



Vigilada Mineducación

Delito de omisión del agente retenedor o recaudador. ¿Cuál es el tratamiento que la jurisprudencia y la doctrina colombiana le han dado al sujeto activo del delito regulado en el artículo 402 del Código Penal colombiano?

Álvaro Andrés de los Ríos King y Valentina Mesa Gutiérrez.

Tesis.

Asesor

Ricardo Echavarría Ramírez.

UNIVERSIDAD EAFIT  
ESCUELA DE DERECHO  
DERECHO

**Resumen:** El presente trabajo tiene por finalidad, investigar los antecedentes jurisprudenciales y doctrinales de cara a el tratamiento que la jurisprudencia y la doctrina colombiana le han dado al sujeto activo del delito de omisión del agente retenedor o recaudador, regulado en el artículo 402 del actual Código Penal colombiano.

Para lograr el objetivo de la investigación, se hizo un rastreo jurisprudencial del año 2000 al 2023, de diferentes sentencias emitidas por las altas cortes (Corte Suprema de Justicia y la Corte Constitucional de Colombia), en las que ambas abordaron la calidad del agente retenedor. Así mismo, se rastrearon diferentes doctrinantes que se han pronunciado frente a la postura asumida por las altas cortes de cara a la calidad del sujeto activo.

**Palabras claves:** Omisión, retenedor, recaudador, IVA, retención en la fuente, delito contra la administración pública, recaudo, funciones públicas, bien jurídico, servidor público, particular.

## **Contenido**

Introducción.....	4
Capítulo 1. Recorrido histórico del delito. ....	4
Capítulo 2. Aspectos sustanciales del delito de omisión del agente retenedor.....	12
Capítulo 3. Análisis jurisprudencial de la Corte Constitucional y de la Corte Suprema de Justicia. ....	19
Capítulo 4. Análisis de la doctrina.....	30
Capítulo 5. Conclusiones.....	38
Referencias .....	42

## Introducción

El problema que se va a tratar en el presente artículo, es el tratamiento que la jurisprudencia y la doctrina colombiana le han dado al sujeto activo del delito regulado en el artículo 402 del Código Penal colombiano, denominado “omisión del agente retenedor o autorretenedor”. Para lograr este objetivo, en primer término, se va a abordar la transformación legislativa que ha tenido la conducta punible en el marco normativo colombiano, desde el año 1969, hasta el presente.

Posteriormente, se efectuará un rastreo jurisprudencial desde el año 2000 hasta el 2023, en torno a las sentencias emitidas por la Corte Suprema de Justicia y la Corte Constitucional, en las que han abordado problemas como la calidad del sujeto activo y del bien jurídico del delito, con la finalidad de agrupar las diferentes posturas jurisprudenciales. Por otro lado, se analizarán los diferentes conceptos emitidos por los doctrinantes en relación con los pronunciamientos de la calidad del sujeto activo y el bien jurídico de la conducta punible, tipificada en el artículo 402 del actual Código Penal. Por último, se asumirá una postura frente a la calidad del sujeto activo, conforme a la jurisprudencia y doctrina analizada.

### Capítulo 1. Recorrido histórico del delito.

La presente investigación aborda un delito de la parte especial de la Ley 599 de 2000 Código Penal colombiano, tipificado en el artículo Código Penal 402 de la que lleva por título “omisión del agente retenedor o recaudador”. Es menester destacar que esta conducta punible ha tenido una larga transformación legislativa en el marco normativo colombiano, entre otras, en lo que se refiere a los sujetos activos de dicho delito. Es por esta razón que es conveniente efectuar una aproximación a la regulación normativa de las sanciones penales de los agentes retenedores.

En este sentido, el artículo 10 de la Ley 38 de 1969 reguló las sanciones previstas al agente retenedor o autorretenedor, de la siguiente manera:

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

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

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

Esta normatividad se aplicaba también al peculado por apropiación, no obstante, este artículo fue derogado por el artículo 154 del Decreto 2503 de 1987.

Posteriormente, por virtud de la Ley 75 de 1986, se otorgaron unas facultades extraordinarias al Presidente y se dictaron otras disposiciones, para que expidiera el Estatuto Tributario. A raíz de este hecho, el Jefe de Estado emitió el Decreto 624 de 1989, por medio del cual formuló el “Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales”.

Sin embargo, el ciudadano Hugo Palacios Mejía, ejerciendo la acción pública de inconstitucionalidad, presentó una demanda contra el mencionado decreto, en cuanto consideraba que dichas disposiciones vulneraban los artículos 118-8 y 120-21 de la Constitución Política de 1886 y, 1, 6, 28 y 29 de la actual Constitución. La Corte Constitucional, mediante la Sentencia C-285 de 1996, se pronunció al respecto de la siguiente manera: “Declarar inexecutable el artículo 665 del Estatuto Tributario -Decreto 624 de 1989-, convertido en norma legal por el artículo 1o. del mismo ordenamiento.” La decisión asumida por la Corte Constitucional se fundamentó en que el Presidente de la República había prescindido del elemento temporal para que el agente retenedor efectuara el pago al Estado del dinero recaudo.

A raíz de la Sentencia C-285 de 1996, se dictó la Ley 383 de 1997, en la cual en su artículo 22, estableció la sanción penal del agente retenedor o recaudador cuando no consignaban al Estado los impuestos en el término establecido normativamente, así:

Responsabilidad penal por no consignar las retenciones en la fuente y el IVA. El Agente Retenedor que no consigne las sumas retenidas dentro de los dos (2) meses siguientes a aquel en que se efectuó la respectiva retención, queda sometido a las mismas sanciones previstas en la ley penal para los servidores públicos que incurran en el delito de peculado por apropiación.

En la misma sanción incurrirá el responsable del impuesto sobre las ventas que, teniendo la obligación legal de hacerlo, no consigne las sumas recaudadas por dicho concepto, dentro del mes siguiente a la finalización del bimestre correspondiente.

Tratándose de sociedades u otras entidades, quedan sometidas a esas mismas sanciones las personas naturales encargadas en cada entidad del cumplimiento de dichas obligaciones. Para tal efecto, las empresas deberán informar a la administración de la cual sea contribuyente, con anterioridad al ejercicio de sus funciones, la identidad de la persona que tiene la autonomía suficiente para realizar tal encargo y la constancia de su aceptación. De no hacerlo las sanciones previstas en este artículo, recaerán sobre el representante legal.

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

PARÁGRAFO 2º. Lo dispuesto en el presente artículo no será aplicable para el caso 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.

Posteriormente, estos dos párrafos de la Ley 383 de 1997, fueron modificados por el artículo 71 de la Ley 488 de 1998, de la siguiente manera:

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.

El ciudadano Héctor Alfonso Sánchez Sánchez, en ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, demandó el artículo 22 de la Ley 383 de 1997. La Corte Constitucional, mediante sentencia C-1144 de 2000, lo declaró exequible, salvo sus parágrafos 1° y 2° y se pronunció de la siguiente manera:

Declarar EXEQUIBLE el artículo 22 de la Ley 383 de 1997, salvo sus parágrafos 1° y 2° respecto de los cuales la Corte se declara INHIBIDA para emitir pronunciamiento de fondo por haber operado el fenómeno de la sustracción de materia.

