C-285-96

Sentencia C-285/96

FACULTADES EXTRAORDINARIAS-Exceso/ESTATUTO TRIBUTARIO-Alteración del contenido de las normas

El legislador extraordinario al expedir el Estatuto Tributario codificó en el artículo 665 el artículo 10 de la ley 38 de 1969, pero no incluyó el elemento temporal de la figura típica, modificando así sustancialmente el contenido de la norma. En consecuencia, excedió el límite material fijado en el numeral 5 del artículo 90 de la ley 75 de 1986, que lo facultaba para modificar el texto de las disposiciones, eliminar las normas repetidas o derogadas, "sin que en ningún caso se altere su contenido".

CORTE CONSTITUCIONAL-En función de interpretación no puede integrar normas/PRINCIPIO DE LEGALIDAD PENAL-Violación/PRINCIPIO DE SEPARACION DE PODERES-Violación/RESPONSABILIDAD PENAL POR NO CONSIGNAR RETENCIONES

El artículo 665 acusado no puede ser integrado con el artículo 811 del Estatuto Tributario, que codificó el artículo 16 del Decreto 2503 de 1987, tal como lo sugieren los intervinientes, pues en este caso sería el intérprete quien, a su arbitrio, completaría el tipo penal, añadiéndole un elemento del que carece, con lo cual se violaría el principio de legalidad en materia penal. El principio en mención exige que el legislador y sólo él determine las hipótesis de desviación punitiva, con referencias empíricas y fácticas exhaustivas, como garantía de la libertad e igualdad de los ciudadanos, en cuanto existe certeza sobre los presupuestos necesarios para la aplicación de una pena. 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.

CONGRESO DE LA REPUBLICA-Conveniencia de expedición de norma

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

Referencia: Expediente D-1167

Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 1o. y 665 del Decreto 624 de 1989- "Estatuto Tributario".

Demandante: Hugo Palacios Mejía

Magistrado Ponente:

Dr. CARLOS GAVIRIA DIAZ

I. ANTECEDENTES.

Ejerciendo la acción pública de inconstitucionalidad, el ciudadano HUGO PALACIOS MEJIA presenta demanda contra "el artículo 1 del decreto 624 de 1989, en cuanto dio fuerza de ley al artículo 665 del Estatuto Tributario", y este último, por considerar que dichas disposiciones vulneran los artículos 118-8 y 120-21 de la Constitución de 1886 y, 1, 6, 28 y 29 de la actual Constitución.

Cumplidos los trámites señalados en la Constitución y la ley y oído el concepto del Ministerio Público, procede la Corte a decidir.

II. NORMA ACUSADA.

A continuación se transcriben los artículos 1o. y 665 del Estatuto Tributario.

DECRETO NUMERO 0624 DE 1989

“Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales”

“El Presidente de la República de Colombia, en ejercicio de las facultades extraordinarias que le confieren los artículos 90, numeral 5o, de la Ley 75 de 1986 y 41 de la ley 43 de 1987, y oída la Comisión Asesora de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado,

“DECRETA:

“Artículo 1o. El Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales, es el siguiente:

…

“Artículo 665. Responsabilidad penal por no consignar las retenciones. Los retenedores que no consignen las sumas retenidas, quedan sometidos a las mismas sanciones previstas en la ley penal para los empleados públicos que incurran en apropiación indebida de fondos del Tesoro Público.

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

III. DEMANDA.

El actor formula los siguientes cargos:

Primero: El artículo 665 del Estatuto Tributario, en concordancia con el artículo 133 del Código Penal, al sancionar con pena de prisión a los “retenedores que no consignen las sumas retenidas”, viola el artículo 28 de la C.N. que prohibe la imposición de penas privativas de la libertad por deudas.

Para el demandante, la omisión de consignar las sumas retenidas constituye el incumplimiento de una deuda, en cuanto éstas no son por lo regular "sumas recibidas" y, además, porque no existe certeza de que esas sumas pertenezcan o vayan a pertenecer a la Nación.

En su criterio, "Si el deber de retención surge respecto de dinero recibido por el retenedor, para sí mismo, es decir, cuando éste, excepcionalmente, obra como "autoretenedor" (…), las sumas recibidas no son de terceros particulares, sino propias, y no existe

certidumbre de que la Nación llegue a ser propietaria de un valor equivalente. En estos eventos, la obligación de consignar la retención en la fuente es sólo la de hacer un empréstito forzoso que el Estado, en ejercicio de sus facultades constitucionales, impone a ciertas personas, y que puede pagar mediante compensación con las sumas que éstas lleguen a deberle por razón del impuesto a la renta. Abstenerse de consignar, no es entonces, privar a la Nación de algo que es suyo, o que se ha recibido para ella, sino abstenerse de cumplir una deuda, impuesta por la ley, que la Nación deberá cancelar, compensándola con impuestos eventuales, o devolviéndola".

