

Sentencia C-262/02

OMISION DE CONSIGNAR SUMAS RETENIDAS O RECAUDADAS-Régimen

RESPONSABILIDAD PENAL POR NO CONSIGNAR RETENCIONES EN LA FUENTE Y EL IVA Y OMISION DEL AGENTE RETENEDOR O RECAUDADOR-Diferencias y norma vigente

CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD-Consideración de disposiciones en conjunto como presupuesto indispensable

INHIBICION DE LA CORTE CONSTITUCIONAL-Omisión en demanda conjunta de disposiciones para determinar contenido normativo vigente y entendimiento

INHIBICION DE LA CORTE CONSTITUCIONAL-Inescindible unidad que impone demanda conjunta de disposiciones

Referencia: expediente D-3675

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 402 de la Ley 599 de 2000.

Actor: Henry Alfonso Fernández Nieto

Magistrado Ponente:

Dr. RODRIGO ESCOBAR GIL

Bogotá, D.C., dieciséis (16) de abril de dos mil dos (2002)

## I. ANTECEDENTES

El ciudadano Henry Alfonso Fernández Nieto, en ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad consagrada en los artículos 241 y 242 de la Constitución Política, demandó la inexecutable del artículo 402 de la Ley 599 de 2000.

La Corte mediante auto de Agosto veintiuno de 2001, proferido por el Despacho del magistrado sustanciador, admitió la demanda y dio traslado al señor Procurador General de la Nación para lo de su competencia.

Una vez cumplidos los trámites previstos en el artículo 242 de la Constitución y en el Decreto 2067 de 1991, procede la Corte a resolver sobre la demanda de la referencia.

## II. TEXTO DE LA NORMA ACUSADA

A continuación se transcribe el texto de la disposición objeto de proceso, según aparece publicada en el Diario Oficial N° 44.097 de julio 24 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.

### III. LA DEMANDA

#### 1. Normas constitucionales que se consideran infringidas

Considera el accionante que la disposición acusada es contraria a los artículos 28 y 158 de la Constitución Política.

#### 2. Fundamentos de la demanda

Antes de presentar las razones que en su concepto darían lugar a la declaratoria de inexecutable de la disposición demandada, el accionante hace un recuento de los antecedentes de la misma, dentro de los cuales cabe destacar que la Ley 383 de 1997 en su artículo 22, adicionó el artículo 665 al Estatuto Tributario, para establecer una sanción penal para los agentes retenedores y recaudadores del IVA que no consignen oportunamente las sumas retenidas o recaudadas.

Señala el demandante que el tipo penal contenido en el artículo 22 de la Ley 383 de 1997 correspondía al de peculado por apropiación, y que en esa disposición, y en otras posteriores, se determinó la cesación de procedimiento o la exoneración de responsabilidad penal para los eventos en que se cancelase las sumas adeudadas o se realizase un acuerdo de pago. Agrega que igualmente, en el régimen aplicable, se disponía que no se configuraba el delito

tratándose de sociedades que se encontrasen en concordato, en liquidación forzosa administrativa, en proceso de toma de posesión por la Superintendencia Bancaria, cuando fuese el caso, o hubiesen sido admitidas a la negociación de un acuerdo de reestructuración de los contemplados en la Ley 550 de 1999.

Pone de presente, finalmente, que la última modificación sobre la materia, esto es la relativa a las sociedades en acuerdo de reestructuración, se introdujo por la Ley 633 de 2000, después de haber sido expedido, pero antes de que empezase a regir, el Nuevo Código Penal, Ley 599 de 2000, que recoge en un nuevo tipo la mencionada conducta punible y que deroga toda la legislación anterior que hubiese modificado y complementado el antiguo Código Penal, Decreto 100 de 1980.

## 2.1. Cargos por violación del artículo 28 Superior

Considera el actor que bajo el régimen que sobre esta materia contenía el Artículo 665 del Estatuto Tributario, no cabía afirmar que se había consagrado la pena de prisión por deudas, por cuanto esa norma tipificaba la conducta como peculado por apropiación, lo cual implicaba que se trataba de la apropiación de bienes del Estado.

