

OMISIÓN DEL AGENTE RETENEDOR O RECAUDADOR

Introducción

Si bien la Corte Constitucional se ha pronunciado en más de una oportunidad respecto de la constitucionalidad del tipo penal *omisión del agente retenedor o recaudador* de que trata el artículo 402 del Código Penal Colombiano, donde ha precisado los alcances de las características básicas de su estructura normativa, los recurrentes fallos de casación penal pronunciados por la Sala de Casación Penal de la Corte Suprema de Justicia respecto de conductas subsumidas bajo el dictamen del citado tipo penal, dejan entrever confusión respecto de los profesionales del derecho que acometen la defensa de sus representados¹ en ésta materia.

Se ha esgrimido principalmente ante la Corte Constitucional, que el tipo penal *omisión del agente retenedor o recaudador* vulnera el mandato 28 superior, en el sentido de que significa prisión por deudas, y que el impuesto de retención en la fuente se traduce básicamente en una deuda y un asunto, por tanto, ubicable en a la órbita de la jurisdicción civil.

El presente estudio asume un recorrido por las diferentes conceptualizaciones jurisprudenciales y doctrinales que rondan el tema tributario de *omisión del agente retenedor o recaudador* tendiente a obtener una visión lo más clara posible sobre el grado de coherencia o de eventual contradicción frente a los precisos delineamientos constitucionales y legales, con

¹ Solo se consideran los fallos registrados en el aplicativo correspondiente de la Corte Suprema de Justicia, lo que lleva a desconocer los fallos que no llegan a tal instancia, que no deben ser pocos, en obediencia a la competencia normativa, y los fallos sobre los cuales no se recurre a tal mecanismo extraordinario de impugnación.

OMISIÓN DEL AGENTE RETENEDOR O RECAUDADOR

el ánimo final de brindar un aporte analítico a dicha materia de discusión, que nos lleve a respuestas de si la tipificación penal de “*omisión del agente retenedor o recaudador*” es realmente una conducta criminal que debe ser sancionable penalmente, o, por el contrario, si ésta debe ser asunto de competencia civil/administrativa. Por ello, y en ése sentido, se busca realizar un análisis en materia penal y tributaria, con consecuencias académicas valiosas, en la medida de posibilitarse la validación de criterios jurídicamente sustentados en dicho núcleo problemático.

Debe señalarse, que el tipo penal “*omisión del agente retenedor o recaudador*” nace de la necesidad de garantizar el recaudo de tributos a favor del Estado, cuyo control se encuentra designado a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, y que, a partir de tal responsabilidad, es que se examinará con enfoque sistémico y con uso de la herramienta deconstructiva la procedibilidad de tal responsabilidad de riesgo penal para el agente retenedor o recaudador dentro del sistema normativo componente del ordenamiento jurídico interno del Estado Colombiano.

OMISIÓN DEL AGENTE RETENEDOR O RECAUDADOR

Resumen

La presente investigación acometerá el estudio de los fundamentos constitucionales, legales, jurisprudenciales y doctrinales relacionados con el sistema tributario colombiano y su incidencia y correlación con el tipo penal *omisión del agente retenedor o recaudador* de que trata el artículo 402 del Código Penal Colombiano –Ley 599 de 2000-, asumirá el estudio de los principales consecuencias del delito referidos a su tipificación y antijuridicidad, frente al bien jurídico tutelado y a la culpabilidad frente a la ley penal, para, finalmente, abordar la respuesta a la pregunta de sí el delito de *omisión del agente retenedor o recaudador* es un caso de prisión por deudas, para, de arribar a tal conclusión, orientar la búsqueda de alternativas a la pena privativa de la libertad por la citada conducta.

Palabras Claves

Omisión del agente retenedor o recaudador; Impuesto a la renta; Impuesto de retención en la fuente; Prisión por deudas; Delito de omisión propia; Delito de omisión impropia; ejecución administrativa, DIAN.

Abstract

The present investigation will undertake the study of the constitutional, legal, jurisprudential and doctrinal foundations related to the Colombian tax system and its incidence and correlation with the criminal type *omission of the withholding agent or collector* that is

OMISIÓN DEL AGENTE RETENEDOR O RECAUDADOR

dealt with in article 402 of the Colombian Penal Code -Law 599 of 2000-, will assume the study of the main consequences of the crime referred to its classification and unlawfulness, against the protected legal right and the guilt against the criminal law, to finally address the answer to the question of whether the crime of omission of the withholding agent or collector is a case of imprisonment for debts, to arrive at such a conclusion, guide the search for alternatives to the penalty of deprivation of liberty for the aforementioned behavior.

Keywords

Omission of the retention agent or collector; Income tax; Withholding taxes at the source; Prison for debts; Crime of proper omission; Crime of improper omission; Administrative execution, DIAN.

Capítulo I. Soporte conceptual

Contenidos normativos

Se transcribe la normatividad atinente al tema de investigación.

Constitución Política de Colombia.

“Artículo 28. (Tercer Inciso) En ningún caso podrá haber detención, prisión ni arresto por deudas, ni penas y medidas de seguridad imprescriptibles.”

OMISIÓN DEL AGENTE RETENEDOR O RECAUDADOR

Fundamentos legales.

Se transcribe la normatividad legal que trata sobre los asuntos relacionados con el tipo penal *omisión de agente retenedor o recaudador*:

Ley 599 de 2000.

Artículo 25. Acción y omisión. La conducta punible puede ser realizada por acción o por omisión.

Quien tuviere el deber jurídico de impedir un resultado perteneciente a una descripción típica y no lo llevare a cabo, estando en posibilidad de hacerlo, quedará sujeto a la pena contemplada en la respectiva norma penal. A tal efecto, se requiere que el agente tenga a su cargo la protección en concreto del bien jurídico protegido, o que se le haya encomendado como garante la vigilancia de una determinada fuente de riesgo, conforme a la Constitución o a la ley.

Son constitutivas de posiciones de garantía las siguientes situaciones:

1. Cuando se asuma voluntariamente la protección real de una persona o de una fuente de riesgo, dentro del propio ámbito de dominio.
2. Cuando exista una estrecha comunidad de vida entre personas.

OMISIÓN DEL AGENTE RETENEDOR O RECAUDADOR

3. Cuando se emprenda la realización de una actividad riesgosa por varias personas.

4. Cuando se haya creado precedentemente una situación antijurídica de riesgo próximo para el bien jurídico correspondiente.

Parágrafo. Los numerales 1, 2, 3 y 4 sólo se tendrán en cuenta en relación con las conductas punibles delictuales que atenten contra la vida e integridad personal, la libertad individual, y la libertad y formación sexuales.

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 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.

OMISIÓN DEL AGENTE RETENEDOR O RECAUDADOR

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

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

Ley 633 de 2000.

Artículo 42. *Responsabilidad penal por no consignar las retenciones en la fuente y el IVA.* Unifícanse los parágrafos 1o. y 2o. del artículo 665 del Estatuto Tributario en el siguiente parágrafo, el cual quedará así:

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.

OMISIÓN DEL AGENTE RETENEDOR O RECAUDADOR

“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”.

Decreto 624 de 1989 (Estatuto Tributario).

Artículo 665. *Responsabilidad penal por no consignar las retenciones en la fuente y el IVA.* 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.

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 del mes siguiente a la finalización del bimestre correspondiente.

Tratándose de sociedades u otras entidades, quedan sometidas a esas mismas sanciones las personas naturales encargadas en cada entidad del cumplimiento de dichas obligaciones. Para tal efecto, las empresas deberán informar a la administración de la cual sea contribuyente, con anterioridad al ejercicio de sus funciones, la identidad de la persona que tiene la

OMISIÓN DEL AGENTE RETENEDOR O RECAUDADOR

autonomía suficiente para realizar tal encargo y la constancia de su aceptación. De no hacerlo las sanciones previstas en este artículo, recaerán sobre el representante legal.

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.

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.

Artículo 580-1. *Ineficacia de las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago total.*<Artículo adicionado por el artículo 15 de la Ley 1430 de 2010. El nuevo texto es el siguiente:> Las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago total no producirán efecto legal alguno, sin necesidad de acto administrativo que así lo declare...

OMISIÓN DEL AGENTE RETENEDOR O RECAUDADOR

Contenidos jurisprudenciales

Se expone de la jurisprudencia de la Corte Constitucional los apartes relacionados con los diferentes conceptos que encierran significancia para entender el tipo penal agente retenedor y recaudador y su aplicación acorde con la línea jurisprudencial:

Sentencia C-1144 del Treinta (30) de agosto de Dos Mil (2000).

“[U]nicamente si las descripciones penales son taxativas, pueden las personas conocer con exactitud cuáles son los comportamientos prohibidos, y la labor de los jueces, en el proceso de adecuación típica, se limita a determinar si, conforme a los hechos probados en el proceso, el acusado cometió o no el hecho punible que se le imputa.

“El principio de taxatividad penal implica no sólo que las conductas punibles deben estar descritas inequívocamente sino que las sanciones a imponer deben estar también previamente predeterminadas, esto es, tiene que ser claro cuál es la pena aplicable, lo cual implica que la ley debe señalar la naturaleza de las sanciones, sus montos máximos y mínimos, así como los criterios de proporcionalidad que debe tomar en cuenta el juzgador al imponer en concreto el castigo.” (Sentencia C-843/99, M.P. Alejandro Martínez Caballero)

16- En el caso de la norma que se impugna -el artículo 22 de la Ley 383 de 1997-, el legislador, atendiendo a razones de política criminal relacionada con la necesidad estatal de controlar la evasión y asegurar el recaudo de los recursos fiscales que son indispensables para la consecución de los fines sociales del Estado, consideró necesario elevar nuevamente a la categoría de delito la conducta de los agentes retenedores que no consignen dentro de los dos (2) meses siguientes a aquel en que se efectuó la respectiva retención, las sumas retenidas por concepto de retención en la fuente e IVA, para lo cual dispuso aplicarles las mismas sanciones previstas por la ley a los servidores públicos que incurran en el delito de peculado por apropiación. Según la propia norma, cuando la función de retención reposa en las personas jurídicas, la mencionada responsabilidad recae sobre el representante legal de la sociedad o, en su defecto, en cabeza de quien haya sido designado para tal labor, debiendo, frente a este último caso, informar a la administración de impuestos el nombre del designado so pena de radicar dicha responsabilidad en su representante legal.

No encuentra la Corte que por el aspecto de la legalidad penal, la norma acusada contravenga la Constitución Política, particularmente, en lo que toca con la definición previa y taxativa de los hechos punibles, pues ésta cumple con todos los elementos objetivos y subjetivos del tipo, respetando las garantías propias del debido proceso. En efecto, como deviene de su texto, la norma indica con meridiana claridad: (i) el sujeto activo cualificado y el pasivo de la acción

OMISIÓN DEL AGENTE RETENEDOR O RECAUDADOR

delictual como son, respectivamente, el agente retenedor (persona natural o jurídica) y el Estado; (ii) define la conducta punible y su temporalidad circunscribiéndola al hecho de “*no consignar*” las sumas retenidas por el impuesto dentro del plazo estipulado en la misma norma -2 meses-, equiparando a su vez dicha conducta a una apropiación indebida de dineros o caudales de naturaleza estatal; y (ii) describe con claridad el objeto jurídico genérico que es materia de tutela: la administración pública. Por el aspecto de la punibilidad, también el dispositivo se ajusta a la Carta ya que indica con precisión la pena que debe imponerse al condenado,...

“17- Respecto de la presunta violación del artículo 28 Superior, es evidente que el demandante fundamenta la acusación en un supuesto errado: considerar que la norma impugnada está castigando punitivamente una obligación de naturaleza civil, radicada en cabeza del retenedor en su condición de contribuyente. En realidad, compartiendo el criterio expuesto por la agencia fiscal y los distintos intervinientes, la situación de la persona natural o jurídica que legalmente ha sido designada para responder por el recaudo del IVA y de la retención en la fuente, y que en términos propios se le denomina recaudador o retenedor, en manera alguna se asemeja a la de aquella que se encuentra en mora de cubrir una deuda de naturaleza civil y, en menor medida, a la del ciudadano que está obligado a soportar ciertas cargas tributarias que, dicho sea de paso, tienen como objetivo fundamental contribuir a la realización material de los fines del Estado que se concretan en la satisfacción del interés general.

