



**LA OMISIÓN DEL AGENTE RETENEDOR O RECAUDADOR.
IMPLICACIONES PENALES DE LA INSOLVENCIA DE LA PERSONA
NATURAL O JURÍDICA COMO EXIMENTE DE RESPONSABILIDAD**

PROYECTO DE GRADO

ROBERT ALIRIO CALDERÓN MUÑOZ

Autor

YESID ECHEVERRY ENCISO

Asesor de Investigación

**UNIVERSIDAD ICESI
FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES
MAESTRÍA EN DERECHO
SANTIAGO DE CALI
2017**

**LA OMISIÓN DEL AGENTE RETENEDOR O RECAUDADOR.
IMPLICACIONES PENALES DE LA INSOLVENCIA DE LA PERSONA
NATURAL O JURÍDICA COMO EXIMENTE DE RESPONSABILIDAD**

ROBERT ALIRIO CALDERÓN MUÑOZ

**UNIVERSIDAD ICESI
FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES
MAESTRÍA EN DERECHO
SANTIAGO DE CALI
2017**

Abstract

En la investigación se identificaron los antecedentes legales y doctrinales de la figura penal y sus correlativos en el estatuto tributario, determinando el marco legal, doctrinal y las posturas de la jurisprudencia nacional al respecto. Posteriormente se analizaron los alcances de la insolvencia de la persona natural o jurídica como causal de eximente de responsabilidad penal derivada de la Omisión del agente retenedor o recaudador. El método utilizado fue la investigación histórica y el método sintético en los elementos de las figuras en cuestión, y así comprender los alcances de la insolvencia como causal de eximente de responsabilidad del delito de omisión del agente retenedor o recaudador.

Introducción

En el presente trabajo se hace un análisis de los antecedentes legales de la figura penal de la Omisión del Agente Retenedor o recaudador, ubicando su papel como particular con funciones públicas y las consecuencias de los mismos; se muestra el estado actual de la conducta punible con las reformas que ha sufrido la Ley 599 de 2000. En el segundo capítulo se presenta al Agente Retenedor en el Estatuto Tributario y en el Código Penal para determinar la naturaleza de su función y los alcances de la misma en materia penal. Se hace una corta relación a la figura de la insolvencia de persona natural o comerciante para profundizar en su estructuración como causa de exoneración de responsabilidad penal. Por último, se realiza un panorama general de los conceptos manejados por la jurisprudencia de la Corte Constitucional y Corte Suprema en este tema, para delimitar su alcance. Se puede adelantar como conclusión que la tipificación de la omisión del agente retenedor o recaudador es importante para mantener incólume el recaudo estatal de rentas por medio de particulares con la función pública de recaudar tributos, que a la postre permitirán el cumplimiento de los fines del estado.

La Omisión del Agente Retenedor o Recaudador

La conducta punible en Colombia puede ser cometida por acción o por omisión, así lo señala el Art. 25 del código penal colombiano, en el caso de la omisión la doctrina considera que esta puede ser propia o impropia. Se entenderá la omisión propia como la conducta punible donde el verbo rector del tipo penal es de aquellos que denota una falta de acción, una ausencia del cumplimiento de deberes concretos de actuación, como en el caso del “que omitiere, sin justa causa, auxiliar a una persona” (Art. 131), o de aquel que con ocasión y en desarrollo de conflicto armado “y estando obligado a prestarlas, omite las medidas de socorro” (Art. 152).

La omisión impropia por el contrario se estructura en delitos tipificados como de acción pero que pueden ser cometidos por omisión de quien ostenta la posición de garante, según la ley y el reglamento, quien, a su vez, y con conocimiento de la situación típica, no realiza la conducta ordenada produciéndose el daño antijurídico que se debía evitar.

Los deberes, a los que se refiere la construcción del delito de omisión, deben ser concretos y con fundamento en la ley, no en la moral pública o la conveniencia social, pues solo de esas obligaciones expresamente señaladas por la ley podrá derivarse la responsabilidad penal de los asociados, lo que emana de lo consagrado en el Art. 6º de la Constitución Política que reza: *“Los particulares solo son responsables ante las autoridades por infringir la Constitución y las leyes. Los servidores públicos lo son por la misma causa y por omisión o extralimitación en el ejercicio de sus funciones”*. La Constitución Política en su Art 26 consagra la libertad de escoger profesión u oficio, aclarando que *“Las ocupaciones, artes y oficios que no exijan formación académica son de libre ejercicio, salvo aquellas que impliquen un riesgo social”*, por lo cual existirán deberes jurídicos para quienes ejercen dichas ocupaciones, derivados de los reglamentos de las mismas.

