste de los siguientes bienes y servicios:

1. La prestación del servicio de telefonía móvil, según lo dispuesto en el artículo 512-2 de este Estatuto.

2. Las ventas de algunos bienes corporales muebles, de producción doméstica o importados, según lo dispuesto en los artículos 512-3, 512- 4 y 512-5 de este Estatuto. El impuesto al consumo no se aplicará a las ventas de los bienes mencionados en los artículos 512-3 y 512-4 si son activos fijos para el vendedor, salvo de que se trate de los automotores y demás activos fijos que se vendan a nombre y por cuenta de terceros y para los aerodinos.

3. El servicio de expendio de comidas y bebidas preparadas en restaurantes, cafeterías, autoservicios, heladerías, fruterías, pastelerías y panaderías para consumo en el lugar, para ser llevadas por el comprador o entregadas a domicilio, los servicios de alimentación bajo contrato, y el servicio de expendio de comidas y bebidas alcohólicas para consumo dentro de bares, tabernas y discotecas; según lo dispuesto en los artículos 512-8, 512-9, 512-10, 512-11, 512-12 y 512-13 de este Estatuto.

El inciso tercero del artículo en mención consagra que los responsables del impuesto al consumo son las siguientes personas:

el prestador del servicio de telefonía móvil, el prestador del servicio de expendio de comidas y bebidas, el importador como usuario final, el vendedor de los bienes sujetos al impuesto al consumo y en la venta de vehículos usados el intermediario profesional.

Afortunadamente, al consagrar este nuevo impuesto, el legislador no manifestó, como lo hizo en el impuesto sobre las ventas, que el responsable y el sujeto pasivo eran la misma persona. Si bien no hay una manifestación expresa de quién es el sujeto pasivo de este nuevo impuesto,



El delito de omisión de agente retenedor: desaplicación del principio de última *ratio* 24

teniendo en cuenta el concepto de ñcontribuyente de factoö introducido por la Corte Constitucional, se puede entender que es el consumidor final.<sup>2</sup>

Ahora bien, según lo consagrado en los artículos 424 y 426 del *Estatuto Tributario* óel primero modificado por el artículo 38 de la *Ley 1607 de 2012* y el segundo adicionado por el artículo 39 de la misma leyó los bienes que se encuentran gravados por el nuevo impuesto al consumo se encuentran excluidos del impuesto sobre las ventas. Esto quiere decir que para algunos bienes determinados lo que se hizo fue sustituir el impuesto sobre las ventas por el impuesto al consumo.

Se considera que la situación planteada en el párrafo anterior tiene la siguiente implicación en la aplicación del delito de omisión de agente retenedor: el artículo 402 del *Código Penal* impone una pena al responsable del impuesto sobre las ventas que no consigne al Estado las cifras recaudadas por este concepto pero, debido a que el impuesto al consumo no existía en el momento en el que se expidió el *Código Penal*, no consagra pena alguna para el responsable de este impuesto que no consigne las cifras recaudadas por este concepto. En la práctica ocurrió lo siguiente: la conducta de facturar un bien o servicio y no consignar al Estado los impuestos generados por esta actividad no es penalizada si la actividad económica se encuentra gravada por el impuesto al consumo.

---

<sup>2</sup> Con respecto al impuesto al consumo también queda abierta la discusión planteada en el acápite anterior sobre el sujeto pasivo del impuesto sobre las ventas.

### **III. Herramientas para garantizar el cumplimiento de las obligaciones fiscales**

El poder tributario, en términos generales, se refiere a la facultad que tiene el Estado para establecer tributos. (Bravo, 2008, p.153). El objetivo de este poder no es otro que la consecución de los recursos necesarios para la financiación de los gastos. (Bravo, 2008, p. 153). Por esta razón, se considera que el poder tributario también debe ser entendido como el conjunto de facultades con que cuenta la administración para hacer efectiva la obligación tributaria o para sancionar a los contribuyentes que incurran en infracciones tributarias.

Las facultades de la administración para hacer efectiva la obligación tributaria se encuentran incluidas dentro del procedimiento tributario, ya que este se encuentra diseñado para ingresar al tesoro público la obligación tributaria que de manera abstracta impone la Ley (Piza y Castro, 2010, p. 509). En este capítulo se hará mención a todas esas facultades particulares con las que cuenta la administración de impuestos para garantizar el pago de sus obligaciones.

Cuando una obligación surgida entre particulares es incumplida, es necesario acudir ante un juez para que mediante un pronunciamiento judicial la haga cumplir. En el caso de las obligaciones tributarias, el procedimiento tributario le otorga a la administración de impuestos una cantidad de facultades encaminadas a hacer efectivo el cumplimiento de la obligación fiscal, o a incentivar el pago oportuno, sin necesidad de tener que acudir ante un juez de la república.

#### **Intereses**

El artículo 634 - 1 del *Estatuto Tributario* establece que frente a las obligaciones cuyo vencimiento legal sea a partir del primero de enero de 2006, la tasa de interés moratorio será equivalente a la tasa efectiva de usura. (p. 677). Esto quiere decir que las obligaciones moratorias

con la administración de impuestos pagan la tasa de interés más alta posible dentro de nuestra legislación.

Vale la pena mencionar que el artículo 580 -1 del *Estatuto Tributario* consagra que õlas declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago total no producirán efecto legal alguno.³ (615). En este sentido, si el contribuyente presenta la declaración de retención en la fuente y, además, realiza un pago parcial, la declaración se entenderá por no presentada y se empezarán a generar intereses de la totalidad de la obligación tributaria y no sólo de la parte adeudada. Esto, sin perjuicio de las sanciones por no declarar y por extemporaneidad.

Esta normatividad, sin duda alguna, conmina al contribuyente a no entrar en mora en el pago de sus obligaciones fiscales y a no extinguir estas obligaciones de forma parcial. Por lo tanto, se puede decir que la normatividad mencionada en este acápite es una herramienta útil para persuadir al contribuyente de que pague sus impuestos puntualmente.

### **Declaratoria de insolvencia**

El artículo 671-1 del *Estatuto Tributario* consagra literalmente lo siguiente:

Cuando la Administración Tributaria encuentre que el contribuyente durante el proceso de determinación y discusión del tributo, tenía bienes que, dentro del procedimiento administrativo de cobro, no aparecieran como base para

---

<sup>3</sup> Para efectos de la aplicación del delito de omisión de agente retenedor se puede entender que siempre que se inicie un proceso penal por concepto de la omisión de consignar los dineros retenidos en la fuente, la declaración se debe entender por no presentada. Entonces, si esta se entiende por no presentada, vale la pena abrir el debate sobre si puede ser utilizada como prueba dentro del proceso penal, cuando esta ha sido realizada con un pago parcial.

la cancelación de las obligaciones tributarias y se haya operado una disminución patrimonial, podrá declarar insolvente al deudor, salvo que se justifique plenamente la disminución patrimonial. (p. 706).

Esta norma genera una presunción de insolvencia en contra del contribuyente quitándole la carga de la prueba a la administración de impuestos para tal efecto. Vale la pena mencionar que, tal y como lo consagra el artículo 671-2 del *Estatuto Tributario*, la declaratoria de insolvencia tiene los siguientes efectos:

- a) Para las personas naturales su inhabilitación para ejercer el comercio por cuenta propia o ajena;
- b) Respecto de las personas jurídicas o sociedades de hecho, su disolución, la suspensión de sus administradores o representantes legales en el ejercicio de sus cargos o funciones y la inhabilitación de los mismos para ejercer el comercio por cuenta propia o ajena. Cuando se trate de sociedades anónimas la inhabilitación anterior se impondrá solamente a sus administradores o representantes legales.

Esto quiere decir que la administración de impuestos tiene la facultad de declarar la insolvencia de los deudores de obligaciones tributarias que hayan mostrado una disminución de su patrimonio y, con ello, inhabilitarlos para ejercer el comercio, en el caso de que sean personas naturales, o a sus representantes legales, en el caso de las sociedades. Una inhabilidad para ejercer el comercio es supremamente grave y pareciera ser una sanción moral. La persona que ejercía el comercio y ya no lo puede hacer porque la administración de impuestos la declaró insolvente se ve sometida, de alguna u otra forma, al escarnio público.

La gravedad de esta sanción, que actualmente se puede imponer concomitantemente con una pena privativa de la libertad, es de tal magnitud que persuade al contribuyente para que no vaya a haber una disminución en su patrimonio que pueda comprometer el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Si bien la norma lo que busca evitar es que no haya ocultamiento o distracción de bienes, al imponerle al contribuyente la carga de la prueba de que esto no ocurrió, termina por generar un incentivo para que antes de hacer cualquier organización patrimonial que requiera, extinga sus obligaciones fiscales. En este sentido, la facultad de la administración mencionada en este acápite es una herramienta para que las obligaciones tributarias se hagan efectivas.

### **Responsabilidad solidaria de los socios**

Una de las razones para crear una sociedad a la hora de incursionar en un negocio es la protección del patrimonio de los inversionistas. Mediante la constitución de una sociedad se pretende, al menos en las sociedades de responsabilidad limitada y en las sociedades anónimas<sup>4</sup>, que el riesgo de la actividad empresarial se encuentre limitado única y exclusivamente a los aportes hechos por los socios. (Reyes, 2002, pp. 62 y 67). Por esta razón, los acreedores de las sociedades cuya modalidad asociativa otorgue un velo corporativo a sus accionistas sólo podrán perseguir el patrimonio de la sociedad y no el de sus socios. Este es un principio general del derecho societario.

---

<sup>4</sup> Las sociedades por acciones simplificadas (SAS) creadas mediante la *Ley 1258 de 2008*

también cumplen con esta finalidad.

El delito de omisión de agente retenedor: desaplicación del principio de última *ratio* 29

Sin embargo, cuando la administración de impuestos es la acreedora de estas sociedades, cuenta con unas facultades distintas a la del resto de los particulares. El artículo 794 del *Estatuto Tributario* establece lo siguiente:

En todos los casos los socios, copartícipes, asociados, cooperados, comuneros y consorciados, responderán solidariamente por los impuestos, actualización e intereses de la persona jurídica o ente colectivo sin personería jurídica de la cual sean miembros, socios, copartícipes, asociados, cooperados, comuneros y consorciados, a prorrata de sus aportes o participaciones en las mismas y del tiempo durante el cual los hubieren poseído en el respectivo período gravable. (p. 769).

Según el inciso segundo de la norma anteriormente citada, ésta no será aplicable para las siguientes personas: 1. Los miembros de los fondos de empleados; 2. Los miembros de los fondos de pensiones; 3. Los suscriptores de los fondos de inversión; 4. Los accionistas de las sociedades anónimas. (p. 769).

Esta norma supone que en Colombia, salvo las excepciones mencionadas en el párrafo anterior, para efectos fiscales, no existe el velo corporativo. Esta situación, sin duda alguna, hace que los socios de cualquier empresa, con el ánimo de proteger su patrimonio, exhorten a sus administradores a cumplir, de forma preferencial, con las obligaciones tributarias. Por esta razón, esta norma es una herramienta encaminada a ayudar a la administración de impuestos a hacer efectivas sus acreencias de carácter tributario.

### **Solidaridad por el impuesto sobre las ventas**

El artículo 796 del *Estatuto Tributario* establece que los representantes legales de las entidades del sector público responderán de forma solidaria con la entidad por el impuesto sobre

las ventas no consignado oportunamente. (p. 770). Esta norma le genera un incentivo al representante legal de la entidad pública a atender, de forma preferencial, sus obligaciones con la administración de impuestos por concepto de impuesto sobre las ventas. Esta situación, sin duda alguna, genera un ambiente propicio para que la administración de impuestos pueda hacer efectivo, de forma fácil, el cumplimiento de las obligaciones tributarias generadas por concepto de impuesto sobre las ventas.

### **Jurisdicción coactiva o cobro coactivo**

Se conoce como jurisdicción coactiva a aquella función jurisdiccional asignada a un funcionario administrativo para que, sin recurrir a la autoridad judicial, haga efectiva, por la vía ejecutiva, las deudas fiscales expresas, claras y exigibles a favor de la entidad pública que ejerce dicha jurisdicción. (Escobar, 2005, p. 13). Una característica principal de esta obligación es que la administración adquiere la doble calidad de juez y parte. (Cardona, 2008, p. 13). Indudablemente, el ejercicio por parte de la administración de estas funciones jurisdiccionales es un privilegio exorbitante que sólo encuentra sustento en la prevalencia del interés general. (Cardona, 2008, p. 13).