"Si el deber de 'retener' surge, como es la regla general, con base en los 'pagos o abonos en cuenta' que el retenedor hace a terceros, la 'retención' es parte del 'pago' que, en sentido jurídico, hace una persona a su acreedor; y opera como una 'novación parcial', sui generis, de origen legal, en el sentido de que contribuye a extinguir la obligación inicial entre el retenedor y el acreedor, pero el primitivo deudor, convertido ahora en 'retenedor', adquiere una nueva obligación, nueva deuda, equivalente a una parte de ese pago (la 'suma retenida') respecto de un tercero, la Nación".

Dado que el artículo 665 del Estatuto Tributario sanciona el hecho objetivo de la falta de pago, sin tener en cuenta que la existencia de sumas retenidas "no implica, necesariamente, que el retenedor haya obtenido ingreso alguno de la persona a la cual se hace la retención y, menos aún, que, tal 'ingreso', si lo hubo, haya sido bastante para producirle una 'utilidad' o una 'renta' líquida gravable", y que la falta de retención "puede reflejar, simplemente la incapacidad del retenedor para generar recursos líquidos en la oportunidad y en la cuantía que la ley tributaria lo exige", es evidente que la norma

acusada consagra la prisión por deudas. Más aún, si el retraso en el pago del impuesto a la

renta, cuando hay en firme una liquidación, no es un delito, por prohibición expresa del artículo 28 de la Constitución, menos puede serlo "el retraso en el pago de 'sumas retenidas' como anticipo o a buena cuenta de ese impuesto".

Segundo: El artículo 90 de la ley 75 de 1986 le otorgó facultades extraordinarias al Presidente de la República para expedir un estatuto tributario que armonizara en un solo cuerpo los impuestos que administra la Dirección General de Impuestos Nacionales, debiendo eliminar del mismo las disposiciones repetidas o derogadas. La ley 43 de 1987 prorrogó dichas facultades.

En ejercicio de tales atribuciones el Gobierno Nacional expidió el decreto 624 de 1989, en cuyo artículo 665, que es objeto de acusación, incorporó el artículo 10 de la ley 38 de 1969, que consagra la responsabilidad penal del retenedor que no consigne las sumas retenidas, eliminando de su texto la referencia que éste hacía al artículo 4 de la misma ley, que fijaba el plazo dentro del cual debían hacerse las consignaciones, pues dicho artículo había sido expresamente derogado por el decreto 2503 de 1987.

Para el actor, la derogación expresa del artículo 4 de la ley 38 de 1969 produjo la derogación tácita del artículo 10 ibídem, por la supresión de uno de los elementos indispensables para tipificar la conducta penal y, en consecuencia, el gobierno al reproducir parcialmente esta última disposición excedió las facultades concedidas, que sólo lo autorizaban para eliminar las normas derogadas, violando de esta manera los artículos 118-8 y 120-21 de la Constitución de 1886, y 2 de la Carta vigente.

Tercero: "El artículo 665 del Estatuto Tributario, entendido en concordancia con el artículo 133 del Código Penal, contempla la pena de prisión para quienes no consignen las sumas retenidas", pero no establece cuándo deben hacerse esas consignaciones; por tanto, se trata de un tipo penal en blanco. Entonces para completar la norma, el intérprete debe remitirse al artículo 376 del mismo Estatuto que ordena hacer las consignaciones dentro de los plazos que señale el Gobierno Nacional, haciendo depender el tipo penal del desarrollo reglamentario, lo cual vulnera los artículos 6, 28 y 29 de la Carta Política que exigen que "cuando haya de deducirse una responsabilidad penal a las personas, los motivos por los cuales se determine ésta deben aparecer en la ley. El reglamento no es fuente adecuada, según la Constitución, para tipificar delitos".

A. El apoderado DEL DIRECTOR DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES solicita que se declare la exequibilidad de la norma acusada, y comienza su exposición analizando la figura de la retención en la fuente y sus características principales, para concluir que los dineros retenidos pertenecen al Estado y que el agente retenedor tiene la obligación de consignar los valores respectivos a su favor, "no como consecuencia de una deuda sino como el cumplimiento de un deber formal de hacer, producto de la relación unilateral Estado-agente retenedor" y, en consecuencia, por tratarse de una obligación formal de hacer y no de una deuda, el cargo primero no está llamado a prosperar.