Antecedentes de la figura

El delito de omisión del agente retenedor o recaudador tipificado en el Código Penal colombiano tiene antecedentes en la ley 38 de 1969 y en el Estatuto Tributario, Decreto 624 de 1989. La Ley 38 de 1969, tipificaba en su artículo 10º como delito la conducta de los agentes retenedores que no consignaran las sumas retenidas en el plazo establecido en la misma ley.

Artículo 10º. Los retenedores que no consignen las sumas retenidas dentro del plazo establecido en el artículo 4º. de esta Ley, quedan sometidos a las mismas

sanciones previstas en la ley penal para los empleados públicos que incurren en apropiación indebida de fondos del Tesoro Público.

Los retenedores que declaren lo retenido por suma inferior a la real o expidan certificados por sumas distintas a las efectivamente retenidas, así como los contribuyentes que alteren el certificado expedido por el retenedor, quedan sometidos a las mismas sanciones previstas en la ley penal para el delito de falsedad.

Tratándose de sociedades u otras entidades, quedan sometidas a esas mismas sanciones las personas naturales encargadas en cada entidad del cumplimiento de las obligaciones que se establecen en esta Ley. Para tal efecto, las empresas deberán informar a la respectiva Administración o Recaudación la identidad de la persona que tiene la autonomía suficiente para realizar tal encargo. De no hacerlo las sanciones recaerán sobre el representante legal de la entidad. En la información debe constar la aceptación del empleado señalado.

Frente al artículo 10 inciso Primero de la Ley 38 de 1969, en comento, se presentó demanda de inexequibilidad. La sala constitucional de la Corte Suprema de Justicia, en sentencia número 97 expediente número 1502. M. P. Jaime Pinzón López del 23 de Octubre veintitrés de 1986, decreta la exequibilidad del artículo señalando que todas las personas residentes en Colombia están sometidas a la Constitución, a las leyes y, además, a cumplir con sus deberes sociales y particulares; que le corresponde al legislador como atribución constitucional propia, expedir las normas de todos los ramos de la legislación, y en materia criminal definir las conductas por cuya violación responderá el infractor, la pena y el procedimiento observable para su imposición, garantizándole su defensa.

La sala constitucional señaló que en el inciso 1º del artículo 10 de la Ley 38 de 1969, el Congreso dispone quién es el sujeto responsable e indica que será el

agente retenedor; define la conducta punible, haciéndola consistir en el hecho de no consignar las sumas retenidas por el impuesto dentro del plazo establecido en la Ley, la cual, en el sentir del legislador, equivale a la apropiación indebida de fondos del Tesoro Público, por lo que la pena imponible al ordenar que será acreedor a la misma sanción prevenida en la ley penal para los empleados públicos que se apropian indebidamente de fondos del Tesoro Público, es decir, la pena del peculado por apropiación, es ajustada a la Constitución nacional.

La remisión de la sala constitucional se refería a que a partir del Código Penal de 1980 este delito corresponderá al peculado por apropiación, pero antes se consagraba como delito de apropiación indebida de fondos del tesoro público, en el Código Penal de 1936.

El gobierno nacional expidió el decreto 2503 de 1987, con base en facultades extraordinarias otorgadas por la ley 75 de 1986, cuyo artículo 144 derogó expresamente el artículo 4 de la ley 38 de 1969, quedando así el delito de omisión del agente retenedor sin uno de los elementos esenciales, la determinación del plazo en el cual se debían consignar las sumas de dinero que eran efectivamente retenidas, generando inseguridad jurídica que no permitía determinar el tiempo de la comisión del delito.

Para la Corte Constitucional, sentencia C-285 de 1996, en relación con este punto, el Decreto 2503 de 1987 no suprimió la conducta punible, pero al derogar el artículo 4 de la ley 38 de 1969, que contenía el plazo dentro del cual debía consignarse lo retenido, eliminó uno de sus elementos fundamentales; sin embargo, esta disposición fue sustituida por el artículo 16 del mismo decreto. En consecuencia, a partir de la vigencia del Decreto 2503 de 1987, el tipo penal previsto en el artículo 10 de la Ley 38 de 1969 conservaba todos sus elementos, pero la determinación del momento en que se configuraba el hecho sancionado en la norma, debía hacerse no por remisión al artículo 4 de la misma ley, por haber sido

expresamente derogado, sino al artículo 16 del Decreto en mención, que sustituyó a aquél.

El Decreto 624 del 30 de Marzo de 1989 Estatuto Tributario, tipifico en su artículo 665 como delito la conducta de la omisión al no consignarse las sumas retenidas, pero como dicho artículo lo que hizo fue incorporar al Estatuto Tributario el artículo 10 de la Ley 38 de 1969 la norma no estableció el límite temporal en que el agente retenedor debía realizar la consignación de las sumas de dinero efectivamente recaudadas, por lo que se consideró que la norma se encontraba incompleta hasta la aclaración dada por la Corte Constitucional posteriormente.