La administración de impuestos cuenta con estas funciones jurisdiccionales debido a que posee la facultad de realizar cobros coactivos a los acreedores de las obligaciones tributarias. El título octavo del libro quinto del *Estatuto Tributario*, consagra el procedimiento administrativo para que la administración de impuestos pueda realizar el cobro coactivo de los impuestos. (p. 788).

El artículo 826 del *Estatuto Tributario* establece que el funcionario competente para exigir el cobro coactivo de las obligaciones tributarias tiene la facultad de producir el mandamiento de pago ordenando la cancelación de las obligaciones pendientes más los intereses

respectivos. (p. 789). Este mandamiento de pago debe referirse a un título ejecutivo donde la obligación tributaria se encuentre consagrada de forma clara, expresa y exigible. De conformidad con el artículo 828 del *Estatuto Tributario*, para estos efectos, prestarán mérito ejecutivo los siguientes documentos:

1. Las liquidaciones privadas y sus correcciones, contenidas en las declaraciones tributarias presentadas, desde el vencimiento de la fecha para su cancelación.

2. Las liquidaciones oficiales ejecutoriadas.

3. Los demás actos de la Administración de Impuestos debidamente ejecutoriados, en los cuales se fijen sumas líquidas de dinero a favor del fisco nacional.

4. Las garantías y cauciones prestadas a favor de la Nación para afianzar el pago de las obligaciones tributarias, a partir de la ejecutoria del acto de la Administración que declare el incumplimiento o exigibilidad de las obligaciones garantizadas.

5. Las sentencias y demás decisiones jurisdiccionales ejecutoriadas, que decidan sobre las demandas presentadas en relación con los impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses que administra la Dirección General de Impuestos Nacionales.

Una vez se ha proferido el mandamiento de pago se debe adelantar todo el proceso dentro de la vía gubernativa. Si durante el transcurso de este procedimiento el deudor no paga o no propone excepciones que le prosperen, de acuerdo con el artículo 836 del *Estatuto Tributario*, el funcionario de la administración cuenta con la facultad para proferir una resolución ordenando



la ejecución y el remate de los bienes embargados y secuestrados. (p. 794). Vale la pena mencionar que, tal y como se encuentra consagrado en el artículo 837 del referido *Estatuto Tributario*, el embargo y secuestro de esos bienes es decretado por el mismo funcionario competente para adelantar todo el procedimiento de cobro coactivo, y lo puede hacer previa o simultáneamente con el mandamiento de pago. (p. 795).

La facultad de cobro coactivo que tiene la administración de impuestos descrita en este acápite es, quizás, la herramienta más fuerte que tiene la administración para garantizar el pago de las obligaciones tributarias. La administración cuenta con la facultad de perseguir los bienes del deudor tributario y de ejecutarlos sin que medie orden judicial alguna. Con esta facultad, prácticamente, la administración tiene la garantía de hacer efectivo el pago de las obligaciones tributarias, siempre y cuando el deudor o el contribuyente cuenten con bienes que puedan ser perseguidos.

### **Liquidación de sociedades y prelación de créditos**

En el caso de que sea necesario entrar en una de las causales de disolución consagradas en la ley, el artículo 2494 del *Código Civil* establece que gozan de privilegio los créditos de la primera, segunda y cuarta clase. (p. 349). Los créditos de la administración de impuestos, según lo establece el numeral sexto del artículo 2495 del *Código Civil*, son de primera clase. (p. 349). En este sentido, las obligaciones pendientes con la administración de impuestos se preferirán frente a las de otros acreedores.

Por su parte, el artículo 847 del *Estatuto Tributario* impone una obligación en cabeza de los representantes legales de las sociedades que entren en una causal de disolución, consistente en dar aviso oportuno de esta situación a la administración de impuestos. En caso de que no lo

El delito de omisión de agente retenedor: desaplicación del principio de última *ratio* 33

hagan, tal y como está consagrado en el párrafo del artículo en mención, ñserán solidariamente responsables por las deudas insolutas que sean determinadas por la Administración. (p. 807).

#### **IV. Descripción del tipo penal**

En el presente capítulo se mencionarán los elementos del tipo de omisión de agente retenedor, atendiendo a su redacción actual de conformidad con lo consagrado en el segundo capítulo del presente documento. Esto es, los primeros tres incisos del artículo 402 del *Código Penal* y el párrafo contenido en el artículo 665 del *Estatuto Tributario*.

##### **Tipo omisivo doloso**

En los tipos omisivos dolosos la òtipicidad surge de la diferencia entre el actuar realizado y el vertido en el dispositivo legalö. (Velásquez, 2007, p. 321). En el caso del delito de omisión de agente retenedor, el actuar vertido en el dispositivo legal es el siguiente: consignar las sumas recaudadas por concepto de impuesto sobre las ventas o las sumas retenidas por concepto de retención en la fuente. Cuando el actuar del obligado tributario sea distinto a éste, hay tipicidad. Por esta razón nos encontramos frente a un tipo omisivo doloso.

##### **Tipo penal en blanco**

En aquellos casos en los que el supuesto de hecho del tipo penal se haya consignado total o parcialmente en una norma de carácter extrapenal, nos encontramos frente a un tipo penal en blanco o fundamental. (Velásquez, 2007, p. 634). En el caso del delito estudiado, algunos supuestos de hecho se encuentran consagrados en las normas de derecho tributario. A continuación presento algunos conceptos que están en el tipo junto con la norma de carácter extrapenal que lo consigna:

*Agente retenedor*

El delito de omisión de agente retenedor: desaplicación del principio de última *ratio* 35

Este concepto se encuentra ampliamente desarrollado en el capítulo segundo del presente documento. Sin embargo, legalmente, el artículo 375 del *Estatuto Tributario* establece que los agentes de retención que por sus funciones intervengan en actos u operaciones en los cuales deben, por expresa disposición legal, efectuar dicha retención se encuentran obligados a efectuar la retención del tributo. (p. 381). Por su parte, el artículo 368 del *Estatuto Tributario* consagra lo siguiente:

Son agentes de retención o de percepción, las entidades de derecho público, los fondos de inversión, los fondos de valores, los fondos de pensiones de jubilación e invalidez, los consorcios, uniones temporales, las comunidades organizadas y las demás personas naturales o jurídicas, sucesiones líquidas y sociedades de hecho, que por sus funciones intervengan en actos u operaciones en los cuales deben por expresa disposición legal, efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente. (p. 378)

En este sentido debemos ir a las normas tributarias, particularmente a los artículos 368 y 375 del *Estatuto Tributario*, para entender quiénes son los agentes retenedores de que trata el artículo 402 del *Código Penal*.

#### *Sumas retenidas o autorretenidas por concepto de retención en la fuente*

La retención en la fuente, como concepto, también fue desarrollada en el capítulo segundo de este trabajo. Las normas legales que la cobijan se encuentran consagradas en el título primero del libro segundo del *Estatuto Tributario*. (p. 375).

#### *Fecha fijada por el Gobierno Nacional para la presentación y pago de la declaración*

El artículo 376 del Estatuto tributario establece que las personas o entidades a practicar la retención en la fuente, deberán consignar el valor retenido en los lugares y dentro de los plazos que para el efecto señale el Gobierno Nacional. (p. 382). Esta norma cada año es reglamentada por el Gobierno mediante un decreto en el que se fijan los plazos en mención.

#### *El responsable del impuesto sobre las ventas*

Este concepto también fue ampliamente desarrollado en el capítulo segundo de este documento. Sin perjuicio de la discusión sobre la calidad de recaudador del responsable del impuesto sobre las ventas planteada en el mencionado capítulo, el artículo 437 del Estatuto Tributario establece que los responsables de este impuesto son los comerciantes y quienes realicen actos similares a los de ellos y los importadores son sujetos pasivos del impuesto sobre las ventas. (p. 437).

#### **El sujeto activo**

Hay conductas penalmente reprochables que no pueden ser realizadas por cualquier persona, sino por quienes reúnan ciertas cualidades especiales. Los delitos fiscales requieren como presupuesto previo la existencia de una determinada relación tributaria con la administración y el sujeto pasivo de la obligación tributaria que lo haga ser un obligado tributario. (Baza, 2005, p. 188). Por esta razón, estos delitos le otorgan una primera cualificación al sujeto activo de la conducta típica la cual es ser un obligado tributario. En el caso del delito estudiado en este documento que de hecho es el único delito fiscal en Colombia el obligado tributario tiene la cualificación de ser un agente retenedor o autorretenedor y, para el caso del inciso segundo del tipo, un responsable del impuesto sobre las ventas. Las personas que cumplen

con esta cualificación ya fueron descritas en el capítulo segundo de este documento, y fueron mencionadas en el anterior acápite de este capítulo.

### **Sujeto pasivo**

El sujeto pasivo de una conducta típica es el titular del bien jurídico protegido en cada caso concreto. (Velásquez, 2007, p. 270). Debido a que el Estado es quien se ve beneficiado con el pago de los tributos por parte de los contribuyentes, se puede entender que la omisión de pago reprochada en este delito lo afecta a él directamente. En otras palabras, el Estado es el titular del bien jurídico tutelado por este delito.

Vale la pena decir que para Sintura y Martínez, si bien es cierto que el Estado es el sujeto pasivo de esta conducta, es importante distinguir la entidad particular dentro del Estado en cada caso. (2001, p. 13). De esta forma, se puede manifestar que el sujeto pasivo de esta conducta es la administración de impuestos o, dependiendo del caso, la entidad en cargada de administrar el tributo correspondiente.

### **Bien jurídico tutelado**

El delito de omisión de agente retenedor se encuentra contenido dentro del título XV de la parte especial del *Código Penal*, relativo a los delitos contra la administración pública. Esto da a entender que es la administración pública el bien jurídico que pretendió proteger el legislador

al tipificar penalmente esta conducta omisiva. Así lo ha entendido la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia.<sup>5</sup>

Sin embargo, lo anterior no ha sido pacífico en la doctrina. Algunos han llegado a pensar que el bien jurídico tutelado es el orden económico y social. (Sintura y Martínez, 2001, p. 10). Esto debido a que con la omisión de cumplir con la obligación tributaria reprochada en el delito estudiado, el Estado pierde, en alguna u otra medida, su capacidad para intervenir en la economía. (Sintura y Martínez, 2001, p. 10).

Algunos otros, como Norman Lozano, consideran que el bien tutelado de administración pública resulta demasiado amplio generando problemas en su interpretación. (2002, p. 48). Por ello, expresan la necesidad de consagrar otro bien tutelado, para este caso, que es el de la hacienda pública. (2002, p. 48). Comparto la postura de este último autor. Pienso que el principal objetivo que tenía el legislador para consagrar este tipo penal, era el de buscar mecanismos para garantizar que los contribuyentes cumplieran con sus obligaciones fiscales, y de esta forma proteger el patrimonio público.

Así mismo, la Corte Constitucional, en sentencia de constitucionalidad 285 de 1996, manifestó que la omisión de consignar las sumas retenidas ñafecta el patrimonio económico de la Nación, bien jurídico de gran relevanciaö. (p. 16).

---

<sup>5</sup> Por dar un ejemplo, véase la siguiente sentencia: CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Sala de Casación Penal. Magistrada Ponente: María del Rosario González de Lemos. Aprobado acta N° 013. Bogotá, D.C., treinta (30) de enero de dos mil ocho (2008).

## La conducta

El verbo rector del tipo penal describe una conducta consistente en no consignar las sumas que corresponden por mandato legal al erario, lo que sugiere que nos encontramos frente a un tipo penal de los llamados de omisión propia. (Sintura y Martínez, 2001, p. 8). Esto por cuanto a que estos tipos penales son los que determinan completamente al sujeto activo de la conducta. (Velásquez, 2007, p. 324). En este caso son el agente retenedor o autorretenedor y el responsable del impuesto sobre las ventas.

Ahora bien, debido a que el tipo penal denota una conducta meramente omisiva, se podría pensar que lo que se está reprochando es la inactividad del agente. (Sintura y Martínez, 2001, p. 8). Sin embargo, el tipo penal está describiendo las siguientes dos conductas, una que implica una acción positiva y otra que implica una omisión o acción negativa:

En primer lugar, realizar la acción positiva de practicar la retención en la fuente a quien le venda un bien o le preste un servicio, o realizar el recaudo del impuesto sobre las ventas a quien le adquiera un bien o servicio.

En segundo lugar, una vez realizada la conducta positiva mencionada en el párrafo anterior, realizar otra conducta omisiva consistente en no consignar las sumas retenidas, autorretenidas o recaudadas por concepto de retención en la fuente o impuesto sobre las ventas.