Ciertamente, atendiendo a la manera como legalmente está edificado el proceso de imposición y recaudación de los tributos en Colombia, denominado también sistema tributario, una es la situación del contribuyente y otra la del retenedor. **El contribuyente, que en sentido estricto aparece como el sujeto pasivo de la relación tributaria, es el responsable directo del pago del tributo**, es decir, aquella persona, natural o jurídica, o el ente sin personería jurídica, que debe soportar la carga impositiva siempre que realice o ejerza el hecho generador de la obligación fiscal de carácter sustancial (E.T. art. 2º). La figura del contribuyente encuentra fundamento constitucional en el artículo 95 de la Constitución Política que señala como deberes de la persona y del ciudadano, el “*contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad*”; norma que a su vez se armoniza con el artículo 338 del mismo ordenamiento Superior que le asigna al Estado, a través del Congreso, las Asambleas Departamentales y los Consejos Municipales, la función de “*fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.*”

Por su parte, se entiende que el retenedor es la persona natural o jurídica, contribuyente o no contribuyente, sobre la cual el Estado descarga el ejercicio de una función pública: la obligación de recaudar y consignar a su nombre los dineros materia del tributo. Desde esta perspectiva, el agente retenedor no puede confundirse con el sujeto pasivo de la relación tributaria o contribuyente en cuanto no asume ninguna carga impositiva, viendo limitada su actividad, como se dijo, a la simple cooperación con el fisco en la dispendiosa labor del cobro o recaudo del impuesto. Por esa razón, puede sostenerse que la obligación legal asignada al agente retenedor en nada se asemeja a la del contribuyente, como tampoco a la del particular al que se le atribuye el incumplimiento de una obligación dineraria, siendo aquella, entonces,

OMISIÓN DEL AGENTE RETENEDOR O RECAUDADOR

una obligación autónoma, independiente y de doble vía: de hacer, en cuanto le corresponde recolectar el dinero, y de dar, en la medida en que tiene que entregarlo o ponerlo a disposición del Estado quien es su único y verdadero propietario. Sobre este particular, resulta pertinente destacar que los artículos 375 y 376 del E.T., al referirse a las obligaciones del agente retenedor, son claros en disponer que: *“Están obligados a efectuar la retención o percepción del tributo, los agentes de retención que por sus funciones intervengan en actos u operaciones en los cuales deben, por expresa disposición legal, efectuar dicha retención o percepción”,* y que: *“Las personas o entidades obligadas a hacer la retención, deberán consignar el valor retenido en los lugares y dentro de los plazos que para tal efecto señale el Gobierno Nacional”*.

Cabe destacar, igualmente, que la labor encomendada al agente retenedor también encuentra un claro fundamento constitucional en los artículos 189-20 de la Carta, el cual le asigna al Presidente de la República la función de *“Velar por la estricta recaudación y administración de las rentas y caudales públicos y decretar su inversión de acuerdo con las leyes”,* y en el 123 que le reconoce competencia al legislador para determinar *“el régimen aplicable a los particulares que temporalmente desempeñen funciones públicas y [para] regula[r] su ejercicio”*.

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

En relación con esto último, es menester recodar que, según reiterada jurisprudencia de esta Corporación, el legislador, como titular de la potestad impositiva, *“se encuentra indiscutiblemente autorizado para regular deberes tributarios materiales y formales que constriñen la esfera jurídica de los derechos individuales, de tal forma que resulta legítimo que el legislador regule la manera como se debe cumplir una obligación tributaria”*². Asimismo, en aras de asegurar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, el Congreso está plenamente habilitado para expedir normas de naturaleza sancionatoria, aplicables a quienes no observen los mandatos que gobiernan la actividad tributaria, ya que resulta *“lógico que el ordenamiento dote a las autoridades de instrumentos que permitan hacer exigible a los particulares esa*

² Sentencia C-690/96.

OMISIÓN DEL AGENTE RETENEDOR O RECAUDADOR

obligación constitucional, de cuyo cumplimiento depende la eficacia misma del Estado social de derecho”³.

Entonces, es legítimo que la ley haya asignado a los agentes retenedores no sólo una función pública específica como es la de recaudar dineros oficiales producto de las obligaciones fiscales de los coasociados, sino también una responsabilidad penal derivada del incumplimiento de sus deberes que, para el caso, se asimilan a los de los funcionarios del Estado que manejan dineros de propiedad de la Nación. Recuérdese que, por expreso mandato del artículo 63 del Código Penal, *“Para todos los efectos de la ley penal son empleados oficiales los funcionarios y empleados públicos, los trabajadores oficiales, los miembros de las corporaciones públicas o de las fuerzas armadas, y toda otra persona que ejerza cualquier función pública, así sea de modo transitorio, o estuviere encargada de un servicio público.”* (Negrillas y subrayas fuera de texto).

18- Finalmente, siguiendo el hilo de la discusión que se plantea en la demanda, hay que decir que tampoco le asiste razón al impugnante cuando afirma que la norma acusada está consagrando una forma de responsabilidad objetiva al establecer una sanción sobre el representante legal de la sociedad, incluso, cuando no se haya comunicado a la administración pública el nombre de la persona designada para efectuar la retención.

Tal como se dijo al hacer referencia a los elementos estructurales del tipo, la infracción penal de naturaleza fiscal contenida en el actual artículo 665 del E.T. define de manera clara el elemento subjetivo del delito y, en consecuencia, lo referente a la responsabilidad o culpabilidad del sujeto activo, precisamente, al concentrar la conducta punible en el *“Agente retenedor que no consigne las sumas retenidas...”*. Así, la acción típica, antijurídica y culpable se concentra en el incumplimiento de la obligación legal de consignar dentro del término legal los dineros recepcionados por concepto de impuestos, castigando con ella la conducta omisiva del agente retenedor -representante legal de la sociedad- que opta por mantener indebidamente en su poder, a título de dolo, culpa o preterintención, sumas de dinero que le pertenecen al Estado. Según ha dicho la Corte, a propósito del análisis jurídico de una norma de similar contenido a la que ahora se acusa, los beneficios económicos de las personas jurídicas no pueden obtenerse a costa de los perjuicios que la acción desconsiderada y arbitraria de sus representantes o delegados pueda ocasionarle a la comunidad en general. Por eso, cuando tal situación ha tenido ocurrencia, *“sin duda alguna se ha abusado de la personalidad jurídica y, por lo que respecta a los administradores, se ha incurrido en una grave falta que puede tener connotaciones no sólo patrimoniales sino también penales”*⁴.

En consecuencia, mal puede afirmarse que la norma está sancionando al representante legal de la sociedad por el sólo hecho de ostentar dicha condición, ya que su implicación deviene del hecho de no observar el deber impuesto por la ley a la entidad que legítimamente representa, el cual conlleva, como se dijo, a un apoderamiento arbitrario de dineros de naturaleza fiscal y, por contera, a un enriquecimiento ilícito. Que la ley considere responsable al representante legal de la sociedad cuando no se ha informado a la autoridad el nombre de la persona

³ Sentencia C-597/96, citada por la Sentencia C-690/96.

⁴ Sentencia C-320/98.

OMISIÓN DEL AGENTE RETENEDOR O RECAUDADOR

delegado para actuar como agente retenedor, no es asunto que viole la Constitución, pues, en sentido estricto, es al representante legal a quien compete asumir directamente esa función y, por contera, la responsabilidad penal derivada de su incumplimiento. Ello es consecuente, si se tiene en cuenta que, en el ámbito de sus competencias legales y estatutarias -lo ha dicho la Corte-, es deber de los administradores o representantes legales⁵ “gestionar las empresas evitando que al abrigo de su objeto social se violen las normas penales y se generen daños a la sociedad”⁶.

“...el artículo 23 de la Ley 222 de 1995 le exige a los administradores o representantes legales obrar de buena fe, con lealtad y con la diligencia de un buen hombre de negocios, debiendo, a su vez, *“Velar por el estricto cumplimiento de las disposiciones legales o estatutarias.”*”.

Por supuesto que la imputación que radica la norma en cabeza del gestor no lo hace *per se* culpable del ilícito ya que, en tratándose de personas naturales, como es el caso de los representantes legales o administradores de los entes societarios, la responsabilidad penal que pueda atribuírseles no implica la imposición automática de la sanción penal descrita en el tipo, pues es lógico que éstos, al igual que cualquier otro ciudadano que resulte vinculado a una investigación penal, están amparados por los principios que gobiernan el debido proceso los cuales deben ser acatados por el juez en cada caso concreto (C.P. art. 29).

En efecto, según lo ha sostenido esta Corporación⁷, la Constitución Política exige que las sanciones contenidas en las diversas conductas delictivas sean aplicadas por los operadores jurídicos, sólo después de que se haya cumplido y observado de manera estricta todas y cada una de las garantías propias del debido proceso, entre las que se cuentan, de manera particular, la presunción de inocencia que ampara al sindicado hasta el momento en que es declarado judicialmente culpable, y aquella que le asegura la posibilidad de aportar pruebas y controvertir las que han sido allegadas en su contra. Ello, sin perjuicio de que el sujeto activo de la acción penal -en este caso el agente retenedor- pueda, además, invocar en el curso del proceso alguna de las causales eximentes o excluyentes de la culpabilidad⁸ -como lo son el caso fortuito o la fuerza mayor, la coacción, el estado de inconsciencia y el error o ignorancia-, cuando considere que el incumplimiento del deber de consignar no le es imputable directamente a él sino a un tercero o que, en su defecto, tal proceder encuentra justificación jurídica, precisamente, en alguna de las citadas causales de inculpabilidad.

“En los términos precedentes, no encuentra la Corte que los incisos 1º, 2º y 3º del artículo 22 de la Ley 383 de 1997 violen la constitución Política, razón por la cual se procederá a declarar su exequibilidad en la parte resolutive de esta Sentencia.”

⁵ De conformidad con lo estipulado en el artículo 22 de la Ley 222 de 1995, adquieren el carácter de administradores de la sociedad *“el representante legal, el liquidador, el factor, los miembros de juntas o consejos directivos y quienes de acuerdo con los estatutos ejerzan o detenten esas funciones”*.

⁶ Sentencia C-320/98.

⁷ Cfr. Sentencias C-320 y C-674 de 1998.

⁸ Cfr. artículo 40 del Código Penal que enumera las causales de inculpabilidad penal.

OMISIÓN DEL AGENTE RETENEDOR O RECAUDADOR

Sentencia C-009 del Veintitrés (23) de enero de Dos Mil Tres (2003).

“3. La obligación tributaria, el agente retenedor y el autorretenedor.

La obligación tributaria ha sido definida por esta corporación en varias oportunidades, siendo pertinente recordar la siguiente:

*“La doctrina y la jurisprudencia hacen consenso al definir la obligación tributaria como un vínculo jurídico entre el Estado y las personas, en virtud del cual éstas tienen para con el mismo el cumplimiento de una prestación que se desdobra en dar, hacer y no hacer. Concepción que a su vez se erige al amparo de los siguientes elementos integrantes: 1) el sujeto activo o acreedor, que es el Estado, el cual se concreta y particulariza a través de los correspondientes órganos y dependencias del orden nacional y territorial. 2) el sujeto pasivo o deudor, constituido por los contribuyentes y los no contribuyentes, sean personas naturales, jurídicas, sociedades, o asimiladas. 3) el objeto u obligación que consiste en dar, hacer y no hacer. Es decir, dar: en cuanto el sujeto pasivo tiene que pagar el valor del impuesto a cargo en efectivo, con títulos valores u otros medios económicamente idóneos; hacer: que se traduce en una serie de actos positivos, tales como declarar, retener en la fuente, certificar esa retención, e informar en los casos y condiciones que la Administración Tributaria lo exija con arreglo a la Constitución y la ley. Conductas que por otra parte explican el hecho de que los no contribuyentes sean considerados sujetos pasivos de la obligación fiscal, pues según se aprecia, el carácter de sujeto pasivo no es exclusivo de quienes están obligados a pagar. Antes bien, el simple llamado o invitación a un no contribuyente para que rinda legalmente cierta información ante la Administración Tributaria, lo hace sin más sujeto pasivo de la obligación tributaria; no hacer, que implica una abstención, entendida ésta como la prohibición legal de evadir o eludir el tributo. 4) la causa, que es de dos naturalezas, a saber: causa remota, o sea la ley misma, por cuanto no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca; causa inmediata, o sea el hecho económico, también conocido como hecho generador o hecho imponible. El cual constituye la materia prima de la base gravable obtenida a través del procedimiento denominado depuración de la renta. Base que por ende soporta la aplicación de la tarifa correspondiente, a fin de establecer el monto impositivo a cargo del sujeto pasivo”.*⁹

En el ámbito del impuesto sobre la renta y complementarios, en cuanto al sujeto activo y al sujeto pasivo de la obligación impositiva conviene agregar:

3.1. Dentro de un espectro más amplio el sujeto activo comporta una configuración compleja que abarca la creación del tributo, su administración, recaudo y ejecución presupuestal en términos de gasto. Teniéndose al respecto: i) el Congreso, las asambleas y concejos son competentes para imponer tributos en tiempos de paz, sin perjuicio de la potestad presidencial para establecer nuevos tributos o modificar los existentes en los estados de excepción; ii) la administración de los tributos de los diferentes órdenes reside particularmente en la DIAN, en las secretarías de hacienda territoriales y en las demás entidades o dependencias que determine

⁹ Sentencia C-711 de 2001

OMISIÓN DEL AGENTE RETENEDOR O RECAUDADOR

la ley y el reglamento, concentrándose su función –por regla general- en las labores de fiscalización, determinación, discusión, cobro, devolución y contabilización de las respectivas exacciones; iii) el recaudo, que hoy le compete a la red bancaria¹⁰ en lo relativo a los impuestos administrados por la DIAN, advirtiendo que en el plano territorial este proceder ha venido ganando amplio arraigo institucional; iv) previo el ejercicio de unidad de caja,¹¹ y una vez situados los recursos en las diferentes entidades del Estado, los respectivos ordenadores del gasto proceden a ejecutar presupuestal y monetariamente las partidas apropiadas.