Se considera que la conducta tiene sus antecedentes igualmente en las figuras del peculado por extensión, Ley 190 de 1995 Art. 138, y el abuso de confianza calificado. Posteriormente la ley 383 de 1997, la cual adicionó en el artículo 22 el artículo 665 del Estatuto Tributario consagró la conducta punible.

Adicionase el Estatuto Tributario con el siguiente artículo: “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.

Parágrafo 1º. El agente retenedor o responsable del impuesto a las ventas que extinga la obligación tributaria por pago o compensación de las sumas adeudadas, se hará beneficiario de la cesación de procedimiento dentro del proceso penal que se hubiera iniciado por tal motivo”.

La Ley 633 de 2000 artículo 42 unificó los párrafos 1º y 2º del artículo 665 del Estatuto Tributario, complementario del Decreto 100 de 1990 que regulaba la responsabilidad penal por no consignar las retenciones en la fuente y el IVA, establecía en los párrafos 1º y 2º cuándo se configuraba la cesación de procedimiento y los casos en que no se aplicaba dicha responsabilidad

Legislación vigente

El código penal colombiano, ley 599 de 2000, consagra en su Título XV de los delitos contra la administración pública. La administración pública como bien jurídico hace referencia a la actividad funcional del estado, no solo a la actividad ejecutiva; El cumplimiento de los fines del Estado es intrínseco a su actividad, y está relacionado con la preservación de su prestigio, por lo que los funcionarios están obligados al deber de corrección y los particulares al deber de respeto.

En el capítulo primero Del Peculado se consagra la conducta punible de Omisión del Agente Retenedor o Recaudador, artículo modificado por el artículo 339 de la Ley 1819 de 2016, que reza:

ARTICULO 402. OMISION DEL AGENTE RETENEDOR O RECAUDADOR. El agente retenedor o autoretenedor que no consigne las sumas retenidas o autorretenidas por concepto de retención en la fuente dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración de retención en la fuente o quien encargado de recaudar tasas o contribuciones públicas no las consigne dentro del término legal, incurrirá en prisión de cuarenta (48) a ciento ocho (108) meses y multa equivalente al doble de lo no consignado sin que supere el equivalente a 1.020.000 UVT.

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

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

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

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

El sujeto activo del delito es el agente retenedor, recaudador o autoretenedor, por ser este una cualificación, que a la vez se considera por algunos un elemento normativo, debe interpretarse a la luz de las normas tributarias. Cancino (2011) señala que este es un tipo penal en blanco con relación al momento cognoscitivo del delito, referido al término legal para el pago, por ser normas tributarias que varían continuamente el término de consignación.

El artículo 402 del Código Penal fue modificado por el artículo 339 de la Ley 1819 de 2016, por medio de la cual se adoptó una reforma tributaria estructural, en la cual se concedió hasta el 29 de abril de dicha anualidad como plazo para que los agentes de retención y responsables de IVA pudieran sanear sus declaraciones ahorrándose la sanción por extemporaneidad y los intereses de mora, por medio de una norma de carácter transitorio para que estos obligados subsanen tal situación.

El párrafo del Art. 402 del código penal fue derogado tácitamente por el Art. 42 de la Ley 633 del 2000, conforme lo señalado por la Corte Constitucional en sentencia C-009 del 23 de enero de 2003. Posteriormente el Artículo 21 de la Ley 1066 de 2006 derogo el párrafo del Art. 42 de la Ley 633 de 2000 frente a lo cual, según el Concepto Tributario DIAN 38767 de 2003, debe entenderse que el Código Penal, Ley 599 de 2000, no derogó las eximentes de responsabilidad por el pago o acuerdo de pago de las sumas debidas por concepto de retención en la fuente e IVA, contenidas en el artículo 42 de la Ley 633 de 2000 que unificó los párrafos 1º y 2º del artículo 665 del Estatuto Tributario.

La Corte Suprema de Justicia, en sentencia con radicado No. 47449 del 31 de agosto de 2016 M.P. José Francisco Acuña Vizcaya, recordó que en la exposición de motivos del proyecto de ley número 40 de 1998 en el Senado, que finalmente concluyó con la sanción de la Ley 599 de 2000, se hizo alusión a la intención de dar un tratamiento punitivo más benévolo a quien incurría en el punible de omisión de agente retenedor o recaudador, “teniendo en cuenta que el juicio de reproche debe ser menor para el particular que para el servidor público que tiene un especial deber de lealtad con la administración”.