En virtud de la Sentencia C-1144 de 2000, los dos parágrafos de la Ley 633 de 2000, se unificaron en uno solo en el artículo 665 del Estatuto Tributario, en los siguientes términos:

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.

Esta Ley comenzó a regir en el momento de su promulgación, tal y como indica en el artículo 134 de la misma “[...] la presente ley rige a partir de su promulgación y deroga las normas que le sean contrarias [...]”

Así mismo, en el año 2000, se expidió la Ley 599, “por la cual se expide el Código Penal”. En el artículo 402 de la misma, se tipificó el delito de omisión del agente retenedor o recaudador, en los siguientes términos:

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 cuarenta (48) a ciento ocho (108) meses y multa equivalente al doble de lo no consignado sin que supere el equivalente a 1.020.000 UVT.

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

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

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

**PARÁGRAFO.** El agente retenedor o autorretenedor, responsable del impuesto a la ventas, el impuesto nacional al consumo o el recaudador de tasas o contribuciones públicas, que extinga

la obligación tributaria por pago o compensación de las sumas adeudadas, según el caso, junto con sus correspondientes intereses previstos en el Estatuto Tributario, y normas legales respectivas, se hará beneficiario de resolución inhibitoria, preclusión de investigación o cesación de procedimiento dentro del proceso penal que se hubiere iniciado por tal motivo, sin perjuicio de las sanciones administrativas a que haya lugar.

Es menester destacar que el Código Penal colombiano entró en vigencia un año después de su promulgación a causa del artículo 476 que indicó la vigencia del mismo en los siguientes términos: “[...] este Código entrará a regir un (1) año después de su promulgación.”

Se puede evidenciar un posible conflicto entre la Ley 599 de 2000 y la Ley 633 de 2000, toda vez que ambas son del mismo año 2000 y regulan aspectos del agente retenedor en diferentes vías. Sin embargo, cabe resaltar que la Ley 633 de 2000 fue publicada el 29 de diciembre de 2000 y comenzó a regir desde el momento de su promulgación. Por otro lado, la Ley 599 de 2000 fue publicada el 24 de julio de 2000, pero sólo entró en vigencia un año después de su promulgación. Sin embargo, la Corte Constitucional en la Sentencia C-009 de 2003 se pronunció frente al posible conflicto entre ambas leyes, de la siguiente manera:

[...] Surge una pregunta: ¿cuál 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 párrafo del artículo 402 del Código Penal, manteniéndose incólume el resto de su mandato.**

En consonancia con esto, [...] 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** [...] (La negrilla y subrayado son nuestros.)

Es por todo lo anterior que se puede concluir que durante la vigencia del artículo 42 de la Ley 633 de 2000, la exclusión de la responsabilidad penal para el agente retenedor o autorretenedor se amplió, toda vez que, si se demostraba un acuerdo de pago por las sumas debidas, se entendía que cumpliendo en debida conforma tal y como se indica en el artículo 42 de la Ley 633 de 2000.

Posteriormente, la Ley 1066 de 2006, derogó las disposiciones que le eran contrarias en los siguientes términos:

La presente ley rige a partir de su promulgación y deroga las disposiciones que le sean contrarias, en especial la frase “Tampoco habrá responsabilidad penal cuando el agente retenedor o responsable del impuesto sobre las ventas demuestre que ha suscrito un acuerdo de pago por las sumas debidas y que este se está cumpliendo en debida forma” contenida en el inciso 1º del artículo 42 de la Ley 633 de 2000. [...]

Por otro lado, la Ley 1474 de 2011, a través de la cual se dictaron normas orientadas a fortalecer mecanismos de prevención, investigación y sanción de actos de corrupción y efectividad en el

control de la gestión pública, amplió la prescripción penal consagrada en el código penal de la siguiente manera:

Ampliación de términos de prescripción penal. El inciso sexto del artículo 83 del Código Penal quedará así:

6. Al servidor público que en ejercicio de las funciones de su cargo o con ocasión de ellas realice una conducta punible o participe en ella, el término de prescripción se aumentará en la mitad. Lo anterior se aplicará también en relación con los particulares que ejerzan funciones públicas en forma permanente o transitoria y de quienes obren como agentes retenedores o recaudadores.

A raíz de toda esta transformación legislativa que ha venido teniendo la regulación del delito de omisión del agente retenedor, se expidió la Ley 599 de 2000, en la cual se tipifica actualmente el delito de omisión del agente retenedor en el artículo 402 así:

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 cuarenta (48) a ciento ocho (108) meses y multa equivalente al doble de lo no consignado sin que supere el equivalente a 1.020.000 UVT.

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

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

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

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

Como indicó Vicente Emilio Gaviria Londoño “El Código Penal al consagrar en el artículo 402 el delito de omisión del agente retenedor o recaudador, derogó la legislación anterior al regular de forma integral esta figura” (2002, P. 4), esto logró zanjar los conflictos que la anterior regulación había desencadenado. Sin embargo, la Ley 599 de 2000 omitió expresar la calidad del sujeto activo de la conducta punible, toda vez que no se indicó de manera expresa, si se trata de un particular como tal o un particular ejerciendo funciones públicas. Por esta razón, las altas Cortes y la doctrina colombiana, se han dado a la tarea de determinar si los agentes retenedores o recaudadores de impuestos tienen o no la condición de servidores públicos a raíz de la falta de claridad de la norma, se permite arribar a diversas conclusiones sobre la calidad del sujeto activo.

## **Capítulo 2. Aspectos sustanciales del delito de omisión del agente retenedor.**

### **1. Bien jurídico protegido.**

El delito de omisión del agente retenedor, se encuentra consagrado en el libro segundo, título XV de la Ley 599 de 2000, de delitos contra la administración pública. A raíz de esta ubicación sistemática, se entiende que el bien jurídico que pretendió proteger el legislador es la administración pública, como entre otros, señala Forero Hernández: “busca proteger el correcto o adecuado funcionamiento de la administración pública” (2020, p. 200).

No obstante, la ubicación sistemática no puede ser la única razón para definir y precisar el bien jurídico protegido a través del delito de omisión del agente retenedor o recaudador. Por esta razón, es posible hacer una precisión más concreta del bien jurídico protegido en el artículo 402 del Código Penal, concepto del que se derivan dos tesis posibles: por una parte, una de ellas se inclina que el bien jurídico protegido es la administración pública y, por la otra, se centra en que el bien jurídico es la hacienda pública.