Vale la pena mencionar que en la práctica, los operadores jurídicos ó particularmente la Fiscalía General de la Nación, hacen un gran esfuerzo por conseguir los elementos materiales probatorios que pueden probar la conducta omisiva descrita en el párrafo anterior. Sin embargo, pareciera que olvidaran que es necesario **probar que también se incurrió en la conducta positiva descrita un par de líneas más arriba.**



### **Objeto material**

De la redacción del tipo penal se puede ver que la conducta recae sobre las sumas retenidas y las sumas recaudadas por concepto de retención en la fuente e impuesto sobre las ventas. Entonces, se puede decir que estas sumas son el objeto material del delito.

### **De los eximentes de responsabilidad**

Tal y como se mencionó anteriormente, el párrafo de este tipo se entiende tácitamente derogado por el artículo 665 del *Estatuto Tributario*. De manera tal que, el artículo debe ser leído sin su párrafo original y sustituyendo éste por lo consagrado en la mencionada norma del *Estatuto Tributario*.

Esta norma establece que si el responsable del impuesto a las ventas o el agente retenedor extinguen la totalidad de la obligación tributaria junto con los intereses y sanciones, no habrá lugar a responsabilidad penal. En este caso, para que el párrafo aplique, es necesario que la extinción de la obligación se haga mediante compensación o pago. La norma en mención también establece que no habrá responsabilidad penal cuando el contribuyente suscriba y cumpla un acuerdo de pago por las sumas adeudadas.

Según lo anterior, extinguir la obligación tributaria o suscribir y cumplir un acuerdo de pago, exime de la responsabilidad penal al que haya incurrido en el delito de omisión de agente retenedor. Se considera que este hecho, desafortunadamente, genera una situación en la que se puede pagar una suma de dinero para evitar la prisión. Esto genera una desigualdad entre los contribuyentes que incurrieron en este delito que tienen la capacidad de pago para extinguir la obligación fiscal y quienes no tienen dicha capacidad de pago.

## V. Pronunciamientos de la Corte Constitucional sobre el tipo penal

Debido a que el presente documento pretende ser un insumo para interponer una acción de inconstitucionalidad contra el artículo 402 del *Código Penal*, es importante hacer un análisis sobre los pronunciamientos que ha tenido la Corte Constitucional frente a esta norma. A la fecha, la Corte Constitucional se ha pronunciado sobre la exequibilidad del delito de omisión de agente retenedor en las cuatro oportunidades que se describen a continuación.

### **Sentencia C-009 de 2003**

Esta sentencia fue el primer pronunciamiento de la Corte Constitucional frente a la exequibilidad del artículo 402 del *Código Penal*. En esta oportunidad el accionante consideró que la norma vulneraba lo consagrado en los artículos 28, 29 y 158 de la *Constitución Política*. (p.5).

El artículo 28 de la *Constitución Nacional*, en su inciso segundo, establece que nadie puede ir a prisión por deudas y, en criterio del accionante, este delito contrariaba este postulado. La Corte Constitucional desestimó el cargo al considerar que ñni el agente retenedor ni el responsable del impuesto sobre las ventas son contribuyentes de la obligación tributaria frente a las sumas que deben recaudar dentro de sus respectivas esferas de acción. (p. 31). Para la Corte, el retenedor y el responsable del impuesto sobre las ventas son quienes responden ante la administración por el pago efectivo del tributo, pero no son ellos el sujeto pasivo de la obligación tributaria. En este sentido, el delito no consagra prisión por deudas sino por apropiarse de los recursos que obtuvo con un título no traslativo de dominio.

Vale la pena mencionar que se considera que la Corte ignoró que para el caso del impuesto sobre las ventas, el artículo cuarto del *Estatuto Tributario* establece que el responsable y el contribuyente del impuesto sobre las ventas son la misma persona. (p.87). Así pues, para el caso de este impuesto, se podría entender que el delito termina judicializando al contribuyente por no cumplir con su obligación fiscal, lo cual si terminaría siendo un caso de prisión por deudas. Desafortunadamente, la Corte no tuvo en cuenta, a la hora de proferir su sentencia, esta norma del *Estatuto Tributario* que le otorgaba la calidad de contribuyente al responsable del impuesto sobre las ventas.

Ahora bien, frente al cargo de violación al artículo 29 de la *Constitución Nacional*, hay que decir que esta norma consagra el debido proceso. En criterio del demandante, el artículo 402 del *Código Penal* atenta contra este derecho en la medida en que no consagra claramente los elementos del tipo y se presta para que se le inicie un proceso a una persona con estas vaguedades. Al respecto, la Corte manifestó que ñse trata de un tipo penal autónomo que contiene los elementos esenciales requeridos para hacer parte de un estatuto penal garantista de los bienes jurídicamente protegidos y de los derechos del sindicado y, por lo tanto, es completamente armónico con el artículo 29 de la *Constitución Nacional*. (p. 32).

Además de lo anterior, en relación al cargo de vulneración del debido proceso, la Corte manifestó lo siguiente:

Por el contrario, la definición inequívoca, expresa y clara de las características básicas de la conducta inserta en el artículo 402, a partir de su ocurrencia práctica, requiere siempre de esa imperativa ritualidad que el juez competente debe surtir en aras del esclarecimiento de la autoría,

antijuridicidad y culpabilidad del sindicado; episodio en el cual, él debe estar rodeado de todas las garantías procesales que las normas rectoras le dispensan, pudiendo al efecto aportar, aducir y pedir la práctica de pruebas a su favor; contradecir las que le parezcan contrarias a la verdad de los hechos, y por tanto adversas a sus derechos e intereses; interponer recursos, contradecir los que proponga la contra-parte y, en general, hacer uso de todos los medios que legalmente lo ayuden a preservar ante el juez y la sociedad esa presunción de inocencia que la Constitución le reconoce a todas las personas. (p. 30).

En otras palabras, la Corte considera que el artículo 402 del *Código Penal* es una norma sustancial que, en principio, no atenta contra el artículo 29 de la *Constitución Nacional* por no ser violatoria del debido proceso. Si las normas que describen el proceso penal óy que son las encargadas de velar por el debido procesoó son cumplidas a cabalidad, no hay razón para pensar que una norma de derecho sustancial vulnera este precepto constitucional.

El tercer cargo que interpuso el actor a esta norma era su violación al principio de unidad de materia consagrado en el artículo 158 de la *Constitución Política*. Para el autor no hay òconexidad entre el artículo 402 y los principios rectorasó del *Código Penal*. (p. 5). Puntualmente el autor se refirió a lo consagrado en el artículo 11 óque establece que òla ley penal definirá de manera inequívoca, expresa y clara las características básicas estructurales del tipo penalö ó y lo consagrado en el artículo 12 óque establece que para que la conducta sea punible es necesario que òlesione o ponga efectivamente en peligro, sin justa causa, el bien jurídico tutelado por la ley penalöó.

Ante este cargo, la Corte manifestó lo siguiente:

En cuanto a la presunta vulneración del principio de unidad de materia esta Corte no le encuentra fundamento constitucional a la demanda, pues según puede constatar, desde la antigüedad los estatutos represivos se caracterizan justamente por englobar el amplio conjunto de bienes jurídicos tutelables a la luz de la cultura de los pueblos y sus más caros valores de existencia, convivencia y desarrollo pacífico. (p. 36).

Además de la anterior manifestación expresa, se entiende de la sentencia que la Corte considera que el tipo penal consagra adecuadamente todos los elementos de punibilidad ó con lo cual se está de acuerdo y que sanciona una conducta que, efectivamente, pone en peligro un bien jurídico tutelado por el ordenamiento colombiano.

### **Sentencia C-129 de 2003**

En este caso se presentó la demanda de inconstitucionalidad bajo el argumento de que el artículo 402 del *Código Penal* atenta contra los artículos 1, 6, 13, 28, 29 y 158 de la *Constitución Nacional*. (p. 5).

La accionante manifestó que el delito de omisión de agente retenedor, tal y como se encuentra redactado, vulnera el artículo 1° de la Constitución porque ñ una de las características del Estado social de derecho consiste en el imperio del derecho positivo ñ y esta norma ñ se destaca por no contener el elemento de la temporalidad, para señalar cuándo se configura el delito de omisión, pues se lo deja al Gobierno Nacional, para que lo fije posteriormente. (p. 2).

Para la autora la norma demandada también atenta contra el artículo 6° de la Constitución Nacional, debido a que la responsabilidad penal debe estar tipificada de manera clara y precisa en las normas aplicables y, en su criterio, en este caso eso no ocurre. (p. 3). Igualmente, la autora considera que se vulnera el artículo 13 de la Constitución, porque se le deja al Gobierno Nacional la potestad de fijar los plazos para que la omisión de consignar los respectivos tributos sea una conducta punible. (p.3). No se puede ver una relación clara entre esta facultad que se le otorga al Gobierno y la vulneración del derecho a la igualdad. Sin embargo, este fue el argumento usado en la acción pública de inconstitucionalidad.

Frente a la vulneración del artículo 29 de la Constitución, la autora consideró que el hecho de dejarle la potestad al Gobierno Nacional de fijar el momento en que se tipifica la conducta atenta contra el debido proceso. (p.3). Nuevamente, la redacción de la sentencia no permite ver bien cuál es la relación que encontró la autora entre esta facultad del Gobierno y el debido proceso. Por otro lado, para la autora la norma demandada también atenta contra el artículo 150 de la Constitución que consagra que le corresponde al congreso hacer las leyes por la misma razón: dejarle la facultad al Gobierno Nacional para fijar los plazos en que deben ser consignados los dineros retenidos o recaudados, por concepto de retención en la fuente o impuesto sobre las ventas.

Es posible identificar que, en últimas, la actora estaba demandando la norma por una sola razón: la ley no determinó el elemento de temporalidad del tipo penal y dejó en manos del gobierno nacional la facultad de hacerlo. Hay que mencionar que se considera que la actora erró en la forma en que presentó los cargos de constitucionalidad porque el

elemento de temporalidad se encuentra expresamente fijado en el tipo. Sólo que éste es establecido cada año por el Gobierno.

Frente a los cargos mencionados en las líneas anteriores, la Corte Constitucional manifestó que existía *cosa juzgada relativa* debido a que, en su criterio, ya había habido un pronunciamiento al respecto en la *Sentencia C-009 de 2003*. Por esta razón se declaró la exequibilidad de las normas demandadas acogiéndose a lo ya dicho en esta sentencia anterior.

### **Sentencia C-652 de 2003**

En esta sentencia se demandó el artículo 402 del *Código Penal*, junto con muchas otras normas, por considerar que vulneraba el artículo 122 de la *Constitución Nacional*. Esta norma constitucional establece que *el servidor público que sea inhabilitado por delitos contra el patrimonio del Estado, quedará inhabilitado para el desempeño de funciones públicas*. En criterio del accionante, la inhabilitación consagrada en el tipo penal de omisión de agente retenedor debía ser a perpetuidad. A esta sentencia no se le hará mayor referencia porque se enfocaba en la sanción de inhabilitación del tipo y no en la pena, que es el asunto que trata este documento.

### **Sentencia C-571 de 2010**

En este caso el autor presentó acción pública de inconstitucionalidad contra varias normas del *Estatuto Tributario* y contra el artículo 402 del *Código Penal*. Nos concentraremos exclusivamente en los cargos y en el pronunciamiento relativo a esta última norma, ya que es lo único relevante para el presente documento y la acción pública de inconstitucionalidad que se pretende presentar.

El autor manifiesta que debido a lo consagrado en los artículos 643, 657 literal *f* e inciso 4° del *Estatuto Tributario*, y el artículo 402 del Código Penal, el agente retenedor que no declare o pague las retenciones en la fuente dentro del plazo establecido por el Gobierno Nacional tendrá las siguientes sanciones acumuladas: òpor no declarar, clausura del establecimiento, y reincidencia con la multa liquidada en la forma de las irregularidades en la contabilidad; y prisión de tres (3) a seis (6) años con multa del doble de lo no consignadoö.

En criterio del accionante, la situación descrita en el párrafo anterior atenta contra el principio de *no bis in ídem* consagrado en el artículo 29 de la *Constitución Nacional* y, además, viola òlos principios de necesidad, proporcionalidad de las sanciones penales, descritas en el artículo 3° de la *Ley 599 de 2000*, aplicables a las sanciones tributariasö. (p. 65). A pesar de lo anterior, el autor manifiesta que el recaudo de los dineros públicos se encuentra protegido debidamente por la sanción penal impuesta en el artículo 402 del *Código Penal* y que lo que resulta desproporcionado son òlas demás sanciones administrativas que se acumulan, sin límite, para el mismo hecho de la mora en la cancelación del saldo a pagar por las retencionesö. (p. 65).