3.2. El sujeto pasivo, según se ha visto, comprende a los contribuyentes y a los no contribuyentes bajo la siguiente inteligencia: por regla general todas las personas son contribuyentes, siendo claro que únicamente accederán a la condición de no contribuyentes aquellos que se puedan subsumir en las taxativas hipótesis previstas en la ley, la ordenanza o el acuerdo. Vale decir, el carácter de no contribuyente jamás se puede alcanzar de manera implícita, tácita, ni analógica, pues según se observa, tal calidad es de naturaleza expresa taxativa y restringida. De lo cual se sigue también que, siempre que la norma no excluya o exima a una persona o a un hecho económico¹² respecto de determinado tributo, tal persona y tal hecho económico estarán necesaria y fatalmente sujetos a la imposición que estipule la preceptiva tributaria. En este sentido resulta ilustrativo traer a colación los artículos 22 y 23 del Estatuto Tributario, contentivos de sendas relaciones de no contribuyentes en relación con el impuesto sobre la renta y complementarios. Al igual que los artículos 206 a 230 *ibidem* sobre rentas exentas del mismo impuesto.

En esta perspectiva los contribuyentes tienen a su cargo la obligación de dar, hacer y no hacer, al paso que los no contribuyentes sólo deben soportar la obligación de hacer y no hacer, la cual se traduce en una serie de actos positivos, tales como retener en la fuente, declarar y consignar lo retenido, certificar esa retención, e informar sobre lo que la Administración Tributaria les exija con arreglo a la Constitución, la ley y el reglamento. Y por supuesto, como acto negativo, los no contribuyentes deben abstenerse de propiciar, colaborar o de cualquier modo servir a los intereses de la elusión o la evasión de terceros.

Quedando claro entonces que el género *sujeto pasivo* cobija a las especies *contribuyente* y *no contribuyente*, pues, se reitera, la condición de sujeto pasivo no es exclusiva de quienes están obligados a pagar el tributo. Tipología fiscal ésta que se acompasa cabalmente con el mandato del artículo 95-9 superior, conforme al cual la cobertura contributiva incorpora tanto a quienes

¹⁰ En desarrollo de la ley 75 de 1986 se desmontaron las recaudaciones de impuestos nacionales, asumiendo en su lugar la red bancaria esa función recaudadora que otrora fuera tan cuestionada por razones de transparencia y de manejo técnico.

¹¹ Con arreglo al artículo 16 del decreto 111 de 1996, el principio de unidad de caja implica que todas las rentas y recursos aforados deben ingresar primeramente a un acervo común, para luego sí, con base en el programa anual mensualizado de caja de cada organismo, dar paso a la situación de recursos que habrán de ejecutar los ordenadores del gasto.

¹² La exclusión o la exención de la persona respecto del tributo tienen como ámbito clásico el del impuesto sobre la renta y complementarios; a tiempo que la exclusión o la exención tributarias del hecho económico discurren con especial énfasis en la esfera del impuesto sobre las ventas. Poniéndose de relieve a la vez el carácter directo del primer tributo y el carácter indirecto del segundo.

OMISIÓN DEL AGENTE RETENEDOR O RECAUDADOR

deben pagar efectivamente el tributo, como a todos aquellos que tengan el deber jurídico de colaborar –activa o negativamente- en la correcta realización del ingreso, en su recaudo y en su administración.¹³ En este sentido los agentes de retención, independientemente de su condición de contribuyentes o no contribuyentes, están llamados a prestar un eficaz concurso a la Administración Tributaria, al Estado y a la sociedad misma en procura del financiamiento de los gastos e inversiones presupuestados anualmente, y por tanto, de la oportuna realización de las tareas públicas.

3.3. Retomemos ahora la figura del agente retenedor, en tanto sujeto individualmente considerado, y con total prescindencia de su carácter de contribuyente o no contribuyente. Es decir, examinemos al agente retenedor en su expresión fiscal de mero intermediario entre los extremos Contribuyente y Administración Tributaria, y por tanto, desligado que cualquier obligación de dar en el plano impositivo.

Pues bien, el agente retenedor tiene como primera función la de deducirle a sus acreedores¹⁴ externos o internos, al momento del pago o abono en cuenta, las cantidades que con arreglo a la tarifa estipulada en la ley correspondan a un tributo específico que obra en cabeza de dicho acreedor, por donde el monto detráido habrá de tener una de dos expresiones en el tiempo, a saber: i) en una transacción de contado operará la retención afectando la cantidad bruta en sentido decreciente, esto es, disminuyéndola porcentualmente a efectos de determinar el valor neto a pagar en ese instante, ya en efectivo o a través de cualquier otro medio de pago válido. Evento en el cual la suma deducida, por el sólo hecho de la retención, se convierte en un recurso estatal que temporalmente reposa en manos del agente retenedor, sin que para nada importe el que en algunos casos el medio de pago se haga efectivo en una fecha posterior, toda vez que la naturaleza estatal de la cantidad retenida no depende de la suerte de las relaciones negociales que militen entre acreedor y deudor sino del acto mismo de la retención practicada al momento de la realización del ingreso, que en este caso se configura con el pago (art. 27 E.T.). ii) asimismo, en una transacción a crédito operará la retención afectando la cantidad bruta en sentido decreciente, esto es, disminuyéndola porcentualmente a efectos de determinar el valor neto a pagar posteriormente, en efectivo o a través de cualquier otro medio de pago válido, registrándose al punto el correspondiente asiento contable que habrá de afectar el pasivo del agente retenedor. Y con el mismo sentido teleológico de la hipótesis anterior, la suma deducida, por el sólo hecho de la retención por causación, se convierte en un recurso estatal que temporalmente reposa en manos del agente retenedor, sin que para nada importe el que el pago se verifique en una fecha posterior, toda vez que la naturaleza estatal de la cantidad retenida no depende de las cláusulas crediticias pactadas por las partes en su relación comercial sino de la retención practicada al momento de la realización del ingreso, que en este caso se configura por causación (art. 27 E.T.).

¹³ Sin desconocer las cargas, deberes y obligaciones que le atañen a los contribuyentes, es de resaltar el importante papel que juegan los no contribuyentes en la realización del ingreso que contempla el artículo 27 y siguientes del Estatuto Tributario, en la recaudación en tanto agentes de retención en la fuente, y en la administración frente a su obligación de declarar, certificar lo retenido e informar adicionalmente sobre todos aquellos aspectos que la Administración Tributaria requiera con apoyo en la Constitución, la ley y el reglamento.

¹⁴ Aquí se toma la palabra “acreedor” en sentido lato, esto es, independientemente de la existencia de plazo o condición.

OMISIÓN DEL AGENTE RETENEDOR O RECAUDADOR

La segunda función del agente retenedor consiste en declarar y consignar las sumas retenidas. Lo cual harán en los formularios, lugares y plazos establecidos por las normas rectoras. Siendo entendido que la no consignación de la retención en la fuente dentro de los plazos establecidos por el Gobierno causará intereses moratorios.

Así, debiendo practicarse la retención en la fuente al momento del pago o abono en cuenta –lo que ocurra primero –, es deber del agente retenedor declarar y consignar las correspondientes cantidades dentro de los plazos legales, máxime si se considera que se trata de recursos estatales, por definición ligados a la materialización de las tareas públicas. De suerte tal que, mal podría admitirse aquella tesis según la cual la retención practicada al momento del abono en cuenta no constituye recurso estatal, toda vez que la postergación del pago, incluso la mora para con el acreedor, dependen fundamentalmente del agente retenedor, no siendo plausible que él pudiera alegar su propia voluntad de no pago, o también la mora, para desestimar el carácter oficial de la retención, y mucho menos, para incumplir su deber de declarar y consignar los montos retenidos por el sistema de causación. Por tanto, ningún agente retenedor podría alegar válidamente pactos con terceros, y mucho menos su propia incuria o culpabilidad para sustraerse a la obligación legal de declarar y consignar oportunamente las sumas retenidas en la fuente durante un mes determinado. Pues, de ser convalidable esta conducta omisiva, se llegaría al absurdo de que el agente retenedor podría aducir a su favor sus propios yerros en perjuicio del Tesoro Público y de la sociedad misma.

Por consiguiente, en los casos en que el agente retenedor incumpla con el imperativo de declarar y consignar oportunamente lo retenido –al momento del pago o abono en cuenta –, deberá asumir y pagar tanto las sanciones como los intereses correlativos que se causen a favor del Tesoro Público al tenor del Estatuto Tributario. Lo cual ocurre dentro de la esfera administrativa, y llegado el caso, dentro de la órbita contencioso - administrativa.

3.4. Pese a ciertas semejanzas que discurren frente a la función del agente retenedor, en lo concerniente al autorretenedor hay que comenzar distinguiendo que él no es intermediario de relación alguna; pues, en contraste con el agente retenedor, que sí es un intermediario, el autorretenedor es contribuyente de la suma retenida, y por tanto, el responsable directo del pago del tributo. Sin lugar a dudas, el autorretenedor es un verdadero deudor fiscal, que en virtud de la ley cumple una doble función dentro de la obligación tributaria, a saber: de una parte, es contribuyente respecto de la ocurrencia del hecho generador; y de otra, es retenedor directo y personal de la cantidad que con arreglo a un porcentaje debe pagar a buena cuenta del tributo que afecta su transacción. La autorretención debe practicarla el acreedor al momento de recibir el pago o de registrar el abono en cuenta¹⁵ de la respectiva transacción, lo que ocurra primero. Hipótesis tales que, por su simple ocurrencia propician el cálculo de la retención, y por ende, el surgimiento del monto retenido como un recurso estatal que temporalmente reposa en manos del autorretenedor, sin que para nada importen los acuerdos o condiciones que entrañe la transacción materia de retención, toda vez que la naturaleza estatal de la cantidad retenida no depende de las cláusulas pactadas por las partes en su relación

¹⁵ Aquí el abono en cuenta lo registra el acreedor como una cuenta por cobrar, es decir, como un crédito a su favor.

OMISIÓN DEL AGENTE RETENEDOR O RECAUDADOR

negocial sino del acto de retención practicado al momento de la realización del ingreso, que según se sabe, ocurre al momento del pago o abono en cuenta (art. 27 E.T.).

Consecuentemente, en los casos en que el autorretenedor incumpla con la obligación de declarar y pagar oportunamente lo retenido por él –al momento del pago o abono en cuenta -, deberá asumir y pagar tanto las sanciones como los intereses correlativos que se causen a favor del Tesoro Público al tenor del Estatuto Tributario, como que se trata de recursos estatales que no puede manejar arbitrariamente.

8. La retención en la fuente como categoría y mecanismo de recaudo. Preceptiva penal sobre agentes de retención y responsables del IVA.