Agrega que la norma acusada, Artículo 402 de la Ley 599 de 2000, consagró de manera autónoma la conducta, como un tipo distinto del peculado por apropiación y en el cual, por consiguiente, no se exige que estén presentes los elementos constitutivos de dicho delito, con lo cual se estaría estableciendo la pena de prisión por deudas prohibida por el artículo 28 de la Constitución.

Para sustentar esta afirmación el accionante expone los siguientes argumentos:

- El agente retenedor y el responsable del impuesto sobre las ventas cuando recaudan el impuesto no son más que unos intermediarios entre el Estado y los contribuyentes, los cuales actúan ejerciendo una función que les ha sido impuesta por la ley.
- El impuesto sobre las ventas se rige por el mecanismo de causación, por lo que independientemente de que se haya recaudado efectivamente, debe declararse y pagarse a la Administración Tributaria. Así, cita el ejemplo de los comerciantes que venden a más de 60

días, señalando que éstos deben financiar con recursos propios el pago del impuesto. Por lo que, de acuerdo con la norma demandada, si el comerciante no logra recaudar los recursos necesarios para el pago del impuesto, el Estado puede “hacer poner tras las rejas a los agentes retenedores y responsables, por el simple hecho de haber incurrido en mora en el pago de sus deudas”.

- “Una vez declarado el impuesto por el responsable, cuando presenta la declaración sin pago, éste está reconociendo ante el Estado que tiene una deuda con él constituyéndose en título ejecutivo la liquidación privada (art.828 numeral 1º Estatuto Tributario)”.

- Esas sumas constituyen una deuda para con el Estado y es por ello que las mismas, de acuerdo con el artículo 815 del Estatuto Tributario, pueden compensarse con los saldos a favor declarados en las liquidaciones privadas y son susceptibles de cobro coactivo. Del mismo modo, las mismas, cuando habiendo sido declaradas, no se consignan en la oportunidad debida, se registran por la DIAN como una acreencia a favor del Estado.

- Teniendo en cuenta los principios constitucionales de buena fe y la presunción de inocencia, no se puede colegir del hecho de la mora de dos meses, que los sujetos responsables quieren apropiarse de lo bienes pertenecientes al erario público por ellos recaudados. Si ese fuese el caso, la conducta se habría sancionado adecuándola al tipo del peculado por apropiación, cuando estuviesen presentes todos los elementos constitutivos, sin crear un nuevo tipo penal.

- Como los elementos constitutivos del delito contenido en la disposición acusada son distintos de los del peculado por apropiación, es claro que el legislador pretendió castigar la mora en el pago de las retenciones e impuestos sobre las ventas recaudados. Esto se hace evidente si se tiene en cuenta que la acción penal se extingue, “... en cualquier estado del proceso, siempre que el retenedor o responsable cancele en efectivo o a través de compensación el dinero adeudado al fisco.”

- En cuanto a la retención en la fuente por el impuesto a la renta, se tiene que el Estado: “...toma dinero prestado de los contribuyentes, a través de este mecanismo. Solamente al finalizar el período fiscal, cuando el contribuyente determina su situación fiscal en materia

del impuesto sobre la renta es cuando va a establecer si ya canceló totalmente el impuesto a través de las retenciones, si lo canceló parcialmente, o si lo pagó en exceso generando un saldo a favor". Por lo tanto, antes del 31 de diciembre de cada año el Estado no puede tener la certeza de que los dineros retenidos son efectivamente de propiedad del fisco. Constituyen una mera expectativa de ingreso para el Estado, con lo cual no queda claro cual es el bien jurídico que se protege con el tipo penal que sanciona con pena de prisión el hecho de no consignar unos dineros que no han sido contabilizados como ingresos propios del Estado.

## 2.2. Cargos por violación del artículo 158

En concepto del accionante, las normas rectoras de las conductas punibles contenidas en la Ley 599 de 2000 (Código Penal), no sólo deben ser respetadas por el juzgador, sino que también deben ser acatadas por el propio legislador cuando desarrolla los tipos penales. Este argumento encuentra su sustento en el hecho que la propia ley indica que dichas normas prevalecerán sobre las demás disposiciones e informarán su interpretación, por lo que los tipos penales deben guardar perfecta armonía con los principios rectores.

