

OBLIGACION TRIBUTARIA-Definición

OBLIGACION TRIBUTARIA-Sujeto activo

El sujeto activo comporta una configuración compleja que abarca la creación del tributo, su administración, recaudo y ejecución presupuestal en términos de gasto.

OBLIGACION TRIBUTARIA-Sujeto pasivo

El sujeto pasivo 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.

OBLIGACION TRIBUTARIA-Naturaleza del no contribuyente

OBLIGACION TRIBUTARIA-Obligaciones de contribuyentes y no contribuyentes

AGENTE RETENEDOR-Expresión fiscal

AGENTE RETENEDOR-Funciones

AGENTE RETENEDOR-Diferencias con el autorretenedor

AGENTE RETENEDOR-Relación con el impuesto sobre las ventas

AGENTE RETENEDOR-Relación con el impuesto de timbre nacional

TRIBUTOS-Administración y recaudo

IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS-Responsables

RETENCION EN LA FUENTE-Naturaleza/AGENTE RETENEDOR-Responsabilidad penal

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 oportunidad 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.

RETENCION EN LA FUENTE-Legislación

OMISION DE CONSIGNAR SUMAS RETENIDAS O RECAUDADAS-Sujeto activo/OMISION DE CONSIGNAR SUMAS RETENIDAS O RECAUDADAS-Conducta punible/OMISION DE CONSIGNAR SUMAS RETENIDAS O RECAUDADAS-Bien jurídico tutelado/OMISION DE CONSIGNAR SUMAS RETENIDAS O RECAUDADAS-Sanción

RETENCION EN LA FUENTE-Autorretenedor coadyuvante en la función recaudadora del tributo

AGENTE RETENEDOR-Servidor público/AGENTE RETENEDOR-Sujeto activo del tipo penal

PRESUNCION DE INOCENCIA-No vulneración

PRINCIPIO DE UNIDAD DE MATERIA-No desconocimiento por ajustarse a los cánones constitucionales

Referencia: expediente D-4093

Demandante: Henry Alfonso Fernández Nieto.

Magistrado Ponente:

Dr. JAIME ARAUJO RENTERÍA

Bogotá, D.C., veintitrés (23) de enero de dos mil tres (2003).

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en cumplimiento de sus atribuciones constitucionales y de los requisitos y trámites establecidos en el decreto 2067 de 1991, ha proferido la siguiente

S E N T E N C I A

I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, el ciudadano HENRY ALFONSO FERNÁNDEZ NIETO demandó el artículo 402 de la ley 599 de 2000 y el artículo 42 de la ley 633 de 2000.

Cumplidos los trámites constitucionales y legales propios de los procesos de constitucionalidad, la Corte Constitucional procede a decidir acerca de la demanda en referencia.

II. NORMA ACUSADA

A continuación se transcribe el texto de las disposiciones demandadas, conforme a las ediciones oficiales 44.097 de julio 24 de 2000 y 44.275 del 29 de diciembre de 2000.

“LEY 599 DE 2000

(julio 24)

por la cual se expide el Código Penal.

El Congreso de Colombia

DECRETA:

TITULO XV

DELITOS CONTRA LA ADMINISTRACION PUBLICA

CAPITULO PRIMERO

Del peculado

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.

“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

(diciembre 29)

Por la cual se expiden normas en materia tributaria, se dictan disposiciones sobre el tratamiento a los Fondos Obligatorios para la Vivienda de Interés Social y se introducen normas para fortalecer las finanzas de la Rama Judicial

El Congreso de Colombia

DECRETA

Capítulo IV

Normas de Procedimiento y Control

“ARTICULO 42. RESPONSABILIDAD PENAL POR NO CONSIGNAR LAS RETENCIONES EN LA FUENTE Y EL IVA. Unifícanse los párrafos 1o. y 2o. del artículo 665 del Estatuto Tributario en el siguiente párrafo, el cual quedará así:

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

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

III. LA DEMANDA

Considera el actor que el artículo 402 de la ley 599 de 2000 y el artículo 42 de la ley 633 de

2000 quebrantan los artículos 28, 29 y 158 de la Constitución, al igual que los artículos 10, 11, 12 y 13 de la ley 599 de 2000, por las siguientes razones:

- La adición que del artículo 665 del Estatuto Tributario hizo la ley 383 de 1991 tipificó correctamente la conducta punible de no consignar las retenciones en la fuente y el IVA recaudados; por ello, en la medida en que esa conducta se caracterizó como peculado por apropiación, se respetó el artículo 28 constitucional.

- Pero cuando el legislador le da vida autónoma a esa conducta a través del artículo 402 de la ley 599 de 2000, modificada por el artículo 42 de la ley 633 de 2000, con el condicionamiento de los dos meses, se establece la cárcel por deudas. Al respecto debe recordarse que el agente retenedor y el responsable del IVA no son más que unos intermediarios entre el Estado y los contribuyentes, pudiendo, en el caso del IVA, no sólo perder el valor de los bienes vendidos sino también el impuesto mismo.

- El IVA se rige por el principio de causación, por eso, independientemente de su recaudo debe declararse y pagarse a la Administración Tributaria. De suerte que cuando se vende a más de 60 días debe el responsable financiar con recursos propios el recaudo del impuesto. Peor aún cuando la cuenta por cobrar se pierde, ya que en términos del artículo 492 la misma no da derecho a descuento del IVA. Por tanto, en el IVA, el intermediario causa el impuesto y al final del bimestre debe declararlo y pagarlo, sin miramiento hacia el efectivo recaudo.

- Declarado el impuesto por el responsable, cuando presenta declaración sin pago, se está reconociendo a favor del Estado una deuda, constituyéndose en título ejecutivo la liquidación privada. Deuda que puede pagarse a través de la compensación, según el artículo 815 del Estatuto Tributario. De esta forma se aprecia cómo el Estado acepta que el recaudador de impuestos, agente retenedor o responsable del IVA, se convierta en deudor, existiendo a favor del fisco diferentes mecanismos de cobro, como son las compensaciones y el cobro coactivo. Por eso, si una vez recaudado y declarado el impuesto, no se consigna, se convierte en una acreencia a favor del Estado; no siendo dable ejercer una posición dominante para fijar un término de 60 días con respecto al pago, so pena de incurrir en pena privativa de la libertad. Los principios de la buena fe y de inocencia no permiten colegir de dicha mora el ánimo de apropiarse de bienes pertenecientes al erario público. Si esa fuera la

filosofía el legislador no habría creado un nuevo tipo penal, dejando mejor las cosas a merced del tipo peculado por apropiación.

- Después del derecho a la vida el principal derecho es el de la libertad, no pudiendo el Estado atropellarlo en su afán recaudatorio, que en la actual situación de recesión no hará otra cosa que llevar a la cárcel a personas que por diversas razones se han atrasado en el pago de los impuestos recaudados, sin intención de apropiarse de los mismos.

- Ahora bien, en lo que hace a la retención en la fuente el Estado toma dinero prestado de los contribuyentes, advirtiéndole que sólo al finalizar el período fiscal es cuando se establece si se pagó totalmente el impuesto a través de las retenciones, incluso, si hay saldo a favor del contribuyente. Quiere decir que únicamente a 31 de diciembre se puede saber si el dinero que el Estado ha recaudado a través de las retenciones en la fuente por renta, efectivamente le pertenece. Así, ¿cómo puede el Estado privar de la libertad a una persona, cuando dos meses después de presentada la liquidación privada el Estado no tiene certeza de que los respectivos dineros no pertenecen al fisco?

- Conforme a lo anterior, si sólo a 31 de diciembre se define la situación fiscal del retenido, en el entretanto apenas habría una expectativa de ingreso para el Estado, ya que puede suceder que resulte un saldo a favor del retenido y tenga que devolver lo correspondiente. ¿Cuál bien jurídico se estaría protegiendo con la consagración del delito? ¿La expectativa de la pérdida de unos bienes que pueden llegar a pertenecer al Estado? Por último, tal como lo afirmó el Instituto Colombiano de Derecho Tributario (sentencia C-262/02) es más evidente la vulneración del artículo 28 superior en el caso del autorretenedor.