La retención en la fuente, en sí misma considerada, no es un tributo. Antes bien, es un mecanismo operativo que puede cobijar todo un conjunto de tributos, en orden a obtener su recaudo gradual, en lo posible, dentro del mismo período gravable de su causación. Ciertamente, como categoría es una herramienta que comparten y utilizan el Estado y los particulares en la esfera impositiva, a efectos de proveer con mayor sentido de oportunidad¹⁶ flujos importantes de recursos que el Tesoro Público requiere para el financiamiento del presupuesto público. Es por ello también un expedito instrumento de liquidez estatal, y por ende, de cuantiosa utilidad para el cumplimiento de los compromisos adquiridos por el Gobierno frente a los asociados, en tanto destinatarios de los fines del Estado. Fines que de suyo incorporan una función pública en cabeza del agente retenedor, haciéndolo responsable conforme a los términos de la Constitución y la ley. De suerte tal que, una vez se tenga la condición de agente retenedor el respectivo agente debe sustraer del valor de la operación económica un determinado porcentaje a título de tributo, a cargo del vendedor del bien o servicio, o del jurídicamente obligado, bajo la premisa de que esa operación corresponda a un hecho generador, que conforme a nuestra actual preceptiva puede estar referido al impuesto sobre la renta y complementarios, al impuesto sobre las ventas y/o al impuesto de timbre.

“La Corte Constitucional, mediante sentencia C-1144 que declaró exequible, salvo sus párrafos 1° y 2° respecto de los cuales la Corte se declaró inhibida para emitir pronunciamiento de fondo por sustracción de materia, dijo en su oportunidad:

“Entonces, es legítimo que la ley haya asignado a los agentes retenedores no sólo una función pública específica como es la de recaudar dineros oficiales producto de las obligaciones fiscales de los coasociados, sino también una responsabilidad penal derivada del

¹⁶ De alguna manera, la génesis de la retención en la fuente encuentra arraigo histórico y doctrinario en las tesis de Adam Smith, quien desde la óptica del contribuyente expresó: “Todo impuesto debe cobrarse en el tiempo y de la manera que sean más cómodos para el contribuyente. Un impuesto sobre la renta de las tierras o de las casas, pagadero en el momento mismo en que el dueño las cobra, se percibe con la mayor comodidad para el contribuyente, pues se supone que en esa época se halla en mejores condiciones de satisfacerlo. Los impuestos que recaen sobre aquellos bienes de consumo que, al mismo tiempo, son artículos de lujo, vienen a pagarse definitivamente por el consumidor y de una manera muy cómoda para él. Los va satisfaciendo poco a poco, a medida que tiene necesidad de comprarlos”. Véase, “Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones”, Fondo de Cultura Económica, México, 1997, pag. 727.

OMISIÓN DEL AGENTE RETENEDOR O RECAUDADOR

incumplimiento de sus deberes que, para el caso, se asimilan a los de los funcionarios del Estado que manejan dineros de propiedad de la Nación. Recuérdese que, por expreso mandato del artículo 63 del Código Penal, “Para todos los efectos de la ley penal son empleados oficiales los funcionarios y empleados públicos, los trabajadores oficiales, los miembros de las corporaciones públicas o de las fuerzas armadas, y toda otra persona que ejerza cualquier función pública, así sea de modo transitorio, o estuviere encargada de un servicio público.” (Negrillas y subrayas fuera de texto)”. (sic).

9. Constitucionalidad del artículo 402 de la ley 599 de 2000.

Tal como quedó reseñado en párrafos anteriores, es un hecho que ni 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. Es decir, ninguno de ellos es deudor del fisco en el marco de los roles contemplados por el artículo 402 del Código Penal.”

“Ciertamente es que en razón de su papel intermediador los agentes retenedores y los responsables del IVA deben registrar contablemente un pasivo por concepto de las sumas recaudadas, o a recaudar, según se trate de transacciones de contado o a crédito; pero también lo es que ese pasivo contable no los transmuta en contribuyentes, o lo que es igual, en deudores de la obligación tributaria en que ellos intervienen como terceros, pues como bien claro resulta de todo lo expuesto, su presencia en la relación contribuyente - fisco corresponde a una función pública, que por definición amerita un tratamiento especial en los ámbitos de lo administrativo y lo penal.”

El artículo 402 de la ley 599 de 2000 establece: i) el sujeto activo cualificado y el pasivo de la conducta punible como son, respectivamente, el agente retenedor o autorretenedor y el responsable del IVA (personas naturales o jurídicas) y el Estado; ii) la conducta reprochable y su temporalidad, referidas a las hipótesis de “no consignar” las sumas retenidas o autorretenidas por concepto de retención en la fuente, o las sumas recaudadas por concepto de IVA, dentro del plazo estipulado en la misma norma -2 meses -. Igualmente se estipula el evento de quien teniendo a cargo el recaudo de tasas o contribuciones públicas no las consigne dentro del término legal; (iii) el bien jurídico protegido: la Administración Pública; iv) la sanción, que es de prisión de tres a seis años y multa equivalente al doble de lo no consignado sin que supere el equivalente a cincuenta mil salarios mínimos legales mensuales vigentes; v) las causales que le permiten al sujeto activo obtener resolución inhibitoria, preclusión de investigación, o cesación de procedimiento dentro del proceso penal que se hubiere iniciado por tal motivo, sin perjuicio de las sanciones administrativas a que haya lugar.

La inflexión verbal tipificada es la de *no consignar*. Abstención que se halla vinculada a las sumas retenidas o autorretenidas por concepto de retención en la fuente, o a las cantidades recaudadas por concepto de impuesto sobre las ventas, o a los montos recaudados por concepto de tasas o contribuciones públicas. Siendo necesario precisar de entrada que, esa abstención frente al deber de consignar, en la órbita penal, está circunscrita exclusivamente a las sumas efectivamente percibidas por el agente retenedor, el autorretenedor, el responsable

OMISIÓN DEL AGENTE RETENEDOR O RECAUDADOR

del impuesto sobre las ventas, o el encargado de recaudar tasas o contribuciones. **Lo cual encuentra su razón de ser en el hecho de que si bien la causación del ingreso juega un papel fundamental en la configuración del recurso estatal dentro del amplio campo de los tributos, no sería justo desconocer que la autoría y responsabilidad de los potenciales sujetos activos del delito sólo puede plantearse sobre la base de las sumas que hayan ingresado materialmente al ámbito de liquidez de tales sujetos.** Lo contrario podría conducir a que dichos sujetos activos, para evitarse la sanción penal, tuvieran que financiar con sus propios fondos determinados ingresos y retenciones causados contablemente, pero en la práctica inexistentes por la posterior anulación, rescisión o resolución de las respectivas transacciones o actos. Desde luego que para estas hipótesis existen remedios aplicables al tenor de la liquidación contable y fiscal de los saldos a pagar, que finalmente tienden a salvaguardar el sentido de justicia tributaria. Empero, tratándose del ámbito penal las cosas no se pueden mirar de la misma forma, dado que si alguien es compelido a consignar cantidades que no ha recibido efectivamente, en la práctica se le está forzando a financiar sumas que no gozan del suficiente título jurídico para efectos penales.

Bajo estos respectos la Corte no encuentra reparos en lo que hace al deber de consignar las sumas retenidas o autorretenidas por concepto de retención o autorretención en la fuente, o a las cantidades recaudadas por concepto de impuesto sobre las ventas, o a los montos recaudados por concepto de tasas o contribuciones públicas. Aclarando sí, que para efectos penales en el autorretenedor prevalece su condición de coadyuvante en la función recaudadora del tributo, que consecuentemente lo pone en pie de igualdad con al agente retenedor en tanto ambos son agentes de recursos estatales que transitoriamente reposan en su esfera de liquidez; recursos que, según se constata, perteneciéndole al Tesoro Público constituyen basamento indefectible para la materialización de los fines del Estado, y por ende, para servir a la comunidad, redistribuir el ingreso, promover la prosperidad en términos de calidad de vida de todos los habitantes, en fin, para generar condiciones de existencia digna, en pro de lo cual, como es apenas natural, debe protegerse el bien jurídico de la Administración Pública con las más estrictas garantías, controles y sanciones de carácter penal.”

“Claro es entonces que el artículo examinado comporta una estructura que se ajusta plenamente al principio de legalidad que informa la Carta Política, ya que según se ha reseñado, se 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. En otras palabras, el artículo 402 del Código Penal guarda cabal armonía con los artículos 28 y 29 de la Constitución Política.”

“Siendo de observar que hoy, al amparo del artículo 20 del nuevo Código Penal, dentro del género “Servidores Públicos” se inscriben *“los particulares que ejerzan funciones públicas en forma permanente o transitoria”*. Hipótesis que cobija, lógicamente, al agente retenedor, al responsable del impuesto sobre las ventas y al encargado de recaudar tasas o contribuciones públicas. Razón por demás suficiente para que los mismos se subsuman como potenciales sujetos activos del tipo penal examinado.”

OMISIÓN DEL AGENTE RETENEDOR O RECAUDADOR

Contenidos doctrinales.

Para el marco conceptual, se determinan algunas definiciones relacionadas con la materia impuesto de retención en la fuente, de las que se requiere claridad en su concepción para el desarrollo de la investigación, incluidas entre ellas la del tipo penal de omisión, así:

El tipo penal de omisión tiene su definición en la Ley 599, específicamente en el artículo 25, pero, para la investigación, adicional el texto normativo, se trae un concepto doctrinal para el caso sobre dicho tipo penal:

“La omisión es el incumplimiento de una conducta ordenada como deber por un precepto jurídico, es el no hacer lo que se debe; abstención simple que adquiere relevancia jurídica, en virtud de una imputación normativa, en cuanto deber ser valorativo para el sujeto actuante. Es la acción positiva que el sujeto realiza, en sustituto de aquella a la que está obligado.

La esencia de la omisión radica en el no obrar de un modo determinado. En derecho penal hablamos de delitos omisivos cuando no involucran un despliegue de energía física.”. El delito de omisión puede ser propia o impropia, radicando la omisión propia en la inactividad misma del agente frente a la orden normativa de un precepto de mandato; es aquella en que un sujeto determinado no realiza una conducta tipificada y exigida específicamente por la norma penal, sin que la tipicidad exija la producción de un resultado, y la impropia, en un no hacer, pero esta conducta omitida produce un cambio en el mundo exterior; esto es, produce una

OMISIÓN DEL AGENTE RETENEDOR O RECAUDADOR

mutación de la realidad objetiva. En este tipo comisivo se quebranta una ley prohibitiva mediante la infracción de una ley preceptiva. Se ha dicho que el delito de omisión impropia es aquel que ha sido creado al margen de la ley por la jurisprudencia y la doctrina, sobre la base de un tipo establecido por la ley que solo se remite a la acción.

Es aquella en los cuales un sujeto determinado no impide la causación de un resultado, estando obligado a hacerlo en virtud de una posición de garante que ocupaba previamente.

En estos casos se responde como si dicho sujeto hubiese causado el daño; se debe dejar por hecho que el agente omisivo ha debido haber tenido capacidad de acción.”(Forero, 2002)

“La retención en la fuente: Es un sistema de recaudo anticipado del impuesto sobre la renta y complementarios, del impuesto a las ventas, del impuesto de timbre nacional y del impuesto de industria y comercio; que consiste en restar de los pagos o en abonos en cuenta un porcentaje determinado por la ley, a cargo de los contribuyentes de dichos pagos o abonos en cuenta.

La retención en la fuente se fundamenta en los siguientes elementos:

- *Agente retenedor.* Es la persona que realiza el pago o abono en cuenta y a quien la ley expresamente le ha otorgado tal calidad.

OMISIÓN DEL AGENTE RETENEDOR O RECAUDADOR

- *Sujeto pasivo*. Es la persona beneficiaria del pago o abono en cuenta, afectada con la retención según el concepto y el porcentaje aplicable.

- *Pago o abono en cuenta*. Determina el momento en que se entendió causada la retención en la fuente, según los conceptos y las tarifas.

¿Cómo operan los impuestos?

Los impuestos operan por periodos que pueden ser mensuales, bimestral, anuales, etc., lo que significa que el estado para poder cobrar o recaudar un impuesto debe esperar a que transcurra el periodo del impuesto.

Mediante la figura de la retención en la fuente, el Estado ya no debe esperar por ejemplo un año para recaudar el impuesto de renta, sino que cada mes lo cobra, de esta forma asegura un flujo constante de recursos. La retención en la fuente, es pues una forma de recaudar un impuesto lo más pronto posible, sin tener que esperar a que transcurra el periodo del impuesto.

Un ejemplo de ello es cuando se hace una venta y se obtiene un ingreso, y un ingreso por venta de productos o servicios es una operación que conduce a que el contribuyente pueda incrementar su patrimonio, por lo que es un ingreso que puede estar gravado con el impuesto de renta, razón por la cual, al momento que el cliente hace el pago, éste debe retener un valor por concepto de impuesto de renta.