Con esta afirmación el autor da a entender que en su criterio la sanción penal debe primar en el ordenamiento sobre la sanción administrativa, ignorando el carácter de última *ratio* que debe tener el derecho penal.<sup>6</sup> Si bien en este documento se comparte la idea del accionante de que la acumulación de sanciones es desproporcionada, se considera que el bien jurídico del recaudo fiscal debe ser protegido preferentemente con las normas administrativas y no con las normas penales. Sin perjuicio de la anterior apreciación personal, el autor considera que las normas demandadas son inconstitucionales también por òviolar el principio de proporcionalidad, debido a que se acumulan, sin límites y sin agravantes ni atenuantesö. (p. 66).

---

<sup>6</sup> Este punto se desarrollará más adelante en el próximo capítulo de este documento.



Frente a la demanda presentada, la Corte Constitucional consideró que el accionante no presenta cargos susceptibles de ser analizados en sede de Constitucionalidad. (p. 72). En la sentencia se manifestó que el autor no cumplió con el requisito de presentar razones claras, ciertas, específicas, pertinentes y suficientes sobre la inconstitucionalidad de la norma para que la Corte pudiera realizar un pronunciamiento de fondo. (p. 72). Debido a lo anterior, la Corte se declaró inhibida para pronunciarse de fondo y, por lo tanto, no resolvió el asunto como esperaba el accionante.

Considero que muchos de los argumentos presentados en la demanda son muy válidos para defender la tesis de que la existencia del delito de omisión de agente retenedor no es deseable en un Estado Social de Derecho. Por esta razón, pienso que es viable presentar una nueva acción pública de inconstitucionalidad, haciendo un mejor esfuerzo argumentativo en presentar razones claras, ciertas, específicas, pertinentes y suficientes que satisfagan las exigencias de la Corte para pronunciarse sobre el fondo del asunto.

## **VI. Desaplicación del principio de última ratio en el tipo penal**

La sociología contemporánea enseña que una de las condiciones básicas para asegurar la supervivencia de las modernas organizaciones estatales es la presencia del control social. (Velásquez, 2007, p. 2). Por control social debe entenderse el conjunto de medios, precisamente sociales o con repercusiones de esa índole, para ordenar y regular el comportamiento humano externo. (Velásquez, 2007, p.2). El derecho y por lo tanto el derecho penal cumple con la función de control social. (Velásquez, 2007, p.3).

Así mismo, tal y como lo manifiesta Schünemann, el derecho penal es el ámbito del sistema jurídico que regula la imposición de sanciones negativas a una o más personas con motivo de un suceso desagradable. (2007, p. 7). Vale la pena aclarar que la característica principal del derecho penal, como mecanismo de control social, es que las sanciones penales son las más drásticas de que dispone el orden social, y los comportamientos a que vienen aparejados son los más intolerables para la convivencia en sociedad. (Velásquez, 2007, p. 3).

Es pacíficamente aceptado dentro de la doctrina que el fin del derecho penal es la protección de bienes jurídicos. (Alcácer, 1998, p. 369). En un Estado Social y Democrático de Derecho esta función se encuentra limitada por el carácter residual del derecho penal. (Mir, 1982, p. 39). Esta característica consiste en que el derecho penal sólo debe entrar en juego cuando otras normas sancionadoras de carácter administrativo resulten insuficientes para la protección del bien jurídico que se trata de tutelar. (Palacio, 2009, p. 461-462).

Lo anterior ha sido descrito por la doctrina como la característica de última ratio que debe tener el derecho penal. Roxin ha definido esta característica de la siguiente forma:

El derecho penal representa la última ratio para la protección de bienes jurídicos, de modo que su empleo para la protección de estos bienes deba ser idóneo y necesario, no pudiendo provocar para esa finalidad más daños que beneficios. (ctd. En: Schünemann, 2007, p. 51).

Según lo manifestado en las líneas anteriores, el derecho penal debe proteger bienes jurídicos que tengan una mayor prevalencia dentro de nuestro ordenamiento que la misma libertad. Así lo ha manifestado la Corte Constitucional colombiana cuando en Sentencia C-575 de 2009, declaró que en un Estado Social de Derecho ñresulta desproporcionado que el Legislador opte por el derecho penal para amparar bienes jurídicos de menor jerarquía que la libertad autonomía personales (Sic)ö. (p. 48).

Esto significa que la interpretación que hace nuestra Corte Constitucional es que el legislador sólo puede configurar tipos penales dentro del ordenamiento, cuando estos estén encaminados a proteger bienes jurídicos de mayor relevancia que la propia libertad. Estos bienes jurídicos, según la misma Corte, son aquellos que garantizan la pacífica convivencia de los asociados. En este sentido, si al sustraer un tipo penal no se pone en peligro la pacífica convivencia dentro del Estado, quiere decir que su existencia es completamente innecesaria y, por ser el derecho penal residual, no debe estar dentro del ordenamiento.

De lo hasta acá dicho en este acápite se puede concluir que en un Estado Social de derecho la imposición de tipos penales sólo es justificada cuando se den los siguientes supuestos:

1. Que no haya otras normas dentro del ordenamiento que puedan proteger el bien jurídico tutelado;
2. Que el bien jurídico que se esté protegiendo tenga mayor relevancia que la propia

libertad; 3. Que el tipo penal se ponga en actividad para garantizar la pacífica convivencia de los asociados.

Ahora bien, para establecer si el delito de omisión de agente retenedor, consagrado en el artículo 402 del *Código Penal*, cumple con estos supuestos, es necesario repasar cuál es el bien jurídico que pretende tutelar. En el capítulo cuarto de este documento, donde se presentaron los elementos del tipo, se expuso que no es pacífico en la doctrina cuál es el bien jurídico que se procura tutelar. Unos opinan que es el orden económico y social, para otros es la administración pública y para unos otros el bien jurídico es propiamente la hacienda pública. Sin embargo, siendo que con el pago de las obligaciones fiscales pendientes desaparece la responsabilidad penal, sostengo que el bien jurídico particular que tutela el delito de omisión de agente retenedor es el efectivo recaudo del impuesto sobre las ventas y de la retención en la fuente por parte de la administración de impuestos.

Es normal acudir a la Fiscalía o a un juzgado como defensor de una persona incurso en este delito y escuchar por parte de los servidores públicos que la única forma de evitar la responsabilidad penal es pagando las obligaciones de carácter tributario que se adeudan y que son el objeto del respectivo proceso penal. Eso es muestra de que lo que se consigue con judicializar la conducta de omisión de agente retenedor es que las personas se pongan al día con sus obligaciones fiscales por concepto de retención en la fuente o impuesto sobre las ventas. En últimas, el bien jurídico que termina tutelando este tipo penal es el efectivo recaudo de la retención en la fuente y del impuesto sobre las ventas.

Manifestado lo anterior, se puede decir que la administración cuenta con todas las herramientas enunciadas en el capítulo tercero de este documento, entre las que sobre-sale el

cobro coactivo de las obligaciones fiscales, para garantizar el pago efectivo del impuesto sobre las ventas y de las retenciones sobre la fuente. De esta forma, según la descripción de las facultades que tiene la administración para hacer efectivas sus obligaciones fiscales óhecha en el capítulo referido del presente documentoó se puede manifestar que existe una gran cantidad de normas de nuestro ordenamiento, que pueden proteger el bien jurídico que tutela el delito estudiado con la misma eficacia ópor no decir que con una eficacia mayoró con que los hace la jurisdicción penal.

Ahora bien, dentro de un Estado Social de Derecho como el nuestro, la Constitución Política incorpora los derechos económicos, sociales y culturales fundamentales y los clásicos derechos políticos y civiles. (Villar, 2007, p. 86). Del artículo segundo de la Constitución nacional se puede ver que en Colombia las autoridades están instituidas para proteger a las personas en òsu vida, horna, bienes, creencias, y demás derechos y libertades, y para asegurar el cumplimiento de los deberesö. (p. 1).

De lo manifestado en el párrafo anterior se puede concluir que la efectiva protección de las libertades individuales es uno de los bienes jurídicos primordiales dentro del Estado colombiano. Esto no ocurre con el efectivo recaudo de las obligaciones fiscales por parte la administración de impuestos, el cual se debe entender que es sólo un medio para conseguir los fines primordiales del Estado. Según lo anterior, se puede decir que la pena impuesta por el delito de omisión de agente retenedor protege un bien jurídico como el efectivo recaudo fiscal por parte de la administración de impuestos, el cual tiene una preponderancia mucho menor que la propia libertad.

Con respecto a si el tipo penal estudiado en este documento se pone en actividad para garantizar la pacífica convivencia de todos los asociados, vale la pena manifestar lo siguiente. La imposición de impuestos y su efectivo recaudo es el principal mecanismo con que cuenta el Estado para conseguir los recursos necesarios para cumplir con sus fines. Entre ellos, la garantía de la pacífica convivencia de todos los asociados. Por lo tanto, en un principio, podría pensarse que consagrar como delito la conducta de no consignar las sumas retenidas en la fuente o recaudadas por concepto de impuesto sobre las ventas, es algo que sirve para garantizar la convivencia de todos los asociados dentro del Estado colombiano.

Sin embargo, es necesario manifestar que tipificar esta conducta como delito no es necesario para ello en la medida en que, desde el punto de vista del derecho administrativo y del derecho tributario, se pueden establecer cualquier cantidad de mecanismos que sean menos lesivos para las libertades de los ciudadanos y que también garanticen el efectivo recaudo fiscal. En este sentido, se podría pensar que el tipo penal fue creado porque el miedo de una sanción de carácter penal hace que el contribuyente este al día con sus obligaciones fiscales. Esto no tiene justificación constitucional.

Así pues, de lo dicho en los párrafos anteriores, se puede concluir que el legislador, al consagrar la omisión de agente retenedor como delito, desatendió el principio de última *ratio* o de subsidiariedad del derecho penal.

Teniendo en cuenta lo antepuesto, vale la pena manifestar que la Corte Constitucional, mediante *Sentencia C-241 de 2012*, proferida el 22 de marzo del 2012, recapituló desde el punto de vista constitucional cuáles son los límites de la potestad punitiva del Estado, bajo los parámetros de la *Constitución Política de 1991*. En dicha sentencia, la Corte manifestó que la

libertad de configuración legislativa en materia penal encuentra sus límites en los criterios de razonabilidad, proporcionalidad y estricta legalidad. (p. 1). Entonces, bajo estos criterios, se puede establecer que el legislador encuentra dentro de sus límites el deber de respetar el carácter de última *ratio* del derecho penal.

Según lo anterior, al no haberse tenido en cuenta el principio de última *ratio* al consagrar el delito de omisión de agente retenedor, se puede concluir que la norma que lo contiene superó los límites de la potestad punitiva del Estado y, por tal motivo, es contraria a la Constitución de 1991. Por esta razón, pensando en los derechos y garantías de los ciudadanos, vale la pena intentar una acción pública de inconstitucionalidad contra esta norma aduciendo que el legislador ignoró el principio de subsidiariedad o de última *ratio* cuando la configuró.

## VII. Acción pública de inconstitucionalidad

Se ha argumentado a lo largo de todo el documento que la norma que contiene el delito de omisión de agente retenedor es contraria al Estado Social de Derecho, por ignorar que en este modelo de Estado el derecho penal debe tener el carácter de residual y de última *ratio*. La solución práctica a este problema es sustraer este delito de nuestro ordenamiento jurídico. Esto se puede hacer mediante los siguientes dos mecanismos: 1. Una ley de la República que derogue la norma que consagra el delito; 2. Un pronunciamiento de la Corte Constitucional que declare la exequibilidad de la norma que consagra el delito.

El primer mecanismo resulta problemático por las siguientes dos razones. En primer lugar, es necesario obtener unas mayorías en el Congreso que aprueben la ley. Si fue el mismo congreso quien creó el delito de omisión de agente retenedor, en la práctica, puede resultar muy difícil convencer a la mayoría de los congresistas de la importancia de sustraer el delito de omisión de agente retenedor para salvaguardar el Estado Social de Derecho. En segundo lugar, un proyecto de ley sólo puede ser presentado por las autoridades establecidas en el artículo 140 de la *Ley 5 de 1992*. Por lo tanto, se podría sugerir a alguna de esas autoridades que presentara el proyecto de ley pero se dependería de su voluntad en hacerlo o no hacerlo.

Es verdad que la *Constitución Política de 1991*, en su artículo 103, consagra que la iniciativa legislativa popular es un mecanismo de participación del pueblo en ejercicio de su soberanía. Sin embargo, para presentar un proyecto de ley por iniciativa popular, según el artículo 141 de la *Ley 5 de 1992*, se requiere un número de ciudadanos igual o superior al cinco por ciento del censo electoral. Conseguir esta cantidad de ciudadanos implica un trabajo costoso y dispendioso, lo cual resulta bastante problemático.