- Los preceptos demandados violan la presunción de inocencia que estipula el artículo 29 de la Carta, por cuanto el Estado -tácitamente- está presumiendo que quien incurre en mora en la consignación de las retenciones e IVA recaudados, pretende quedarse con dichos dineros. La única forma de que la persona sea condenada, es cuando no pague lo adeudado al Estado por retenciones o IVA recaudados. En ausencia de pago de lo debido, si no existiera el tipo penal demandado, simplemente estaríamos frente a un peculado por apropiación. La presión de los dos meses para encausar a los morosos implica una presunción de mala fe en contra de éstos, en cuanto se van a apropiar de los bienes del Estado, pues si así no fuera, habría bastado con la penalización que conlleva el peculado por apropiación. Y según lo dijo

el ICDT, también se viola el artículo 29, “Por cuanto las conductas descritas en las normas demandadas no están debidamente tipificadas, ya que las expresiones “sumas retenidas” y “sumas recaudadas” no tienen en la norma acusada una significación unívoca, pudiendo referirse a sumas recibidas efectivamente o simplemente causadas y no recaudadas”.

- La ley 599 de 2000 establece unas normas rectoras a las cuales debe sujetarse el juzgador y el legislador, por eso los preceptos que desarrollan los diferentes tipos no pueden ser unos cabos sueltos. El principio de unidad de materia no hace relación a una armonía meramente formal de las disposiciones de una ley, tal como lo da a entender el artículo 158 superior y las sentencias de la Corte Constitucional, toda vez que debe darse una relación de conexidad causal, teleológica, temática o sistémica con la materia predominante de la misma. En el presente caso la materia dominante de la ley 599 de 2000 estaba dada por los principios rectores, de los cuales no podía desviarse el legislador; hay falta de conexidad entre el artículo 402 y los principios rectores del nuevo código penal, es decir, esta norma viola los artículos 10, 11 de la ley 599, negando así dichos principios, cuyos fines tienden a garantizar la dignidad humana, el debido proceso, etc.

Seguidamente el actor hizo una sustentación de la forma en que, según su parecer, el legislador quebrantó los artículos 10, 11 y 12 del estatuto penal vigente. Argumentación que, por supuesto, resulta claramente improcedente a los fines del examen de constitucionalidad perseguido con la demanda, pues como bien se sabe, en esta oportunidad el cotejo normativo se hace entre la Constitución y la ley, que no entre leyes.

IV. INTERVENCIONES

1. Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Procesal

La ciudadana ÁNGELA MARÍA BUITRAGO RUÍZ, actuando en representación de este instituto interviene en el presente proceso para solicitar a la Corte que declare la exequibilidad de los preceptos demandados. Al respecto se apoyó en un concepto del doctor Vicente Emilio Gaviria, conforme al cual el artículo 402 del código penal eliminó la posibilidad de extinguir la acción penal mediante acuerdo de pago; eliminó la exigencia de pago o compensación de las sanciones administrativas como requisito para extinguir la acción penal; y no contempló como evento de improcesabilidad penal el caso de las sociedades que se encuentren en procesos de la ley 550. Luego expresó:

- Para algunos la ley 599 de 2000 dejó sin opción de aplicación el artículo 655 del Estatuto Tributario, incluida la reforma que aportó el artículo 42 de la ley 633 de 2000. Para otros, siendo la ley 599 una norma general, no puede modificar ni derogar el artículo 655 del Estatuto Tributario, por ser una norma especial.

- El artículo 402 del código penal tiene los sujetos activos plenamente descritos. Los sujetos pasivos están determinados en el Estatuto Tributario, los cuales se deben estimar para integrar el tipo penal previsto en el artículo 402. Siendo claro que el legislador puede considerar que los respectivos comportamientos atentan contra los bienes jurídicos protegidos, donde el plazo señalado también está permitido dentro de la potestad de configuración legislativa.

2. Intervención de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

La ciudadana EDNA PATRICIA DÍAZ MARÍN, obrando en representación de esta unidad administrativa especial solicita a la Corte declarar la constitucionalidad de la disposición acusada, con fundamento en los siguientes argumentos:

- La omisión del agente retenedor o autorretenedor, al no consignar las sumas retenidas no viola el artículo 28 constitucional, por cuanto el mismo no adquiere ningún tipo de deuda con el Estado, siendo un mero recaudador o intermediario a quien se le ha asignado la función pública de recaudar dineros provenientes de impuestos y ponerlos a disposición del Estado para el cumplimiento de sus fines.

- La vulneración del artículo 29 superior tampoco se da por cuanto la presunción de inocencia se garantiza en las normas demandadas, esto es, al tenor del debido proceso se pueden allegar pruebas y controvertir las aducidas por el otro extremo, con la concurrencia de las causales eximentes de responsabilidad penal.

- Asimismo el artículo 402 del código penal se ajusta al principio de unidad de materia en la medida en que guarda perfecta armonía con las demás normas penales, aun cuando la conducta se refiera a una omisión en el cumplimiento de una obligación tributaria por parte de los agentes de retención, en donde está claramente determinada su tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad. Tipo penal que a su vez se halla en armonía con los principios rectores del código penal.

- La retención en la fuente no constituye una expectativa sobre el impuesto que debe pagar el contribuyente o responsable, sino un instrumento jurídico que le permite al Estado contar con el impuesto en la misma vigencia fiscal en que se causa, lo cual le da pleno sustento a la conducta sancionada en el campo penal y tributario. En relación con las obligaciones del agente retenedor para con el erario público se pronunció la Corte en sentencia C-1144 de 2000, donde se declaró la constitucionalidad de la norma demandada.

- En cuanto al límite temporal de dos meses siguientes a aquel en que se efectuó la respectiva retención, cuando el agente retenedor no consigna las sumas retenidas, es importante señalar que fue precisamente la Corte Constitucional quien en sentencia C-285 de 1996 declaró inexecutable el artículo 665 del Estatuto Tributario por carecer del elemento temporal la configuración del tipo penal, pues esa indeterminación dejaba el dispositivo al criterio y arbitrio del intérprete, razón por la cual en los ordenamientos penal y tributario se contempló el término en comento. Lo que por otra parte no implica una responsabilidad objetiva, dado que lo que se castiga es la conducta omisiva del agente retenedor, autorretenedor o declarante del IVA, la cual pone en peligro el bien jurídico de la administración pública.

- Debe agregarse que el artículo 572 del Estatuto Tributario señala los representantes que deben cumplir deberes formales de sus representados, mencionando en su literal c) a los gerentes, administradores y en general los representantes legales, por las personas jurídicas y sociedades de hecho, lo cual puede ser delegado en funcionarios de la empresa delegados para el efecto, informando de tal hecho a la Administración de Impuestos. En este sentido el artículo 665 del Estatuto Tributario dice que tratándose de sociedades u otras entidades, salvo que se informe a la Administración el nombre de la persona encargada de retener, autorretener o declarar IVA, las sanciones recaen sobre el representante legal.

- En cuanto al artículo 402 de la ley 599 de 2000 debe decirse que la condición de recaudador no hace a la persona deudora para con el Estado, toda vez que no se presenta la relación directa, naturalística y jurídica con el Estado; no se puede partir del concepto deuda que es de carácter civil para aplicar el artículo 28 de la Constitución. Al respecto la Corte Constitucional dejó claro el concepto de deuda en fallo del 30 de agosto de 2000, expediente D-2856. El agente retenedor o recaudador es la persona encargada de realizar una específica función que la ley le otorga para esos efectos, es un intermediario entre las

personas que tienen la obligación legal de pagar la retención en la fuente y el Estado. El agente retenedor al desarrollar su labor adquiere la calidad de servidor público que debe consignar dentro de un término los dineros recaudados por los citados conceptos.