El juicio de reproche que se hace al particular en estos casos tiene unas características especiales en relación por ejemplo con la prescripción, por lo cual se aplica el termino prescriptivo de los delitos cometidos por servidores públicos, es decir, en una tercera parte del término del contemplado para los delitos de

particulares, y frente al reproche punitivo, este no se ve afectado cuando opera el fenómeno prescriptivo en otras jurisdicciones, por las diferencias de finalidades entre ellas, según lo ha indicado la Corte Constitucional, sentencia T-146 de 1993, toda vez que mientras el derecho penal “protege el orden social en abstracto y su ejercicio persigue fines retributivos, preventivos y resocializadores”, en dichos regímenes “la potestad sancionatoria de la administración se orienta más a la propia protección de su organización y funcionamiento”, como lo retoma la Corte Suprema de Justicia en sentencia con radicado No. 44033 del 29 de abril de 2015 MP José Luis Barcelo Camacho.

El Agente Retenedor, Recaudador o Autoretenedor.

El agente retenedor o recaudador se considera un particular que colabora con la administración pública, a quien se le ha asignado una función que busca hacer más eficiente una actividad funcional primordial del Estado, el recaudo de los ingresos tributarios que van a contribuir para cubrir los gastos de funcionamiento y la inversión del Estado. El agente retenedor o recaudador es un particular que, en virtud de la tipificación del delito, desde el momento que liquida y recibe esas sumas de dinero debe custodiarlas y consignarlas, siendo ilícita la disposición de las mismas.

Para la Corte Suprema de Justicia, radicado No. 33468 del 11 de diciembre de 2013, el delito de omisión del agente retenedor, recaudador o auto retenedor corresponde a un tipo penal en blanco, porque para su aplicación es necesario acudir a otros órdenes normativos, especialmente de estirpe tributaria, única forma de determinar el alcance de expresiones como “retenedor” o “autorretenedor”.

La calidad de servidor público del sujeto activo del delito de Omisión del agente retenedor, recaudador o auto retenedor se debe analizar desde el Art. 20 del código

penal colombiano, que señala que se entiende como servidor público aquel que “*los particulares que ejerzan funciones públicas en forma permanente o transitoria*”, así mismo la jurisprudencia de la Corte Constitucional señaló, en sentencia C-009 de 2003, en relación con la calidad del agente retenedor, que se incorpora una función pública.

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”.

Profundizando sobre los alcances de la función pública, es importante recordar que la ley delimita el campo de las responsabilidades que les corresponden a las entidades estatales, a los servidores públicos y a los contratistas, en armonía con los preceptos de la Constitución (art. 6, 90, 124 y 209), originadas en sus acciones u omisiones, cuando quiera que éstas irrogan perjuicios a cualquiera de los sujetos de la relación contractual. (Corte Constitucional, sentencia C-563 de 1998).

Los particulares pueden ejercer funciones públicas, en forma temporal o permanente, como se deduce de los artículos 123, inciso tercero y 210, inciso segundo. El legislador califica de servidores públicos a los particulares que desarrollan funciones públicas, pero no por ello se les deba encajar necesariamente dentro de las mencionadas especies constitucionales, es decir, miembro de corporación pública, empleado o trabajador oficial, porque el legislador puede establecer diferentes categorías de servidores públicos.

Lo que coloca al particular en la situación de servidor público, no es concretamente el vínculo que surge de la relación, importante o no, con el Estado, sino de la naturaleza de la función que se le atribuye por ministerio de la ley, la cual fija la índole y alcance de la relación jurídica. Cuando se asigna al particular el cumplimiento de una función pública, éste adquiere la condición de un sujeto cualificado, sin que por ello deje de ser un particular, pero asume las consiguientes responsabilidades públicas, con todas las consecuencias que ella conlleva, en los aspectos civiles y penales, e incluso disciplinarios, según lo disponga el legislador.

La Corte Suprema de Justicia analiza la situación del agente retenedor, auto retenedor o recaudador, como sujeto activo del delito, quien es un particular considerado como un servidor público por cuanto la ley le asignó de manera transitoria una función pública, lo cual conlleva una serie de consecuencias en aspectos civiles, penales y disciplinarios, incluyendo el aumento del término de prescripción en una tercera parte, confirmando el precedente jurisprudencial expresado por la Corte previamente¹.

La Corte Suprema de Justicia, en sentencia con radicado No. 33468 del 11 de diciembre de 2013, reconoce la doctrina constitucional en este tema y señala que de acuerdo a ella los agentes retenedores son particulares que están a cargo de la función pública de recaudar dineros oficiales; tendrán la condición de servidor público a todo aquel particular a quien se le encarga la labor de recaudar tasas o contribuciones públicas. El agente retenedor o recaudador no es servidor público sino un particular al que la ley le ha conferido la realización de manera transitoria de una función pública.