El delito de omisión de agente retenedor: desaplicación del principio de última *ratio* 56

Por el contrario, el segundo mecanismo óesto es la acción pública de inconstitucionalidadó resulta idóneo para solucionar la problemática planteada en el presente trabajo de grado. Según el numeral cuatro del artículo 241 de la *Constitución Nacional*, cualquier ciudadano puede presentar demandas de inconstitucionalidad contra las leyes. Además, en el presente documento se han expuesto claramente las razones por las cuales se considera que el artículo 402 del *Código Penal* óel cual contiene el delito de omisión de agente retenedoró es inconstitucional. Por lo tanto, es cuestión de sustraer los argumentos aquí puestos de presente y plasmarlos en la demanda de inconstitucionalidad para que sean estudiados por la Corte Constitucional.

A la hora de presentar la demanda de inconstitucionalidad hay que tener presente que, tal y como se expuso en el capítulo quinto del presente trabajo de grado, el artículo 402 del *Código Penal* ya ha sido demandado en cuatro ocasiones ante la Corte Constitucional. Por lo tanto, hay que hacer un mayor esfuerzo argumentativo para mostrarle a la Corte que, a pesar de sus pronunciamientos previos sobre la constitucionalidad de la norma, en este caso no se ha dado el fenómeno de cosa juzgada constitucional establecido en el artículo 243 de la *Constitución Nacional*. Esto se consigue mostrándole a la Corte que sus anteriores pronunciamientos frente a la constitucionalidad de esta norma fueron frente a cargos distintos a los puestos de presente en este documento. En otras palabras, hay que señalarle a la Corte que nunca se ha pronunciado sobre si la norma que contiene del delito de omisión de agente retenedor debe ser declarada inexecutable por desatender el principio de ultima *ratio* del derecho penal, el cual es inherente al Estado Social de Derecho.

## VIII. Conclusiones

En este documento se han puesto de presente todos los errores de técnica legislativa en los que ha incurrido el legislador al tipificar el delito. Se puede ver que pareciera que el interés de consagrar el delito de omisión de agente retenedor, estuviera relacionado con la voluntad que tiene el Estado de que haya un sistema de recaudo fiscal efectivo y eficiente. Sin embargo, para conseguir este fin no es justificado, desde el punto de vista constitucional, la tipificación de un delito.

Por otro lado, se expuso que los particulares, colaborando con la existencia de un sistema tributario eficiente, cumplen una función de intermediación entre la administración de impuestos y los contribuyentes. Esta función de intermediación no es clara en el caso del responsable del impuesto sobre las ventas ya que, tal y como lo establece el *Estatuto Tributario*, el responsable de este impuesto y el contribuyente son la misma persona. Por esta razón, se puede dar un debate en el que se defienda la tesis de que nadie cumple con la condición de sujeto responsable y recaudador del impuesto sobre las ventas y, por tal motivo, el delito de omisión de agente retenedor sería inaplicable frente a la conducta omisiva consistente en no consignar a la administración de impuestos las sumas por concepto de impuesto sobre las ventas.

Sin perjuicio de lo anterior, y entrando propiamente en la tesis defendida en este trabajo de grado, en el documento se mostró que la administración cuenta con muchas herramientas ó entre ellas la jurisdicción coactiva y el derecho sancionatorioó para hacer efectivas las obligaciones por concepto de retención en la fuente e impuesto sobre las ventas. Esto quiere decir que, habiendo alternativas diferentes a la penal para proteger el efectivo recaudo de las

obligaciones fiscales por dichos conceptos, tipificar como delito la omisión de consignarle estas sumas a la administración de impuestos ignora el carácter de última *ratio* del derecho penal.

Se mostró en el documento que la vulneración al principio de ultima *ratio* se da en dos sentidos: por un lado, el bien jurídico que se tutela óque es el efectivo recaudo de las obligaciones fiscalesó es de menor jerarquía que la propia libertad y, en este sentido, el legislador excedió sus límites de configuración en materia penal; por otro lado, existen muchos mecanismos distintos a la tipificación penal ólos cuales fueron explicados en el capítulo tercer de este documentoó para proteger este bien jurídico.

Teniendo en cuenta lo anterior, y a modo de conclusión, el legislador al establecer el delito de omisión de agente retenedor ignoró sus límites de configuración en materia penal y, por esa razón, el delito no es acorde con la Constitución de 1991. Es cierto que en varias oportunidades, como se explicó en el capítulo sexto de este documento, la Corte se ha pronunciado sobre la exequibilidad de la norma que consagra el delito de omisión de agente retenedor. Sin embargo, en ninguno de dichos pronunciamientos los cargos en la demanda han sido la extralimitación del legislador a la hora de configurar el tipo. Se entiende entonces que, frente a este caso no hay cosa juzgada y, por esta razón, es procedente y conveniente intentar una nueva acción pública de inconstitucionalidad.

### Bibliografía

- Alcácer Guirao, R. (1998). *Los fines del derecho penal. Una aproximación desde la filosofía política*. ADPCP, VOL. LI. P. 365 ó 587. Recuperado de: [http://portal.uclm.es/descargas/idp\\_docs/doctrinas/alcacer.pdf](http://portal.uclm.es/descargas/idp_docs/doctrinas/alcacer.pdf)
- Araujo Rentería, J. (23 de enero de 2003). Sentencia C- 009 de 2003. Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 402 de la ley 599 de 2000 y contra el artículo 42 de la ley 633 de 2000. Bogotá: Corte Constitucional. Recuperado de: <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2003/C-009-03.htm>
- Bascuñán Rodríguez, A. (2007). Derechos fundamentales y derecho penal. *Revista de Estudios de la Justicia*. Facultad de Derecho. Universidad de Chile. 7-2007. P. 47 ó 74. Recuperado de: <http://web.derecho.uchile.cl/cej/html/media/derechofundamentalypenal.pdf>
- Baza de la Fuente M. (2005). *El delito fiscal: particularmente al artículo 305 del Código Penal*. Madrid, España. Universidad Complutense de Madrid.
- Bernal, A y Betancourt Builes, L. (1999). *Cumplimiento de la obligación tributaria sustancial (de la retención en la fuente, del pago y de otras formas de extinción de la obligación tributaria sustancial)*. En Instituto Colombiano de Derecho Tributario. (1999). Segunda Edición. Bogotá, Colombia.
- Betancourt Builes, L. (2008). *La retención en la fuente en Colombia como desarrollo del principio de ðeficiencia tributarioö*. En Lozano Rodríguez, E (2008). *Fundamentos de la tributación*. Bogotá, Colombia. Editorial Temis.

Bravo Arteaga J. (1997). *Nociones fundamentales de Derecho Tributario*. Bogotá, Colombia. Ediciones Rosaristas.

Bravo González, J. (2008). Poder tributario y autonomía fiscal de las entidades territoriales en Colombia. En Lozano Rodríguez, E (2008). *Fundamentos de la tributación*. Bogotá, Colombia. Editorial Temis.

Cahn P y Wells S. (2002). *Legitimidad de la criminalización de algunas infracciones tributarias y condiciones mínimas para su establecimiento*. Revista del Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Julio de 2001 a Junio de 2002. Revista 52. P. 35 ó 47.

Calle Correa, M. (14 de julio de 2010). Sentencia C-571 de 2010. Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 260-10, 641, 642, 643, 644, 647, 647-1, 648, 649 transitorio, 651, 655, 656, 657 literales *b* y *f* e incisos 3° y 4°, 658-1, 658-2 y 658-3 numeral 4°, 663, 669 y 671 literal *a* del Estatuto Tributario, y contra el artículo 402 del Código Penal: Corte Constitucional. Recuperado de: <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2010/C-571-10.htm>

Cardona J (2008). Manual de jurisdicción coactiva y cuotas partes. Medellín: Librería jurídica Sánchez R. LTDA.

Cepeda Espinosa J. (18 de febrero de 2003). Sentencia C-129 de 2003. Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 402 (parcial) de la Ley 599 de 2000. Bogotá: Corte Constitucional. Recuperado de: <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2003/C-129-03.htm>

Congreso de la República de Colombia. (17 de junio de 1992). *Ley 5 de 1992*. Por la cual se expide el Reglamento del Congreso; el Senado y la Cámara de Representantes. Recuperado de:

El delito de omisión de agente retenedor: desaplicación del principio de última *ratio* 61

<http://www.lexbasecolombia.net.biblioteca.uniandes.edu.co:8080/lexbase/normas/leyes/1992/10005de1992.htm>

Congreso de la República de Colombia. (10 de julio de 1997). *Ley 282 de 1997*. Por la cual se expiden normas tendientes a fortalecer la lucha contra la evasión y el contrabando y se dictan otras disposiciones. Recuperado de: [http://baranoa-atlantico.gov.co/apc-aa-files/66626366643039653035356531343930/ley\\_383\\_de\\_1997.pdf](http://baranoa-atlantico.gov.co/apc-aa-files/66626366643039653035356531343930/ley_383_de_1997.pdf)

Congreso de la República de Colombia. (24 de diciembre de 1998). *Ley 488 de 1998*. Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones fiscales de las entidades territoriales. Recuperado de: [http://www.gobernaciondeltolima.com/ley\\_488\\_de\\_1998.pdf](http://www.gobernaciondeltolima.com/ley_488_de_1998.pdf)

Congreso de la República de Colombia. (24 de julio de 2000). *Ley 599 de 2000*. Por la cual se expide el Código Penal. Código Penal: Ley 599 de 2000: Códigos de Procedimiento Penal: Ley 906 de 2004 ó Ley 600 de 2000. Legis Editores. Bogotá, 2010.

Congreso de la República de Colombia. (29 de diciembre de 2000). *Ley 633 de 2000*. Por la cual se expiden normas en materia tributaria, se dictan disposiciones sobre el tratamiento a los fondos obligatorios para la vivienda de interés social y se introducen normas para fortalecer las finanzas de la Rama Judicial. Recuperado de: [https://www.dnp.gov.co/Portals/0/archivos/documentos/DIFP/Bpin/Ley633\\_de\\_2000.pdf](https://www.dnp.gov.co/Portals/0/archivos/documentos/DIFP/Bpin/Ley633_de_2000.pdf)

Congreso de la República de Colombia. (16 de diciembre de 2012). *Ley 1607 de 2012*. Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones. Recuperado de:

El delito de omisión de agente retenedor: desaplicación del principio de última *ratio* 62

<http://wsp.presidencia.gov.co/Normativa/Leyes/Documents/LEY%201607%20DEL%206%20DE%20DICIEMBRE%20DE%202012.pdf>

Constituyente. (1991). *Constitución Política de Colombia*. Recuperado de <http://web.presidencia.gov.co/constitucion/index.pdf>

Escobar, E (2005). El proceso de jurisdicción coactiva. Medellín: Librería señal editora. Código Civil Legis 2012. Edición 29.

Escobar Martínez, L. (2005). *La huida del derecho administrativo*. Revista Holística Jurídica. Facultad de Derecho. Universidad de San Buenaventura. Seccional Medellín. ISSN 0124 ó 7972. 3. P. 127 ó 168. Recuperado de: [web.usbmed.edu.co/usbmed/.../revista.../Revista\\_Holistica\\_No3.pdf](http://web.usbmed.edu.co/usbmed/.../revista.../Revista_Holistica_No3.pdf)

Gavilán, F *et al.* (2010). El delito fiscal en América Latina. Instituto de estudios fiscales. Recuperado de: [webdms.ciat.org/action.php?kt\\_path\\_info=ktcore.actions](http://webdms.ciat.org/action.php?kt_path_info=ktcore.actions)

Gaviria Díaz, C. (27 de junio de 1996). *Sentencia C-285 de 1996*. Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 1o. y 665 del Decreto 624 de 1989- "Estatuto Tributario". Bogotá: Corte Constitucional. Recuperado de: [http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/cc\\_sc\\_nf/1996/c-285\\_1996.html](http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/cc_sc_nf/1996/c-285_1996.html)

González Curvo, M. (15 de julio de 2009). *Sentencia C-467 de 2009*. *Demanda de inconstitucionalidad: contra el numeral 9º del artículo 35 de la Ley 734 de 2002, òPor la cual se expide el Código Disciplinario Únicoö*. Bogotá: Corte Constitucional. Recuperado de: [http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/cc\\_sc\\_nf/2009/c-467\\_2009.html](http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/cc_sc_nf/2009/c-467_2009.html)

González de Lemos, M (30 de enero de 2008). Sentencia aprobada en el acta no 013 del 30 de enero de 2008. Bogotá: Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Penal.

Lewin Figueroa, A. (2002) Principios Constitucionales del derecho tributario: Análisis de la jurisprudencia de la Corte Constitucional: 1992-2001. ICDT. Universidad de los Andes.