- El precepto en comento cumple con todos los elementos objetivos y subjetivos del tipo para garantizar el cumplimiento del debido proceso. El sujeto activo es el agente retenedor o recaudador; el sujeto pasivo es el Estado; se define la conducta y su temporalidad circunscrita a no consignar las sumas retenidas por impuestos dentro del plazo estipulado de dos meses, por lo cual dicha conducta se equipara a una apropiación indebida de dineros estatales, cuya ocurrencia provoca la iniciación de un proceso penal para determinar la responsabilidad del agente. Se concluye así que existe una gran diferencia entre deuda y propiedad, por tanto el agente retenedor no le debe al Estado, sino que se apropia de lo que no le corresponde.

- Frente a la presunta vulneración del artículo 29 superior debe observarse que el elemento temporal es de gran importancia, porque si bien es cierto, una persona se presume inocente, no lo es menos que el agente retenedor pasados dos meses, sin haber consignado los dineros recaudados, se subsume dentro del tipo penal. El desarrollo del proceso garantiza que si el implicado es inocente, pueda aportar pruebas, controvertir otras, invocar causales eximentes de responsabilidad, etc.

- La norma penal tampoco quebranta el principio de unidad de materia porque el precepto es un tipo abierto que por tanto conduce a la aplicación de otros estatutos como el Tributario, a fin de establecer el significado de cada uno de los conceptos contemplados en el mismo. Además el código penal contiene variedad de materias, tales como ecología, contratación administrativa, salud, tributos, informática, contabilidad, etc. El estado protege los distintos bienes jurídicos a través de tipos penales. La unidad de materia es respetada por el artículo 402 de la ley 599 de 2000, porque dónde más podría estar que en el código penal. En la misma perspectiva tampoco existe desconocimiento de los principios rectores de la ley penal.

- En lo atinente al artículo 42 de la ley 633 del 2000 los aspectos por los cuales se demanda ya habían sido conocidos por la Corte con ocasión de la demanda presentada contra el artículo 22 de la ley 383 de 1997, que precisamente reincorporó al Estatuto Tributario el

artículo 665. Norma que fue declarada exequible en sentencia C-1144 de 2000. Empero, sin pretender aducir cosa juzgada, y considerando que el artículo 665 fue modificado por el artículo 42 de la ley 633 de 2000, es de registrar que la modificación sólo consolidó en un párrafo aspectos exonerativos de responsabilidad del agente retenedor. Asimismo tuvo en cuenta la inaplicabilidad de la norma para aquellas sociedades en concordato, liquidación forzosa administrativa, toma de posesión por la superbancaria y las admitidas en ley 550 de 1999. En lo demás el texto conserva su tenor literal, tal como fue analizado por la Corte en la sentencia C-1144 de 2000.

- Ahora, si bien es cierto que el artículo 665 remite al peculado por apropiación, no lo es menos que por favorabilidad y especialidad creo una norma con una pena bastante menor.

3. Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario

El ciudadano JUAN DE DIOS BRAVO GONZÁLEZ, actuando en su calidad de Presidente del Instituto Colombiano de Derecho tributario interviene en este proceso para solicitar a la Corte la declaración de inexequibilidad de las disposiciones demandadas, por las razones que a continuación se expresan.

- El Instituto ratifica todas y cada una de las opiniones que emitió en el concepto de 24 de septiembre de 2001, en el proceso que culminó con la sentencia C-262 de 2002.

- En relación con el nuevo cargo propuesto por el actor, referido al artículo 29 de la Constitución por supuesta violación de la presunción de inocencia,

“(…) el Instituto considera que no le asiste razón, porque, de un lado, el legislador es libre de establecer el elemento temporal de los delitos en la forma como lo considere conveniente y, de otro, también le es válido configurar tipos específicos y especiales de peculado. La creación legislativa de un elemento temporal del delito y el establecimiento de un delito autónomo de peculado para los retenedores, autorretenedores y responsables del IVA, dentro de cualquier análisis coherente no puede conducir a la afirmación de que con ello se esté violando el principio de presunción de inocencia y se esté estableciendo una presunción de mala fe. Ninguno de los derechos garantía del debido proceso se vulnera como consecuencia de estos argumentos señalados por el autor (sic).

“Además, el actor se contradice de manera patente cuando por un lado afirma en la demanda que se trata de un delito establecido por deudas y en el cargo que aquí se analiza afirma que la conducta obedece a un peculado por apropiación (...)”.

“Si la corte considera que el artículo 42 de la ley 633 de 2000 derogó el parágrafo del artículo 402 de la ley 599 de 2000, en opinión del INSTITUTO debería declararse inhibida de pronunciarse sobre la inexecuibilidad de este último, especialmente considerando que jamás produjo efectos porque el inicio de su aplicación (24 de julio de 2001) fue posterior a la vigencia del artículo 42 de la ley 633 de 2000”.

La Sala destaca a continuación el concepto de 24 de septiembre de 2001 que el Instituto Colombiano de Derecho Tributario presentó en el proceso que culminó con la sentencia C-262 de 2002, y que ahora ratifica, tal como en su momento lo resumió el magistrado ponente.

3.1. Análisis de las sentencias C-285/96 y 1144/00

Antes de emitir su concepto sobre la exequibilidad de la norma, el Instituto efectuó un análisis de dos sentencias de la Corte en las cuales se examinaron las normas que regulaban la responsabilidad penal de los agentes de retención en la fuente y los responsables del IVA.

Expresa que en la Sentencia C-285 de 1996 se declaró inexecutable el artículo 665 del Estatuto Tributario debido a que el tipo penal consagrado en la norma carecía del elemento temporal necesario para determinar el momento en el cual se configuraba el hecho típico, lo cual constituía una violación de los derechos a la libertad y el principio de legalidad de la pena.

3.2. Vigencia de la norma acusada

En segundo orden el experto técnico efectúa unos breves comentarios sobre la vigencia de la norma, y al respecto afirma que puede presentarse una duda de interpretación sobre la posible derogación total o parcial de la norma acusada que hubiese podido producir el artículo 42 de la Ley 633 de 2000, norma que unificó los párrafos 1 y 2 del estatuto

tributario en un solo párrafo. En concepto del Instituto, aunque dicha modificación se refiere formalmente al artículo 665 del Estatuto Tributario, realmente está modificando el artículo 402 del Código Penal, en todo aquello que le sea contrario. Concluye este punto afirmando que aunque el actor sólo demandó el artículo 402 del Código Penal, la norma que debe ser objeto de análisis de constitucionalidad por la Corte es el artículo 402 del estatuto penal con la modificación introducida por la Ley 633 de 2000.

3.3. Naturaleza Jurídica de la norma demandada.

El experto técnico efectúa un análisis de los elementos del tipo penal, precisando para cada una de las hipótesis normativas, el sujeto activo, el sujeto pasivo, la conducta, el elemento temporal, la sanción penal y el bien jurídico tutelado.

El Instituto efectuó un completo análisis sobre la configuración legal del deber de retener y recaudar tributos, y de las implicaciones del mismo sobre las nociones de retenedor y autorretenedor del impuesto, así como de recaudador del IVA, en los siguientes términos:

a. Sistema de Retención en la Fuente

El sistema de retención en la fuente tiene por objeto conseguir en forma gradual que el impuesto se recaude en lo posible dentro del mismo ejercicio gravable en que se cause.

Para efecto de la retención en la fuente, el pago es la prestación de lo que se debe, o sea, el cumplimiento de la obligación previamente contraída. A su vez, se entiende por “abono en cuenta”, el reconocimiento legal y contable del nacimiento de la obligación.

En la actualidad la retención en la fuente se practica bajo una doble modalidad jurídica: Como abono en cuenta del impuesto que haya que liquidarse, o como recaudo del impuesto definitivo fijado por la ley.