¹ C. S. de J. Radicado 301701 del 27 de julio de 2011, donde se hace un análisis del artículo 63 del Código Penal de 1980 actualmente 20 de la Ley 599 de 2000, en concordancia con las sentencias C-1144 de 2000, C-551 de 2001 y C-009 de 2003.

La doctrina de la Corte Suprema de Justicia de que el agente retenedor o recaudador no es servidor público sino un particular, es reiterada en sentencia con radicado No. 47449 del 31 de agosto de 2016 MP José Francisco Acuña Vizcaya, en ese caso el particular “asume las consiguientes responsabilidades públicas, con todas las consecuencias que ella conlleva, en los aspectos civiles y penales, e incluso disciplinarios, según lo disponga el legislador”. Una de esas consecuencias es, desde luego, el aumento del término de prescripción en una tercera parte cuando se actúa en condición de servidor público, conforme lo tiene previsto el inciso quinto del artículo 83 del Código Penal de 2000.”²

En el Estatuto Tributario Art. 368 se consagran como agentes de retención o de percepción, las entidades de derecho público, los fondos de inversión, los fondos de valores, los fondos de pensiones de jubilación e invalidez, los consorcios, las comunidades organizadas, las uniones temporales y las demás personas naturales o jurídicas, sucesiones ilíquidas y sociedades de hecho, que por sus funciones intervengan en actos u operaciones en los cuales deben, por expresa disposición legal, efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente.

La Corte Constitucional, en sentencia C-652 de 2003, en cuanto a los auto retenedores, señaló que éstos pueden ser particulares autorizados por la ley o por la administración tributaria para practicar la retención sobre los ingresos que reciben o van a recibir, se cita como ejemplo el Decreto Reglamentario 2509 de 1985, que establece condiciones necesarias para convertirse en auto retenedor del impuesto de retención en la fuente a un particular.

A modo de conclusión se puede decir que no es necesaria la calidad de servidor público para incurrir en el delito de Omisión de agente retenedor o recaudador, porque esta función se le confiere de manera transitoria en virtud de la constitución

² C.S. de J. Sala Penal, radicado 30170 del 27 julio de 2011.

y la ley, con las consecuencias que ella conlleva. El agente retenedor o recaudador es un particular que cumple funciones públicas.

La Insolvencia de persona natural o comerciante

La ley 1116 de 2006 por la cual se establece el Régimen de Insolvencia Empresarial en Colombia es un régimen judicial que tiene por objeto la protección del crédito y la recuperación y conservación de la empresa como unidad de explotación económica y fuente generadora de empleo, a través de los procesos de reorganización y de liquidación judicial, siempre bajo el criterio de agregación de valor. En el régimen se consagra que desde el momento en que se realice el acuerdo deben cesar los requerimientos judiciales al deudor en estado de insolvencia, para que los pagos se hagan según las prioridades establecidas por la ley.

En relación con el párrafo del Art. 402, que señala que la extinción de la obligación tributaria conllevaría el beneficio de resolución inhibitoria, preclusión de investigación o cesación de procedimiento dentro del proceso penal, el Concepto Tributario DIAN 70057 de 2006, entiende que la obligación de requerir a los agentes de retención y responsables del IVA, antes de la iniciación del proceso penal se encuentra vigente. Es un deber jurídico de naturaleza administrativa y de obligatorio cumplimiento por parte del funcionario competente, que amparado en las facultades de fiscalización e investigación de las que trata el artículo 684 del Estatuto Tributario, debe requerir al retenedor o responsable, garantizando así la actividad de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales como ente encargado de administrar y controlar el debido cumplimiento de las obligaciones tributarias, así como la posibilidad de que el retenedor o responsable se ponga al día en el cumplimiento de sus obligaciones, antes de acudir a la última ratio, es decir a la

persecución penal de la conducta de omisión del agente retenedor, recaudador o auto retenedor.

Ahora bien, es claro que dicha disposición debe entenderse en concordancia con el párrafo del mismo artículo que ordena al funcionario judicial expedir resolución inhibitoria, preclusión de investigación o cesación de procedimiento a favor del retenedor, auto retenedor o recaudador que extinga la obligación tributaria por pago o compensación de las sumas adeudadas junto con sus correspondientes intereses, caso en el cual no habrá condena ni sanción accesoria inhabilitante, como lo aclaro la Corte Constitucional en sentencia C-652 de 2003.