Aduce que el principio de unidad de materia no hace relación a una armonía simplemente formal de las disposiciones de una ley y que si bien en el presente caso en apariencia no se estaría vulnerando tal principio, en la medida en que la disposición acusada define un tipo penal y se encuentra incluida dentro de la ley que expide el Código Penal, debe tenerse en cuenta que la materia dominante de la Ley 599 de 2000 está dada por los principios rectores, con los cuales deben guardar una relación de conexidad las normas que establecen los distintos tipos penales.

Así, agrega que "... para determinar que hay unidad de materia entre varios incisos de un artículo, un artículo con un capítulo, etc., debe existir identidad no meramente formal, sino sustancial, es decir, debe existir relación entre sus caracteres intrínsecos."

Señala que la norma acusada es contraria a las normas rectoras contenidas en los artículos 10, 11 y 12 de la Ley 599 de 2000, razón por la cual puede deducirse que no existe relación de conexidad teleológica, causal y temática entre el artículo demandado y los principios rectores mencionados.

A continuación, el actor presenta de manera detallada las razones de la anterior contradicción, en términos que se sintetizan a continuación:

- Violación del artículo 10 de la Ley 599 de 2000

El artículo demandado es contrario al principio de tipicidad en materia penal por cuanto, tratándose de sociedades y otras entidades no define de manera precisa cual es la persona o las personas naturales que sería responsable penalmente.

De conformidad con el artículo 10 de la Ley 599 de 2000, en los delitos de omisión el deber habrá de estar consagrado y delimitado claramente en la Constitución o en la ley. Por consiguiente, debería existir una disposición constitucional o legal que imponga a las personas naturales encargadas del cumplimiento de la obligación en las sociedades u otras entidades, "... la obligación de cumplir con el deber sustancial de consignar las retenciones en la fuente practicadas y el impuesto sobre las ventas recaudado."

La ley Tributaria establece de manera precisa quien es el responsable del pago del tributo, pero no dice nada sobre a quien corresponde la obligación de consignar las retenciones.

"No existe entonces ni en la Constitución ni en la ley disposición alguna que establezca en cabeza de determinadas personas naturales, tratándose de sociedades, el encargo de consignar las retenciones."

En la actividad del pago de lo retenido o recaudado participan varios sujetos, tales como "... el auxiliar contable que depura los registros, continuando por el contador que elabora la declaración tributaria, siguiendo por el representante legal y el revisor fiscal, quienes la firman, incluyendo igualmente a la secretaria que elabora el cheque y al mensajero que se encarga de hacer la consignación." "Con la vaguedad contenida en el inciso demandado, irían a la cárcel todas estas personas, ya que la labor de consignar no es independiente, es una cadena que comienza con la elaboración de la declaración y termina con el pago."

"Las anteriores razones son suficientes para establecer que el legislador al incluir el inciso del artículo 402 de la Ley 599/00, que vuelve sujetos pasivos de la acción penal en el caso de las sociedades a las personas naturales 'encargadas' de cumplir dicha obligación, violó lo dispuesto en el artículo 10 de la misma Ley, en cuanto no determinó de manera inequívoca,

clara y expresa al sujeto activo de la infracción penal.”

- Violación del artículo 11 de la Ley 599 de 2000

Para que una conducta sea penalmente sancionable se requiere que lesione o ponga en peligro, sin justa causa, el bien jurídico tutelado.

“El bien que se pretende proteger con el artículo 402 de la Ley 599 de 2000 es la Administración Pública, es decir, los dineros pertenecientes al Estado y provenientes del recaudo de impuestos por concepto de IVA, y otros dineros de los cuales sólo se sabrá si efectivamente le pertenecen, al finalizar el año gravable, como son los correspondientes a la retención en la fuente por impuesto de renta.”

El hecho de que el agente retenedor o responsable del IVA se demore más de dos meses en consignar los dineros recaudados por impuestos y retenciones no implica en principio ninguna amenaza o pérdida de los mismos, porque la Administración Tributaria tiene herramientas que le permitirían obtener el pago de los mismos.