El Instituto precisa en este acápite lo que en su concepto son la definición y el alcance de la expresión “sumas retenidas”. Al efecto señala que en la ley 38 de 1969 se definieron como las sumas efectivamente retenidas es decir, las cantidades que efectivamente detraía el agente de retención al sujeto pasivo o contribuyente del respectivo impuesto. Agrega que

a partir de la vigencia del Decreto Extraordinario 2503 de 1987, se debe entender por sumas retenidas, los valores causados de retención en la fuente, por cuanto las retenciones se practican o descuentan al momento del pago o abono en cuenta.

b. Sistema de Autorretención

Hay autorretención cuando el propio beneficiario realiza la retención al momento de contabilizar el correspondiente ingreso gravado.

Señala el Instituto que el término autoretención es impropio, por cuanto en realidad se trata de una forma de “pagos anticipados a cuenta del impuesto a determinar”.

En esta modalidad la causación de la retención se da en el momento en que se registra el correspondiente ingreso, independientemente de la fecha en que efectivamente se reciba el pago por el beneficiario del ingreso.

Concepto de “sumas no consignadas por autoretención”. Son aquellas que el agente de autorretención en cumplimiento de un deber legal practica sobre sus propios ingresos, observando el principio legal de causación, y sin tener en cuenta la fecha en que efectivamente reciba el pago de parte del comprador del bien o servicio.

Supuestos Fácticos en el cumplimiento del deber de autoretener.

En cumplimiento del deber de autoretener los agentes deben:

- (i) Practicar las autoretenciones sobre los ingresos realizados.
- (iii) Incluir las autoretenciones en la declaración de retención en la fuente mensual.

c. Impuesto sobre las ventas.

Igualmente señaló el Instituto que en el evento del Impuesto sobre las Ventas los responsables del citado tributo, en cumplimiento de un deber legal, deben facturar o generar el correspondiente impuesto al realizar las enajenaciones de bienes y servicios gravados, así como registrar en su contabilidad la correspondiente cuenta por pagar por los impuestos

facturados y deben incluirlos previa deducción de los impuestos descontables y de la retención en la fuente del IVA en la declaración de ventas bimestral, sin importar si se ha recibido o no el pago del IVA facturado.

3.4 Concepto del Instituto

El experto técnico solicita se declare la inexequibilidad de la norma acusada, con base en las siguientes consideraciones:

3.4.1. Aunque no se plantea en la demanda, considera el Instituto que la norma acusada es contraria a la Constitución por cuanto las conductas en ella descritas no están debidamente tipificadas, con lo cual se violaría el artículo 29 de la Carta.

Señala el Instituto que las expresiones “sumas retenidas” y “sumas recaudadas” no tienen en la norma acusada una significación unívoca, porque pueden referirse a las sumas que efectivamente se hayan recibido por el responsable de hacer la retención o el recaudo, o, conforme al régimen tributario, retenciones o recaudos que hayan sido causados así no hayan sido recibidos.

3.4.2. En relación con el cargo planteado por el demandante en concepto del Instituto, las sumas no consignadas por retenciones en la fuente, auto retenciones e impuesto sobre las ventas que no pertenezcan a sumas efectivamente recibidas o recaudadas, corresponden al concepto de deuda legal y por tal razón, están protegidas por la garantía del artículo 28 Superior y por lo tanto, la norma legal demandada, debe declararse inconstitucional por vulnerar esta garantía. En el evento de las autorretenciones es más evidente la vulneración anotada, ya que en este caso, el pago efectuado por el auto retenedor es un “pago a buena cuenta” del impuesto que el contribuyente tiene que pagar por lo cual nos encontramos ante la presencia de una verdadera deuda tributaria, protegida por los principios consagrados en el artículo 28 de la Constitución Nacional.

3.4.3. Por otro lado, considera el experto técnico que en el caso de la auto retención también se vulnera el principio de igualdad consagrado en el artículo 13 Superior, ya que un contribuyente no sujeto a auto retención, que no paga, vgr. el impuesto a la renta, no se hace acreedor a la pena de prisión, en cambio, el sujeto que ha sido designado por el Estado como auto retenedor, sí se encuentra expuesto a la sanción penal de cárcel en el caso de no

cancelar el impuesto.

3.4.4. Finalmente, expone que no considera que la disposición acusada vulnere el artículo 158 de la Carta, ya que es propio del Código Penal regular en su integridad, las infracciones contra los bienes jurídicos tutelados por el Estado.

3.5. Opinión disidente

Bernardo Carreño Varela, miembro del ICDT, presentó escrito separado, con su opinión parcialmente disidente, para señalar que en la medida en que en la Sentencia C-1144 de 2000 la Corte expresó que la sanción penal prevista para los agentes retenedores y recaudadores del IVA “no está establecida por no pagar una deuda sino por el incumplimiento de funciones públicas y por defraudación de la confianza pública depositada en los responsables”, sobre esa materia ha operado el fenómeno de la cosa juzgada constitucional.

Expresa que sin embargo, en la nueva disposición hay contenidos normativos distintos, no analizados por consiguiente por la Corte, razón por la cual es necesario establecer si respecto de ellos también puede predicarse la existencia de cosa juzgada.

Coincide con la opinión del Instituto en que la norma acusada no define exhaustiva y taxativamente el hecho punible y agrega que tal indefinición puede ser de tal naturaleza que “... como en el caso de los autoretenedores llegue a sancionar por deudas.”

V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

El Procurador General de la Nación rinde el concepto correspondiente solicitando a la Corte declarar exequible el artículo 402 del código penal, al propio tiempo que declararse inhibida para resolver respecto del cargo de violación del principio de unidad de materia y respecto de la acusación contra el artículo 42 de la ley 633 de 2000. Los fundamentos de su concepto son estos:

- El artículo 10 de la ley 38 de 1969 establecía la responsabilidad penal de los recaudadores haciéndoles extensiva la sanción prevista para el peculado por apropiación a quienes no

consignaren a favor del erario las sumas retenidas o percibidas por concepto de retención en la fuente de IVA dentro de los primeros quince días calendario del mes siguiente a aquel en que se haya hecho el pago o abono en cuenta. Plazo éste que figuraba en el artículo 4 de la misma ley y que posteriormente fue derogado por el decreto 2503 de 1987.

- La ley 75 de 1986 le otorgó facultades extraordinarias al Presidente para expedir el Estatuto Tributario, en cumplimiento de lo cual expidió el decreto 624 de 1989 que a su vez reprodujo el artículo 10 de la ley 38 de 1969, sin tener en cuenta la remisión que éste hacía al artículo 4 ibídem. De este modo se prescindió del elemento temporal del peculado, razón por la cual la Corte en Sentencia C-285 de 1996 declaró inexecutable esta disposición, exhortando al Congreso para que expidiera una norma de similar contenido que contuviera todos los elementos del tipo.

- Consecuentemente se dictó la ley 383 de 1997, por la cual se reguló en su artículo 22 como delito autónomo de peculado por apropiación la conducta omisiva de los agentes retenedores (art. 665 Estatuto Tributario), manteniendo el modelo descriptivo de la conducta punible contenida en la ley 38 de 1969, pero incorporando el elemento temporal e incluyendo dos párrafos relativos a la cesación de procedimiento y a la exclusión de responsabilidad penal.-

- Estos párrafos fueron modificados por el artículo 71 de la ley 488 de 1998, señalando que la extinción de la obligación tributaria también incluye el pago de intereses y sanciones; donde el pago, en lugar de producir la cesación de procedimiento, es tomado como ausencia de responsabilidad penal; además se incluyó como causal de extinción de responsabilidad el acuerdo de pago y se descartó de la órbita de aplicación del delito a las sociedades vigiladas por la superintendencia bancaria que se encontraren en proceso de toma de posesión.