OMISIÓN DEL AGENTE RETENEDOR O RECAUDADOR

Cabe recordar que como la retención en la fuente es un mecanismo de recaudo anticipado de un impuesto, para cada impuesto hay retención. Por lo que hay retención en la fuente para el impuesto de renta, el impuesto de IVA, de timbre y de industria y comercio.”(<http://www.finanzaspersonales.co>)

Estando el artículo 28 dentro del capítulo de los derechos fundamentales, le resulta la Corte Constitucional, como organismo de la salvaguarda constitucional, la obligación el optar por asegurar la coherencia normativa con el resto del articulado y con los desarrollos legales que de tal tipificación superior se desprenda. Veamos un poco de doctrina constitucional, citando, para lo particular, portes al respecto del tratadista Robert Alexi:

“La idea de que la Constitución representa un orden marco se contrapone a menudo a la idea de la Constitución como orden fundamental y se entiende como una alternativa básica de ella. Así ocurre cuando se plantea la pregunta de si la Constitución debe concebirse como un orden marco o como un orden fundamental, pregunta que implica, nada menos, una decisión básica sobre la “comprensión fundamental dela Constitución”. No obstante, en un análisis más detallado se observa que la idea de orden marco es compatible con la idea de orden fundamental.

Una constitución establece un marco dentro del cual puede actuar el legislador, si le prohíbe algo –por ejemplo, mediante los derechos de defensa–, si le ordena algo –por ejemplo, mediante los derechos de protección–, y si confía lo demás en su discrecionalidad, es decir, ni lo prohíbe ni lo ordena. Lo prohibido puede distinguirse como lo constitucionalmente

OMISIÓN DEL AGENTE RETENEDOR O RECAUDADOR

imposible, lo ordenado como lo constitucionalmente necesario y lo discrecional como lo constitucionalmente posible. Lo discrecional o lo posible es lo que se ubica dentro del marco; unidos, lo prohibido o imposible y lo ordenado o necesario, conforman el marco. Sobre ésta base, el concepto de margen de acción se define de suyo: todo y solo lo discrecional es aquello que conforma el margen de acción.

El concepto de orden fundamental puede concebirse de manera cuantitativa o cualitativa. Una constitución es un orden fundamental en sentido cuantitativo, si no establece posiciones discrecionales, es decir, si para todo tiene previsto un mandato o una prohibición. Una Constitución es un orden fundamental cualitativo, si resuelve aquellas preguntas fundamentales para la comunidad que pueden y deben estar resueltas en la Constitución. Éste concepto de orden fundamentales compatible con el de orden marco. Una Constitución puede resolver asuntos fundamentales, y en ése sentido ser un orden fundamental, y, sin embargo, dejar muchas preguntas sin resolver y por tanto ser un orden marco.

Dentro de los márgenes de acción, hay que distinguir los márgenes de acción estructurales y los márgenes de acción epistémicos o cognitivos. El margen de acción estructural no se define por nada diferente a la ausencia de mandatos y prohibiciones definitivos. La Constitución confía a la discrecionalidad de los poderes públicos aquello que no ordena ni prohíbe. Resulta forzoso concluir que allí en donde comienza el margen de acción estructural termina todo tipo de control constitucional. El margen de acción epistémico o cognitivo es de una índole totalmente diferente. Este margen no se origina a partir de los límites de lo que la Constitución ordena y prohíbe, sino a partir de los límites de la capacidad

OMISIÓN DEL AGENTE RETENEDOR O RECAUDADOR

para conocer, por una parte, lo que la Constitución no ordena ni prohíbe, es decir, de lo que establece como discrecional. Si se quiere esquematizar las cosas, puede decirse que el margen de acción epistémico se origina a partir de los límites de la capacidad para conocer los límites de la Constitución.”(Alexi, 2003, p. 54-57)

Las normas tributarias que existen, deben ser garantía para los sujetos de su aplicación, tanto para sus beneficios para como regulaciones fijas en que sustentar sus defensas, frente a desacuerdos con la institución; ello, teniendo en cuenta el principio de seguridad jurídica y de confianza legítima: traducen en seguridad de con que se cuenta y a qué atenerse. Veamos algo de doctrina sobre el principio de seguridad jurídica en materia tributaria:

“Las relaciones entre el Estado y los particulares son reguladas por las normas jurídicas que establecen las reglas de juego que deben ser estables y predecibles, de tal manera que los particulares sepan de antemano cuáles son sus derechos y sus deberes. Lleva implícito dos aspectos como son la irretroactividad de la Ley y la no arbitrariedad. La ley rige hacia el futuro y no puede aplicarse a hechos pasados.

En el Estado de Derecho los servidores públicos están sujetos por la ley: no pueden hacer sino lo que la ley les permita, no pueden hacer ni más ni menos, es decir, su actividad está reglada disminuyendo el margen de discrecionalidad y eliminado la posibilidad de arbitrariedad. De tal suerte que si omiten hacer lo que la Constitución y la ley les obliga, prevarican por omisión, y sí se extralimitan en sus funciones, prevarican por acción.”(Lozano, 2011, pág. 31)

OMISIÓN DEL AGENTE RETENEDOR O RECAUDADOR

“Sí en el tema tributario las normas que regulan la materia deben ser predecibles y estables, con mayor razón en el campo penal. No pueden estarse cambiando las normas que tipifican delitos cada cierto tiempo, pues se estaría afectando la seguridad jurídica. Los asociados deben tener clara la descripción típica de la conducta materia de reproche penal, pues al generarse incertidumbre sobre los elementos que componen el delito se está afectando el principio de seguridad jurídica. De ahí la importancia de utilizar una técnica legislativa adecuada, en el sentido de una descripción exacta de la conducta y de los demás elementos que conforman el tipo penal ajustándose así al principio de estricta legalidad que rige en materia penal.

Es el peligro que ofrecen los llamados tipos penales en blanco, en los cuales el supuesto de hecho que trae la norma no está completo y se hace necesario acudir a otra norma jurídica para completar su significado, generalmente de jerarquía inferior a la ley como un decreto o un reglamento, y que puede ser objeto de variación de una forma más sencilla que una ley, pues el procedimiento para expedirla está radicado en la Rama Ejecutiva del poder público que no tiene que agotar todos los requisitos que establece la Constitución para que el Congreso expida las leyes. Se vulnera en estos casos con facilidad el principio de estricta legalidad penal y de seguridad jurídica al generar una situación de incertidumbre sobre algunos elementos importantes del tipo penal. El delito de omisión del agente retenedor sería un caso de un tipo penal en blanco en la medida en que el Gobierno Nacional debe fijar mediante decreto las fechas en que se deben declarar y pagar la declaración de retención en la fuente, quien esté encargado de recaudar tasas o contribuciones públicas, lo relativo con las

OMISIÓN DEL AGENTE RETENEDOR O RECAUDADOR

particularidades del Impuesto al Valor Agregado –IVA- o las tasas o contribuciones.”(Lozano, 2011, págs. 32-33)

“Para que la ley penal en blanco no vulnere la Constitución Política, en punto del principio de estricta legalidad de los delitos y de las penas, deberá contener los aspectos fundamentales de la descripción del delito con suficiente precisión y claridad, dejando a salvo la función de garantía del tipo penal para las personas en la medida en que puedan conocer de forma anticipada lo que está prohibido.”(Lozano, 2011, pág. 34)

Concepto de tipo en el Código Penal colombiano.

“El tipo penal no es propiamente un contenido o una parte del contenido del delito, sino un continente técnico formal de la conducta antijurídica amenazada con pena criminal y está formado por la conducta en la integridad de sus elementos objetivos y subjetivos. El contenido es la conducta lesiva y el tipo es un expediente técnico del legislador penal para satisfacer la exigencia político-criminal y constitucional de estricta y previa legalidad de infracciones y sanciones penales.”(Fernández Carrasquilla, 2012 citado en Vega Arrieta, 2016, pág.).

“En nuestro concepto los tipos penales son una serie de oraciones gramaticales contenidas en normas penales que están ubicadas en la parte especial del Código Penal en la cual se hace la abstracta descripción objetiva y subjetiva de comportamientos vulneradores de bienes jurídicos.

OMISIÓN DEL AGENTE RETENEDOR O RECAUDADOR

En razón de lo anterior, el tipo penal al igual que toda oración, es susceptible de ser desglosado gramaticalmente y en ese entendido estudiamos cada uno de sus elementos, independiente de la relación que entre las categorías dogmáticas se siga.”(Vega, 2016, pág. 56).

Elementos estructurales del tipo penal.

“El tipo penal, tal y como lo habíamos acotado y acreditado anteriormente, tiene al igual que la categoría dogmática de la conducta, un aspecto objetivo y un aspecto subjetivo. En la teoría del delito también se entiende que lo objetivo es todo lo externo material, o sea todo aquello que es susceptible de ser percibido por los sentidos o dicho en palabras más coloquiales lo que ocurre fuera de la mente del sujeto; en lo que respecta a lo subjetivo en la teoría del delito se entiende también que es todo aquello que ocurre dentro de la mente del sujeto o sea el tránsito mental del sujeto al realizar la conducta. Entonces cuando hablamos de tipo objetivo y tipo subjetivo, nos referimos a las exigencias objetivas y subjetivas que el tipo le hace a la conducta mundo real para que esta pueda ser denominada como típica.”(Vega, 2016, pág. 57).

OMISIÓN DEL AGENTE RETENEDOR O RECAUDADOR

Tipo objetivo o parte objetiva del tipo.

Los sujetos.

“En la descripción típica hay una relación entre sujetos, uno denominado activo y otro pasivo, observemos:

El sujeto activo es aquel sujeto que dentro de la oración gramatical llamada tipo realiza la conducta activa u omisiva. Desde el punto de vista cuantitativo, es decir, según el número de sujetos activos exigidos por el tipo, el tipo penal se clasifica en tipo penal monosubjetivo y tipo penal plurisubjetivo.

El tipo penal monosubjetivo es aquel que requiere para su configuración como mínimo un solo sujeto activo, sin llegar a decir que no pueda ser realizada por varios sujetos. Es en esta clase de tipos donde se da el denominado concurso eventual de personas en la realización de un delito.

El tipo penal plurisubjetivo es aquel tipo penal que requiere para su configuración un número plural de sujetos activos. Es el caso del tipo penal de rebelión, concierto para delinquir, entre otros. En esta clase de tipos penales es donde se encuentra el denominado concurso eventual de personas.

OMISIÓN DEL AGENTE RETENEDOR O RECAUDADOR

El sujeto activo lo hay de dos clases, el sujeto activo determinado o calificado y el sujeto activo indeterminado o no calificado, lo que clasifica al tipo penal en especial o común respectivamente.

El sujeto activo determinado o calificado, es aquel sujeto activo que sí requiere una característica o calificación. Esta clase de sujeto da origen a que el tipo penal se denomine como especial.

Así mismo, los tipo especiales se subclasifican en tipos especiales impropios y tipos especiales propios. Los primeros son aquellos que tienen una concordancia estructural con un tipo penal común, como por ejemplo el infanticidio artículo 108 “La madre que durante el nacimiento o dentro de los ocho días siguientes matare a su hijo fruto de (...)”. Tiene concordancia o parecido con el homicidio doloso artículo 103 CP.

Los tipos penales especiales propios no tienen parecido estructural a uno común como por ejemplo, el prevaricato por omisión, artículo 414 CP.

El sujeto activo indeterminado o no calificado, es aquel sujeto activo que dentro de la oración gramatical llamada tipo realiza la conducta, pero no requiere ninguna característica o calificación. Esta clase de sujetos caracteriza o da origen a los llamados tipos penales comunes, por ejemplo: Art. 103. Homicidio “El que matare a otro incurrirá (...)”(Vega, 2016)

OMISIÓN DEL AGENTE RETENEDOR O RECAUDADOR

El Sujeto pasivo “Es el titular o portador del interés cuya ofensa constituye la esencia del delito”(Antollicei, 1960 citado en Vega, 2016, pág. 58)

“Si observamos que en el tipo penal de prevaricato por omisión del artículo 414 CP no aparece expresamente el sujeto pasivo, se deduce que es el Estado por cuanto es el Estado el titular de la administración pública, bien jurídico tutelado en el mencionado tipo penal. En el artículo 305 CP el sujeto pasivo es la sociedad por cuanto es esta la titular del orden económico y social, bien jurídico tutelado en dicho tipo penal.”(Vega, 2016)

Los objetos.