2. En relación con el presunto exceso en el uso de las facultades extraordinarias, el interviniente señala que no hubo extralimitación, pues el artículo 154 del Decreto 2503 de 1987, derogó expresamente el artículo 4 de la ley 38 de 1969, mas no el artículo 10; por tanto, bien podía el Presidente de la República eliminar el precepto derogado dando exacto cumplimiento a lo ordenado en la ley de investidura.

3. Por último, considera que no es cierto que el artículo 665 del Decreto 624 de 1989 sea una norma penal en blanco, pues, a su juicio, "el verbo rector del tipo penal que nos ocupa se realiza con la 'apropiación' de los bienes del Estado, y esta apropiación surge al momento de la NO consignación de los valores retenidos, es decir, se sanciona la conducta omisiva… desde el mes de enero de 1988, en cumplimiento de lo ordenado en el artículo 9 del Decreto 2503 de 1987, los agentes retenedores deben presentar una declaración mensual de las retenciones en la fuente practicadas en el respectivo mes, declaración mensual que puede ser presentada con pago o sin él, y al ser presentada sin pago, da lugar a la conducta típica, antijurídica y culpable" a que alude la norma demandada.

B. El apoderado del MINISTRO DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO solicita a la Corte declarar exequible la norma impugnada e inhibirse para emitir pronunciamiento de fondo sobre la expresión "o recaudación" contenida en el inciso 2 de la misma, por haber sido derogada por el Decreto 1643 de 1991.

En primer término considera el interviniente importante resaltar que el hecho punible previsto en el artículo 665 del Estatuto Tributario, materia de impugnación, pertenece a la categoría de los delitos que la doctrina denomina "de cuello blanco", los cuales son cometidos por sectores de altos ingresos, quienes "se idean mecanismos para birlar las

obligaciones financieras y/o tributarias que les impone el Estado", y cuya represión se hace prioritaria, dado el alto grado de nocividad de la conducta y la necesidad que tiene el Estado de procurar el recaudo eficiente de los ingresos que le permitan desarrollar sus fines sociales.

En relación con los cargos formulados por el actor manifiesta:

1. En la retención en la fuente, el contribuyente realiza el pago que le corresponde, de conformidad con la ley, y el retenedor, que para estos efectos es considerado como un servidor público, cumple la labor de receptor de una suma afectada que, desde el punto de vista contable no ingresa a su patrimonio, sino al del Estado, pues "la ley no ha previsto que se consagre con dicha suma de dinero un patrimonio autónomo…Lo mismo sucede en el evento de que en una misma persona se confundan las calidades de retenedor y de obligado", pues en todo caso, existe certeza sobre la existencia del ingreso ya que "su causación gradual ha sido dispuesta por ministerio de la ley mediante la contabilidad que para tal efecto lleve el retenedor como responsable de la misma… La posterior conducta de consignación es un acto que en nada afecta dicha circunstancia de tal manera que si el responsable no la realiza, no pone en tela de juicio esos bienes del Estado sino que se enmarca dentro del tipo penal que se estudia". En síntesis, el retenedor no responde por una deuda "sino por una suma de dinero cierta, con la que debe contar el Estado para el financiamiento de sus gastos".

2. No es cierto que se haya derogado implícitamente el artículo 10 de la ley 38 de 1989, pues "en ningún momento se derogó la obligación de consignar las sumas retenidas", lo cual constituye uno de los elementos esenciales del tipo. "La derogatoria de ciertas normas por medio de las cuales se establecía el plazo de las consignaciones no alcanza a afectar la estructura misma del tipo penal pues subsiste la obligación de consignar en los tiempos que sean determinados por el Gobierno Nacional"; en consecuencia, "el legislador extraordinario cumplió a cabalidad la exigencia establecida en la ley de facultades".

3. La norma acusada no vulnera el principio de legalidad, pues contiene todos los elementos esenciales del tipo penal (sujetos activo y pasivo, bien jurídico tutelado, acción típica y objeto material), y "la remisión que se hace al reglamento sólo se encarga de dar expresión a lo que la ley ya ha previsto", esto es, a la fijación del plazo para efectuar la consignación. El

ejercicio de la facultad reglamentaria en materia penal es perfectamente válido, si se tiene en cuenta que no se encuentra prohibida en ninguno de los ámbitos del derecho y su propósito es facilitar la debida ejecución de la ley mas no menoscabar las garantías individuales, como si ocurre cuando se determina mediante normas reglamentarias "los elementos, interpretativos, normativos o subjetivos que adicionan la conducta".