Adicionalmente la simple mora en consignar los recursos retenidos o recaudados no puede llevar a presumir que el agente responsable tiene la intención de quedarse con los mismos.

- Violación del artículo 12 de la Ley 599 de 2000

El artículo 402 del Código Penal al establecer como delito el hecho de no consignar en un cierto tiempo las sumas retenidas o consignadas, consagra un tipo de responsabilidad objetiva, porque el delito se configura por el mero transcurso del tiempo, sin que la norma califique la conducta de manera que la sanción se aplique sólo cuando no se haga la consignación sin justa causa.

#### IV. INTERVENCIONES

##### 1. Intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

La ciudadana Flori Elena Fierro Manzano presentó escrito de intervención en representación del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, mediante el cual solicita se denieguen las pretensiones de la demanda.

De manera preliminar la interviniente hace un recuento de los antecedentes de la norma demandada, para mostrar que la sanción penal por la omisión del deber de consignar las sumas retenidas en la oportunidad prevista en la ley ya había sido establecida en la Ley 38 de 1969. Agrega que, más adelante, por problemas de tránsito de legislación y de codificación, desapareció de la norma, tal como fue incorporada en el artículo 665 del Estatuto Tributario, el elemento temporal, lo cual llevó a que la Corte Constitucional, mediante Sentencia C-285-96 declarara su inconstitucionalidad.

Expresa la interviniente que en aquella oportunidad la Corte manifestó que “[d]ado que la omisión de consignar las sumas retenidas ha sido considerada por el legislador, desde 1938, como una conducta que amerita una sanción más drástica que las de carácter administrativo, ya que afecta el patrimonio económico de la Nación, bien jurídico de gran relevancia, estima la Corte conveniente llamar la atención del legislador para que, en caso de encontrarlo necesario, proceda a reemplazar la norma que aquí se retira del ordenamiento jurídico, determinando claramente cada uno de los elementos que configuran el tipo delictivo, pues la ausencia de uno de ellos conduce a la violación de derechos y garantías fundamentales, además de crear inseguridad jurídica.”

Señala que dicho llamado fue atendido por el legislador a través del artículo 22 de la Ley 383 de 1997, que estructura debidamente el tipo y fue declarado exequible por la Corte en Sentencia C-1144 de 2000.

Añade que, finalmente, la conducta fue incorporada en la Ley 599 de 2000, en su artículo 402, el cual no resulta inconstitucional por las siguientes razones:

- El agente retenedor o recaudador no contrae por concepto de la retención o el recaudo una deuda con el Estado, sino que cumple una función pública, por virtud de la cual actúa como intermediario entre las personas que tienen la obligación de pagar la contribución y el Estado.
- Los citados sujetos al realizar ésta función así sea de manera transitoria, “adquieren

la calidad de servidor público que debe consignar dentro de un término indicado en la ley los dineros recaudados por tales conceptos al Estado.”

- Por otra parte, la disposición demandada cumple con todos los elementos objetivos y subjetivos del tipo, ya que ésta consagra como sujeto activo calificado al agente retenedor o recaudador, como sujeto pasivo al Estado, define igualmente la conducta punible limitándola temporalmente, y el objeto tanto jurídico como material del tipo, en el primer caso, la protección del buen desarrollo de la administración pública, y en el segundo, los dineros que corresponden al Estado y que el agente recauda, por lo que no se vulneran los principios rectores del estatuto penal, como lo afirma el demandante.

- La labor que se ha asignado realiza al agente retenedor encuentra su fundamento en los artículos 189, numeral 20 y 123.

- En cuanto a las afirmaciones que realiza el demandante con relación al impuesto sobre las ventas, al señalar que éste debe declararse y pagarse aunque efectivamente no se haya recaudado, es preciso anotar que dicha afirmación constituye una interpretación de la norma, que, como lo ha manifestado la Corte en reiterada jurisprudencia, no es objeto de control constitucional. Sin embargo, expresa que es necesario distinguir la causación del impuesto de la realización de la venta a crédito, “... pues esta es una modalidad comercial que no altera ni la causación del impuesto ni la responsabilidad del agente retenedor.”