Bogotá, Colombia.

Lozano Sanabria, N (2011). *EL DELITO DE OMISIÓN DEL AGENTE RETENEDOR O RECAUDADOR, ARTÍCULO 402 DEL CÓDIGO PENAL COLOMBIANO, -LEY 599 DE 2000-: ¿UN CASO DE PRISIÓN POR DEUDAS?* Universidad Nacional de Colombia.

Recuperado de:

<http://www.bdigital.unal.edu.co/6449/1/Hern%C3%A1nhumbertolozanozanabria.2011.pdf>  
f

Mir Puig S. (1982). Función de la pena y teoría del delito en el Estado Social y Democrático de Derecho. Barcelona, España. Casa Editorial S.A.

Molina, R. (2008). La McDonaldización del proceso penal (La indemnización de perjuicios en el proceso penal como sustituto de la pretensión punitiva). *Revista Facultad de Derecho y Ciencias Políticas*. 38,108. P. 307-321. Recuperado de: [dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/2915308.pdf](http://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/2915308.pdf)

Monroy Cabra M. (5 de agosto de 2003). Sentencia C-652 de 2003. Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 397, 398, 399, 400, 402, 403, 408, 409, 410 (parciales) de la Ley 599 de 2000 (Código Penal) y el artículo 38 parágrafo 2 (parcial) de la Ley 734 de 2002 (Código Único Disciplinario). Bogotá: Corte Constitucional. Recuperado de: <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2003/C-652-03.htm>

Palacio Sánchez, J. (2009). El concepto de armas prohibidas en el Código Penal. En *Estudios Jurídicos en memoria de José María Lidón*. J. Echano. Bilbao, España. Universidad de Deusto.



El delito de omisión de agente retenedor: desaplicación del principio de última *ratio* 64

Presidente de la República de Colombia. (30 de marzo de 1989). Decreto 624 de 1989. Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales. Recuperado de: [http://www.cancilleria.gov.co/sites/default/files/tramites\\_servicios/pasaportes/decreto-624-1989.pdf](http://www.cancilleria.gov.co/sites/default/files/tramites_servicios/pasaportes/decreto-624-1989.pdf)

Reyes Cuartas, J. (2006). *El delito socioeconómico en el derecho penal colombiano*. En Revista Jurídicas. 3, 2. Julio ó Diciembre de 2006. P. 83 -110.

Reyes Villamizar, F. (2002). *Derecho Societario Tomo II*, Bogotá D.C.: editorial Temis S.A

Santaolla López F. (2004). *Derecho Constitucional*. Madrid, España. Editorial DYKINSON.

Schünemann B. (2010). ¡El derecho penal es la ultima *ratio* para la protección de bienes jurídicos! Bogotá, Colombia. Universidad Externado de Colombia.

Sierra Porto H. (26 de agosto de 2009). Sentencia C- 575 de 2009. Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 461 de la Ley 599 de 2000 *õpor la cual se expide el Código Penalõ*. Bogotá: Corte Constitucional. Recuperado de: <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2009/C-575-09.htm>

Sintura F y Martínez F. (2001). Código Penal se aplica a agentes retenedores y responsables del IVA. Revista Impuestos N° 107. Septiembre a Octubre de 2001.

Suarez M (2004). *Introducción al derecho*. Santa Fe, Argentina. Universidad Nacional del Litoral.

Vargas Silva, L. (22 de marzo de 2012). Sentencia C-241 de 2012. Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 237 de la Ley 599 de 2000 *õPor la cual se expide el Código Penalõ*. Bogotá: Corte Constitucional. Recuperado de: <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2012/C-241-12.htm>

Vasco Martinez, R. (2006) El impuesto sobre las ventas: Contabilización. Medellín: Centro interamericano jurídico-financiero.

Velasquez F. (2007). *Manual de Derecho Penal Parte General*. Medellín, Colombia. Librería Jurídica Comlibros.

Villar Borda L (2007). *Estado de Derecho y Estado Social de Derecho*. Revista de Derecho del Estado. 20. P 73-96. Recuperado de: [revistas.uexternado.edu.co/index.php/derest/.../667](http://revistas.uexternado.edu.co/index.php/derest/.../667)

**Anexo: acción pública de inconstitucionalidad<sup>7</sup>**

Bogotá, junio de 2013

**Honorables Magistrados  
SALA PLENA  
CORTE CONSTITUCIONAL  
E.S.D.**

Ref: acción pública de inconstitucionalidad contra el artículo 402 de la *Ley 599 de 2000*.

David Hernando Rueda Mantilla, identificado con C.C 1.032.419.817 de Bogotá, en mi calidad de ciudadano colombiano y actuando en nombre propio con fundamento en el artículo 40 de la *Constitución Política* y en el *Decreto Reglamentario 2067 de 1991*, presento ante la Honorable Sala Plena de la Corte Constitucional **DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD** contra el artículo 402 de la *Ley 599 de 2000* por la vulneración de los artículos 1, 2 y 12 de la *Constitución Nacional* y por ser contrario a la doctrina constitucional de la Corte Constitucional.

---

<sup>7</sup> Este anexo no está hecho conforme a las normas APA porque no lleva el formato de un trabajo académico sino que pretende ser un documento que eventualmente se presentará ante la Corte Constitucional y, en la práctica jurídica, las demandas no se realizan siguiendo estas normas.

El delito de omisión de agente retenedor: desaplicación del principio de última *ratio* 67

Para fundamentar esta acción de inconstitucionalidad, transcribiré la norma demandada (I); señalaré las normas constitucionales infringidas (II); pondré de presente las razones por las cuales esta demanda es admisible y procedente (III); presentaré las razones por las cuales la disposición demandada viola las normas constitucionales (IV); formularé concretamente la solicitud de la demanda (V); indicaré el lugar donde puedo recibir las notificaciones (VI).

## I. Norma demandada

LEY 599 de 2000

(julio 24)

Diario Oficial No. 44.097 de 24 de julio del 2000

"Por la cual se expide el Código Penal.ö

(í )

**Artículo 402. Omisión del agente retenedor o recaudador.** El agente retenedor o autorretenedor que no consigne las sumas retenidas o autorretenidas por concepto de retención en la fuente dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno Nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración de retención en la fuente o quien encargado de recaudar tasas o contribuciones públicas no las consigne dentro del término legal, incurrirá en prisión de tres (3) a seis (6) años y multa equivalente al doble de lo no consignado

El delito de omisión de agente retenedor: desaplicación del principio de última *ratio* 68

sin que supere el equivalente a cincuenta mil (50.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes.

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.

## **II. Normas constitucionales infringidas**

El artículo 402 de la *Ley 599 de 2000* viola las siguientes normas constitucionales: artículos 1, 2 y 12 de la *Constitución Nacional*.

Además, la norma demanda sobrepasó los límites de configuración del legislador en materia penal y vulneró el principio de ultima *ratio* del derecho penal. Por esta razón, la norma también es contraria a la doctrina constitucional de la Corte Constitucional.

## **III. Procedencia y admisibilidad de la demanda**

### **A. Competencia de la Corte Constitucional**

El delito de omisión de agente retenedor: desaplicación del principio de última *ratio* 69

La Honorable Corte Constitucional es competente para conocer esta demanda según lo consagrado en el numeral 4 del artículo 241 de la *Constitución Política*.

### **B. Ausencia de cosa juzgada constitucional**

A la fecha, la Corte Constitucional se ha pronunciado en cuatro oportunidades sobre la constitucionalidad de la norma demandada en las siguientes providencias: *Sentencia C-009 de 2003*; *Sentencia C- 129 de 2003*; *Sentencia C-652 de 2003*; *Sentencia C-572 de 2010*.

A continuación, procedo a resumir los cargos estudiados por la Corte en cada uno de los anteriores pronunciamientos.

#### 1. Sentencia C-009 de 2003

En esta oportunidad el accionante consideró que la norma vulneraba lo consagrado en los artículos 28, 29 y 158 de la Constitución Política.

#### Cargo por vulnerar el artículo 28 de la Constitución Nacional

El artículo 28 de la *Constitución Nacional*, en su inciso segundo, establece que nadie puede ir a prisión por deudas y, en criterio del accionante, este delito contrariaba este postulado. La Corte Constitucional desestimó el cargo al considerar que ñni el agente retenedor ni el responsable del impuesto sobre las ventas son contribuyentes de la obligación tributaria frente a las sumas que deben recaudar dentro de sus respectivas esferas de acciónö. Para la Corte, el retenedor y el responsable del impuesto sobre las ventas son quienes responden ante la administración por el pago efectivo del tributo, pero no son ellos los sujetos pasivos de la obligación tributaria. En este sentido, el delito no

consagra prisión por deudas sino por apropiarse de los recursos que obtuvo con un título no traslativo de dominio, en la calidad de agente retenedor o recaudador.

#### Cargo por vulnerar el artículo 29 de la Constitución Nacional

En criterio del demandante, el artículo 402 del *Código Penal* atenta contra el derecho al debido proceso en la medida en que no consagra claramente los elementos del tipo y se presta para que se le inicie un proceso a una persona con estas vaguedades. Al respecto, la Corte manifestó que ñse trata de un tipo penal autónomo que contiene los elementos esenciales requeridos para hacer parte de un estatuto penal garantista de los bienes jurídicamente protegidos y de los derechos del sindicado y, por lo tanto, es completamente armónico con el artículo 29 de la Constitución Nacional.

Además de lo anterior, la Corte manifestó lo siguiente:

Por el contrario, la definición inequívoca, expresa y clara de las características básicas de la conducta inserta en el artículo 402, a partir de su ocurrencia práctica, requiere siempre de esa imperativa ritualidad que el juez competente debe surtir en aras del esclarecimiento de la autoría, antijuridicidad y culpabilidad del sindicado; episodio en el cual, él debe estar rodeado de todas las garantías procesales que las normas rectoras le dispensan, pudiendo al efecto aportar, aducir y pedir la práctica de pruebas a su favor; contradecir las que le parezcan contrarias a la verdad de los hechos, y por tanto adversas a sus derechos e intereses; interponer recursos, contradecir los que proponga la contra-parte y, en general, hacer uso de todos los medios que legalmente lo ayuden a preservar ante el juez y la

sociedad esa presunción de inocencia que la Constitución le reconoce a todas las personas.

En otras palabras, la Corte considera que el artículo 402 del *Código Penal* es una norma sustancial que, en inicio, no atenta contra el artículo 29 de la Constitución Nacional por no ser violatoria del debido proceso. Si las normas que describen el proceso penal ó que son las encargadas de velar por el debido procesoó son cumplidas a cabalidad, no hay razón para pensar que una norma de derecho sustancial vulnera este precepto constitucional.

#### Cargo por vulnerar el artículo 158 de la Constitución Nacional

El tercer cargo que interpuso el actor a esta norma era su violación al principio de unidad de materia, consagrado en el artículo 158 de la *Constitución Política*. Para el autor no hay òconexidad entre el artículo 402 y los principios rectoresö del Código Penal. Puntualmente el autor se refirió a lo consagrado en el artículo 11 óque establece que òla ley penal definirá de manera inequívoca, expresa y clara las características básicas estructurales del tipo penalö ó y en el artículo 12 óque establece que para que la conducta sea punible es necesario que òlesione o ponga efectivamente en peligro, sin justa causa, el bien jurídico tutelado por la ley penalö.

Ante este cargo, la Corte manifestó lo siguiente:

En cuanto a la presunta vulneración del principio de unidad de materia esta Corte no le encuentra fundamento constitucional a la demanda, pues según puede constatarse, desde la antigüedad los estatutos represivos se caracterizan justamente por englobar el amplio conjunto de bienes



jurídicos tutelables a la luz de la cultura de los pueblos y sus más caros valores de existencia, convivencia y desarrollo pacífico.

## 2. Sentencia C-129 de 2003

En este caso se presentó la demanda de inconstitucionalidad bajo el argumento de que el artículo 402 del Código Penal atenta contra los artículos 1, 6, 13, 28, 29 y 158 de la *Constitución Nacional*.

La accionante manifestó que el delito de omisión de agente retenedor, tal y como se encuentra redactado, vulnera el artículo 1° de la Constitución porque *una de las características del Estado social de derecho consiste en el imperio del derecho positivo y esta norma se destaca por no contener el elemento de la temporalidad, para señalar cuándo se configura el delito de omisión, pues se lo deja al Gobierno Nacional, para que lo fije posteriormente*.