V. INTERVENCION CIUDADANA.

1. El ciudadano BERNARDO CARREÑO VARELA, solicita a la Corte declarar exequible la disposición acusada por las siguientes razones: 1) Las "sumas retenidas", esto es, los dineros retenidos a terceros, y "en el caso de los auto-retenedores, los dineros que le hubieran retenido, pero que en virtud de disposición expresa de la ley, ellos deben entregar al Estado", se diferencian de las "sumas causadas", las cuales por disposición legal deben entregarse al fisco, "así el recaudador no las haya recibido. Ambos conceptos -sumas retenidas y sumas causadas- integran las sumas por consignar. 2) La obligación del retenedor en relación con las sumas retenidas no es sólo de dar, sino también de hacer, pues debe recolectar un dinero y entregarlo al Estado. Como el retenedor debe entregar lo que ha recaudado -dinero, que es un bien fungible-, tiene una obligación de género y, por tanto, la deuda del retenido no se nova por la del retenedor, ni éste "puede apropiarse ni usar lo que recauda, cuya tenencia ha recibido con un fin especifico". 3) "El artículo acusado no dice que el retenedor que no consigne comete peculado; ni siquiera nombra la palabra. Sólo dice que el retenedor que no consigne 'quedará' sometido a las mismas sanciones previstas en la ley para los empleados públicos que incurran en apropiación indebida de fondos públicos... Así, si la tipificación del peculado cambia, el artículo acusado no. Si las penas se modifican en el Código Penal, el artículo 665 del Estatuto Tributario no sufre cambio; pero el retenedor quedará sujeto a la nueva pena".

Hechas las anteriores aclaraciones, el interviniente se pronuncia sobre los cargos formulados por el actor contra el artículo 665 del Estatuto Tributario, así:

1. El retenedor sí recibe las sumas retenidas, y por tanto las debe consignar. No se trata de una deuda, sino de una obligación legal: entregar a la Nación los dineros que a ésta le pertenecen, y si no lo hace, se hace acreedor a una sanción. "Otra cosa es que tenga que entregarlos; si no hay sino demora, no hay deuda. Si se los apropió, nace una deuda a su

cargo; pero la deuda nació del ílicito, no de la recaudación".

2. En la formulación del cargo sobre el exceso en las facultades extraordinarias, el actor omite relatar que el artículo 33 del decreto 2503 de 1987, que figura como el artículo 604 en el Estatuto Tributario, señala que "el periodo fiscal de las retenciones en la fuente será mensual", es decir, el plazo está fijado por la ley, aunque, de acuerdo con el artículo 16 del Decreto 2503 de 1987, se reglamenta por decreto. El artículo 665 se debe integrar con el artículo 604; en consecuencia, el tipo penal descrito en la norma acusada no había sido derogado cuando el Presidente expidió el Estatuto Tributario y, por tanto, no vulneró ninguna disposición constitucional.

3. La norma acusada no viola el principio de legalidad penal, pues el plazo para realizar las consignaciones por retención en la fuente sí esta fijado por la ley, aunque no en el mismo artículo que define el delito; sin embargo, "la fijación del plazo para consignar no es elemento esencial del tipo penal... Lo que tipifica el delito es no consignar en el plazo, sea cual fuere éste y sea quien quiera el que lo fije".

B. El ciudadano ISIDORO AREVALO BUITRAGO interviene para coadyuvar la demanda de inconstitucionalidad interpuesta, complementando algunos de los cargos formulados por el actor, así:

-La norma acusada viola el principio de legalidad en materia penal, pues "hace depender la conducta punible de lo dispuesto en decretos reglamentarios que el Presidente de la República dicta en ejercicio de la facultad consagrada en el numeral 11 del artículo 189 de la Constitución, según lo dispuesto en los artículos 376, 579 y 811 del D.E. 624 de 1989, que compilaron el artículo 16 del D.E. 2503 de 1987", contrariando el artículo 28 de la Constitución que ordena que la conducta punible esté "definida en la ley en forma clara, completa, detallada, precisa y objetiva, y no en decretos reglamentarios".

-La norma censurada, además de reproducir el artículo 10 de la ley 38 de 1969, implícitamente derogado, como se indica en la demanda, "extiende su radio de acción a toda clase de retenciones creadas con posterioridad a la ley 38 de 1969", a pesar de no haber tipificado el legislador ninguna conducta punible por no consignar la retención; por tanto, la norma acusada vulnera los artículos 23 de la Constitución de 1886 y, 28 de la Constitución vigente.

C. El ciudadano CARLOS ALFREDO RAMIREZ GUERRERO, solicita a la Corte que declare inexequible la norma demandada, para lo cual efectúa primero un análisis histórico de las normas que han regulado la retención en la fuente, para concluir que a pesar de que el Decreto 2503 de 1987 asimiló la naturaleza de las deudas por retención en la fuente a las deudas por el impuesto a la renta, en su artículo 44 "señaló la sanción por inexactitud en la declaración de las retenciones como adicional o 'sin perjuicio de las sanciones de tipo penal vigentes por no consignar los valores retenidos".