- El artículo 22 de la ley 383 de 1997 (actualizado) fue declarado executable en sentencia C-1144 de 2000, salvo los párrafos 1 y 2, respecto de los cuales se declaró inhibida por sustracción de materia. En este sentido:

“El artículo 22 de la ley 383 de 1997, salvo sus párrafos 1 y 2, debe entenderse modificado por el artículo 402 de la ley 599 de 2000, pues este consagró como delito autónomo la omisión del agente retenedor o recaudador de consignar las sumas retenidas por concepto de retención en la fuente y de impuesto sobre las ventas, dentro de los dos meses siguientes

a la fecha fijada por el Gobierno Nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración. Además, amplió el hecho punible a los encargados de recaudar tasas o contribuciones públicas que no las consignen dentro del término legal. Al referirse a la extinción de la obligación tributaria no incluyó el pago de sanciones y dicha extinción, en lugar de dar lugar (sic) a la ausencia de responsabilidad penal quedó como causal para proferir resolución inhibitoria; preclusión de investigación o cesación de procedimiento. Igualmente, el tipo penal tampoco contiene ninguna exclusión para las sociedades como las señaladas en los artículos 22 de la ley 383 de 1997 y 71 de la ley 488 de 1998.

“El artículo 42 de la ley 633 de 2000 unificó los parágrafos 1 y 2 del artículo 665 del Estatuto Tributario, es decir, del artículo 22 de la ley 383 de 1997, exigiendo nuevamente el pago de intereses y sanciones para que pueda operar la extinción de la obligación tributaria caso en el cual no habrá lugar a responsabilidad penal, igual consecuencia se produce cuando el agente retenedor suscriba un acuerdo de pago por las sumas adeudadas y lo cumpla en debida forma. Esta disposición excluye de la órbita de aplicación del delito a las sociedades que se encuentren en concordato, en liquidación forzosa administrativa, en proceso de toma de posesión, o hayan sido admitidas dentro de un acuerdo de reestructuración a los que se refiere (sic) la ley 550 de 1999, en relación con el impuesto sobre las ventas y las retenciones en la fuente causadas.

“El artículo 474 de la ley 599 de 2000 estableció que a partir de su vigencia, 23 de julio de 2001, las normas que contemplaban y modificaban el decreto 100 de 1980 quedaban derogadas, y como el artículo 42 de la ley 633 de 2000 complementaba el decreto 100 de 1980, al entrar a regir el Código Penal lo dispuesto en el artículo 42 quedó derogado expresamente; por lo tanto, la norma que se encuentra vigente es la contenida en el artículo 402 del Código Penal -ley 599 de 2000-. Sin embargo, el artículo 42 de la ley 633 de 2000 puede estar produciendo efectos, pues en punto del acuerdo de pagos para extinguir la obligación tributaria y de exclusión de algunas sociedades de la órbita de aplicación del delito esta disposición es más favorable que la contenida en el artículo 402 del Código Penal; pero, aun cuando el artículo 42 de la ley 633 es objeto de la presente demanda, al revisar su contenido se observa que la disposición sólo versa sobre las causales de exclusión de responsabilidad penal, aspecto que no es objeto de la presente demanda; razón por la cual, este Despacho se abstendrá de efectuar el análisis de constitucionalidad de esta disposición. Por tanto, el concepto del Ministerio Público recaerá exclusivamente sobre lo dispuesto en el

artículo 402 de la ley 599 de 2000, ya que la acusación se erige exclusivamente en la consagración del delito autónomo al que éste hace referencia”.

- La recaudación de algunos de los impuestos administrados por la DIAN se hace a través de agentes retenedores, quienes en modo alguno son sujetos pasivos de la obligación tributaria, sino meros intermediarios entre el Estado y los contribuyentes. Son recaudadores de las sumas correspondientes a determinados impuestos, que por tanto constituyen dineros que pertenecen al fisco y que deben ser consignados oportunamente, pudiendo el Estado impulsar coercitivamente las consignaciones, señalando al efecto sanciones de tipo administrativo y penal.

- Por ello el legislador decidió a través del artículo 402 establecer un tipo penal en el que puede incurrir el agente retenedor o recaudador, por omitir consignar lo recaudado en un lapso específico, contemplando una pena inferior a la prevista para el peculado por apropiación, pues el juicio de reproche debe ser menor para el particular que para el servidor público que debe observar especial lealtad para con la Administración. Por tanto, la variación sustancial recae sobre la pena aplicable.

- En consecuencia, como el artículo 402 no estipula como sujeto activo del delito a los contribuyentes, que son los deudores de la obligación fiscal, sino que penaliza la conducta omisiva del agente retenedor, es incorrecto afirmar que dicho artículo establece la prisión por deudas, ya que lo que el Estado está castigando no es el incumplimiento en el pago de una deuda, sino el incumplimiento de la función recaudadora en términos de la posterior consignación que les compete a los agentes retenedores, que son meros intermediarios entre los contribuyentes y la administración de impuestos. Así lo precisó la Corte en sentencia C-1144 de 2000 al declarar exequible el artículo 22 de la ley 383 de 1997, al sostener que la situación de la persona designada legalmente para responder por el recaudo del IVA y de la retención en la fuente, en manera alguna se asemeja a la de aquella que se encuentra en mora de cubrir una deuda civil y, en menor medida, a la del ciudadano que está obligado a soportar ciertas cargas tributarias.

“Cabe destacar que en el caso de los impuestos que se rigen por el sistema de causación, el hecho punible operará sólo cuando se ha recibido efectivamente el pago y no cuando se realizan los abonos en cuenta, pues el verbo rector del tipo penal es claro al referirse a las

sumas efectivamente recaudadas, auto-retenidas y recaudadas”.

- Por este aspecto no prospera el cargo. Además, se podría afirmar que frente a él ha operado la cosa juzgada material, dado que la Corte ya se había pronunciado sobre el contenido normativo del precepto acusado cuando éste hacía parte de otra disposición.

- Los principios de unidad de materia y legalidad tampoco resultan transgredidos por el artículo 402 del Código Penal, dada su conexidad lógica y temática para con los preceptos de este estatuto, como que se trata de una conducta que a juicio del legislador merece reproche social, y por tanto tipificación. Hay por tanto una clara relación teleológica y sistemática que acompasan el artículo 402 con el artículo 158 superior. Vale la pena precisar que el actor no estructuró adecuadamente el cargo, razón por la cual la Corte debería declararse inhibida sobre este particular.

- En lo atinente a la supuesta violación del principio de legalidad se destaca que la norma dispone que en las sociedades el sujeto pasivo del delito es la persona natural responsable del cumplimiento de la obligación. Lo cual obliga a las sociedades a precisar la persona natural que debe atender lo concerniente a las obligaciones tributarias. Por ello no es cierto que tratándose de sociedades el sujeto activo del delito esté indeterminado.

- Tampoco es cierto que la norma estipule una responsabilidad objetiva, toda vez que la conducta se encuentra debidamente descrita y admite la aplicación de las causales de inculpabilidad. Y menos cierto es afirmar que el bien jurídico protegido no se garantiza con la descripción inserta en el artículo 402 de la ley 599 de 2000. Por el contrario, la buena marcha de la Administración queda tutelada con la norma en cuestión.

VI. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS

1. Competencia

Esta Corporación es competente para decidir en definitiva sobre la constitucionalidad de las normas acusadas, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 241, numeral 4 de la Carta Política, toda vez que ellas forman parte integrante de dos leyes de la República.

2. Planteamiento del problema

Considera el actor que los artículos 402 de la ley 599 de 2000 y el 42 de la ley 633 de 2000 quebrantan los artículos 28, 29 y 158 de la Constitución por cuanto con ellos se está consagrando la privación de la libertad por deudas fiscales, se desconoce la presunción de inocencia y se presume la mala fe y, por último, se desconoce el principio de unidad de materia en la medida en que el artículo 402 no se ajusta a los principios rectores establecidos en la ley 599 de 2000.

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”.¹

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 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 bancaria² 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,³ 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 económico⁴ 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 ibídem 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 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.⁵ 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 acreedores⁶ 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 detraído 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.).

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 cuenta⁷ 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 comercial 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.