En relación con la primera de las tesis señaladas, el bien jurídico que se protege en el artículo 402 del Código Penal, es la administración pública, por lo tanto, el legislador intenta proteger el correcto funcionamiento de la administración pública. En este sentido se pronunció Alexander Javier Escalante en su tesis para optar por el título de grado, en la que indicó “[...] el bien jurídico protegido acá es la administración pública, a quien se cuida para que ejerza sus funciones legales, especialmente la función legislativa, la jurisdiccional y la actividad administrativa.” (2016, p. 42)

Así mismo, lo ha reconocido la Corte Constitucional en la Sentencia C-009 de 2003 con magistrado ponente Jaime Araujo Rentería, en la que indicó: “[...] 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.” Esta misma postura fue tomada en la Sentencia C – 290 de 2019 con Magistrada Ponente Gloria Stella Ortiz Delgado, así: “[...] se ha estudiado como un incumplimiento de funciones públicas y defraudación a la confianza pública. Por ende, la conducta tipificada afecta la administración pública y la priva de los recursos necesarios para el cumplimiento de sus finalidades.”

Ahora bien, es menester destacar, que lo que pretende el legislador al tipificar las conductas punibles que atentan contra la administración pública es sancionar “la infracción de deberes jurídicos propios de la condición de funcionario estatal y el abuso de poderes públicos que deben ejercitar los funcionarios de la administración” (Chanjan Documet, 2017, p. 137) toda vez que perjudica el correcto funcionamiento de la administración pública.

Es entonces a raíz de la ubicación sistemática del delito en la ley 599 de 2000 y de la forma como se concibe la administración pública, que desde nuestra jurisprudencia se ha considerado mayoritariamente que el recaudo de los impuestos, se corresponde con función pública de acuerdo con los principios pilares del Estado. Por esta razón, la Corte Constitucional y la Corte Suprema

de Justicia indican que el agente retenedor es un particular que ejerce funciones públicas, toda vez que por razón de la ubicación del delito dentro del título de delitos contra la administración pública asume responsabilidades propias de los servidores públicos.

De otra parte, la tesis que indica que el bien jurídico protegido es la hacienda pública, cuyo aspecto central está determinado en el contenido patrimonial estatal, lo que “ [...]lleva a que se identifique el bien jurídico con el patrimonio del Estado<sup>1</sup>.”

Razón por la cual algunos doctrinantes, como es entendido por la doctrina penal española, consideran que bien jurídico tutelado es la hacienda pública, en el entendido de que aquellos delitos “afectan desde una perspectiva puramente pecuniaria al patrimonio del Estado, Comunidades Autónomas o Entes locales.” (Ferré Olivé, 2014 p. 10)

En este mismo sentido, se pronunció Norman Lozano, de la siguiente manera:

[...] “el bien jurídico tutelado que, en nuestro Código Penal, corresponde a la Administración Pública, resultando ser demasiado amplio, generando problemas a la hora de interpretar el delito, haciéndose evidente la necesidad de buscar un bien jurídico diferente, mucho más específico como sería el de la Hacienda Pública, permitiendo, de esta forma, dar paso a un área del Derecho Penal Especial no estudiada en nuestro medio como es el Derecho Penal Tributario.” (2011, p. 48)

Así mismo, Rueda Mantilla comparte la misma postura de Lozano, al afirmar que: “El objetivo que tenía el legislador para consagrar este tipo penal, era el de buscar mecanismos para garantizar que los contribuyentes cumplieran con sus obligaciones fiscales, y de esta forma proteger el patrimonio público.” (2013, p. 38)

Así mismo, la Sala Penal de la Corte Suprema de Justicia, a través de la Sentencia con Radicado 2504, del 30 de enero de 2008, con magistrada ponente María del Rosario González Lemos, indicó lo siguiente:

Sin duda, la estructuración del ilícito de omisión del agente retenedor o recaudador tiene como fundamento el interés del Estado por salvaguardar sus bienes patrimoniales, representados en

---

<sup>1</sup> Texto inédito del profesor Ricardo Echavarría Ramírez - Análisis crítico de la regulación en Colombia de los delitos de omisión de agente retenedor y omisión de activos e incluso de pasivos existentes.

los dineros que tributan los ciudadanos a través de las personas encargadas de su cobro. Esos dineros quedan temporalmente bajo custodia del agente retenedor o recaudador, quien tiene la obligación de ponerlos a disposición del erario público. Si no lo hace dentro de los términos establecidos para el efecto, incurre en el mencionado delito.

En esta misma línea, la Corte Constitucional en la Sentencia C-285 de 1996 se pronunció frente al bien jurídico protegido por el delito de omisión de agente retenedor:

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.

Es por lo anterior, que se puede evidenciar que actualmente hay una discusión en torno al bien jurídico que pretende proteger el legislador con la articulación del artículo 402 del Código Penal, toda vez que como se indicó anteriormente no es pacífico que el bien jurídico protegido sea la administración pública, lo que desencadena preguntarse si es correcta la ubicación sistemática y si es correcta la interpretación que se ha dado al mismo.

Ahora bien, a raíz del análisis de las dos posiciones, consideramos que el bien jurídico más pertinente para ubicar el delito de omisión de agente retenedor es el de la hacienda pública, toda vez que se basa en el manejo de recursos públicos a través del recaudo de los impuestos. Es por esto, el sujeto activo genera una afectación, en el patrimonio económico de la nación, toda vez que su conducta afecta directamente el contenido patrimonial estatal.

## **2. Tipo penal en blanco.**

Los tipos penales en blanco, “son aquellos en los que al definir el supuesto de hecho (es decir, la conducta que se quiere prohibir) el Legislador menciona un referente normativo específico, por lo que se habla de una remisión o reenvío normativo.” (C-091, 2017) Se puede evidenciar, que el delito de Omisión de Agente retenedor es un tipo penal abierto o en blanco, toda vez que, para comprender el delito en su integridad, se requiere acudir al Estatuto Tributario, toda vez que los

supuestos configurativos del delito se han consignado total o parcialmente en las normas de carácter tributario.

Para poder comprender el alcance y el contexto de aplicación del delito, es necesario ahondar en una normatividad adicional al Código Penal, debido a que “su contenido ha de ser llenado con las disposiciones de índole tributaria a fin de establecer qué se entiende por retenedor o autorretenedor, y cuáles son los términos fijados para rendir cuentas ante la administración de impuestos.” (Corte Suprema de Justicia, Radicado 41053, 2015) En el caso en particular, con la finalidad de comprender las personas que pueden realizar la conducta punible tipificada en el artículo 402 del Código Penal, es necesario remitirse al artículo 368-2 del Estatuto Tributario, que dispone:

Las personas naturales que tengan la calidad de comerciantes y que en el año inmediatamente anterior tuvieran un patrimonio bruto o unos ingresos brutos superiores a 30.000 UVT\* también deberán practicar retención en la fuente sobre los pagos o abonos en cuenta que efectúen por los conceptos a los cuales se refieren los artículos 392, 395 y 401, a las tarifas y según las disposiciones vigentes sobre cada uno de ellos.

En esta misma línea, el artículo 375 del Estatuto Tributario dispone la obligación de los agentes retenedores de la siguiente manera: “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.”

Por lo tanto, las personas que reúnan las condiciones detalladas en el artículo 368-2 del Estatuto Tributario, se encuentran obligadas a la retención de los tributos conforme al artículo 375 del mencionado Estatuto, es decir, a raíz de la normatividad colombiana, el agente retenedor se encuentra obligado a recaudar los impuestos de retención en la fuente e IVA, para posteriormente consignar estas sumas retenidas al Estado, dentro del término establecido en el artículo 402. Por lo que, en caso de incumplimiento de dicha obligación, le podría ser aplicable la sanción regulada en artículo 402 del Código Penal, consagrada especialmente para los agentes retenedores.