En su criterio, la norma demandada derogó el artículo 10 de la Ley 38 de 1969 al crear un nuevo tipo penal, distinto al contenido en la disposición que debía codificar, pues dicho artículo "describía el delito indicando primero la abstención o verbo rector, no consignar, y luego la circunstancia de tiempo, dentro del plazo señalado en la Ley", y el artículo 665 del Decreto 624 de 1989, demandado, "sólo indicó la omisión, no consignar", sin que pueda completarse el tipo con la circunstancia "dentro del plazo que señale el reglamento", porque de esta manera se desconoce el principio de legalidad a que alude el artículo 29 constitucional. Situación que se hace evidente al determinar el momento en que se configura el hecho punible, puesto que en la norma originaria, el deudor que no consignara dentro del plazo legal fijado, "además de tener la calidad de deudor moroso por no cumplir la prestación tributaria de dar, tenía la de reo, delincuente al que había que privar de su libertad durante el tiempo señalado en el Código Penal"; en tanto que en la norma que se codificó, el deudor de la prestación tributaria tendrá la calidad de moroso por no cumplir con tal obligación dentro de los plazos señalados en el acto administrativo para presentar las declaraciones tributarias y pagar las deudas allí contenidas, "pero la calidad de reo o delincuente la adquirirá cuando ya sea un hecho consumado el de que, por la omisión de consignar y efecto de la prescripción del crédito, por su inactividad el fisco haya sufrido un desmedro patrimonial".

No obstante lo anterior, considera que si el artículo 10 de la ley 38 de 1969 está vigente y las calidades de deudor de retenciones y delincuente son concurrentes y no sucesivas, hay que concluir que "la norma acusada ordena que se imponga prisión por una especie de deudas, las que se causan de cargo del que paga y extingue así la obligación con motivo de la cual se produce el ingreso que a su beneficiario le genera impuesto sobre la renta", lo que resulta violatorio de la prohibición contenida en el artículo 28 de la Constitución.

D. El director del INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO, atendiendo la

invitación hecha por el Magistrado Ponente, interviene en el proceso mediante escrito en el que sostiene que "no hay mérito para acceder a las peticiones de la demanda", aclarando que no fue el artículo 1 del Decreto 624 de 1989 el que le confirió fuerza de ley a la disposición demandada, pues ésta ya tenía tal carácter, razón por la cual hace parte de dicha compilación y en virtud de lo dispuesto en los artículos 90 de la ley 75 de 1986 y 41 de la ley 43 de 1987.

En relación con cada uno de los cargos formulados por el actor, presenta las consideraciones que seguidamente se sintetizan:

1. Para la configuración de la conducta que describe el tipo penal contenido en la norma acusada, a diferencia de lo que ocurre en la figura del peculado, no se requiere que haya existido la recepción de dinero; basta con que el sujeto obligado a realizar las retenciones tenga en su poder las sumas, como ocurre con las retenciones hechas a terceros, o con los dineros autorretenidos; ni tampoco es necesaria la comprobación de que esos dineros pertenecen a la Nación, pues el retenedor actúa por cuenta del Estado, recaudando un dinero del cual no puede apropiarse. El delito se tipifica cuando el retenedor no consigna las sumas retenidas; aunque posteriormente no se determine impuesto alguno a cargo del contribuyente o ello se haga en cuantía inferior al monto que debió retenerse. "Situación diferente a la que se presenta cuando el agente retenedor no practica la retención, es decir, no detrae de los respectivos pagos la suma que debe retener o en el caso de la autorretención se abstiene de sustraerla de sus ingresos, y no la consigna, pues en este caso la sanción procedente es de carácter meramente tributaria".

2. El artículo 665 del Estatuto Tributario "tipifica por sí solo el hecho punible en forma suficiente para que no dependa de la descripción y elementos contenidos en el artículo 133 del Código Penal", pues se "configura por la no consignación de los valores efectivamente retenidos y no por no pagar una deuda a cargo del retenedor".