El párrafo del Art. 402 del código penal fue derogado tácitamente por el Art. 42 de la Ley 633 del 2000, conforme lo señalado por la Corte Constitucional en sentencia 009 del 23 de enero de 2003. Posteriormente el Artículo 21 de la Ley 1066 de 2006 derogo el párrafo del Art. 42 de la Ley 633 de 2000 frente a lo cual, según el Concepto Tributario DIAN 38767 de 2003, debe entenderse que el Código Penal, Ley 599 de 2000, no derogó las eximentes de responsabilidad por el pago o acuerdo de pago de las sumas debidas por concepto de retención en la fuente e IVA, contenidas en el artículo 42 de la Ley 633 de 2000 que unificó los párrafos 1º y 2º del artículo 665 del Estatuto Tributario.

En materia tributaria es importante resaltar que el Artículo 21 de la Ley 1066 de 2006, por el cual se dictan normas para la normalización de la cartera pública, señalaba que *“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 este se está cumpliendo en debida forma”*.

Al ser la insolvencia una figura jurídica protectora del deudor, que requiere de un reconocimiento de la deuda, de la imposibilidad de realizar el pago de lo adeudado y de llegar a un acuerdo de pago, esta se configura como una causal que exime de

responsabilidad, por reconocer la falta de capacidad de cumplir con la obligación legal, la imposibilidad de retribuir al Estado lo recaudado.

Aunque existe una obligación para los funcionarios estatales de requerir al retenedor o responsable del recaudo antes de recurrir a las instancias penales, no es este el único momento en que el deudor puede llegar a un acuerdo de pago y lograr así la eximente de responsabilidad pues la facultad otorgada por el Artículo 21 de la Ley 1066 de 2006 permitiría extender ese pago a cualquier momento del proceso, incluso durante el juzgamiento, al tenor de lo señalado en el párrafo del Art. 332 del Código de Procedimiento Penal en relación a los momentos de la preclusión para la causal No. 1 referida a la imposibilidad de continuar con el ejercicio de la acción penal.

Es suficiente para cesar el procedimiento penal en estos casos, aclara la Corte Suprema de Justicia en sentencia con radicado No. 37650 del 6 de junio de 2012 MP Julio Enrique Socha Salamanca, que se haya realizado solamente el acuerdo de pago, en razón al principio de favorabilidad.

Sobre el punto referido a la admisión de una eventual confluencia de una causal de improcedencia de la acción penal se requiere, según la Corte Suprema de Justicia en sentencia con radicado 44033 del 29 de abril de 2015 MP José Luis Barceló Camacho, que el particular hubiese entrado en un proceso de reestructuración o se hubiere declarado en insolvencia

Análisis estático de la jurisprudencia de la Corte Constitucional y la Corte Suprema de Justicia

Corte Constitucional

La jurisprudencia de la Corte Constitucional ha presentado argumentos importantes en relación con la actividad desarrollada por los agentes retenedores o recaudadores de impuestos, y que pueden utilizarse para analizar la posibilidad de que se configure un eximente de responsabilidad por la insolvencia. El análisis estático busca determinar la regla presente en la jurisprudencia en una cuestión específica, como el caso que nos ocupa es la insolvencia como eximente de responsabilidad se buscaran los criterios que determinen si las sumas adeudadas son deudas o no.

La Corte Constitucional, en sentencia C-1144 de 2000, consideró que el agente no tiene posibilidad de disponer del dinero recaudado por lo cual no podría considerarse un simple deudor.

“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 la precitada sentencia la Corte hace una referencia final a las posibilidades defensivas del agente retenedor, circunscribiéndolas exclusivamente a situaciones

en las que la conducta omisiva no le es imputable, pero haciendo referencia al Art. 40 del Código penal de la época referido a causales de inculpabilidad.

“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 culpabilidad -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 el mismo sentido la Corte en sentencia C-009 de 2003, concluyó que al ser particulares con funciones públicas adquieren especial responsabilidad, pero manifiesta que los dineros recaudados reposan transitoriamente en su esfera de liquidez.

“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”.

En la sentencia de la Corte Constitucional C-652 de 2003, el tribunal es muy claro en que debe entenderse que se extingue el procedimiento cuando el deudor paga la obligación tributaria.

“Ahora bien, es claro que dicha disposición debe entenderse en concordancia con el parágrafo del mismo artículo que ordena al funcionario judicial expedir resolución inhibitoria, preclusión de investigación o cesación de procedimiento a favor del retenedor, autorretenedor o recaudador que extinga la obligación tributaria por pago o compensación de las sumas adeudadas junto con sus correspondientes intereses, caso en el cual no habrá condena ni sanción accesoria inhabilitante”.

Corte Suprema de Justicia.

En relación con los elementos del tipo de Omisión del agente retenedor, recaudador o autoretenedor, además de aclarar la calidad de sujeto activo del delito como particular con funciones públicas, ha aclarado algunos otros conceptos de la estructura del tipo que presentamos brevemente.