“El objeto jurídico, es el mismo bien jurídico. El tipo penal según el bien jurídico tutelado se clasifica en tipo penal mono ofensivo y pluriofensivo, en el primero se tutela un solo bien jurídico y en el segundo se tutelan varios bienes jurídicos, lo que de inmediato exige para la configuración de estos que se acredite que fueron lesionados o puestos en peligro efectivo todos os bienes jurídicos tutelados en ese tipo penal concreto. os tipos penales según el bien jurídico también se clasifican en tipos de lesión y tipos penales de peligro.

Los tipos de lesión requieren para su configuración aniquilación, deterioro o menoscabo del bien jurídico tutelado. Los tipos penales de peligro requieren para su configuración peligro real, concreto o efectivo para el bien jurídicamente tutelado por la ley penal tal y como lo exige la norma rectora del artículo 11 del Código Penal Colombiano.

OMISIÓN DEL AGENTE RETENEDOR O RECAUDADOR

Recuérdese que en Colombia no hay delitos de peligro abstracto, todos son de peligro efectivo. La carga de probar el peligro efectivo le corresponde al Estado.

El objeto material, es la sustancia física o abstracta sobre la cual recae la conducta del sujeto activo. Es decir, siendo el tipo penal una oración gramatical que lógicamente está conformada por palabras, entonces el objeto material será esa palabra o grupo de palabras sobre la cual recae la conducta activa u omisiva del sujeto activo. Veamos algunos ejemplos:

Art. 103. CP. *Homicidio* “El que matare a otro”.

Art. 413. CP. *Prevaricato por acción*. “El servidor público que profiera resolución, dictamen o concepto manifiestamente contrario a la ley, incurrirá”.

Objeto material real: Se considera como tal, cuando la conducta descrita en el tipo recae sobre una cosa.

Objeto material personal: Se considera como tal, cuando la conducta descrita en el tipo recae sobre una persona. V.g., art. 103. CP. *Homicidio*. “El que matare a otro”; art. 109. CP. *Homicidio culposo* “El que matare a otro”. (Ob.cit, 2016)

Objeto material es fenomenológico: “Se considera como tal, cuando la conducta descrita en el tipo recae sobre un fenómeno jurídico distinto a una cosa o una persona. “Objeto material fenomenológico es aquel fenómeno jurídico, natural o social sobre el cual se concreta

OMISIÓN DEL AGENTE RETENEDOR O RECAUDADOR

la violación del interés jurídicamente protegido y al que se refiere la acción u omisión del sujeto activo” (Reyes, 1981, Ob.cit., Vega, 2016, pág. 61). V.g., art. 287. CP. *Falsedad material en documento público*. “El que falsifique documento público que pueda servir de prueba”; at. 368. CP. *Violación de medidas sanitarias*. “El que viole medida sanitaria adoptada por la autoridad competente para impedir la introducción o propagación de una epidemia”.

La conducta.

“Cuando hablamos de conducta en este apartado nos referimos a la conducta como elemento del tipo, la cual hay que distinguirla de la conducta del mundo real, que es la conducta que ocurre en el mundo fáctico y que en el proceso de adecuación debe encajar en el tipo.

Este elemento conducta a nuestro entender tiene a su vez tres subelementos como son: Los verbos, las circunstancias y las estructuras típicas.

Los verbos.

El verbo rector: Este verbo es el que rige la oración gramatical llamada tipo. Es de advertir que un tipo penal siempre tiene verbo rector. Si un tipo penal tiene un solo verbo rector, se le denomina tipo penal elemental y será compuesto cuando tenga más de uno.

OMISIÓN DEL AGENTE RETENEDOR O RECAUDADOR

El tipo penal compuesto puede ser compuesto disyuntivo o compuesto copulativo, en el primero los verbos están separados por la letra O y en la segunda clase de tipos penales compuestos unidos por la letra Y.

El verbo complementario: Como lo indica su apellido, este verbo complementa. Puede que haya verbo complementario en el tipo o puede que no lo haya.

Las circunstancias.

No necesariamente un tipo penal tiene que tener circunstancias. Hay tres clases de circunstancias que pueden existir como elementos del tipo que son: Las circunstancias expresas en el tipo, las circunstancias específicas de agravación o atenuación que tengan origen en el injusto y las circunstancias genéricas de agravación o atenuación que al igual que las específicas tengan origen en el injusto.

Las circunstancias expresas en el tipo se ubican geográficamente dentro del mismo tipo penal, dentro de la misma oración gramatical llamada tipo penal, no están fuera del tipo penal, como sí lo están las circunstancias específicas y genéricas de agravación o atenuación. Estas circunstancias expresas en el tipo, pueden ser de tiempo, modo o lugar. V.g. Art. 142. CP. “El que, con ocasión y en desarrollo de conflicto armado, utilice medios o métodos de guerra prohibidos o destinados a causar sufrimientos o pérdidas innecesarios o males superfluos incurrirá”. En este último tipo penal se observa que tiene circunstancias de tiempo y de modo.

OMISIÓN DEL AGENTE RETENEDOR O RECAUDADOR

Las circunstancias específicas de agravación o atenuación se ubican geográficamente fuera del tipo, pero son consideradas elementos del tipo, porque son oraciones que hacen alusión a un tipo penal o a un grupo de tipos penales, advirtiendo una obviedad que se desprende de lo anterior y es que estas circunstancias específicas no afectan todos los tipos penales, sino solo un tipo o un grupo de tipos. V.g. Art. 21. CP. Circunstancias de agravación para los delitos sexuales; Art. 104. CP. Circunstancias de agravación para el homicidio doloso.

Las circunstancias genéricas de agravación o atenuación con origen el injusto están ubicadas en la parte general del Código Penal y en esencia pueden en principio afectar cualquier tipo penal, pero para que una circunstancia genérica pueda ser considerada elemento del tipo esta circunstancia debe hacer alusión o referirse al injusto penal.

Las circunstancias genéricas están en los artículos 55, 56, 57, 58 del CP colombiano, pero no todas estas circunstancias son elementos del tipo pues algunas no hacen alusión al injusto, sino a la culpabilidad y en veces a la punibilidad.

Las estructuras típicas.

Esto de las estructuras típicas, tiene que ver con las razas de tipos, no todos los tipos son iguales, por ende tienen exigencias estructurales distintas. Las estructuras típicas y que se pueden combinar son: La acción, la omisión, el resultado, el dolo, la culpa y la preterintención. Así por ejemplo un tipo penal puede ser de acción, doloso y tener o no resultado; o un tipo penal puede ser de acción, culposo y de resultado, etc.

OMISIÓN DEL AGENTE RETENEDOR O RECAUDADOR

La estructura típica de acción será cuando para su configuración requiera un hacer. Es un tipo penal que al contrario del de omisión, que contiene un mandato, en este contiene una prohibición. Ejemplo: Art. 103. CP. El homicidio. “El que matare a otro, incurrirá”.

La estructura típica de omisión será de omisión cuando para su configuración se requiera un no hacer, no se crea que estamos confundiendo que la categoría dogmática de la conducta es omisiva cuando el sujeto teniendo el deber de actuar no actúa, en este acápite nos estamos refiriendo es a la estructura típica omisiva.

El tipo penal omisivo contiene un mandato, la confusión en este aspecto se puede presentar en razón de que los tipos penales están redactados de forma incita y no expresa cómo podrían estar redactados, por ejemplo, los mandamientos.

Hay que advertir que los tipos penales de omisión no tienen ninguna subclasificación, ya que no hay tipos penales de omisión propia o impropia, otra cosa es que la omisión se clasifique en propia o impropia; *La omisión propia* es aquella omisión que se encuentra expresa en el tipo penal y se le llama pura o simple porque por simple inspección es fácil de encontrar directamente en el tipo. Se reitera, la omisión propia puede que tenga resultado o puede que no lo tenga.

La omisión impropia no está en el tipo, esta se encuentra en la categoría dogmática de la conducta y se entiende que se da cuando una persona que tiene posición de garante sobre un

OMISIÓN DEL AGENTE RETENEDOR O RECAUDADOR

bien jurídico, a través de una omisión realiza un tipo penal de acción. Hay posición de garante en abstracto y posición de garante en concreto.

La estructura típica del resultado. Cuando hablamos de resultado como elemento del tipo, nos referimos a resultado en sentido fáctico u ontológico, es decir, resultado como modificación del mundo externo. Se podría entrar en confusiones con el resultado en sentido jurídico, que es aquel que se presenta cuando hay lesión o peligro efectivo para el bien jurídico tutelado penalmente. Este resultado en sentido jurídico es el denominado desvalor de resultado o antijuridicidad material.

Todo tipo penal tiene resultado jurídico, porque todo tipo penal protege bienes jurídicos del peligro efectivo o de su lesión. Pero no todo tipo penal tiene resultado fáctico u ontológico, porque no todo tipo penal para su configuración exige modificación del mundo externo, porque hay tipos penales de mera conducta, es decir, tipos penales que solo describen la mera manifestación de voluntad del sujeto activo.

Elementos o ingredientes especiales del tipo.

Elementos o ingrediente especial subjetivo. Es aquel elemento del tipo distinto del dolo, la culpa y la preterintención que hace alusión al ánimo o propósito del autor. Por ejemplo en el hurto no es suficiente que la persona se apodere de la cosa mueble ajena con dolo sino que es menester un posicionamiento subjetivo adicional.” (Vega, 2016)

OMISIÓN DEL AGENTE RETENEDOR O RECAUDADOR

Elemento o ingrediente especial descriptivo. Es aquel elemento del tipo que es susceptible de ser entendido con la simple utilización de los sentidos, con la simple lectura se entiende la palabra objeto de estudio. (Vega, 2016) “Se trata de aquellos elementos que pueden ser apreciados por los sentidos humanos”(Posada, 2015 citado en Vega, 2016, pág. 68)

Elemento o ingrediente especial normativo. “Es aquel elemento del tipo que no es susceptible de ser entendido con el simple utilizar de los sentidos, sino que amerita una especial valoración jurídica o extrajurídica.

Los elementos normativos jurídicos están en el Código Penal, si hay reenvío a una norma extrapenal para entender una palabra, estaremos en presencia entonces no de un tipo con elementos normativos sino en presencia de un tipo penal en blanco.” (Vega, 2016)

Capítulo II. Análisis y confrontación conceptual del tipo penal

Desglose gramatical del tipo penal *omisión del agente retenedor o recaudador*

“Los tipos penales son una serie de oraciones gramaticales contenidas en normas penales que están ubicadas en la parte especial del Código Penal, en la cual se hace la abstracta descripción objetiva y subjetiva de comportamientos vulneradores de bienes jurídicos.”(Vega, 2016, pág. 56)

OMISIÓN DEL AGENTE RETENEDOR O RECAUDADOR

Por lo anterior, “siendo que el tipo penal al igual que toda oración, es susceptible de ser desglosado gramaticalmente...”(Vega, 2016, pág. 56), para efectos de realizar un análisis del tipo penal *omisión del agente retenedor o recaudador*, y contextualizarlo posteriormente dentro del ámbito del artículo 28 superior, se ha considerado pertinente adelantar un desglose del citado tipo, teniendo como base conceptual el trabajo investigativo del autor Harold Vega Arrieta: “*El análisis gramatical del tipo penal*”, y el mismo texto del tipo penal inscrito en el artículo 402 de la Ley 599, para lo cual se procede y da el siguiente resultado:

El tipo penal: “Una hermenéutica integral de las últimas normas referidas, permite inferir que la disposición actualmente vigente es la del artículo 402 de la Ley 599 de 2000, modificado por los artículos 42 de la Ley 633 de 2000 y 21 de la Ley 1066 de 2006, con el siguiente contenido:

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

OMISIÓN DEL AGENTE RETENEDOR O RECAUDADOR

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. “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.

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” (subrayas fuera de texto).”(González de Lemos, 2008)

Sujeto activo: *El agente retenedor o autorretenedor, el encargado de recaudar tasas o contribuciones pública y el responsable del impuesto sobre las ventas: sujetos activos*

OMISIÓN DEL AGENTE RETENEDOR O RECAUDADOR

calificados o determinados, en atención a la calidad de retenedores o responsables de los impuestos a nombre del Estado, en cumplimiento de la precisa función pública señalada por la Ley. Por ser sujetos calificados, da origen a que el tipo penal Omisión del agente retenedor o recaudador sea un tipo penal especial propio; porque “no tienen parecido estructural a uno común.”(Vega, 2016, pág. 58)

Sujeto pasivo: El Estado Colombiano, titular de la administración pública; bien jurídico tutelado por el tipo penal.