3. No es cierto que en la expedición de la norma acusada, el Presidente de la República haya excedido las facultades extraordinarias conferidas en el numeral 5 del artículo 90 de la Ley 75 de 1986, pues en el artículo 16 del decreto 2503 de 1987 (incorporado como artículo 376 en el Estatuto Tributario) se consagra "que la consignación de los valores retenidos debe efectuarse 'en los lugares y plazos que para tal efecto señale el gobierno', en tanto que en el

artículo 33 ibídem (604 del Estatuto Tributario) se indicó que 'el periodo fiscal de las retenciones en la fuente será mensual'; de suerte que complementariamente, ambas normas suplieron, antes de la incorporación al estatuto de los impuestos nacionales del artículo 10 de la Ley 38 de 1969, el elemento derogado y en la misma oportunidad de su derogatoria".

4. El artículo 665 del Estatuto Tributario, al no disponer el plazo ni la consignación de las retenciones efectuadas, no configura una norma en blanco, pues dicho término quedó establecido en el decreto 2503 de 1987 y, además, "el delito se configura por la no consignación de lo retenido, independientemente de si en la disposición que definió el hecho punible se contiene o no el plazo".

VI. CONCEPTO FISCAL.

El Procurador General de la Nación solicita a la Corte declarar exequible la norma demandada, con los siguientes argumentos:

1. En primer lugar considera que no le asiste razón al actor cuando afirma que en la expedición del artículo 665 del Estatuto Tributario, el Presidente de la República excedió las facultades conferidas por el artículo 90 de la Ley 75 de 1986, pues "al derogarse el artículo 4 de la Ley 38 de 1969, el artículo 10 de la misma ley cambió su presentación sin desaparecer por ello del ordenamiento jurídico, en el entendido que su descripción típica en adelante se completaría con el reglamento ejecutivo, tal como lo señalan los artículo 376 y 811 del Estatuto Tributario que se integran con la preceptiva acusada".

2. El cargo formulado por el demandante contra el artículo 665 del Estatuto Tributario, según el cual en dicha disposición se castiga el incumplimiento de una deuda, carece de sentido, en opinión del Procurador, pues "la inteligencia de la norma denota, principalmente, una sola conducta típica consistente en no consignar las sumas retenidas, de donde se desprenden dos consecuencias: una, que el retenedor no es mas que un simple agente del Estado que cumple con una mera tarea administrativa, la de efectuar las retenciones y consignarlas, de tal manera que lo que la norma castiga es el hecho de incumplir con la función administrativa impuesta, y dos, que el retenedor en ningún caso contrae una obligación fiscal para con el Estado, sino que por el contrario, tiene ante sí el imperativo cumplimiento de una función pública que puede devenir en punible en el evento de su inobservancia, pero no como sujeto pasivo de una acreencia estatal… la retención no es un impuesto en si mismo, sino mas bien

un mecanismo para recolectarlo gradualmente".

3. "El establecimiento de mecanismos y medidas coercitivas enderezadas a obtener la oportuna percepción de los ingresos públicos, así como aquellas destinadas a sancionar el incumplimiento de los deberes legales que garanticen la obtención de este fin", constituyen un instrumento idóneo para que el Estado pueda cumplir con los objetivos que la Constitución le asigna. Sin embargo, para efectos de la imposición de sanciones, éstas deben guardar la debida proporcionalidad con la gravedad de las faltas que las originan, además de "respetar la dignidad y los derechos fundamentales de los administrados". Entonces, "para que la conducta consagrada en el precepto acusado pueda ser censurada, debe existir coetáneamente con la no consignación como verbo rector de la misma, una apropiación indebida de las sumas retenidas, y es bajo este entendimiento que la norma acusada es exequible".

4. Por último, sostiene que el artículo acusado no contiene un tipo penal en blanco por no indicar el plazo dentro del cual deben hacerse las consignaciones, pues "para comprender la descripción de la conducta reprochada es necesario recurrir a los artículos 376 y 811 del mismo Estatuto, que hacen depender la comisión de la conducta de acuerdo al reglamento que para el efecto dicte el gobierno", con lo cual no se afecta "la seguridad jurídica de los administrados".

VII. CONSIDERACIONES DE LA CORTE.

A. COMPETENCIA.

Por dirigirse la acusación contra disposiciones que forman parte de un decreto con fuerza de ley, compete a esta Corporación decidir sobre su constitucionalidad, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 241-5 de la Carta.

B. FACULTADES EXTRAORDINARIAS.

Dado que el precepto demandado fue dictado en ejercicio de las facultades extraordinarias que le confirió el Congreso al Presidente de la República, es necesario, en primer término, determinar si el Gobierno se ajustó a ellas o por el contrario se extralimitó.