- Con relación al argumento planteado por el demandante en el sentido de que solo a 31 de diciembre es posible saber si el dinero que ha recaudado el Estado a través de sus retenciones le pertenece, en consideración de la interviniente por éste hecho no se vulnera el principio de equidad tributaria, ya que el legislador ha previsto mecanismos de compensación o devolución de dichas sumas.

- Tampoco considera vulnerado el artículo 158 de la Constitución Política, ya que la norma demandada contempla un tipo penal abierto, por lo que se debe acudir al ordenamiento tributario para establecer el significado de cada uno de los elementos del tipo, sin que esto implique violación del principio de unidad de materia.

La interviniente realiza, por separado un análisis de los cargos planteados en relación con los principios rectores del Código Penal, para concluir que la disposición acusada no contradice

los principios de tipicidad, culpabilidad y antijuridicidad.

Finalmente, presenta una serie de consideraciones desde la perspectiva de principio de la buena fe, para concluir que con el objeto de lograr que se cumpla el objetivo del impuesto, de conformidad con la ley, concurren autoridades públicas y particulares, y que en este caso los mismos cumplen una función pública.

## 2. Concepto del Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

### 2.1. Análisis de la 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.

Manifiesta, por otro lado, que mediante sentencia C-1144 de 2000, la Corte declaró la exequibilidad del artículo 22 de la Ley 383 de 1997, que consagraba la responsabilidad penal por no consignar las retenciones en la fuente y el IVA. Señala el Instituto que la Corte determinó que es legítimo que la ley haya asignado a los agentes retenedores 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.

### 2.2. 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.

### 2.3. 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 autoretenedor 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 Autoretenición

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

Señala el Instituto que el término autoretenición 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 autoretenición”. Son aquellas que el agente de autoretenición 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 autoreteniciones sobre los ingresos realizados.
- (ii) Registrar en su contabilidad la correspondiente cuenta por pagar al Estado por dichas autoreteniciones.
- (iii) Incluir las autoreteniciones 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.

#### 2.4. Concepto del Instituto

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

2.4.1. 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.

2.4.2. 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 auto retenciones 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.

2.4.3. 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.

2.4.4. 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.

## 2.5. 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.

Concluye que no hay cosa juzgada en relación con los autoretenedores y que en este caso, quien recibe un pago está en la obligación, por virtud de la ley, de hacer un pago anticipado de sus tributos. En ese contexto, el autoretenedor tiene una obligación de contenido patrimonial: pagar una suma al Estado en una fecha determinada, sin que de él pueda decirse que ha tenido un dinero del Estado. Por consiguiente, si se sanciona el incumplimiento de esa obligación se lo estaría sancionando por deudas.

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 NACION

El representante del Ministerio Público solicita se declare la exequibilidad de la norma demandada, señalando al efecto que la disposición acusada no establece como sujeto activo del delito a los contribuyentes que son los deudores de la obligación tributaria, sino que busca penalizar la conducta del agente retenedor o recaudador que no consigna oportunamente las sumas retenidas recaudadas.

Así, considera el representante del Ministerio Público que la norma está castigando no el incumplimiento en el pago de una deuda, sino la evasión tributaria en que pueden incurrir los agentes retenedores o recaudadores que actúan como meros intermediarios entre los contribuyentes y la administración de impuestos.

En su concepto, no se está vulnerando la garantía consagrada en el artículo 28 Superior, ya que como lo señaló la Corte en sentencia C-1144 de 2000, la persona que ha sido designada por la ley para responder por el recaudo del IVA y de la retención en la fuente no se asemeja aquella que se está en mora de cumplir una deuda civil.

En cuanto a los impuestos que se rigen por el sistema de causación, aclara el representante del Ministerio Público que la conducta punible sólo se configura cuando se ha recibido efectivamente el pago y no cuando se realizan los abonos en cuenta, pues el verbo rector se refiere de manera clara a las sumas efectivamente retenidas.

Tampoco estima vulnerado el artículo 158 de la Constitución Política, ya que considera que existe una clara relación de conexidad teleológica entre la norma acusada y los principios rectores del Código Penal.