Objeto jurídico: O bien jurídico tutelado por la ley penal, lo constituye la Administración Pública, por lo cual es un tipo penal mono ofensivo, y, además, de lesión; esto último, porque la conducta del sujeto activo se castiga penalmente siempre y cuando se haya producido efectivamente el menoscabo o deterioro del patrimonio público del Estado Colombiano; injusto penal reprochable.

Objeto material: El tipo penal está compuesto por varios objetos materiales reales: *las sumas retenidas o autorretenidas por concepto de retención en la fuente, las tasas o contribuciones públicas y el impuesto sobre las ventas IVA.*

Verbo rector: El tipo penal Omisión del agente retenedor o recaudador es un tipo penal elemental, al tener solo un verbo rector: **consignar**.

OMISIÓN DEL AGENTE RETENEDOR O RECAUDADOR

Circunstancias presentes en el tipo: El tipo penal Omisión del agente retenedor o recaudador **tiene circunstancias expresas de tiempo y modo**, que lo convierten en un tipo penal cerrado: “*dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno Nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración.*”; “*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.*” y “*lo dispuesto en el presente artículo no será aplicable para el caso de las sociedades que...*”, aun cuando también, ubicadas en la parte general del Código penal, específicamente en los artículos 55 y 58, numerales 1 y 9, contiene circunstancias genéricas de agravación o de atenuación con origen en el injusto.

Estructura típica: la estructura del tipo penal Omisión del agente retenedor o recaudador, como su nombre lo indica, es de omisión, porque su configuración precisa de un no hacer, teniendo el deber de actuar; y **es de estructura típica de omisión propia** pura y simple, porque además de estar expresa en el tipo penal, es fácil de encontrar el significado de la omisión directamente en el tipo. Además de ser de estructura típica de omisión propia, pura y simple, precisa del resultado “*no consignar dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno Nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración,* para su adecuación típica.

OMISIÓN DEL AGENTE RETENEDOR O RECAUDADOR

Tipo subjetivo o parte subjetiva del tipo: El tipo penal Omisión del agente retenedor o recaudador **es un tipo penal doloso** o de exigibilidad dolosa, toda vez, que el tipo no señala de manera expresa culpa o preterintención.

Elementos o ingredientes especiales del tipo: El tipo penal Omisión del agente retenedor o recaudador puede decirse que tiene **elemento o ingrediente especial descriptivo**, toda vez que “es susceptible de ser entendido con la simple utilización de los sentidos, con la simple lectura se entiende la palabra objeto de estudio.”(Vega, 2016, pág. 68); pero, a su vez, dado que no todos los elementos normativos jurídicos estructurales del tipo están en el Código Penal; que se requiere de reenvío a una norma extrapenal para entender términos, conceptos o palabras contenidas en el tipo, como es el caso del reenvío a las normas del Estatuto Tributario, para, por ejemplo, entender que significa retención en la fuente, retenedor o autorretenedor, estamos en presencia entonces de un **tipo penal en blanco**.

Análisis del tipo penal Omisión del agente retenedor o recaudador

Si del anterior desglose del tipo penal, se extraen, el verbo rector *consignar* y el objeto material *las sumas retenidas o autorretenidas por concepto de retención en la fuente, las tasas o contribuciones públicas y el impuesto sobre las ventas IVA*, no encontramos de ninguna manera alusión a deuda.

Entendida *la retención en la fuente como* “un sistema de recaudo anticipado del impuesto sobre la renta y complementarios, del impuesto a las ventas, del impuesto de timbre

OMISIÓN DEL AGENTE RETENEDOR O RECAUDADOR

nacional y del impuesto de industria y comercio; que consiste en restar de los pagos o de los abonos en cuenta un porcentaje determinado por la ley, a cargo de los contribuyentes de dichos pagos o abonos en cuenta.”(<http://www.finanzaspersonales.co>), las “*sumas retenidas o autorretenidas*” por su origen, son dineros públicos, que por ningún motivo pasan a ser parte del Patrimonio del retenedor o autorretenedor; son bienes públicos que adquieren tal calidad, desde el mismo momento de materializarse el descuento sobre el monto del valor bruto total de los pagos o abonos en cuenta del porcentaje determinado por la ley, a cargo de los contribuyentes beneficiarios -sujetos pasivos- de dichos pagos o abonos en cuenta, en cumplimiento de la función pública de efectuar la retención en la fuente delegada a nombre del Estado, ordenada mediante mandato legal a la persona natural o jurídica involucrada en la relación contribuyente-Estado, como consecuencia de su relación mercantil directa con el sujeto pasivo o contribuyente.

Siguiendo con el curso de análisis, al revisar las circunstancias de tiempo y modo, en el tipo penal: “*dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno Nacional para la **presentación y pago de la respectiva declaración.***”, podemos extraer la actividad *presentación y pago de la respectiva declaración*, para agregar y aclarar que la declaración de retención en la fuente no es otra cosa que una “rendición de cuentas” periódica cualitativa y cuantitativa al Estado Colombiano/Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN, en formatos preimpresos por la misma DIAN, respecto de las personas naturales y/o jurídicas que fueron objeto de retención en la fuente, así como de sus montos; siendo, entonces, que el **pago** de tal declaración no es otra cosa que la acción de **transferencia** de tales recursos públicos, transitoriamente en poder del agente retenedor o autorretenedor, al Estado

OMISIÓN DEL AGENTE RETENEDOR O RECAUDADOR

Colombiano/Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN, mediante el mecanismo bancario/financiero de la **consignación**, no otro -porque la DIAN no recibe dinero en efectivo ni tiene cajas dispuestas para recibo de pagos en el interior institucional- que es lo que finalmente se constituye en el **verbo rector** del tipo penal elemental *Omisión del agente retenedor o recaudador*.

Capítulo III. ¿Por qué el Tipo Penal *Omisión del Agente Retenedor o Recaudador* no Vulnera el Artículo 28 de la Constitución Política de Colombia?

El vínculo esencial entre el tipo penal *omisión del agente retenedor o recaudador* con el artículo 28 de la Constitución Política de Colombia radicó en haber considerado *grosso modo*, el deber de consignar las *sumas retenidas o autorretenidas* como una obligación de pagar una deuda, lo cual fue objeto inicial de censura de interés personal motivo del emprendimiento del presente trabajo de investigación, y el considerar el tipo penal del 402 del CP como “un castigo punitivo a una obligación de naturaleza civil, radicada en cabeza del retenedor en su condición de contribuyente.”(Araujo, 203)

“Ciertamente, atendiendo a la manera como legalmente está edificado el proceso de imposición y recaudación de los tributos en Colombia, denominado también sistema tributario, una es la situación del contribuyente y otra la del retenedor. **El contribuyente, que en sentido estricto aparece como el sujeto pasivo de la relación tributaria, es el responsable directo del pago del tributo**, es decir, aquella persona, natural o jurídica, o el ente sin personería jurídica, que debe soportar la carga impositiva siempre que realice o ejerza el hecho generador

OMISIÓN DEL AGENTE RETENEDOR O RECAUDADOR

de la obligación fiscal de carácter sustancial (E.T. art. 2°). La figura del contribuyente encuentra fundamento constitucional en el artículo 95 de la Constitución Política que señala como deberes de la persona y del ciudadano, el “*contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad*”; norma que a su vez se armoniza con el artículo 338 del mismo ordenamiento Superior que le asigna al Estado, a través del Congreso, las Asambleas Departamentales y los Consejos Municipales, la función de “*fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.*”(Araujo, 2003). Así mismo, el artículo 123 “le reconoce competencia al legislador para determinar “*el régimen aplicable a los particulares que temporalmente desempeñen funciones públicas y [para] regula[r] su ejercicio*”.(Ob.cit, 2003)

La Corte Constitucional ha sido clara respecto de la consideración o concepto de agente retenedor o recaudador, lo cual hace de poca utilidad conceptualizar sobre el tema con argumentos traídos de la doctrina tributaria o con producto del análisis propio del Autor. En todo caso se deja claridad que el agente retenedor, recaudador o autorretenedor no es sujeto tributario y, por tanto, los recursos recibidos producto de su función pública transitoria recaudadora, no son de su propiedad ni tienen origen en su propio Patrimonio; se originan en los recursos dinerarios recibidos por el beneficiario del pago del abono en cuenta contable. Para dejar en claro tal concepto, se trae contenido jurisprudencial de la alta Corte: “Por su parte, se entiende que el retenedor es la persona natural o jurídica, contribuyente o no contribuyente, sobre la cual el Estado descarga el ejercicio de una función pública: la obligación de recaudar y consignar a su nombre los dineros materia del tributo. Desde esta perspectiva, el agente retenedor no puede confundirse con el sujeto pasivo de la relación

OMISIÓN DEL AGENTE RETENEDOR O RECAUDADOR

tributaria o contribuyente en cuanto no asume ninguna carga impositiva, viendo limitada su actividad, como se dijo, a la simple cooperación con el fisco en la dispendiosa labor del cobro o recaudo del impuesto. Por esa razón, puede sostenerse que la obligación legal asignada al agente retenedor en nada se asemeja a la del contribuyente, como tampoco a la del particular al que se le atribuye el incumplimiento de una obligación dineraria, siendo aquella, entonces, una obligación autónoma, independiente y de doble vía: de hacer, en cuanto le corresponde recolectar el dinero, y de dar, en la medida en que tiene que entregarlo o ponerlo a disposición del Estado quien es su único y verdadero propietario.”(Araujo, 2003)

Los anteriores argumentos son los que llevan a la Corte Constitucional a sintetizar las razones del por qué el tipo penal inscrito en el artículo 402 del CP no se encuentra en contradicción con el tercer inciso del artículo 28 superior, según el cual, *En ningún caso podrá haber detención, prisión ni arresto por deudas...* “La primera, circunscrita al hecho de que la obligación fiscal no reposa en el agente retenedor sino en el contribuyente o sujeto pasivo del impuesto, siendo el primero tan sólo un particular al que el Estado le ha encomendado el cumplimiento de una función pública, además, similar a la de aquellos servidores del Estado que manejan fondos oficiales. La segunda, basada en la circunstancia de que la ley no le reconoce al agente recaudador ninguna atribución que le permita suponer, ni siquiera transitoria, que las sumas recaudadas ingresan a su patrimonio con facultad dispositiva. En realidad, el retenedor actúa a título de mero tenedor con una finalidad única y específica - recaudar dineros fiscales-, descartándose, por este aspecto, cualquier posibilidad de recibir el tratamiento de simple deudor ante una eventual apropiación indebida de dineros de naturaleza fiscal.”(Ob.cit., 2003)

OMISIÓN DEL AGENTE RETENEDOR O RECAUDADOR

Traídos en cita los argumentos particulares al respecto de la Corte Constitucional, y teniendo como sustento asegurador de certeza el ejercicio de “rastrillo” efectuado a partir del desglose del tipo penal de la presente ocupación, resulta más difícil, y, a la vez, un ejercicio más práctico, encontrar las razones que han llevado a considerar que con el tipo penal *omisión del agente retenedor o recaudador* se constituye “prisión por deudas”. En el auscultamiento normativo y dentro del sustento de la *ratio desidendi* jurisprudencial, se encuentran dos “motivos fundados”: El primero, que al entrar en mora “el pago” de la declaración por parte del agente retenedor, autorretenedor y/o recaudador, se genera la deuda alegada, cuyo incumplimiento pasa a ser conducta adecuada y/o tipificable al tenor del artículo 402 del CP; y la segunda, que al presentar declaración de retención en la fuente, sin pago, posibilitado tal suceso por el Estatuto Tributario, como consecuencia de la causación contable sin erogación o cargo abono en cuenta a favor del beneficiario-contribuyente, se genera una deuda que trascendido el término de los Dos (2) meses sin pagar, se torna tal hecho en conducta igualmente adecuada y/o tipificable al tenor del citado artículo del CP.