La Corte Suprema de Justicia, en sentencia con radicado No. 37650 del 6 de junio de 2012 MP Julio Enrique Socha Salamanca, aclara que el delito de omisión del agente retenedor o recaudador contiene adicionalmente a la sanción de prisión una sanción pecuniaria, que consiste específicamente en el doble de lo no consignado sin que pueda exceder los 50.000 salarios mínimos legales mensuales vigentes, razón por la cual su determinación por debajo de los límites legales, contravenga el principio de legalidad.

El problema jurídico que plantea la referencia que el parágrafo del artículo 402 del Código Penal (adicionado por el artículo 42 de la Ley 633 de 2000) hace de la Ley 550 de 1999 debe entenderse también efectuada a la Ley 1116 de 2006, según la Corte Suprema de Justicia en sentencia con radicado No. 42822 del 18 de marzo de 2015 MP Patricia Salazar Cuellar, pues debe entenderse que esta sustituyó a la Ley 550 de 1999.

La sustitución se entiende, según lo dicho por la Corte Suprema de Justicia, en que en ambos procedimientos, una vez admitida la solicitud de reestructuración o de

reorganización, entre muchas otras prohibiciones, el deudor ya no puede –sin autorización del Juez del concurso— hacer pagos o arreglos relacionados con sus obligaciones, incluidas desde luego las deudas con la DIAN. Esta prohibición es la razón para marginar de responsabilidad penal por la conducta punible descrita en el artículo 402 del Código Penal a los gerentes o representantes legales de las sociedades “*admitidas a la negociación de un acuerdo de reestructuración*”, la cual, bajo el liderazgo de un promotor ajeno a la empresa, tenía como finalidad poner de acuerdo a deudor y acreedores en relación con un plan de normalización de la actividad productiva y de atención a los compromisos financieros. No lograr el acuerdo o incumplirlo conducía –sin escapatoria— a la liquidación del negocio.

Es claro entonces que la iniciación del proceso de insolvencia o de reorganización, cuyos efectos son semejantes a los de admisión a la negociación de un acuerdo de reestructuración a que se refiere la Ley 550 de 1999, configura la causal de extinción de la acción penal a la que se refiere el párrafo del delito de Omisión del agente retenedor, recaudador o autoretenedor.

Sobre el momento en el que se configura el delito y las sumas a él referidas, la Corte Suprema de Justicia en sentencia con radicado No. 41053 del 10 de junio de 2015 MP Eugenio Fernández Carlier, sostiene que el tipo penal omisivo, se configura en su parte objetiva cuando pasados dos meses después de vencido el término fijado por el Gobierno Nacional para realizar el pago, el responsable del impuesto sobre las ventas o el encargado de retener o autoretenedor por concepto de retención en la fuente, no cumple con esta obligación, siendo por lo tanto una conducta instantánea y de resultado.

La conducta descrita en el tipo omisivo no abarca las sumas referidas a sanciones o multas, provenientes de que el obligado a declarar y consignar no acate cabalmente los requerimientos que le puede hacer la DIAN para clarificar su declaración voluntaria en cuanto no suministró el concepto y valor de compras

netas, impuestos descontables y retenciones por IVA con documentos idóneos. La adecuación típica se concreta, no en el no pago de una sanción, sino cuando se da la conducta omisiva de dejar de pagar lo que se afirmó haber recaudado, no de lo que DIAN estime luego de adelantar trámites sancionatorios. Para el caso del tipo penal que describe el delito de omisión del agente retenedor o recaudador no puede cobijar el incumplimiento de sanciones impuestas por la DIAN, cuando respecto de requerimientos hechos no se ha dado la información o su contenido es erróneo o no corresponde a lo solicitado bajo las previsiones del artículo 651 del Estatuto Tributario.

En relación con las causales que permiten predicar la acreditación de una causal de improcedibilidad de la acción penal respecto del delito de Omisión del agente retenedor, recaudador o autoretenedor, la Corte Suprema de Justicia en sentencia con radicado No. 45194 del 11 de agosto de 2015 MP Eugenio Fernández Carlier, señalo que el “Parágrafo” del Art. 402 respecto de sociedades que, en relación con el impuesto sobre las ventas y la retención en la fuente causadas, se encuentren en alguna de las siguientes situaciones:

i) en procesos concordatarios; *ii)* en liquidación forzosa administrativa; *iii)* en proceso de toma de posesión en entidades vigiladas por la Superintendencia Bancaria; o *iv)* admitidas a la negociación de un Acuerdo de Reestructuración con sujeción a la Ley 550 de 1999. (Subrayado en el texto original)

Conclusiones

En el delito de Omisión de agente retenedor, recaudador o autoretenedor no es necesario que el sujeto activo ostente la calidad de servidor público para incurrir en el delito, porque esta función se le confiere de manera transitoria en virtud de la constitución y la ley, con las consecuencias que ella conlleva. El agente retenedor o recaudador es un particular que cumple funciones públicas.