En cuanto a los cargos que se derivan del contraste de la disposición acusada con los principios rectores contenidos en los artículos 10, 11 y 12 del Código Penal el señor Procurador General de la Nación hace las siguientes consideraciones:

“En cuanto al principio de legalidad que el actor considera desconocido por la disposición demandada se observa que el mismo precepto dispone que en las sociedades el sujeto pasivo (sic) del delito es la persona natural responsable de la obligación; por lo tanto, la

norma lleva implícita la obligación de las sociedades de establecer con precisión la persona natural que debe responder por las obligaciones tributarias. En consecuencia, no es cierto, que tratándose de sociedades, el sujeto activo del delito es indeterminado.”

“Tampoco es cierto que la norma consagre una responsabilidad objetiva porque la conducta penal se encuentra debidamente descrita, y consiste en la conducta omisiva del agente del agente retenedor o recaudador de no consignar a tiempo las sumas efectivamente recaudadas, reteniendo o manteniendo en su poder, de manera injustificada unas sumas que pertenecen al fisco. Por lo tanto, esta conducta punible no excluye las causales de inculpabilidad.”

“Y menos cierto es que, el bien jurídico protegido no se garantiza con la descripción contenida en el artículo 402 de la Ley 599 de 2000, pues la buena marcha de la administración pública queda tutelada al consagrar como hecho punible la evasión tributaria por parte de los agentes retenedores o recaudadores.”

## VI. CONSIDERACIONES

### 1. Competencia

Por dirigirse la demanda contra una disposición que forma parte de una ley de la República, es competente la Corte Constitucional para decidir sobre su constitucionalidad, según lo prescribe el artículo 241-4 de la Carta Fundamental.

### 2. Fallo inhibitorio

Tal como puso de presente la Corte en Sentencia 1144 de 2000 M.P. Vladimiro Naranjo Mesa, “[l]a responsabilidad penal de los agentes recaudadores que no hubieron consignado a favor del erario público las sumas retenidas o percibidas, particularmente, por concepto de la retención en la fuente y el impuesto sobre las ventas (IVA), se incorporó al ordenamiento jurídico colombiano, en forma autónoma e independiente, a través del artículo 10° de la Ley 38 de 1969 ‘por la cual se dictan normas sobre retención en la fuente y anticipo del impuesto sobre la renta y complementarios y se señalan sanciones’.”.

Con fundamento en las facultades extraordinarias que le fueron conferidas mediante Ley 75 de 1986, el Presidente de la República, por un lado, mediante Decreto 2503 de 1987, artículo

144, derogó expresamente el artículo 4° de la Ley 38 de 1969 que fijaba el plazo dentro del cual el agente retenedor debía proceder a consignar los valores retenidos para no incurrir en la conducta punible allí prevista, y por otro, a través del Decreto 624 de 1989, por medio del cual se expidió el Estatuto Tributario, codificó, bajo el número 665 de ese Estatuto, el artículo 10° de la Ley 38 de 1969, eliminando la remisión que allí se hacía al artículo 4o. de la misma ley, en cuanto éste último ya había sido derogado por el artículo 144 del Decreto 2503 de 1987.

Demandado el artículo 665 del Estatuto Tributario en razón de la omisión que como resultado de los anteriores Decretos se presentaba en relación con el elemento temporal de la conducta punible, la Corte mediante Sentencia C-285 de 1996, M.P. Carlos Gaviria Díaz, declaró su inexecutable. Estimó necesario la Corte en esa oportunidad, sin embargo, que dado que el legislador, desde 1938 ha considerado la omisión de consignar las sumas retenidas como una conducta que amerita una sanción más drástica que las de carácter administrativo, ya que afecta el patrimonio económico de la Nación, resultaba conveniente "... llamar la atención del legislador para que, en caso de encontrarlo necesario, proceda a reemplazar la norma que aquí se retira del ordenamiento jurídico, determinando claramente cada uno de los elementos que configuran el tipo delictivo, pues la ausencia de uno de ellos conduce a la violación de derechos y garantías fundamentales, además de crear inseguridad jurídica."