### 3. Tipo de conducta.

El artículo 25 del Código Penal, establece que las conductas punibles pueden darse por acción o por omisión. Frente a la conducta punible, tipificada en el artículo 402 del Código anteriormente mencionado, define una conducta por omisión, basado en cuatro aspectos:

- (i) **No consignar** 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.
- (ii) **No consignar** las tasas o contribuciones públicas dentro del término legal.
- (iii) **No consignar** las sumas retenidas por concepto del impuesto sobre las ventas o el impuesto nacional al consumo, 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.
- (iv) **Omitir, cobrar y recaudar** estos impuestos, cuando se está obligado a hacerlo.

Es posible establecer que para la realización del delito contemplado en el artículo 402 del Código Penal, en el cual el sujeto se encuentra obligado legalmente a consignar las sumas recaudadas de retención en la fuente, tasas o contribuciones o provenientes del impuesto sobre las ventas en el término establecido normativamente, es necesario únicamente que el sujeto no cumpla con este deber, para que se configure la sanción penal prevista en el Código Penal.

Es por esto, que se puede concluir que basta un simple no hacer de la obligación consagrada en el artículo 375 del Estatuto Tributario, para que se configure la sanción prevista para el delito consagrado en el artículo 402 del Código Penal.

### 4. Sujeto pasivo

El sujeto pasivo de una conducta típica es el “titular del bien jurídico protegido en cada caso concreto.” (Velásquez, 2022, p. 355) Por ello, puede identificarse aquella persona del bien jurídico vulnerado como un sujeto pasivo de la conducta típica realizada por el sujeto activo. Frente al delito de omisión del agente retenedor o autorretenedor el sujeto pasivo es el Estado, puesto que cuando el sujeto activo no cumple con la obligación legal, es sobre el Estado quien recae la afectación de dicho incumplimiento, toda vez que el Estado es quien se ve beneficiado con el pago de los tributos

por parte de los contribuyentes. Por lo tanto, este delito afecta directamente al Estado, en otras palabras, el Estado es el titular del bien jurídico tutelado por este delito.

## **5. Sujeto activo**

El sujeto activo de una conducta, es aquel que lleva a cabo la conducta descrita en el Código Penal, en el delito de omisión del agente retenedor o autorretenedor, el sujeto activo es cualificado porque se exige que como persona tenga la calidad de agente retenedor o autorretenedor en virtud de la ley.

Hay conductas penalmente reprochables que no pueden ser realizadas por cualquier persona, sino por quienes reúnan ciertas cualidades especiales; por esta razón la Corte Constitucional, en la Sentencia C-1122/08 del 12 de noviembre de 2008, con Magistrado ponente Rodrigo Escobar Gil, estableció las características que debe reunir el sujeto calificado en los siguientes términos:

Son delitos de sujeto activo calificado, o especiales, aquellos delitos que sólo pueden ser cometidos por los sujetos que reúnan las cualidades especiales previstas en el tipo penal. De este modo, a diferencia de lo que ocurre en los delitos comunes, en los especiales no cualquier persona puede ser autor.

Los delitos fiscales requieren “[...] como presupuesto previo la existencia de una determinada relación tributaria con la administración [...]” (Baza, 2005, p. 188). Sin embargo, la Ley no le reconoce al agente recaudador ninguna atribución que le permita suponer, si se trata de un particular como tal o de un particular ejerciendo funciones públicas transitorias.

Es menester destacar que conforme a la redacción del artículo 402 del Código Penal, el sujeto activo de este delito requiere contar con la calidad de agente retenedor o autorretenedor, tal y como se indica al inicio del texto: “el agente retenedor o autorretenedor que [...]” No obstante, el legislador omitió indicar si se trata de un particular como tal o, por el contrario, si se trata de un particular ejerciendo funciones públicas. Es a raíz de esto, que la Corte Suprema de Justicia y la Corte Constitucional, han analizado si el delito de omisión del agente retenedor predispone que adicionalmente el sujeto activo cuente con la calidad servidor público, conforme al artículo 20 del código penal, que define de la siguiente manera:

Para todos los efectos de la ley penal, son servidores públicos los miembros de las corporaciones públicas, los empleados y trabajadores del Estado y de sus entidades descentralizadas territorialmente y por servicios.

Para los mismos efectos se consideran servidores públicos los miembros de la fuerza pública, los particulares que ejerzan funciones públicas en forma permanente o transitoria, los funcionarios y trabajadores del Banco de la República, los integrantes de la Comisión Nacional Ciudadana para la Lucha contra la Corrupción y las personas que administren los recursos de que trata el artículo 338 de la Constitución Política.

O si, por el contrario, solo se requiere que cuente con la calidad de agente retenedor o autorretenedor para estar inmerso dentro de la conducta punible tipificada en el artículo 402 del Código Penal.

Es en virtud de la falta de claridad de la norma, que el presente artículo reúne las diferentes posturas tomadas por las altas cortes, con la finalidad de dilucidar las características previas que debe cumplir el sujeto activo de la conducta punible regulada en el artículo 402 del Código Penal.

### **Capítulo 3. Análisis jurisprudencial de la Corte Constitucional y de la Corte Suprema de Justicia.**

A raíz de la deficiente claridad de la normatividad, de cara a la calidad del sujeto activo del delito de omisión del agente retenedor, este ha sido objeto de tratamiento jurisprudencial y doctrinal, donde la Corte Suprema de Justicia y la Corte Constitucional, han presentado diversos argumentos en relación con la calidad de los agentes retenedores o recaudadores de impuesto y lo han hecho de la siguiente manera.

#### **A. Corte Suprema de Justicia.**

La Sala Penal, de la Corte Suprema de Justicia, mediante providencia en el proceso con radicado 22902 del 4 de mayo de 2006, con magistrado ponente Edgar Lombana Trujillo, se pronunció frente a la calidad del sujeto activo, en los siguientes términos:

[...] En consecuencia, como lo concluyó la Sala en la sentencia de casación de julio 15 de 1998, el hecho de que la norma aludida haya sido retirada del ordenamiento jurídico en manera alguna tiene como alcance el desaparecimiento del peculado respecto de los retenedores que en desarrollo de esa función pública que les encarga la ley, se apropian de los dineros recibidos [...]