1. Límite temporal.

La ley 75 de 1986, "Por la cual se expiden normas en materia tributaria, de catastro, de fortalecimiento y democratización del mercado de capitales, se conceden unas facultades extraordinarias y se dictan otras disposiciones", publicada en el Diario Oficial No. 37742 de diciembre 24 de 1986, en su artículo 90 concedió facultades extraordinarias al Presidente de la República, desde la fecha de publicación de la misma, y hasta el 31 de diciembre de 1987, para ejecutar entre otras actividades, la siguiente:

"5) Sin perjuicio de las facultades conferidas en los numerales anteriores, expedir un Estatuto Tributario de numeración continua, de tal forma que armonicen en un solo cuerpo jurídico las diferentes normas que regulan los impuestos que administra la Dirección General de Impuestos Nacionales. Para tal efecto, se podrá reordenar la numeración de las diferentes disposiciones tributarias, modificar su texto y eliminar aquellas que se encuentran repetidas o derogadas, sin que en ningún caso se altere su contenido. Para tal efecto, se solicitará la asesoría de dos Magistrados de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado".

En ejercicio de dichas atribuciones, el Presidente de la República expidió dentro del término señalado, el Decreto 624 de marzo 30 de 1989 que intituló "Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales", según consta en el Diario Oficial No. 38756 de la misma fecha. En consecuencia, no hay reparo constitucional por este aspecto.

2. Límite material.

Según el actor, el Presidente de la República al expedir el artículo 665 del Decreto 624 de 1989, excedió el límite material fijado en la ley de investidura, por cuanto procedió a codificar el artículo 10 de la ley 38 de 1969, el cual no se encontraba vigente por haber sido derogado implícitamente por el Decreto 2503 de 1987.

Para resolver el cargo es necesario revisar los antecedentes del artículo 665 del Estatuto Tributario:

El artículo 10 de la ley 38 de 1969 señaló la responsabilidad penal a que se hacían acreedores los retenedores que no consignaran las sumas retenidas, en los siguientes términos.

“Artículo 10. Los retenedores que no consignen las sumas retenidas dentro del plazo establecido en el Artículo 4o. de esta Ley, quedan sometidos a las mismas sanciones previstas en la ley penal para los empleados públicos que incurren en apropiación indebida de fondos del Tesoro Público. (Subraya fuera del texto).

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

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

El artículo 4o. a que hace remisión la norma, establece:

“Artículo 4o. Las personas o entidades obligadas a hacer la retención de que tratan los artículos anteriores deberán consignar el valor de lo retenido en la respectiva Administración o Recaudación de Impuestos Nacionales o en los bancos autorizados, dentro de los primeros quince (15) días calendario del mes siguiente a aquél en que se haya hecho el correspondiente pago o abono en cuenta. (Destaca la Corte).

“Dicha consignación se hará constar en recibos especiales que al efecto elaborará el Gobierno Nacional”.

De conformidad con estos preceptos el retenedor debía consignar el valor de lo retenido, dentro de los primeros quince días calendario del mes en que se hubiera hecho la retención, de lo contrario se hacía acreedor a la sanción a que alude la misma norma.

En el lapso comprendido entre la expedición de la ley de facultades (75 de 1986) y el Estatuto Tributario (decreto 624 de 1989), el Presidente de la República profirió el decreto 2503 de 1987 -con fundamento en las atribuciones conferidas en el artículo 90 numeral 1o.

de la citada ley-, y en el artículo 144 derogó expresamente el artículo 4 de la ley 38 de 1969. Como consecuencia de esa determinación, se abolió del artículo 10 de la ley 38 de 1969 uno de sus elementos esenciales, cual era el plazo dentro del cual debían consignarse los valores retenidos. Sin embargo, es importante resaltar que en el artículo 16 de ese mismo ordenamiento, el legislador extraordinario dispuso: "La presentación de las declaraciones tributarias y el pago de los impuestos, anticipos y retenciones, deberá efectuarse en los lugares y dentro de los plazos que para tal efecto señale el Gobierno Nacional".

Al expedir el Estatuto Tributario, el Presidente de la República procedió a codificar el inciso primero del artículo 10 de la ley 38 de 1969 bajo el número 665, eliminando de su texto la referencia que éste hacía al artículo 4o., por haber sido derogado, quedando la disposición citada así:

"Artículo 665. Responsabilidad penal por no consignar las retenciones. Los retenedores que no consignen las sumas retenidas, quedan sometidos a las mismas sanciones previstas en la ley penal para los empleados públicos que incurran en apropiación indebida de fondos del Tesoro Público.

Para el actor, la derogación expresa del artículo 4 de la ley 38 de 1969 implicó la derogación tácita del artículo 10 ibídem, por la supresión de uno de los elementos indispensables para tipificar la conducta penal, lo cual, en su sentir, configura un exceso por parte del Presidente de la República en el uso de las facultades extraordinarias concedidas, que lo obligaban a excluir del Estatuto Tributario las normas no vigentes.