4. El agente retenedor en relación con el impuesto sobre las ventas.

Lo dicho hasta el momento sobre el agente retenedor en el campo del impuesto sobre la renta y complementarios, guardadas las proporciones y diferencias del caso, es predicable en relación con el impuesto sobre las ventas en la medida en que el Estatuto Tributario así lo indique. Evento en el cual, se destaca, la retención en la fuente sobre el IVA causado debe practicarse en el momento del pago o abono en cuenta, lo que ocurra primero, toda vez que se está ante la realización del ingreso en términos del Estatuto Tributario. Así entonces, las sumas retenidas constituyen recurso estatal por el simple hecho de corresponder a un impuesto, el IVA, donde la detracción practicada apenas funge como mecanismo de cuantificación y absorción de los valores a declarar y consignar dentro de la órbita del IVA, a efectos de facilitar, acelerar y asegurar su recaudo (art. 437-1 E.T.).

Ahora bien, considerando que a las personas que pertenezcan al régimen simplificado, que vendan bienes o presten servicios gravados, les está prohibido cobrar el IVA; y que en aras de salvaguardar el recaudo, cuando tales personas le vendan bienes o servicios gravados a responsables del régimen común, éstos deberán liquidarlo, retenerlo y registrarlo como impuesto descontable; es lo cierto que en tal hipótesis el responsable del régimen común, en tanto comprador, al liquidar y retener el IVA con cargo a sus propios fondos se comporta como cualquier otro agente retenedor de IVA, con la diferencia de que mientras él retiene el 100% del IVA causado pero no susceptible de cobro por parte del responsable del régimen simplificado, en los eventos de los demás agentes retenedores esa retención sólo cubre el 75% del IVA causado. Por lo mismo, en los casos en que las personas que pertenezcan al régimen simplificado le vendan bienes o le presten servicios gravados a responsables del régimen común, la figura del autorretenedor no tiene cabida (Arts. 437, 437-1 y 437-2 E.T.).

5. El agente retenedor en relación con el impuesto de timbre nacional.

Lo expresado hasta el momento sobre el agente retenedor en el campo del impuesto sobre la renta y complementarios, guardadas las proporciones y diferencias del caso, es predicable en relación con el impuesto de timbre en la medida en que el Estatuto Tributario así lo indique.

Caso en el cual, se destaca, la retención debe practicarla el agente en el momento en que perciba el pago del impuesto de timbre o al hacer el abono en cuenta, lo que ocurra primero, dado que se está ante la realización del ingreso según voces del Estatuto Tributario (arts. 539-1, 539-2 y 539-3 E.T.). De suerte tal que las sumas retenidas constituyen recurso estatal por el simple hecho de corresponder a un impuesto, el de timbre nacional, donde la detracción practicada apenas funge como mecanismo de cuantificación y absorción de los valores a declarar y consignar dentro de la órbita del impuesto de timbre, a efectos de facilitar, acelerar y asegurar su recaudo.

Asimismo, independientemente de la forma y cuantía en que se distribuya esta carga impositiva entre las personas intervinientes en el respectivo documento, resulta claro que son responsables por el impuesto y las sanciones todos los agentes de retención, incluidos aquellos, que aún sin tener el carácter de contribuyentes, deben cumplir las obligaciones de éstos por disposición expresa de la ley (art. 516 E.T.).

6. Otros agentes retenedores.

En relación con los tributos no relacionados anteriormente, cuyo universo abarca impuestos, tasas y contribuciones de cualquier orden, salvo que exista ley especial, su administración y recaudo estarán sujetos en lo pertinente a lo estipulado en el Estatuto Tributario. Siendo ilustrativo observar cómo a instancias del artículo 66 de la ley 383 de 1997, los municipios y distritos para efectos de las declaraciones tributarias y los procesos de fiscalización, liquidación oficial, imposición de sanciones, discusión y cobro relacionados con los impuestos administrados por ellos aplicarán los procedimientos establecidos en el estatuto tributario para los impuestos del orden nacional. A propósito de este artículo, dijo la Corte al declarar su exequibilidad en sentencia C-232 de 1998:

“La aplicación de las normas procedimentales establecidas en el Estatuto Tributario para los impuestos del orden nacional a las entidades territoriales, tiene como finalidad la unificación a nivel nacional del régimen procedimental, lo cual no excluye las reglamentaciones expedidas por las Asambleas Departamentales y por los Concejos Distritales y Municipales en

relación con los tributos y contribuciones que ellos administran, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 300 y 313 de la Carta. Ello al contrario de lo afirmado por los demandantes, constituye cabal desarrollo y concreción de uno de los principios constitucionales (preámbulo y artículo 1o.), según el cual Colombia se organiza en forma de República unitaria, por lo que la autonomía no puede realizarse por fuera de la organización unitaria del Estado, razón por la cual, en aras de darle seguridad, transparencia y efectividad al recaudo, administración y manejo de los impuestos y contribuciones, compete al legislador fijar un régimen procedimental único, aplicable tanto a nivel nacional, como a tributos del orden local. Por ende, de conformidad con el ordenamiento superior, en caso de oposición o contradicción entre normas procedimentales fijadas por los entes territoriales con aquellas dispuestas por el legislador, prevalecen estas últimas, por lo que en consecuencia, los órganos competentes de las entidades territoriales deberán ajustar y modificar su normatividad para hacerla concordante con la señalada por la ley”.

7. Los responsables del impuesto sobre las ventas.

De conformidad con los artículos 2 y 437 del Estatuto Tributario los responsables del impuesto sobre las ventas -régimen común- son sujetos pasivos de la obligación tributaria circunscritos a los deberes de hacer y no hacer, lo cual se traduce en una función intermediadora frente al IVA causado en cada transacción que realicen en su condición de vendedores de bienes o servicios. De suerte que en tales hipótesis los responsables deberán facturar el IVA causado legalmente en sus operaciones, así como presentar oportunamente la declaración bimestral aun cuando no hubieren ventas durante el respectivo bimestre, consignando al efecto el saldo a pagar por el respectivo período. Saldo que proviene de la depuración contable y fiscal que el responsable hace de sus operaciones bimestrales en torno a la causación del IVA, por donde, la naturaleza estatal de este recurso es consustancial a la condición de tributo que tiene el IVA; recurso estatal que temporalmente reposa en manos del responsable del impuesto sobre las ventas, es decir, dentro de los plazos previstos en las normas rectoras para declarar y consignar, sin que para nada importe el que el pago del bien o del servicio vendidos se verifiquen de contado o a crédito.

En cualquier caso, en el giro ordinario de sus negocios el responsable del impuesto sobre las ventas -régimen común- debe facturar y cobrar el IVA causado en sus ventas con arreglo a los requisitos y porcentajes previstos en la ley, poniéndose de manifiesto su papel de

recaudador auxiliar⁸ de este tributo, en tanto se lo debe cobrar al comprador, para luego si declararlo y consignarlo de manera bimestral, previa la depuración contable y fiscal que incluye los impuestos descontables y el IVA que le retuvieron. De allí que el responsable del impuesto sobre las ventas asuma una función de doble vía en la órbita administrativa del tributo, a saber: i) en cuanto vendedor de bienes o servicios gravados: factura, cobra y percibe el IVA generado, con arreglo a los requisitos y porcentajes establecidos en la ley, sin perjuicio de que la venta sea de contado o a crédito; ii) en cuanto comprador de bienes o servicios gravados: le paga al vendedor el IVA causado a su cargo, de acuerdo con los requisitos y porcentajes previstos en la ley, sin perjuicio de que la venta sea de contado o a crédito. Y claro, a su turno tendrá la opción de facturar, cobrar y percibir el IVA que generen sus ventas de bienes o servicios, con arreglo a los requisitos y porcentajes establecidos en la ley; y así sucesivamente en una cadena de compra - ventas que sólo encuentra solución de continuidad en el consumidor final.

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 oportunidad⁹ 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.