Por otro lado, la Corte Suprema de Justicia, mediante auto interlocutorio, en el proceso con radicado número 321116 del 11 de noviembre de 2009, con magistrada ponente María Del Rosario González De Lemos, se alejó de la postura tomada en el proceso 22902 del 4 de mayo de 2006, así:

Finalmente, con el propósito de suprimir los paratipos penales, en la exposición de motivos del Proyecto de la Ley No. 40 de 1998 del Senado de República, por cuyo medio se discutió el texto del actual Código Penal, el cual terminó con la aprobación de la Ley 599 de 2000, se expresó:

“Se incluyeron las disposiciones que penalizan, en el Decreto 624 de 1989, Estatuto Tributario, la omisión del agente retenedor de consignar oportunamente las sumas retenidas por concepto de retención en la fuente o recaudadas por el impuesto sobre las ventas; si bien en la actualidad la pena a imponer al particular es la misma establecida para el servidor público en el delito de peculado por apropiación, en el proyecto se propone una cuantitativamente inferior, teniendo en cuenta que el juicio de reproche debe ser menor para el particular que para el servidor público que tiene un especial deber de lealtad con la administración”.

Entonces, a partir del anterior recuento normativo y legislativo es claro que los agentes retenedores o recaudadores de impuestos **no tienen la calidad de servidores públicos**, motivo por el cual en el Estatuto Punitivo de 2000 se dispuso que no incurren en el delito de peculado por apropiación, pues se incorporó un precepto especial y autónomo.

Conviene agregar que, si tales agentes contaran con la condición de servidores públicos, el legislador no habría creado un tipo penal independiente, como en efecto ocurrió, pese a que

tal proceder vulnera el bien jurídico de la administración pública. (La negrilla y subrayado son nuestros.)

En este auto, la Corte Suprema de Justicia se inclinó por establecer que los agentes retenedores o autorretenedores no son en realidad servidores públicos, toda vez que, con el tránsito legislativo, lo que pretendía el legislador era incorporar un precepto especial y autónomo del peculado y asignarle con ello una pena menor al agente retenedor, toda vez que el legislador considera que el juicio de reproche debe ser menor para el particular que para el servidor público.

En esta misma línea, la Corte Suprema de Justicia mediante en la Sentencia con radicado 30486 del 24 de noviembre de 2008, con magistrada ponente María Del Rosario González De Lemos, tras hacer un recorrido normativo de la legislación que ha regulado el delito de omisión del agente retenedor, llegó a la conclusión de que este no ejerce funciones públicas así:

[...] Del anterior recuento normativo se puede concluir sin dificultad que los agentes retenedores o recaudadores de impuestos no tienen la condición de servidores públicos, motivo por el cual en la legislación punitiva de 2000 se dispuso que no incurrieran en el delito de peculado por apropiación, pues fue creado un precepto especial y autónomo. Vale decir, si tales agentes contaran con la mencionada condición, el legislador no se habría visto en la necesidad de crear un tipo penal independiente, como en efecto ocurrió, pese a que un tal proceder vulnera el bien jurídico de la administración pública.

En esta misma línea, la Corte Suprema de Justicia mediante Sentencia del 11 de noviembre de 2009, con radicado 32116 y con el propósito de zanjar la disputa en torno a la naturaleza del agente retenedor o recaudador, analizó la evolución histórica de esta conducta penal, y concluyó lo mismo que la sentencia del 13 de febrero de 2008, Radicado No. 24065 y Auto del 24 de noviembre de 2008, Radicado No. 30486, en el sentido de que “los agentes retenedores o recaudadores de impuestos no tienen la calidad de servidores públicos”.

Todo lo contrario, a lo que indicó la Corte en la Sentencia del 27 de julio de 2011 radicado 3017022, en la cual realizó un análisis del artículo 63 del Decreto 100 de 1980, modificado por el artículo 20 de la Ley 599 de 2000, así:

[...]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.

De la misma manera, la misma Corte Suprema de Justicia en la providencia con radicado 38695 del 29 de agosto de 2012, con magistrada ponente María Del Rosario González Muñoz, en la cual estableció las razones por las cuales el agente retenedor sí tiene la condición de servidor público:

[...] si bien el agente retenedor o recaudador es un particular, a éste la ley le ha conferido la realización de manera transitoria de una función pública, por cuya razón, como lo señaló la sentencia C-563 de 1998 y lo ha sostenido también esta Corporación, en ese caso “asume las consiguientes responsabilidades públicas, con todas las consecuencias que ella conlleva, en los aspectos civiles y penales, e incluso disciplinarios, según lo disponga el legislador”<sup>2</sup>. Una de esas consecuencias es, desde luego, el aumento del término de prescripción en una tercera parte cuando se actúa en condición de servidor público, conforme lo tiene previsto el inciso quinto del artículo 83 del Código Penal de 2000.

En términos generales, por tanto, no encuentra la Corte, y en esto difiere de lo expuesto por el Procurador Delegado, diferencia entre la actividad desarrollada por el agente retenedor de impuestos y la realizada por una entidad bancaria privada cuando recauda tributos en virtud de un acuerdo celebrado con una autoridad pública. Se trata de funciones públicas ejercidas de manera transitoria por particulares, y es de anotar, que la atribución

---

<sup>2</sup> Cita la Sentencia con radicado número 24833, del 13 de marzo de 2006 con magistrada ponente María Del Rosario González Muñoz.

de dichas funciones opera en ambos casos por ministerio de la ley, pues es ésta la que autoriza conferirles a aquéllos.

En realidad, la única diferencia entre una y otra actividad está en la forma como dichos particulares entran a ejercer la función pública, pues mientras en el primer caso (los agentes retenedores) por tratarse de una obligación impuesta por la ley en virtud de los deberes de solidaridad y de “participar en la vida política, cívica y comunitaria”, que constitucionalmente (art. 95) recaen en todos los ciudadanos del país, para su realización no se requiere acto adicional alguno, en el segundo evento, en cambio, es necesario que la autoridad pública respectiva, aparte de expedir los actos administrativos donde se conceda la autorización concreta para su desempeño, suscriba un convenio con la persona o entidad privada, mediante el cual expresamente acepte la asignación del ejercicio de las funciones conferidas<sup>3</sup>, es decir, se trata de un acto enteramente voluntario.

[...] Lo anterior explica por qué el desempeño de la función de recaudación atribuida al agente retenedor no tiene carácter remunerado, mientras la que se ejerce en desarrollo del acto de voluntad del particular sí, aunque sea mediante los rendimientos generados por la colocación temporal en el mercado de los caudales recaudados, como ocurrió en el presente caso.

Y justifica también, desde el punto de vista político criminal y particularmente del derecho a la igualdad, más allá de la explicación dada en la exposición de motivos, a lo cual se hizo mención anteriormente, que el legislador haya, finalmente, establecido una sanción punitiva menor para el primero (art. 402 del C. P.), mientras el segundo sea castigado conforme a la normativa aplicable para los servidores públicos, es decir, peculado por apropiación cuando omite dolosamente restituir a la administración los impuestos recaudados. Ciertamente, no es lo mismo asumir una función pública en virtud de una carga estatal, que hacerlo por decisión voluntaria de la persona. [...]

---

<sup>3</sup> Cita la Sentencia C-866 de 1999 de la Corte Constitucional del 3 de noviembre de 1999 con magistrado ponente Vladimiro Naranjo Mesa

Por los argumentos expuestos en esta providencia, la Corte Suprema de Justicia considera que el agente retenedor es un particular que ejerce funciones públicas de manera transitoria y, por lo tanto, el término máximo que le aplica para la prescripción, con el aumento de la tercera parte es la misma que se les aplica a los servidores públicos en virtud de su calidad.