De acuerdo con el criterio de algunos de los intervinientes (el apoderado del Ministro de Hacienda y Crédito Público, el ciudadano Bernardo Carreño Varela, el Director del Instituto Colombiano de Derecho Tributario) y el del Procurador General de la Nación, el artículo 16 del Decreto 2503 de 1987 sustituyó lo dispuesto en el artículo 4 de la ley 38 de 1969 y, por tanto, del artículo 10 ibídem no se suprimió ningún elemento fundamental.

Procede entonces la Corte a decidir, aclarando en primer lugar que el Decreto 2503 de 1987 mediante el cual se derogó el plazo fijado en la ley 38 de 1969 para consignar el valor de las retenciones recaudadas, fue expedido por el Presidente de la República con fundamento en el numeral 1o. del artículo 90 de la ley 75 de 1986, que lo facultaba para "Dictar las normas que sean necesarias para el efectivo control, recaudo, cobro, determinación y discusión de

los impuestos que administra la Dirección General de Impuestos Nacionales" y, que en materia punitiva sólo se le permitía dictar normas sancionatorias, que en ningún caso podían ser privativas de la libertad.

El Decreto 2503 de 1987 no suprimió la conducta punible, pero al derogar el artículo 4 de la ley 38 de 1969, que contenía el plazo dentro del cual debía consignarse lo retenido, eliminó uno de sus elementos fundamentales; sin embargo, esta disposición fue sustituída por el artículo 16 del mismo decreto. En consecuencia, a partir de la vigencia del Decreto 2503 de 1987, el tipo penal previsto en el artículo 10 de la ley 38 de 1969 conservaba todos sus elementos, pero la determinación del momento en que se configuraba el hecho sancionado en la norma, debía hacerse no por remisión al artículo 4 de la misma ley, por haber sido expresamente derogado, sino al artículo 16 del Decreto en mención, que sustituyó a aquél.

El legislador extraordinario al expedir el Estatuto Tributario codificó en el artículo 665 el artículo 10 de la ley 38 de 1969, pero no incluyó el elemento temporal de la figura típica, modificando así sustancialmente el contenido de la norma. En consecuencia, excedió el límite material fijado en el numeral 5 del artículo 90 de la ley 75 de 1986, que lo facultaba para modificar el texto de las disposiciones, eliminar las normas repetidas o derogadas, "sin que en ningún caso se altere su contenido".

Ahora bien: El artículo 665 acusado no puede ser integrado con el artículo 811 del Estatuto Tributario, que codificó el artículo 16 del Decreto 2503 de 1987, tal como lo sugieren los intervinientes, pues en este caso sería el intérprete quien, a su arbitrio, completaría el tipo penal, añadiéndole un elemento del que carece, con lo cual se violaría el principio de legalidad en materia penal.

En efecto, el principio en mención exige que el legislador y sólo él (incluido el legislador de excepción en las condiciones previstas en los artículos 213 y 214 de la Constitución y 144 de la ley 137 de 1994) determine las hipótesis de desviación punitiva, con referencias empíricas y fácticas exhaustivas, como garantía de la libertad e igualdad de los ciudadanos, en cuanto existe certeza sobre los presupuestos necesarios para la aplicación de una pena.

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.

2. OTROS CARGOS.

La Corte se abstendrá de pronunciarse sobre los demás cargos formulados por el actor en contra del artículo 665 del Estatuto Tributario, pues la disposición será retirada del ordenamiento por las razones antes expuestas.

3. IMPORTANCIA DE EXPEDIR UNA NORMA PENAL QUE REPRIMA LA CONDUCTA.

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

VIII. DECISION.

Con fundamento en las razones expuestas, la Corte Constitucional administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

Declarar inexequible el artículo 665 del Estatuto Tributario -Decreto 624 de 1989-, convertido en norma legal por el artículo 1o. del mismo ordenamiento.

Cópiese, notifíquese, comuníquese a quien corresponda, publíquese, insértese en la Gaceta de la Corte Constitucional y archívese el expediente.

CARLOS GAVIRIA DIAZ

Presidente

JORGE ARANGO MEJIA

Magistrado

ANTONIO BARRERA CARBONELL

Magistrado

EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ

Magistrado

.

JOSE GREGORIO HERNANDEZ GALINDO

Magistrado

HERNANDO HERRERA VERGARA

Magistrado

ALEJANDRO MARTINEZ CABALLERO

Magistrado

VLADIMIRO NARANJO MESA

Magistrado

JULIO CESAR ORTIZ GUTIERREZ

Magistrado

MARTHA VICTORIA SACHICA DE MONCALEANO

Secretaria General