En ese contexto, la Ley 383 de 1997, en su artículo 22, incorporó al Estatuto Tributario un nuevo artículo 665 en el que se establecía el punible referido a la omisión de consignar lo retenido o recaudado por concepto de IVA. Dicho artículo 665 tenía dos párrafos en los que se proveía, por un lado, al beneficio de cesación del procedimiento para el agente retenedor responsable del impuesto a las ventas que extinga la obligación tributaria por pago o compensación de las sumas adeudadas, y por otro, a la exclusión del ámbito del delito descrito en la norma 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 dos párrafos fueron, a su vez, modificados de manera expresa por el artículo 71 de la Ley 488 de 1998, en los términos siguientes:

ART. 71. Responsabilidad penal por no consignar el impuesto sobre las ventas. Los párrafos primero y segundo del artículo 665 del Estatuto Tributario quedarán así:

Parágrafo 1°. 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.

Parágrafo 2°. 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.

Consideró entonces la Corte que:

“La aludida modificación no afectó ni alteró la configuración normativa de la conducta punible descrita íntegramente en los incisos 1°, 2° y 3° del artículo 22 de la Ley 383 de 1997.

Pero, en lo que se refiere a los párrafos, es claro que el artículo 71 de la Ley 488 de 1998 introdujo cambios sustanciales que hicieron más técnica y favorable la redacción y el contenido de las medidas allí adoptadas. Así, por ejemplo, bajo la nueva configuración, la extinción de la obligación tributaria, que en adelante también incluye el pago de los respectivos intereses y sanciones, ya no da lugar a la cesación de procedimiento sino a la ausencia de responsabilidad penal. Dentro de este mismo contexto, se observa que fue incorporada una nueva causal de extinción de la responsabilidad penal como es el acuerdo de pago (parg. 1°), e igualmente, que se excluyó de la órbita de aplicación del delito, además de las sociedades en concordato y liquidación, todas aquellas sometidas a la vigilancia de la Superintendencia Bancaria que se encuentren en proceso de toma de posesión (parg. 2°).

De esta forma, la responsabilidad penal de los agentes retenedores, con las respectivas causales de extinción y exclusión, se encuentra actualmente regulada en el artículo 665 del E.T, tal como fue adicionado por el artículo 22 de la Ley 383, pero con las modificaciones que respecto a sus párrafos incluyó el citado artículo 71 de la Ley 488 de 1998.”

Dado que el demandante en esa oportunidad había demandado el artículo 665 del Estatuto

Tributario, sin incorporar las modificaciones introducidas por la Ley 488 de 1998, la Corte consideró que debía inhibirse en relación con los párrafos de la norma demandada, por sustracción de materia, en cuanto que los mismos se encontraban ya derogados, pero que, en la medida en que "... los incisos 1º, 2º y 3º del artículo 22 de la Ley 383 de 1997 que, al regular la responsabilidad penal de las personas naturales y jurídicas que actúan como agentes retenedores, conforman por sí solos una proposición jurídica completa, además, con sentido regulante propio e independiente de las causales de extinción y exclusión de la responsabilidad a que hacen referencia expresa los párrafos 1º y 2º de la misma norma", cabía un pronunciamiento de fondo en torno a los mismos. Así, en la Sentencia C-1144 de 2000, la Corte resolvió. "Declarar EXEQUIBLE el artículo 22 de la Ley 383 de 1997, salvo sus párrafos 1º y 2º respecto de los cuales la Corte se declara INHIBIDA para emitir pronunciamiento de fondo por haber operado el fenómeno de la sustracción de materia."

La Ley 599 de 2000, mediante la cual se expide el Código Penal, publicada en el Diario Oficial N° 44.097 de julio 24 de 2000, incorporó en su artículo 402, como delito autónomo, el relacionado con la omisión de consignar las sumas retenidas o recaudas. El párrafo del citado artículo es del siguiente tenor:

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.

Por otra parte, la Ley 599, en su artículo 476 dispuso que el nuevo Código Penal entraría a regir un año después de su promulgación.

Por virtud de la anterior disposición de la Ley 599, hasta tanto entrase a regir el nuevo código penal, el delito de omisión de consignar las sumas retenidas o recaudas continuaba rigiéndose por lo dispuesto en el artículo 665 del Estatuto Tributario.