En esta misma línea la Corte Suprema de Justicia, el 11 de diciembre de 2013, en la Sentencia con radicado 33468 argumentó de la siguiente manera las razones por las cuales el agente retenedor debe entenderse como un particular que ejerce funciones públicas:

[...] Se omitió expresar que, si bien el agente retenedor o recaudador es un particular, a éste la ley le ha conferido la realización de manera transitoria de una función pública, por cuya razón, como lo señaló la sentencia C-563 de 1998 y lo ha sostenido también esta Corporación, en ese caso “asume las consiguientes responsabilidades públicas, con todas las consecuencias que ella conlleva, en los aspectos civiles y penales, e incluso disciplinarios, según lo disponga el legislador”. Una de esas consecuencias es, desde luego, el aumento del término de prescripción en una tercera parte cuando se actúa en condición de servidor público, conforme lo tiene previsto el inciso quinto del artículo 83 del Código Penal de 2000.

La Corte en la providencia número 37163 del 22 de enero de 2014, con magistrado ponente José Leónidas Bustos Martínez, analizó el término “prescripción del delito del agente retenedor”, examinando si su tratamiento corresponde a simples particulares o a servidores públicos, y lo hizo en los siguientes términos:

Para la Corte Suprema de Justicia, *prima fase*, en el artículo 20 de la Ley 599 de 2000, la cual regula y precisa a quiénes se considera servidores públicos: “[a] los particulares que ejerzan funciones públicas en forma permanente o transitoria.” A raíz de este artículo, la Corte Suprema de Justicia, llegó a la conclusión de que los sujetos activos del delito de agente retenedor, son particulares ejerciendo funciones públicas de manera transitoria, e indicó además que:

De esa manera, resulta claro que la ley le ha asignado a los agentes retenedores el cumplimiento de una función pública específica (recaudar dineros oficiales producto de las obligaciones

fiscales de los coasociados), pero 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 [...]

En esta línea, la misma Corte Suprema de Justicia, se pronunció sobre la prescripción de la acción penal del delito, consagrado en el artículo 402 del actual Código Penal, mediante dos Sentencias: la primera, con radicado número 41984 del 20 de enero de 2014 así:

Además, baste recordar que la sanción extrema prevista para el delito de omisión del agente retenedor o recaudador, acorde con el artículo 402 de la Ley 599 de 2000, es de 6 años, pero siguiendo la jurisprudencia de la Sala, se entiende que el sujeto agente de la referida conducta punible se reputa como un particular que ejerce transitoriamente funciones públicas, así que igualmente, atendiendo al criterio de la Corporación y de conformidad con lo preceptuado en el original artículo 83 en concordancia con el 86 ibídem, aplicable a este asunto, la acción penal prescribe, tanto en la etapa de la causa como en la del juzgamiento, en 6 años y 8 meses. (Radicado 41984, 2014)

Al igual que en la segunda con radicado número 11042 del 10 de agosto de 2016:

Ha considerado la Sala que los agentes retenedores o recaudadores son particulares a los que la ley les ha conferido la realización, de manera transitoria, de una función pública, situación que los hace incurso en responsabilidad legal, con todas las consecuencias que ella conlleva, en los aspectos civiles, penales y disciplinarios, uno de los cuales concierne al aumento del término de prescripción -de una tercera parte- cuando se actúa en condición de servidor público, como lo señala el inciso quinto del artículo 83 de la Ley 599 de 2000. (Radicado 11042, 2016)

Es hasta el año 2020, que la Corte Suprema de Justicia reúne las sentencias en las que la misma corporación ha indicado que el agente retenedor debe ser considerado un particular que ejerce funciones públicas y que sintetiza así:

Consistente es la jurisprudencia de la Sala (Cfr. entre otras, CSJ SP, 27 jul. 2011, rad. 30170; CSJ SP, 5 dic. 2012, rad. 38640; CSJ SP, 12 dic. 2012, rad. 40353; CSJ SP, 11 dic. 2013, rad.

33468; CSJ SP159–2014, 22 en. 2014, rad. 37163; CSJ AP193–2014, 29 en. 2014, rad. 41984; CSJ AP6408–2014, 22 oct. 2014, rad. 42635; CSJ SP002–2015, 14 en. 2015, rad. 37938; CSJ SP7253–2015, 10 jun. 2015, rad. 41053; CSJ SP11042–2016, 10 ag. 2016, rad. 48050; CSJ AP5708–2016, 31 ag. 2016, rad. 47449; CSJ AP960–2019, 13 mar. 2019, rad. 54594; CSJ AP3166–2019, 5 ag. 2019, rad. 53823; CSJ AP5389–2019, 12 dic. 2019, rad. 54532) al considerar que los agentes retenedores o recaudadores son particulares a los que la ley les ha conferido la realización –de manera transitoria– de una función pública, situación que los hace incurso en responsabilidad legal, con todas las consecuencias que ella conlleva en el ámbito del derecho sancionador, una de las cuales, específicamente en lo concerniente al derecho penal, dice relación al aumento del término de prescripción en una tercera parte cuando se actúa en condición de servidor público, como lo señala el inciso sexto del artículo 83 de la Ley 599 de 2000.

En este mismo sentido, la Corte Suprema de Justicia, en la Sentencia 1506 del 8 de julio de 2020 con magistrado ponente José Francisco Acuña Vizcaya, hizo un recorrido jurisprudencial para analizar el trato que la corporación le ha dado a la prescripción de la acción penal del agente retenedor durante los últimos 20 años. En la mencionada Sentencia, la Corte concluyó una vez más que el agente retenedor se debe tratar como un particular que ejerce funciones públicas, toda vez que:

Así las cosas, legal y jurisprudencialmente se tiene decantado que las personas que actúan como agentes retenedores o recaudadores de impuestos se asemejan a los servidores públicos, incluso con anterioridad a la expedición de la Ley 1474 de 2011, razón por la cual se les aplica el incremento punitivo respectivo al momento de realizar la dosificación punitiva.

La Corte arriba a esta conclusión, con que la prescripción de la acción penal del agente retenedor es la misma que se aplica a los funcionarios públicos, debido a que el agente retenedor es un particular que ejerce estas funciones públicas.

De igual manera, la misma Corte Suprema de Justicia vuelve a reiterar en la Sentencia 1797 del 4 de mayo de 2022, con magistrado Ponente José Francisco Acuña Vizcaya, lo siguiente: “los agentes retenedores o recaudadores son particulares a los que la ley les ha conferido la realización transitoria de una función pública.”

## B. Corte Constitucional

Esta corte, mediante la Sentencia C-1144/00 del 30 de agosto del año 2000 con magistrado ponente Vladimiro Naranjo Mesa, se pronunció sobre la calidad del sujeto activo del delito de omisión del agente retenedor de la siguiente manera:

[...] 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. [...]