Para la actora, la norma demandada también atenta contra el artículo 6° de la Constitución Nacional, debido a que la responsabilidad penal debe estar tipificada de manera clara y precisa en las normas aplicables y, en su criterio, en este caso eso no ocurre. Igualmente, la actora considera que se vulnera el artículo 13 de la Constitución porque se le deja al Gobierno Nacional la potestad de fijar los plazos para que la omisión de consignar los respectivos tributos sea una conducta punible. No se puede ver una relación clara entre esta facultad que se le otorga al Gobierno y la vulneración del derecho a la igualdad. Sin embargo, este fue el argumento usado en la acción pública de inconstitucionalidad.

Frente a la vulneración del artículo 29 de la Constitución, la actora consideró que el hecho de dejarle la potestad al Gobierno Nacional de fijar el momento en que se tipifica la

conducta, atenta contra el debido proceso. Por otro lado, para la actora la norma demandada también atenta contra el artículo 150 de la Constitución ó que consagra que le corresponde al congreso hacer las leyes ó por la misma razón: dejarle la facultad al Gobierno Nacional para fijar los plazos en que deben ser consignados los dineros retenidos o recaudados, por concepto de retención en la fuente o impuesto sobre las ventas.

Es posible identificar que, en últimas, la actora estaba demandando la norma por una sola razón: la ley no determinó el elemento de temporalidad del tipo penal y dejó en manos del Gobierno Nacional la facultad de hacerlo.

Frente a los cargos mencionados en las líneas anteriores, la Corte Constitucional manifestó que existía ó cosa juzgada relativa ó debido a que, ya había habido un pronunciamiento al respecto en la *Sentencia C-009 de 2003*. Por esta razón, se declaró la exequibilidad de las normas demandadas acogiéndose a lo ya dicho en esta sentencia anterior.

Vale la pena mencionar que en esta demanda la Corte Constitucional estudió el cargo de atentar contra el artículo primero de la Constitución, debido a que una de las características básicas en un Estado Social de Derecho es que las normas penales contengan el elemento de temporalidad. En la presente demanda también se argumenta que la norma vulnera el artículo primero de la *Constitución Nacional* pero por otro cargo: una de las características de un Estado Social de Derecho es que el derecho penal tenga el carácter de última *ratio* y la norma demandada ignora este principio. En este sentido, así la norma ya haya sido demandada anteriormente por violar el artículo primero de la *Constitución Nacional*, el cargo de la presente demanda es distinto.

### 3. Sentencia C-652 de 2003

En esta sentencia se demandó el artículo 402 del Código Penal, junto con muchas otras normas, por considerar que vulneraba el artículo 122 de la *Constitución Nacional*. Esta norma constitucional establece que el servidor público que sea inhabilitado por delitos contra el patrimonio del Estado, quedará inhabilitado para el desempeño de funciones públicas. En criterio del accionante, la inhabilitación consagrada en el tipo penal de omisión de agente retenedor debía ser a perpetuidad. Los cargos que se interponen en la presente demanda son por la violación de otras normas constitucionales distintas.

#### 4. Sentencia C-571 de 2010

En este caso se presentó acción pública de inconstitucionalidad contra varias normas del *Estatuto Tributario* y contra el artículo 402 del *Código Penal*. El actor manifestó que debido a lo consagrado en los artículos 643, 657 literal *f* e inciso 4° del *Estatuto Tributario*, y el artículo 402 del *Código Penal*, el agente retenedor que no declare o pague las retenciones en la fuente dentro del plazo establecido por el Gobierno Nacional tendrá las siguientes sanciones acumuladas: por no declarar, clausura del establecimiento, y reincidencia con la multa liquidada en la forma de las irregularidades en la contabilidad; y prisión de tres (3) a seis (6) años con multa del doble de lo no consignado.

En criterio del accionante, la situación descrita en el párrafo anterior atenta contra el principio de *no bis in ídem* consagrado en el artículo 29 de la *Constitución Nacional* y, además, viola los principios de necesidad, proporcionalidad de las sanciones penales, descritas en el artículo 3° de la *Ley 599 de 2000*, aplicables a las sanciones tributarias. A pesar de lo anterior, el autor manifiesta que el recaudo de los dineros públicos se encuentra protegido debidamente por la sanción penal impuesta en el artículo 402 del *Código Penal* y que lo que resulta

desproporcionado son õlas demás sanciones administrativas que se acumulan, sin límite, para el mismo hecho de la mora en la cancelación del saldo a pagar por las retencionesõ.

Frente a la demanda presentada, la Corte Constitucional consideró que õel accionante no presenta cargos susceptibles de ser analizados en sede de Constitucionalidadõ. En la sentencia se manifestó que el autor no cumplió con el requisito de õpresentar razones claras, ciertas, específicas, pertinentes y suficientesõ sobre la inconstitucionalidad de la norma para que la Corte pudiera realizar un pronunciamiento de fondo. Debido a lo anterior, la Corte se declaró inhibida para pronunciarse de fondo y, por lo tanto, no resolvió el asunto como esperaba el accionante.

#### 5. Conclusión: no hay cosa juzgada constitucional

Como se puede ver, a pesar de que la Corte Constitucional se ha pronunciado en cuatro oportunidades sobre la constitucionalidad del delito contenido en el artículo 402 del Código Penal, en ninguna de estas oportunidades fue por los cargos presentes en esta demanda. Sólo en la sentencia C-129 de 2003 la Corte se pronunció sobre la inconstitucionalidad por atentar contra el artículo primero de la Constitución. Sin embargo, en dicha oportunidad la Corte se pronunció sobre si la norma debía contener el elemento de temporalidad para estar acorde con los postulados básicos del Estado Social de Derecho. En cambio, en esta oportunidad se le solicitará a la Corte que se pronuncie sobre la inconstitucionalidad de la norma por desatender el carácter de residual y de última *ratio* del derecho penal, y por ser una norma en la que el legislador se extralimitó en su libertad de configuración en materia penal.

#### **IV. Cargos de la demanda**

El *ius puniendi*, desde la perspectiva del constitucionalismo, es una fuente de peligro para los derechos fundamentales y, por lo tanto, es necesario incluir dentro del ordenamiento

El delito de omisión de agente retenedor: desaplicación del principio de última *ratio* 76

mecanismos para mitigarlo. De estos mecanismos se extrae la fórmula ó que puede ser revisada en cualquier manualó de que el derecho penal representa la última *ratio* para la protección de bienes jurídicos. Esto quiere decir que el derecho penal tiene un carácter residual frente a las otras ramas del derecho. En otras palabras, el derecho penal sólo debe ser aplicado cuando otras normas dentro del ordenamiento jurídico, resulten insuficientes para la protección del bien jurídico que se trata de tutelar.

Debido a lo anterior, en un Estado Social de Derecho, como el que adoptó el constituyente expresamente en el artículo primero de la Constitución del 91, no es admisible que el legislador opte por el derecho penal para proteger bienes jurídicos de menor jerarquía que las libertades individuales. Así lo establece la Doctrina Constitucional de la Honorable Corte Constitucional, la cual en sentencia C-575 de 2009 manifestó que en un Estado Social de Derecho ñresulta desproporcionado que el Legislador opte por el derecho penal para amparar bienes jurídicos de menor jerarquía que la libertad autonomía personales (Sic)ö.

Esto significa que la interpretación que hace nuestra Corte Constitucional es que el legislador sólo puede configurar tipos penales dentro del ordenamiento, cuando estos estén encaminados a proteger bienes jurídicos de mayor relevancia que la propia libertad. La Corte Constitucional, en sentencia C-241 de 2012, recapituló desde el punto de vista constitucional cuáles son los límites a la potestad punitiva del Estado, bajo los parámetros de la Constitución de 1991. En este pronunciamiento se dejó claro que la libertad de configuración legislativa en materia penal encuentra sus límites en los criterios de ñrazonabilidad, proporcionalidad y estricta legalidadö. Por su parte, en la sentencia C ó 467 de 2001 se manifestó que ñel derecho penal en un Estado democrático sólo tiene justificación como última ratio (Sic) que se ponga en actividad para garantizar la pacífica convivencia de los asociadosö.

De lo hasta acá dicho en este acápite se puede concluir que en un Estado Social de derecho la imposición de tipos penales sólo es justificada cuando se den los siguientes supuestos:

1. Que no haya otras normas dentro del ordenamiento que puedan proteger el bien jurídico tutelado; 2. Que el bien jurídico que se esté protegiendo tenga mayor relevancia que la propia libertad; 3. Que el tipo penal se ponga en actividad para garantizar la pacífica convivencia de los asociados.

A continuación procedo a mencionar las razones por las cuales estos supuestos no se dan frente al delito de omisión de agente retenedor.

#### Hay otros mecanismos dentro del ordenamiento para proteger el bien jurídico

El delito de omisión de agente retenedor se encuentra contenido dentro del título XV de la parte especial del *Código Penal*, relativo a los delitos contra la administración pública. Esto da a entender que es la administración pública el bien jurídico que pretendió proteger el legislador al tipificar penalmente esta conducta omisiva. Así lo ha entendido la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia.<sup>8</sup>

Sin embargo, lo anterior no ha sido pacífico en la doctrina. Algunos han llegado a pensar que el bien jurídico tutelado es el orden económico y social. Esto, debido a que con la omisión de cumplir con la obligación tributaria reprochada en el delito estudiado, el Estado pierde, de alguna u otra medida, su capacidad para intervenir en la economía.

Algunos otros, consideran que el bien tutelado de administración pública resulta demasiado amplio generando problemas en su interpretación. Por ello, sugieren la necesidad de

---

<sup>8</sup> Por dar un ejemplo, véase la siguiente sentencia: CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Sala de Casación Penal. Magistrada Ponente: María del Rosario González de Lemos. Aprobado acta N° 013. Bogotá, D.C., treinta (30) de enero de dos mil ocho (2008).

consagrar otro bien tutelado, para este caso, que es el de la hacienda pública. Sin embargo, el principal objetivo que tenía el legislador para consagrar este tipo penal, era el de buscar mecanismos para garantizar que los contribuyentes cumplieran con sus obligaciones fiscales. Prueba de esto es que el párrafo del delito establece que si el contribuyente extingue la obligación tributaria, se hará beneficiario de la cesación del procedimiento.

Consecuentemente con lo anterior, la Corte Constitucional, en sentencia de constitucionalidad 285 de 1996, manifestó que la omisión de consignar las sumas retenidas afecta el patrimonio económico de la Nación, bien jurídico de gran relevancia. Así pues, desde el punto de vista de la Corte Constitucional, el bien jurídico que protege el legislador sancionando penalmente la omisión de consignar las sumas retenidas, es el patrimonio económico de la nación.

En resumen, en términos generales, el bien jurídico tutelado por el delito de omisión de agente retenedor es la administración pública y, en términos particulares, es el efectivo ingreso al patrimonio del Estado de los dineros retenidos o recaudados por concepto de retención de la fuente o impuesto sobre las ventas. Dejando claro lo anterior, es necesario manifestar que nuestro ordenamiento le otorga a la Administración de Impuestos los siguientes mecanismos, distintos a la acción penal, para proteger este bien jurídico.

### **Intereses**

El artículo 634 ó 1 del Estatuto Tributario establece que frente a las obligaciones cuyo vencimiento legal sea a partir del primero de enero de 2006, la tasa de interés moratorio será equivalente a la tasa efectiva de usura. Esto quiere decir que las obligaciones moratorias con la

El delito de omisión de agente retenedor: desaplicación del principio de última *ratio* 79

administración de impuestos pagan la tasa de interés más alta posible dentro de nuestra legislación.

Vale la pena mencionar que el artículo 580 -1 del *Estatuto Tributario* consagra que õlas declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago total no producirán efecto legal algunoõ. En este sentido, si el contribuyente presenta la declaración de retención en la fuente y, además, realiza un pago parcial, la declaración se entenderá por no presentada y se empezarán a generar intereses sobre la totalidad de la obligación tributaria y no sólo sobre la parte adeudada. Esto sin perjuicio de las sanciones por no declarar y las de extemporaneidad.

Esta normatividad, sin duda alguna, conmina al contribuyente a no entrar en mora en el pago de sus obligaciones fiscales y a no extinguir estas obligaciones de forma parcial. Por lo tanto, se puede decir que la normatividad mencionada en este acápite es una herramienta útil para persuadir al contribuyente de que pague sus impuestos puntualmente.

### **Declaratoria de insolvencia**

El artículo 671-1 del *Estatuto Tributario* consagra literalmente lo siguiente:

Cuando la Administración Tributaria encuentre que el contribuyente durante el proceso de determinación y discusión del tributo, tenía bienes que, dentro del procedimiento administrativo de cobro, no aparecieran como base para la cancelación de las obligaciones tributarias y se haya operado una disminución patrimonial, podrá declarar insolvente al deudor, salvo que se justifique plenamente la disminución patrimonial.