La Ley 633 de 2000, publicada en el Diario Oficial No. 44.275, el 29 de diciembre de 2000, con posterioridad a la Ley 599 del mismo año, pero antes de que el nuevo código empezase

a regir, modificó, con efecto inmediato, el régimen aplicable tanto en los eventos de extinción de la obligación, como respecto de personas jurídicas en condiciones especiales. Dicha regulación, que expresamente se refiere a los incisos 1 y 2 del artículo 665 del Estatuto Tributario, contiene sobre la materia una regulación distinta de la prevista en el Código Penal.

En efecto, el artículo 42 de la Ley 633 de 2000 dispone:

ARTICULO 42. RESPONSABILIDAD PENAL POR NO CONSIGNAR LAS RETENCIONES EN LA FUENTE Y EL IVA. Unifíquense 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 causadas”.

Resultan evidentes las diferencias que la anterior disposición presenta frente al párrafo del artículo 402 del Código Penal demandado y no es menos claro que la definición de cual es la norma actualmente vigente en esas materias puede ser determinante de la lectura que, a la luz de la Constitución, deba hacerse de los incisos en los que se describe la conducta típica.

En particular, encuentra la Corte que, a diferencia de lo que se expresó en la Sentencia C-1144 de 2000, la omisión que en la norma del código penal existe en relación con la no aplicabilidad del tipo allí previsto a las sociedades que se encuentran en condiciones especiales, contemplada de manera expresa y en detalle en la Ley 633 de 2000, implica que, claramente, el tipo penal resulta distinto, según que se tome una u otra disposición, por cuanto la descripción del sujeto activo es diferente.

Encuentra la Corte, en consecuencia, que como quiera que las previsiones del párrafo del artículo 402, en contraste con lo dispuesto en el artículo 42 de la Ley 633 de 2000, condicionan el alcance de la norma demandada en su conjunto, la consideración de esas dos disposiciones es, previa la determinación sobre su vigencia, un presupuesto indispensable para el juicio de constitucionalidad.

Ello habría requerido que el actor demandase conjuntamente el artículo 402 del Código Penal y el artículo 42 de la Ley 633 de 2000, porque sólo en esa consideración conjunta sería posible para la Corte determinar cual es el contenido normativo que se encuentra vigente en la materia acusada, su alcance y correcto entendimiento, el propio contenido de los cargos, y finalmente, el sentido de la decisión que deba adoptarse en torno a su constitucionalidad.

Esa inescindible unidad imponía la necesidad de que, se repite, el demandante hubiese incorporado en su demanda el artículo 42 la Ley 633 de 2000. La omisión en hacerlo así conduce a la Corte a la adopción de una decisión inhibitoria, por cuanto, en esas condiciones la demanda, exclusivamente referida al artículo 402 del Código Penal, resulta incompleta y es, por consiguiente, inepta.

## VII. DECISION

En mérito de lo expuesto, la Corte Constitucional administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

Declararse INHIBIDA para fallar de la demanda dirigida contra el artículo 402 de la Ley 599 de 2000, por ineptitud sustancial de la demanda.

De conformidad con lo dispuesto en los artículos 16 y 18 del Decreto 2067 de 1991, notifíquese, comuníquese, publíquese, insértese en la Gaceta de la Corte Constitucional y archívese el expediente.

MARCO GERARDO MONROY CABRA

Presidente

JAIME ARAUJO RENTERÍA

Magistrado

ALFREDO BELTRÁN SIERRA

Magistrado

MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA

Magistrado

JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO

Magistrado

RODRIGO ESCOBAR GIL

Magistrado

EDUARDO MONTEALEGRE LYNTETT

Magistrado

ALVARO TAFUR GALVIS

Magistrado

CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ

Magistrada

MARTHA VICTORIA SACHICA MENDEZ

Secretaria General

LA SUSCRITA SECRETARIA GENERAL

DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

HACE CONSTAR:

Que el H. Magistrado doctor Jaime Córdoba Triviño, no firma la presente sentencia por cuanto en su momento le fue aceptado impedimento para intervenir en la presente decisión.

Secretaria General