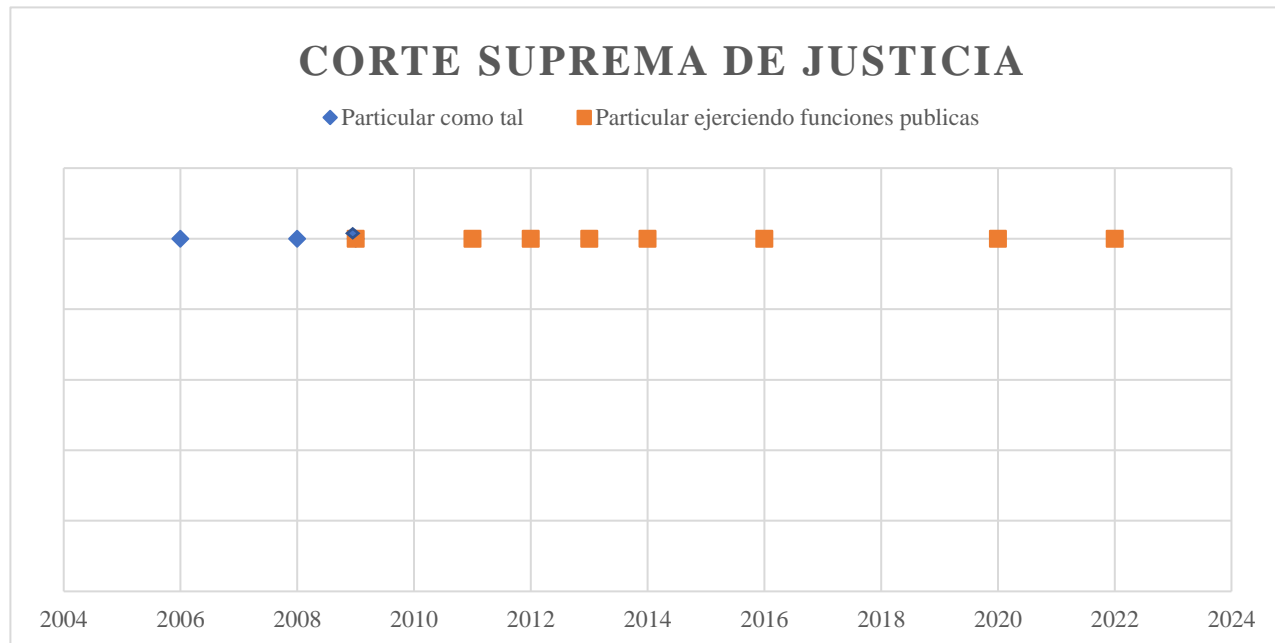
[...] el incumplimiento de una obligación de entregar (consignar) al Estado las sumas retenidas por el particular, quien actúa como servidor público en su condición de agente retenedor y que, al desarrollar la conducta tipificada, se está apoderando ilegítimamente de recursos públicos. (la negrilla y el subrayado son nuestros)

Así las cosas, la Corte, mediante la anterior sentencia, considera que el sujeto activo del delito es un particular al que el Estado le ha encomendado el cumplimiento de una función pública, así mismo, que este actuar es similar al de aquellos servidores del Estado que manejan fondos oficiales.

En esta misma línea, la Corte Constitucional en las Sentencias C-551 de 2001 del 30 de mayo de 2001, con magistrado ponente Alvaro Tafur Galvis y la sentencia C-009 de 2003 del 23 de enero de 2003, con magistrado ponente Jaime Araujo Rentería, ratificaron la postura asumida por la Corte Constitucional en la sentencia C-1144/00 así:

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.

La postura que asumen las altas Cortes, se puede sintetizar en los siguientes gráficos:



Como se puede evidenciar, la Corte Suprema de Justicia ha variado su postura a lo largo de los años en relación con considerar al agente retenedor como un simple particular o un particular que ejerce funciones públicas transitorias. De cara al análisis de la jurisprudencia emitida, se identifica que, hasta antes del año 2009, la postura más destacada de la Corte Suprema de Justicia, es que el agente retenedor actúa como un particular.

Ahora bien, con la expedición de la Ley 1474 de 2011, la cual tiene como finalidad regular el término de la prescripción, asistimos a un vuelco en la postura de la Corte Suprema de Justicia, toda vez que cambió su posición y lo hizo de manera reiterada, al considerar que el agente retenedor era un particular ejerciendo funciones públicas, tal y como se evidenció en el capítulo 3 del presente artículo.

En virtud de la expedición de la ley 14 de la Ley 1474 de 2011, la cual amplía la prescripción penal de la siguiente manera:

6. Al servidor público que en ejercicio de las funciones de su cargo o con ocasión de ellas realice una conducta punible o participe en ella, el término de prescripción se aumentará en la mitad. Lo anterior se aplicará también en relación con **los particulares que ejerzan funciones**

**públicas en forma permanente o transitoria y de quienes obren como agentes retenedores o recaudadores.** (La negrilla y el subrayado son nuestros)

La Corte Suprema de Justicia, aunque el legislador no estipuló la calidad del agente retenedor, lo equiparó a un particular que ejerce funciones públicas en virtud del incremento de la pena para el conteo de la prescripción de la acción penal, toda vez que como se evidenció en el capítulo 3 del presente artículo, la Corte Suprema de Justicia en virtud del incremento de la pena, tomó al agente retenedor como un servidor público.

Ahora bien, este no es el único argumento que ha sostenido la Corte Suprema de Justicia, toda vez que, si bien el agente retenedor o recaudador es un particular, la Corte Suprema de Justicia ha sido enfática al establecer que:

“[...] asume las consiguientes responsabilidades públicas, con todas las consecuencias que ella conlleva, en los aspectos civiles y penales, e incluso disciplinarios, según lo disponga el legislador. Una de esas consecuencias es, desde luego, el aumento del término de prescripción en una tercera parte cuando se actúa en condición de servidor público, conforme lo tiene previsto el inciso quinto del artículo 83 del Código Penal de 2000” (Corte Suprema de Justicia, radicado 419, 2013.)