Esta norma genera una presunción de insolvencia en contra del contribuyente quitándole la carga de la prueba a la administración de impuestos para tal efecto. Vale la pena mencionar que, tal y como lo consagra el artículo 671-2 del *Estatuto Tributario*, la declaratoria de insolvencia tiene los siguientes efectos:



- A) Para las personas naturales su inhabilitación para ejercer el comercio por cuenta propia o ajena;
- B) Respecto de las personas jurídicas o sociedades de hecho, su disolución, la suspensión de sus administradores o representantes legales en el ejercicio de sus cargos o funciones y la inhabilitación de los mismos para ejercer el comercio por cuenta propia o ajena. Cuando se trate de sociedades anónimas la inhabilitación anterior se impondrá solamente a sus administradores o representantes legales.

Esto quiere decir que la administración de impuestos tiene la facultad de declarar la insolvencia de los deudores de obligaciones tributarias que hayan mostrado una disminución de su patrimonio y, con ello, inhabilitarlos para ejercer el comercio, en el caso de que sean personas naturales, o a sus representantes legales, en el caso de las sociedades. Una inhabilitación para ejercer el comercio es supremamente grave y pareciera ser una sanción moral. La persona que ejercía el comercio y ya no lo puede hacer porque la administración de impuestos la declaró insolvente se ve sometida, de alguna u otra forma, al escarnio público.

La gravedad de esta sanción, que actualmente se puede imponer concomitantemente con una pena privativa de la libertad, es de tal magnitud que persuade al contribuyente para que no vaya a haber una disminución en su patrimonio que pueda comprometer el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Si bien la norma lo que busca evitar es que no haya ocultamiento o distracción de bienes, al imponerle al contribuyente la carga de la prueba de que esto no ocurrió, termina por generar un incentivo para que antes de hacer cualquier organización patrimonial que requiera, extinga sus obligaciones fiscales. En este sentido, la facultad de la administración

mencionada en este acápite es una herramienta para que las obligaciones tributarias se hagan efectivas.

### **Responsabilidad solidaria de los socios**

Una de las razones para crear una sociedad a la hora de incursionar en un negocio es la protección del patrimonio de los inversionistas. Mediante la constitución de una sociedad se pretende, al menos en las sociedades de responsabilidad limitada y en las sociedades anónimas<sup>9</sup>, que el riesgo de la actividad empresarial se encuentre limitado única y exclusivamente a los aportes hechos por los socios. Por esta razón, los acreedores de las sociedades cuya modalidad asociativa otorgue un velo corporativo a sus accionistas, sólo podrán perseguir el patrimonio de la sociedad y no el de sus socios. Este es un principio general del derecho societario.

Sin embargo, cuando la administración de impuestos es la acreedora de estas sociedades, cuenta con unas facultades distintas a la del resto de los acreedores. El artículo 794 del *Estatuto Tributario* establece lo siguiente:

En todos los casos los socios, copartícipes, asociados, cooperados, comuneros y consorciados, responderán solidariamente por los impuestos, actualización e intereses de la persona jurídica o ente colectivo sin personería jurídica de la cual sean miembros, socios, copartícipes, asociados, cooperados, comuneros y consorciados, a prorrata de sus aportes o participaciones en las mismas y del tiempo durante el cual los hubieren poseído en el respectivo período gravable.

---

<sup>9</sup> Las sociedades por acciones simplificadas (SAS) creadas mediante la Ley 1258 de 2008 también cumplen con esta finalidad.

Según el inciso segundo de la norma anteriormente citada, ésta no será aplicable para las siguientes personas: 1. Los miembros de los fondos de empleados; 2. Los miembros de los fondos de pensiones; 3. Los suscriptores de los fondos de inversión; 4. Los accionistas de las sociedades anónimas.

Esta norma supone que en Colombia, salvo las excepciones mencionadas en el párrafo anterior, para efectos fiscales, no existe el velo corporativo. Esta situación, sin duda alguna, hace que los socios de cualquier empresa, con el ánimo de proteger su patrimonio, exhorten a sus administradores a cumplir, de forma preferencial, con las obligaciones tributarias. Por esta razón, esta norma es una herramienta encaminada a ayudar a la administración de impuestos a hacer efectivas sus acreencias de carácter tributario.

### **Solidaridad por el impuesto sobre las ventas**

El artículo 796 del *Estatuto Tributario* establece que los representantes legales de las entidades del sector público responderán de forma solidaria con la entidad por el impuesto sobre las ventas no consignado oportunamente. Esta norma le genera un incentivo al representante legal de la entidad pública a atender, de forma preferencial, sus obligaciones con la administración de impuestos por concepto de impuesto sobre las ventas. Esta situación, sin duda alguna, genera un ambiente propicio para que la administración de impuestos pueda hacer efectivo, de forma fácil, el cumplimiento de las obligaciones tributarias generadas por concepto de impuesto sobre las ventas.

### **Jurisdicción coactiva o cobro coactivo**

Se conoce como jurisdicción coactiva a aquella función jurisdiccional asignada a un funcionario administrativo para que sin necesidad de acudir ante un juez, haga efectivas las deudas fiscales por la vía ejecutiva. La principal característica de esta jurisdicción es que la administración adquiere la doble calidad de juez y parte. Indudablemente, el ejercicio por parte

de la administración de estas funciones jurisdiccionales es un privilegio exorbitante que sólo encuentra sustento en la prevalencia del interés general.

La administración de impuestos cuenta con estas funciones jurisdiccionales debido a que posee la facultad de realizar cobros coactivos a los acreedores de las obligaciones tributarias. El título octavo del libro quinto del *Estatuto Tributario* consagra el procedimiento administrativo para que la administración de impuestos pueda realizar el cobro coactivo de los impuestos.

El artículo 826 del *Estatuto Tributario* establece que el funcionario competente para exigir el cobro coactivo de las obligaciones tributarias, tiene la facultad de producir el mandamiento de pago ordenando la cancelación de las obligaciones pendientes más los intereses respectivos. Este mandamiento de pago tiene que referirse a un título ejecutivo donde la obligación tributaria se encuentre consagrada de forma clara, expresa y exigible. De conformidad con el artículo 828 del *Estatuto Tributario*, para estos efectos, prestarán mérito ejecutivo los siguientes documentos:

1. Las liquidaciones privadas y sus correcciones, contenidas en las declaraciones tributarias presentadas, desde el vencimiento de la fecha para su cancelación.
2. Las liquidaciones oficiales ejecutoriadas.
3. Los demás actos de la Administración de Impuestos debidamente ejecutoriados, en los cuales se fijen sumas líquidas de dinero a favor del fisco nacional.
4. Las garantías y cauciones prestadas a favor de la Nación para afianzar el pago de las obligaciones tributarias, a partir de la ejecutoria del acto de la

Administración que declare el incumplimiento o exigibilidad de las obligaciones garantizadas.

5. Las sentencias y demás decisiones jurisdiccionales ejecutoriadas, que decidan sobre las demandas presentadas en relación con los impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses que administra la Dirección General de Impuestos Nacionales.

Una vez se ha proferido el mandamiento de pago se debe adelantar todo el proceso dentro de la vía gubernativa. Si durante el transcurso de este procedimiento el deudor no paga o no propone excepciones que le prosperen, de acuerdo con el artículo 836 del *Estatuto Tributario*, el funcionario de la administración cuenta con la facultad para proferir una resolución ordenando la ejecución y el remate de los bienes embargados y secuestrados. Vale la pena mencionar que, tal y como se encuentra consagrado en el artículo 837 del referido *Estatuto Tributario*, el embargo y secuestro de esos bienes es decretado por el mismo funcionario competente para adelantar todo el procedimiento de cobro coactivo y lo puede hacer previa o simultáneamente con el mandamiento de pago.

La facultad de cobro coactivo que tiene la administración de impuestos descrita en este acápite es, quizás, la herramienta más fuerte que tiene la administración para garantizar el pago de las obligaciones tributarias. La administración cuenta con la facultad de perseguir los bienes del deudor tributario y de ejecutarlos sin que medie orden judicial alguna. Con esta facultad, prácticamente, la administración tiene la garantía de hacer efectivo el pago de las obligaciones tributarias, siempre y cuando el deudor o el contribuyente cuenten con bienes que puedan ser perseguidos.

### **Liquidación de sociedades y prelación de créditos**

En el caso de que sea necesario entrar en una de las causales de disolución consagradas en la ley, el artículo 2494 del *Código Civil* establece que gozan de privilegio los créditos de la primera, segunda y cuarta clase. Los créditos de la administración de impuestos, según lo establece el numeral sexto del artículo 2495 del *Código Civil*, son de primera clase. En este sentido, las obligaciones pendientes con la administración de impuestos se preferirán frente a las de otros acreedores.

Por su parte, el artículo 847 del *Estatuto Tributario* impone una obligación en cabeza de los representantes legales de las sociedades que entren en una causal de disolución, consistente en dar aviso oportuno de esta situación a la administración de impuestos. En caso de que no lo hagan, tal y como está consagrado en el parágrafo del artículo en mención, serán solidariamente responsables por las deudas insolutas que sean determinadas por la Administración.

El bien jurídico protegido por la norma es de menor importancia que la propia libertad

Del artículo segundo de la Constitución Nacional se puede ver que en Colombia las autoridades están instituidas para proteger a las personas en su vida, honra, bienes, creencias, y demás derechos y libertades, y para asegurar el cumplimiento de los deberes. Según esto, se puede concluir que la efectiva protección de las libertades individuales es uno de los bienes jurídicos primordiales dentro del Estado colombiano. Esto no ocurre con el efectivo recaudo de las obligaciones fiscales por parte la administración de impuestos, el cual se debe entender que es sólo un medio para conseguir los fines primordiales del Estado. Según lo anterior, se puede decir que la pena impuesta por el delito de omisión de agente retenedor protege un bien jurídico como

el efectivo recaudo fiscal por parte de la administración de impuestos, el cual tiene una preponderancia mucho menor que la propia libertad.

El tipo penal no se pone en actividad para garantizar la pacífica convivencia de los asociados

La imposición de impuestos y su efectivo recaudo es el principal mecanismo con que cuenta el Estado para conseguir los recursos necesarios para cumplir con sus fines. Entre ellos, la garantía de la pacífica convivencia de todos los asociados. Por lo tanto, en un principio, podría pensarse que consagrar como delito la conducta de no consignar las sumas retenidas en la fuente o recaudadas por concepto de impuesto sobre las ventas, es algo que sirve para garantizar la convivencia de todos los asociados dentro del Estado colombiano.

Sin embargo, es necesario manifestar que tipificar esta conducta como delito no es necesario para ello en la medida en que, desde el punto de vista del derecho administrativo y del derecho tributario, se pueden establecer cualquier cantidad de mecanismos que sean menos lesivos para las libertades de los ciudadanos y que también garantizan el efectivo recaudo fiscal. En este sentido, se podría pensar que el tipo penal fue creado porque el miedo de una sanción de carácter penal hace que el contribuyente esté al día con sus obligaciones fiscales. Esto no tiene justificación constitucional.

Así pues, de lo dicho en los tres acápites anteriores, se puede concluir que el legislador, al consagrar la omisión de agente retenedor como delito, desatendió el principio de última *ratio* o de subsidiariedad del derecho penal. Según lo anterior, al no haberse tenido en cuenta el principio de última *ratio* al consagrar el delito de omisión de agente retenedor, se puede concluir que la norma que lo contiene superó los límites de la potestad punitiva del Estado y, por tal

El delito de omisión de agente retenedor: desaplicación del principio de última *ratio* 87

motivo, es contraria a la Constitución de 1991. Por esta razón, pensando en los derechos y garantías de los ciudadanos existentes en un Estado Social de Derecho, la Honorable Corte Constitucional debe declarar la inconstitucionalidad de la norma demandada.

## **V. Solicitud**

De manera respetuosa le solicito a la Honorable Corte Constitucional que, de conformidad con los planteamientos en el cuerpo de esta demanda, acceda a la siguiente pretensión respecto al cargo único de la demanda:

Cargo Único:

En lo que se refiere al cargo único de la demanda, respetuosamente le solicito a la Honorable Sala Plena de la Corte Constitucional que declare la INEXEQUIBILIDAD de la totalidad de la norma contenida en el artículo 402 de la Ley 599 de 2000.

## **VI. Notificaciones**

Recibiré notificaciones en las siguientes direcciones:

Dirección en Bogotá: Calle 35 # 5 ó 25

Dirección de correo electrónico: [dh.rueda62@uniandes.edu.co](mailto:dh.rueda62@uniandes.edu.co)

De la Honorable Corte Constitucional,

David Rueda Mantilla  
C.C 1032419817  
Ciudadano Colombiano