Al ser la insolvencia una figura jurídica protectora del deudor, que requiere de un reconocimiento de la deuda, de la imposibilidad de realizar el pago de lo adeudado y de llegar a un acuerdo de pago, esta se configura como una causal que exime de responsabilidad, por reconocer la falta de capacidad de cumplir con la obligación legal, la imposibilidad de retribuir al Estado lo recaudado.

Existe una obligación para los funcionarios estatales de requerir al retenedor o responsable del recaudo antes de recurrir a las instancias penales, no es este el único momento en que el deudor puede llegar a un acuerdo de pago y lograr así la eximente de responsabilidad pues la facultad otorgada por el Artículo 21 de la Ley 1066 de 2006 permitiría extender ese pago a cualquier momento del proceso, incluso durante el juzgamiento, al tenor de lo señalado en el párrafo del Art. 332 del Código de Procedimiento Penal en relación a los momentos de la preclusión para la causal No. 1 referida a la imposibilidad de continuar con el ejercicio de la acción penal.

Para la acreditación de una causal de improcedibilidad de la acción penal respecto del delito de Omisión del agente retenedor, es suficiente la iniciación del proceso de insolvencia o de reorganización.

Las sentencias de la Corte Constitucional, referidas al tema de la Omisión del agente retenedor, recaudador o autoretenedor, se puede encontrar una regla predominante la cual es considerar al sujeto activo del delito un particular con funciones públicas, de lo que lógicamente se podría considerar que el dinero recaudado y no consignado no sería una deuda sino dinero publico puesto a su cuidado de manera. La lectura de las sentencias muestra una subregla diferente a la que podríamos pensar que lógicamente se derivaría del hecho de ser temporalmente un funcionario público, y esto proviene del concepto de que el dinero recaudado entra a las cuantas del particular, es decir, temporalmente los tiene a su

disposición y por lo tanto no consignarlos en el término legal sería un apoderamiento que constituiría una deuda.

Referencias

Legislación

Constitución Política de Colombia.

Ley 38 de 1969

Código penal colombiano, Ley 599 de 2000.

Ley 633 de 2000

Ley 1066 de 2006

Concepto Tributario DIAN 38767 de 2003

Concepto Tributario DIAN 70057 de 2006

Jurisprudencia

Corte Constitucional. Sentencia C-285 del 27 de junio de 1996. M.P. Carlos Gaviria Díaz.

Corte Constitucional. C-563 del 7 de octubre de 1998. M. P.: Dr. Antonio Barrera Carbonell y Dr. Carlos Gaviria Díaz.

Corte Constitucional. Sentencia C-1144 de 2000.

Corte Constitucional. Sentencia C-009 de 2003. M. P.: Dr. Jaime Araujo Rentería.

Corte Constitucional. Sentencia C-652 del 5 de agosto de 2003. M.P: Marco Gerardo Monroy Cabra.

Corte Suprema de Justicia, sala constitucional, sentencia No 97 expediente número 1502. M. P. Jaime Pinzón López del 23 de octubre veintitrés de 1986.

Corte Suprema de Justicia. Radicado No.37650 del 6 de junio de 2012 M.P. Julio Enrique Socha Salamanca.

Corte Suprema de Justicia. Radicado No. 33468 del 11 de diciembre de 2013. M.P. Eugenio Fernández Carlier.

Corte Suprema de Justicia. Radicado No. 42822 del 18 de marzo de 2015 M.P. Patricia Salazar Cuellar.

Corte Suprema de Justicia. Radicado No. 44033 del 29 de abril de 2015 M.P. Jose Luis Barceló Camacho.

Corte Suprema de Justicia. Radicado No. 41053 del 10 de junio de 2015 M.P. Eugenio Fernández Carlier.

Corte Suprema de Justicia. Radicado No. 45194 del 11 de agosto de 2015 MP Eugenio Fernández Carlier.

Corte Suprema de Justicia. Radicado No. 47449 del 31 de agosto de 2016 M.P. José Francisco Acuña Vizcaya.

Doctrina

Cancino, Antonio Jose y otros. Lecciones de Derecho Penal. Parte Especial. Universidad Externado de Colombia. 2011.

Molina Arrubla, Carlos Mario. Delitos contra la Administración Pública, Bogotá, Editorial Leyer, 2003

Velásquez Velásquez, Fernando, Manual de Derecho Penal. Parte General, Bogotá, Comlibros, 2009.

Documentos consultados en internet

Lozano Sanabria, Norman Humberto. 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 para optar el título de Magíster en Derecho. Universidad Nacional de Colombia. 2011.