8.1. En Colombia, mediante la ley 38 de 1969 se dictaron normas sobre retención en la fuente dentro del marco del impuesto sobre la renta y complementarios, circunscribiendo este mecanismo a los pagos o abonos en cuenta, en dinero o en especie, por concepto de salarios o dividendos. El artículo 4 de esta ley estableció el deber de consignar lo retenido dentro de los primeros quince días calendario del mes siguiente a aquél en que se hubiere hecho el correspondiente pago o abono en cuenta. Por su parte el artículo 10 ibídem dispuso que los retenedores que no consignaran las sumas retenidas dentro del plazo establecido en el artículo 4 quedarían sometidos a las mismas sanciones previstas en la ley penal para los empleados públicos que incurrieran en apropiación indebida de fondos del Tesoro Público.

8.2. Mediante la ley 75 de 1986 se hizo la reforma tributaria más importante del siglo pasado en Colombia, habida consideración de los derroteros que trazó en aras de la modernización del aparato impositivo, del mejoramiento en la administración de los impuestos de competencia de la Dirección General de Impuestos Nacionales, del apoyo de la red bancaria en las tareas de recaudo, de la presunción de buena fe que a partir del Código Civil se reivindicaba en adelante a favor del contribuyente –como que se eliminaron los anexos de la declaración de renta y complementarios –, y de los controles mismos sobre todas las etapas del circuito tributario. Pues bien, a través de esa ley se revistió al Presidente de facultades extraordinarias para dictar las normas que fueren necesarias para el efectivo control, recaudo, cobro, determinación y discusión de los impuestos que administraba la Dirección General de Impuestos Nacionales, destacándose entre tales facultades la expedición de un Estatuto Tributario que armonizara en un solo cuerpo jurídico las diferentes normas que por aquel entonces regulaban los impuestos del resorte de la Dirección General de Impuestos Nacionales.

“Como el tipo penal contenido en el artículo 665 del Estatuto Tributario no contiene la referencia temporal necesaria para efectos de determinar cuándo se configura el hecho típico, resultaría arbitrario y discrecional que el intérprete procediera a integrar la norma con otra u otras que regulan aspectos semejantes, en este caso de carácter administrativo, pues la elección de esas disposiciones puede ser diversa y, en consecuencia, no sólo se violarían los principios de separación de poderes y de legalidad, sino el derecho de libertad de los ciudadanos por la imposición de penas privativas de la libertad en eventos determinados ex post facto.

“Tan evidente es la indeterminación del momento en que se realiza la omisión prohibida en el tipo penal, que el mismo Estatuto Tributario prevé la posibilidad de pagar las retenciones una vez vencido el plazo señalado para su cancelación, lo que implica la imposición de sanciones pecuniarias a los retenedores, consistentes en el pago de “intereses moratorios, por cada mes o fracción de mes calendario de retardo” (art. 634). En estos términos, el intérprete podrá considerar que mientras la Dirección General de Impuestos Nacionales reciba el pago de las sumas recaudadas no se ha configurado el hecho típico; en tanto que para otro intérprete, el tipo penal se realiza desde el momento mismo del vencimiento del plazo previsto para el pago de las retenciones”.

8.3. Para salvar el vacío normativo, mediante el artículo 22 de la ley 383 de 1997 se estableció la responsabilidad penal por no consignar las retenciones en la fuente y el IVA causado. Al efecto se restauró el elemento temporal y se mantuvieron otros lineamientos descriptivos del tipo penal vertido en la ley 38 de 1969. Adicionalmente se estipularon dos párrafos: el primero, relativo a la extinción de la obligación tributaria como causal de cesación de procedimiento; y el segundo, por el cual se excluyó de la aplicación del artículo 22 la hipótesis de las sociedades que se encuentren en proceso concordatario, o en liquidación forzosa administrativa, en relación con el impuesto sobre las ventas y las retenciones en la fuente causadas. Estos párrafos fueron modificados por el artículo 71 de la ley 488 de 1998 al amparo de la siguiente redacción:

“Párrafo 1o. 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, compensación o acuerdo de pago de las sumas adeudadas, no habrá lugar a responsabilidad penal.

PARAGRAFO 2o. Lo dispuesto en el presente artículo no será aplicable para el caso de las sociedades que se encuentren en procesos concordatarios, o en liquidación forzosa administrativa, o en proceso de toma de posesión en el caso de entidades vigiladas por la Superintendencia Bancaria, en relación con el impuesto sobre las ventas y las retenciones en la fuente causadas”.

El precepto actualizado del artículo 22 de la ley 383 de 1997 fue demandado ante la Corte Constitucional por violación de los artículos 13, 28 y 29 superiores, quien mediante sentencia C-1144 de 2000 lo declaró exequible, salvo sus parágrafos 1° y 2° respecto de los cuales la Corte se declaró inhibida para emitir pronunciamiento de fondo por sustracción de materia.

Precepto que por tanto se mantuvo en un ser al tenor del artículo 665 del Estatuto Tributario. En cuanto al rol del agente retenedor dijo en esa oportunidad la Corte:

“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.” (Negritas y subrayas fuera de texto)”. (sic).

A través del artículo 42 de la ley 633 de 2000 se unificaron en uno solo los dos parágrafos del artículo 665 del Estatuto Tributario, bajo el siguiente texto:

“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 párrafo, 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.

“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 causada”.

8.4. Ahora bien, en relación con esta norma, de cara al artículo 402 del nuevo Código Penal, surge una pregunta: ¿cual dispositivo es posterior, el artículo 42 de la ley 633 de 2000 o el artículo 402 de la ley 599 de 2000? Al respecto se tiene:

La ley 633 de 2000 fue publicada en el Diario Oficial No. 44.275 del 29 de diciembre de 2000, fecha en que empezó a regir por disposición de su artículo 134. Por su parte la ley 599 de 2000, aunque fue publicada en el Diario Oficial No. 44.097 del 24 de julio de 2000, por mandato de su artículo 476 sólo entró en vigencia un año después de su promulgación, esto es, a partir del 24 de julio de 2001. Por donde, considerando que la respuesta a la pregunta planteada debe darse con referencia a un elemento común y prioritario en el tiempo, esto es: la fecha en que adquirieron validez las mencionadas leyes; para todos los efectos debe entenderse que el artículo 42 de la ley 633 de 2000 es posterior al artículo 402 de la ley 599 de 2000. Y es que en el presente cotejo resulta irrelevante la fecha en que comenzó a regir cada ley, pues bien puede ocurrir que una ley que es promulgada con anterioridad a otra que contempla la misma materia, por haber diferido en el tiempo su entrada en vigencia es susceptible de comenzar a regir con algunas disposiciones ya derogadas tácitamente por la ley que fue expedida posteriormente, pues, se destaca, siendo ambas válidas, la ley expedida con posterioridad puede derogar tácitamente todas o algunas de las disposiciones de la que fue expedida previamente. Que es lo que justamente ocurrió en el presente caso, donde el artículo 42 de la ley 633 de 2000 derogó parcialmente el artículo 402 de la ley 599 de 2000.

En este sentido debe reconocerse que el artículo 42 de la ley 633 de 2000 únicamente derogó -tácitamente- el parágrafo del artículo 402 del Código Penal, manteniéndose incólume el resto de su mandato.

En consonancia con esto, y advirtiendo que por disposición del artículo 474 de la ley 599 de

2000 quedó derogado el decreto 100 de 1990 y demás normas que lo modifican y complementan, hallándose entre éstas el artículo 665 del Estatuto Tributario, fuerza concluir que a partir del 24 de julio de 2001 quedaron derogados los tres primeros incisos del mismo, manteniéndose a salvo el párrafo que por virtud del artículo 42 de la ley 633 de 2000 fue incorporado al artículo 665. Por lo tanto, del artículo 665 del Estatuto Tributario, que modificaba y complementaba el decreto 100 de 1980, ha quedado vigente tan sólo el párrafo.

Ahora bien, en lo atinente al artículo 42 de la ley 633 de 2000, es lo cierto que aun cuando fue demandado por el actor, en modo alguno estructuró cargos contra el mismo, razón por la cual resulta improcedente cualquier examen de fondo en torno suyo, con la subsiguiente decisión inhibitoria.