Ninguno de las dos anteriores razones casan con la causal que arrimaría el artículo 402 del CP a choque con el artículo 28 superior; la primera, al producirse el no pago, o mora superior a los Dos (2) meses de plazo para la declaración y pago, se estaría produciendo un ingreso indebido de recursos públicos al Patrimonio del agente retenedor o recaudador; es decir, se configuraría una especie de peculado por apropiación, para lo cual el tipo penal del 402 tiene las herramientas propias internas para su punibilidad, siendo un tipo penal cerrado, no en vano el tipo penal *omisión del agente retenedor o recaudador* se encuentra ubicado en el CAPÍTULO PRIMERO del TÍTULO XV del Código Penal, denominado Del peculado; la

OMISIÓN DEL AGENTE RETENEDOR O RECAUDADOR

segunda, relacionada con el presentar declaración de retención en la fuente, sin pago, como consecuencia de la causación contable sin erogación o cargo abono en cuenta a favor del beneficiario-contribuyente, el mismo Estatuto Tributario, en la actualidad, ofrece la solución a través del primer inciso de su artículo 580-1, adicionado por el artículo 15 de la Ley 1430 de 2010, el cual determina que *“Las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago total no producirán efecto legal alguno, sin necesidad de acto administrativo que así lo declare.”*. En fecha anterior a la de 2010, dicha causación contable sin pago como consecuencia de causación contable sin erogación o cargo abono en cuenta a favor del beneficiario-contribuyente, estaba respaldada con *ratio desidendi* de la misma Corte Constitucional, en sentencia C-009 de 2003, que Araujo (2003) señala: “Siendo necesario precisar de entrada que, esa abstención frente al deber de consignar, en la órbita penal, está circunscrita exclusivamente a las sumas efectivamente percibidas por el agente retenedor, el autorretenedor, el responsable del impuesto sobre las ventas, o el encargado de recaudar tasas o contribuciones. **Lo cual encuentra su razón de ser en el hecho de que si bien la causación del ingreso juega un papel fundamental en la configuración del recurso estatal dentro del amplio campo de los tributos, no sería justo desconocer que la autoría y responsabilidad de los potenciales sujetos activos del delito sólo puede plantearse sobre la base de las sumas que hayan ingresado materialmente al ámbito de liquidez de tales sujetos.”**

En la misma sentencia se excluye la responsabilidad del recaudador que actúa por temor de ser incriminado penalmente por la no consignación de los tributos ya causados

OMISIÓN DEL AGENTE RETENEDOR O RECAUDADOR

contablemente o abonados en cuenta con ausencia de liquidez real en las operaciones relacionadas en la declaración de “retefuente”; veamos:

“Lo contrario podría conducir a que dichos sujetos activos, para evitarse la sanción penal, tuvieran que financiar con su propios fondos determinados ingresos y retenciones causados contablemente, pero en la práctica inexistentes por la posterior anulación, rescisión o resolución de las respectivas transacciones o actos. Desde luego que para estas hipótesis existen remedios aplicables al tenor de la liquidación contable y fiscal de los saldos a pagar, que finalmente tienden a salvaguardar el sentido de justicia tributaria. Empero, tratándose del ámbito penal las cosas no se pueden mirar de la misma forma, dado que si alguien es compelido a consignar cantidades que no ha recibido efectivamente, en la práctica se le está forzando a financiar sumas que no gozan del suficiente título jurídico para efectos penales.”(Araujo, 2003)

Conclusiones

Por interés personal, inicialmente, posteriormente por sugerencia de un profesor de pregrado del área penal de la Universidad de la Gran Colombia, y finamente por revisión bibliográfica, tanto a nivel de doctrina como a nivel de jurisprudencia, se abordó el tema problemático de que el tipo penal *“Omisión del agente retenedor o recaudador” vulneraba el mandato contenido en el artículo 28 de la Constitución Política de Colombia de que no podrá haber prisión ni arresto por deudas.*”. Aun cuando la jurisprudencia era reiterativa en señalar que el tipo penal *Omisión del agente retenedor o recaudador* era consecuente con el mandato

OMISIÓN DEL AGENTE RETENEDOR O RECAUDADOR

superior del artículo 28, quedaba flotando la duda respecto de tal línea jurisprudencial, con cierta inquietud de verificar personalmente, como ejercicio académico, hasta donde la Corte Constitucional no se equivocaba, dada las demandas de inconstitucionalidad del artículo 402 y dada la doctrina de algunos autores tratadistas del tema.

La idea de verificación de la realidad de la coherencia normativa legal con la constitucional fue concebida a partir de la intención de poner en práctica un ejercicio de deconstrucción del tipo penal de *Omisión del agente retenedor o recaudador*, pero que por no aplicar, por no poderse variar al reensamblar su contenido, aplicó la idea de hacer un desglose del mismo, con la idea de, de todas formas, no dejar, en todo caso, significados “agazapados” al interior de la oración gramatical que compone el tipo, que pudieran estar causando la confusión existente de algunas de las personas y autores interesados en el tema.

Por lo explicado y concluido en capítulos precedentes, no es cierto, y es de buen recibo la jurisprudencia de la Corte Constitucional e inclusive de la Corte Suprema de Justicia, de que el tipo penal de *Omisión del agente retenedor o recaudador* inscrito en la parte especial del Código Penal Colombiano en su artículo 402 se encuentre en contradicción con el tercer inciso del artículo 28 de la Constitución Política de Colombia, ni mucho menos que el mandato del primero fuera un reproche social punible traducido en prisión por deudas, aunque el motivo de iniciar y llevar a cabo la presente investigación partía del convencimiento y de la hipótesis afirmativa de que el tipo penal *Omisión del agente retenedor o recaudador* efectivamente vulneraba el mandato contenido en el artículo 28 de la Constitución Política de Colombia.

OMISIÓN DEL AGENTE RETENEDOR O RECAUDADOR

Finalmente, y al avanzar el curso de especialización en derecho penal y criminología en la Universidad la Gran Colombia, el objeto de estudio se hizo más claro, al punto de simplificarlo y llegar a la conclusión de que con buen acervo de conocimiento, las cosas son “más fáciles”; que el objeto de estudio no era tan complicado y que era muy preciso tanto en su definición como en su abordaje, al punto de reparar que por tal razón las consideraciones de las altas Cortes que componen la *ratio decidendi* y el *obiter dicta* se tornan reiterativos y, por ello repetitivos, al orbitar sobre lo mismo desde diferentes líneas metodológicas.

Referencias Bibliográficas

Alexi, Robert, (2003), *Tres escritos sobre los derechos fundamentales y la teoría de los principios*, primera edición, Serie de teoría Jurídica y filosofía del Derecho No. 28, Bogotá D. C., Colombia, Departamento de Publicaciones de la Universidad Externado de Colombia.

Bernal, César A., (2010), *Metodología de la Investigación*, Tercera Edición, Bogotá D. C., Colombia, Editorial Pearson Educación de Colombia Ltda.

Código Penal Colombiano/ Ley 599 de 2000. (2018), vigésima edición, Bogotá D. C., Colombia: LEGIS ediciones S.A.

Constitución Política de Colombia, (2012), vigésima quinta edición, Bogotá D. C., Colombia: LEYER Editores.

Corredor Alejo, Jesús Orlando, (2007), *El Impuesto de Renta en Colombia, Parte General*, Medellín, Colombia: Centro Interamericano Jurídico – Financiero.

Corte Constitucional, *Sentencia C-1144 del Treinta (30) de agosto de Dos Mil (2000)*.

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 22 de la Ley 383 de 1997.

Magistrado Ponente: Dr. Vladimiro Naranjo Mesa.

OMISIÓN DEL AGENTE RETENEDOR O RECAUDADOR

Corte Constitucional, *Sentencia C-009 de 23 de enero 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. Magistrado ponente: Dr. Jaime Araujo Rentería.

Corte Suprema de Justicia. *Proceso No.24065. Fecha: trece (13) de febrero de dos mil ocho (2008)*. Delito: Omisión de Agente Retenedor o Recaudador. Hechos: Presentación sin pago a la fecha de la denuncia de las retenciones en la fuente. Procesado: Melquisedec Martínez Higuera. Magistrada ponente: Dr. María del Rosario González de Lemos.

Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Penal. Decisión del 30 de noviembre de 1998, M.P. JORGE CARREÑO LUENGAS, en *Jurisprudencia Penal de la Corte Suprema de Justicia*, 1998, 2º sem., Editora Jurídica de Colombia, p. 436.

Decreto 0624 de 1989 o *Estatuto Tributario*, Núñez, (2012), Bogotá D. C., Colombia, MOMO ediciones.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, Concepto tributario 38767 de 2003, Diario Oficial No. 45.250.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, Concepto tributario 70057 de 2006, Diario Oficial No. 46.382 de 5 de septiembre de 2006.

OMISIÓN DEL AGENTE RETENEDOR O RECAUDADOR

Forero Ramírez, Juan Carlos. (2002), *Delito de Omisión en el Nuevo Código Penal*. Bogotá D. C., Colombia, Ediciones Rosaristas.

Gómez Méndez, Alfonso y Gómez Pavajeau, Carlos Arturo, (2008), *Delitos Contra la Administración Pública*, 3ª. Edición, Bogotá D. C., Colombia: Departamento de Publicaciones de la Universidad Externado de Colombia.

Grajales Londoño, Gherson, Agudelo Giraldo, Luz Deicy y Vargas Sierra, Carlos Arturo, (2015), *Estatuto Tributario 2015 Contextualizado Bajo IFRS (IASB)*, Bogotá D. C., Colombia: Ediciones de la U.

LEGIS, Manual de Retención en la Fuente 2016, Bogotá D. C., Colombia: LEGIS ediciones S.A.

Ley 57 de 1887 o Código Civil. (2012), vigésima novena edición, Bogotá D. C., Colombia: LEGIS ediciones S.A.

Lozano Sanabria, Norman Humberto, 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?*, Tesis de magister, Bogotá D. C., Colombia: Universidad Nacional de Colombia, Facultad de Derecho, Ciencias Políticas y Sociales, Bogotá D. C.

OMISIÓN DEL AGENTE RETENEDOR O RECAUDADOR

Parra Ortiz, Harold Ferney, (2010), *El proceso administrativo de cobro coactivo*, Bogotá D. C., Colombia: Editorial GRUPO EDITORIAL NUEVA LEGISLACIÓN LTDA.

Perdomo Torres, Jorge Fernando, (2009), *El Delito de Comisión por Omisión en el Nuevo Código Penal Colombiano*, Bogotá D. C., Colombia: Departamento de Publicaciones de la Universidad Externado de Colombia,

Popper, Karl R. (1996), *La Lógica de la Investigación Científica*, Primera edición 1991, México, D. F., Red Editorial Iberoamericana S. A. de C. V.

Real Academia Española y Asociación de Academias de la Lengua Española, *Diccionario esencial de la lengua española*. Madrid: Espasa, 22.^a edición, 006.

Reyes Echandía, Alfonso, (1982), *La Culpabilidad*, segunda edición, Bogotá D. C., Colombia: Departamento de Publicaciones de la Universidad Externado de Colombia.

Van Gigch, John P., (1990), *Teoría General de Sistemas*, Segunda edición en español, 1987, México, D. F., Editorial Trillas S. A. de C. V.

Vega Arrieta, Harold, (2016), *El análisis gramatical del tipo penal*, Barranquilla, Colombia, Universidad Simón Bolívar, <http://dx.doi.org/10.17081/just.21.29.1233>.

<http://www.finanzaspersonales.co/impuestos/articulo/como-pagar-retencion-fuente/53416>

**El delito de Omisión del Agente Retenedor o Recaudador:
Análisis de su tipicidad en el contexto constitucional colombiano**

Autor: Javier Lozano Rodríguez

Universidad La Gran Colombia

Facultad de Postgrados y Formación Continuada

Asesor: Dr. Alexander Díaz Pedrozo.

Bogotá D. C., Septiembre de 2018

Tabla de Contenido

INTRODUCCIÓN.....	1
RESUMEN.....	3
PALABRAS CLAVES.....	3
ABSTRACT.....	3
KEYWORDS.....	4
CAPÍTULO I. SOPORTE CONCEPTUAL.....	4
Contenidos normativos.....	4
Contenidos jurisprudenciales.....	10
Contenidos doctrinales.....	22
CAPÍTULO II. ANÁLISIS Y CONFRONTACIÓN CONCEPTUAL	
DEL TIPO PENAL.....	40
Desglose gramatical del tipo penal <i>omisión del agente</i>	
<i>retenedor o recaudador</i>	40
Análisis del tipo penal <i>omisión del agente retenedor o recaudador</i>	45
CAPÍTULO III. ¿POR QUÉ EL TIPO PENAL OMISIÓN DEL AGENTE	
RETENEDOR O RECAUDADOR NO VULNERA EL ARTÍCULO 28	
DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE COLOMBIA?.....	47
CONCLUSIONES.....	52
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	55