Sobre este particular resulta oportuno registrar que a pesar del antecedente inhibitorio vertido en la sentencia C-262 de 2002 el actor no se ajustó a los lineamientos exigidos para la construcción de cargos en lo tocante al artículo 42 de la ley 633 de 2000. Es decir, si bien es cierto que el demandante acusó el artículo 402 de la ley 599 de 2000 y el artículo 42 de la ley 633 de 2000, no cabe duda de que falló en la técnica del cargo frente a este último artículo, desatendiendo así la recomendación hecha por la Corporación en la sentencia C-262 de 2002, en el sentido de que edificara la proposición jurídica completa. Por ende, al no haber cargo contra el susodicho artículo 42 la decisión únicamente puede ser la inhibitoria, tal como en efecto se declarará al resolver.

Consiguientemente, el examen de constitucionalidad se hará con exclusividad sobre el contenido del artículo 402 de la ley 599 de 2000, con exclusión de su párrafo, que según se vio, fue derogado tácitamente por el artículo 42 de la ley 633 de 2000.

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. Cosa distinta es el conglomerado de atributos, funciones, deberes, prohibiciones y responsabilidades que les concierne en tanto recaudadores

auxiliares de recursos estatales, y por tanto, de figuras relevantes dentro de la captación de los tributos que el Tesoro Público requiere para el cumplimiento de los cometidos estatales.

Cierto 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 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 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.

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. Conclusión a la que se llega al tenor de un examen de constitucionalidad, que lejos de enfrascarse en la focalización de unos pocos preceptos superiores, se extiende a través de una hermenéutica sistémica y teleológica del querer constituyente.

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.

No obstante lo dicho, para una mayor ilustración conviene registrar lo que esta Corporación afirmó frente a un caso similar en sentencia C-1144 de 2000, es decir, en torno al agente retenedor o recaudador:

“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. (...) 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”¹⁰. 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 obligación constitucional, de cuyo cumplimiento depende la eficacia misma del Estado social de derecho”¹¹.

“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.” (Negritas y subrayas fuera de texto)”.

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 consonancia con esto, en cuanto al presunto desconocimiento de la presunción de inocencia tampoco le cabe razón al demandante, toda vez que con arreglo al debido proceso el artículo censurado no opera ni podría operar de manera insular o descontextualizada. Por el contrario, la definición inequívoca, expresa y clara de las características básicas de la conducta inserta en el artículo 402, a partir de su ocurrencia práctica, requiere siempre de esa imperativa ritualidad que el juez competente debe surtir en aras del esclarecimiento de la autoría, antijuridicidad y culpabilidad del sindicado; episodio en el cual, él debe estar rodeado de todas las garantías procesales que las normas rectoras le dispensan, pudiendo al efecto aportar, aducir y pedir la práctica de pruebas a su favor; contradecir las que le parezcan contrarias a la verdad de los hechos, y por tanto adversas a sus derechos e intereses; interponer recursos, contradecir los que proponga la contra-parte y, en general, hacer uso de todos los medios que legalmente lo ayuden a preservar ante el juez y la sociedad esa presunción de inocencia que la Constitución le reconoce a todas las personas.

En fin, conviene recordar que en materia penal no basta con la demostración de la simple autoría de una conducta punible, pues estando como está proscrita la responsabilidad objetiva, en todos los casos se impone la necesidad de adelantar el respectivo proceso bajo los supuestos vistos, descollando igualmente la eventual concurrencia de providencias contentivas de los beneficios de ley.

9.1. En cuanto a la presunta vulneración del principio de unidad de materia esta Corte no le encuentra fundamento constitucional a la demanda, pues según puede constatarse, desde la antigüedad los estatutos represivos se caracterizan justamente por englobar el amplio conjunto de bienes jurídicos tutelables a la luz de la cultura de los pueblos y sus más caros valores de existencia, convivencia y desarrollo pacífico. A decir verdad, dentro del universo de estatutos jurídicos de un país, el penal es el llamado a superar con creces a todos los demás en cuanto a bienes jurídicos protegidos, dado que el mismo cruza y filtra todas las actividades de las personas, partiendo con frecuencia desde la concepción misma, pasando por muchos episodios sonrojantemente terrenales, para llegar a instancias en otro tiempo insospechadas, tales como la relativa a la protección de bienes jurídicos en el espacio sideral.

Sabido es que la sociedad podría subsistir aun prescindiendo de múltiples códigos, con la natural afectación que esto le acarrearía, pero jamás, en la civilización reinante, sin un código penal garantista. Desde luego que las dictaduras se han caracterizado por reducir la

cobertura proteccionista de sus estatutos represivos al ámbito de sus áulicos y de los afectos al establecimiento. Con todo, la utopía sigue cabalgando sobre la posibilidad de una sociedad futura que al amparo del deber ser realice cotidianamente valores, principios, derechos y deberes de existencia digna para todos, donde la persona recobre el centro de gravedad, e igualmente, donde ella, emancipándose a sí misma sea la razón de ser y el fin último de todas las actividades humanas en una perspectiva constructiva no exenta de contradicciones y superaciones dialécticas. Donde, de ser posible, en una cultura cimeramente humanística, ya no sea necesario el código penal.

Siendo pues, hoy, de indudable importancia la existencia de tipos penales como el estipulado en el artículo 402 de la ley 599 de 2000, al tenor del examen practicado por esta Corte resulta patente que la labor realizada por el legislador se ajusta a los cánones constitucionales, toda vez que la conducta en cuestión fue prevista con sujeción al principio de legalidad, preservándose al mismo tiempo los necesarios perfiles de tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad, en el conjunto de principios, reglas y tipos penales del código, para con los cuales entraña consistente pertenencia, coherencia, sentido sistémico y teleológico. Es esta norma, sin más, un dispositivo que con referencia al campo tributario atiende a la protección de la Administración Pública, ocupando asiento en el regazo natural de su punitivo talante: el Código Penal. Por lo mismo, el cargo por quebranto del artículo 158 superior no está llamado a prosperar.

Consecuentemente, la Sala declarará la exequibilidad del artículo 402 del Código Penal, con la salvedad vista.

DECISIÓN

En mérito de lo expuesto, la Sala Plena de la Corte Constitucional, oído el concepto del Procurador General de la Nación y cumplidos los trámites y requisitos que contempla el decreto 2067 de 1991, administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución.

RESUELVE

1. Decláranse EXEQUIBLES los tres primeros incisos del artículo 402 de la ley 599 de 2000, por los cargos examinados.

2. Declárase INHIBIDA la Corte para resolver de fondo sobre el artículo 42 de la ley 633 de 2000, por ausencia de cargos.

EDUARDO MONTEALEGRE LYNETT

Presidente

JAIME ARAUJO RENTERÍA

Magistrado

ALFREDO BELTRÁN SIERRA

Magistrado

MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA

Magistrado

JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO

Magistrado

RODRIGO ESCOBAR GIL

Magistrado

MARCO GERARDO MONROY CABRA

Magistrado

ÁLVARO TAFUR GALVIS

Magistrado

CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ

Magistrada

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MENDEZ

Secretaria General

LA SUSCRITA SECRETARIA GENERAL

DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

HACE CONSTAR:

Que el H. Magistrado doctor JAIME CORDOBA TRIVIÑO, no firma la presente sentencia por cuanto en la fecha fue aceptado impedimento para intervenir en la presente decisión.

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MENDEZ

Secretaria General

1 Sentencia C-711 de 2001

2 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.

3 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.

4 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.

5 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.

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

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

8 Recordemos que a partir del año 1988 la función recaudadora de los impuestos administrados por la DIAN reside en cabeza de la red bancaria. Por ello, los responsables del IVA y los agentes retenedores operan como recaudadores auxiliares de tales tributos.

9 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.

10 Sentencia C-690/96.

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