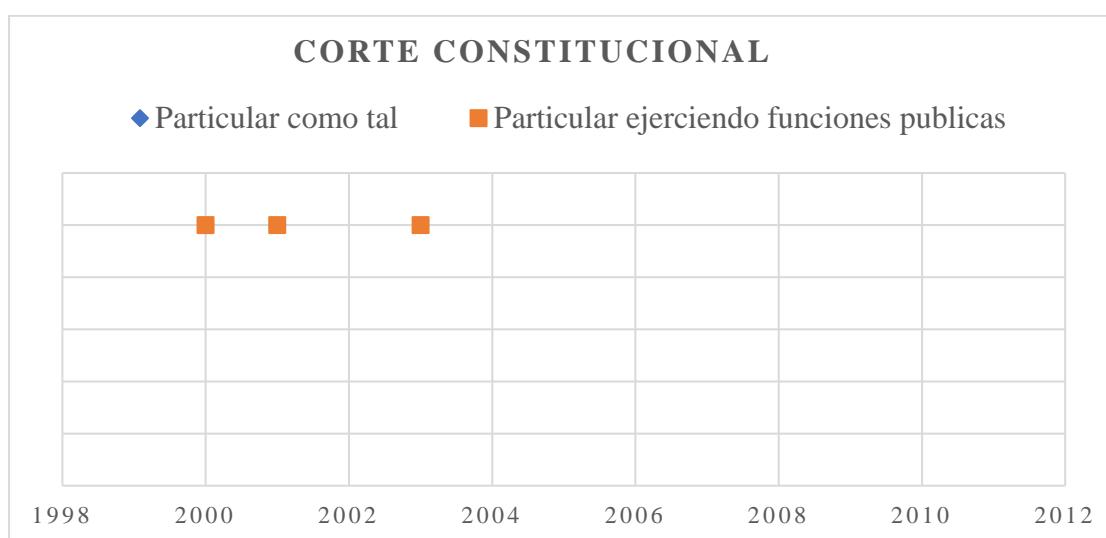
El agente retenedor o autorretenedor está obligado a recaudar sumas por concepto de retención en la fuente, de impuestos sobre las ventas o impuestos nacionales al consumo, en virtud del artículo 402 de la Ley 599 de 2000; de ahí que se considere que este artículo le atribuye funciones públicas por ministerio de la Ley, conforme al artículo 20 del Código Penal colombiano, que dispone:

Para todos los efectos de la ley penal, son servidores públicos los miembros de las corporaciones públicas, los empleados y trabajadores del Estado y de sus entidades descentralizadas territorialmente y por servicios.

Para los mismos efectos se consideran servidores públicos los miembros de la fuerza pública, **los particulares que ejerzan funciones públicas en forma permanente o transitoria, los**

**funcionarios y trabajadores del Banco de la República**, los integrantes de la Comisión Nacional Ciudadana para la Lucha contra la Corrupción y las personas que administren los recursos de que trata el artículo 338 de la Constitución Política. (La negrilla y el subrayado son nuestros)

De lo anterior, es evidente que en la actualidad la postura mayoritaria de la Corte Suprema de Justicia se orienta a considerar que el agente retenedor es un particular que ejerce funciones públicas por mandato legal, y es razón suficiente incrementar el conteo de la prescripción de la acción penal.



Por otro lado, la Corte Constitucional desde el año 2000 ha sido enfática al establecer que el agente retenedor o autorretenedor es un particular ejerciendo funciones públicas, toda vez que el artículo 402 del Código Penal le ha otorgado funciones administrativas de manera transitoria, por lo que su incumplimiento, es sancionado penalmente toda vez que acarrea el incumplimiento de las funciones públicas asignadas por el Estado. Esta corporación ha reiterado en varias ocasiones que el sujeto activo del delito es un particular al que el Estado le ha encomendado el cumplimiento de una función pública, de ahí que entienda que su actuar es similar al de aquellos servidores del Estado que manejan fondos oficiales.

#### **Capítulo 4. Análisis de la doctrina.**

Norman Humberto Lozano Sanabria en su tesis *El delito de omisión del agente retenedor o recaudador, artículo 402 del Código Penal colombiano, -ley 599 de 2000-: ¿un caso de prisión por deudas?*, para optar a su título en Derecho en la Universidad Nacional de Colombia, abordó los principales problemas del delito de omisión del agente retenedor de que trata el artículo 402 del Código Penal Colombiano.

Lozano, en el desarrollo de su tesis, analizó las particularidades del delito desde las nociones del bien jurídico y de los sujetos activos en relación con la conducta punible. Como se indicó también en el presente documento, el delito de omisión del agente retenedor se encuentra en título XV de la Ley 599 de 2000, por lo tanto, a raíz de esta ubicación sistemática del delito dentro del Código Penal, es un hecho que permite determinar que el bien jurídico, que pretendió codificar el legislador colombiano, es la administración pública. A raíz de esta ubicación sistemática como conducta penal, se pueden resaltar dos aspectos del delito: (i) busca proteger el patrimonio económico público y (ii) el sujeto activo debe estar ejerciendo una función pública. Es por estas dos razones que Lozano reitera que:

El delito de omisión del agente retenedor o recaudador busca, entonces, proteger la Administración Pública, pero, de forma particular, el patrimonio económico público, ya que se ubica en los delitos del capítulo I que se refieren al peculado.

[...] lo que le interesaba era que el agente retenedor o recaudador ingresara las sumas de dinero efectivamente retenidas al erario público. (Lozano, 2011, p. 60)

Ahora bien, una vez se identifica que el delito busca proteger el bien jurídico de la administración pública, para el mismo Lozano, es menester destacar que la Constitución Política de 1991 establece la estructura y el funcionamiento de la administración pública y permite que estas funciones sean ejercidas por servidores públicos o de manera especial por particulares. A este respecto reitera que:

No debemos olvidar que algunas de las funciones públicas que cumplen los servidores públicos han sido delegadas a particulares, como es el caso del agente retenedor o recaudador, que es un particular a quien se le ha asignado la función de recaudar algunos impuestos, tasas y contribuciones, como también, la de fungir como retenedor en el evento de realizar retención

en la fuente. Esta delegación de funciones implica la asunción de responsabilidades propias de los servidores públicos. (Lozano, 2011, p. 63)

Es por esto que, conforme a la ubicación sistemática del delito del agente retenedor o recaudador en la Ley 599 de 2000 y la forma cómo la actual Constitución Política colombiana caracteriza el precepto de la administración pública, en la que el Estado atenúa el monopolio de las actividades de la administración pública y le asigna funciones a particulares como en el caso de “ [...] el recaudo de impuestos con figuras como la del agente retenedor o recaudador, entre otras”(como se citó en Lozano, 2011 p. 68), A raíz de este planteamiento le permite concluir al mismo Lozano Sanabria, en su tesis que:

El legislador penal al tipificar la omisión del agente retenedor o recaudador buscó proteger como bien jurídico la Administración Pública.

El concepto de Administración Pública comprende la actividad del Estado desde el punto de vista de sus órganos y sus agentes, que desarrollan una serie de actividades encaminadas a lograr los fines del Estado. Para lograr los fines que se propone en algunas ocasiones privatiza entidades públicas o delega en particulares determinadas funciones: La retención en la fuente, el recaudo del impuesto al valor agregado y algunas tasas han sido asignadas a los particulares, privatizando de esta forma una de las etapas del complejo trámite que tiene los impuestos.

Los ingresos que percibe el Estado por concepto de impuestos y tasas tienen una trascendencia para el conjunto de la sociedad, pues son ingresos tributarios que entran a engrosar el presupuesto nacional para los gastos de funcionamiento y de inversión, así como para la inversión social. En este sentido se está protegiendo, fundamentalmente, el patrimonio económico público que está al servicio de la comunidad.

[...]

En el caso del delito de omisión del agente retenedor o recaudador se afecta la Hacienda Pública, pues ella es la que estudia los ingresos y los gastos del Estado. Los ingresos pueden ser tributarios y no tributarios. El IVA corresponde a un ingreso tributario del Estado. Así mismo, el agente retenedor se refiere a un asunto tributario, luego sistemáticamente sería correcto sostener que el bien jurídico es el de la Hacienda Pública. (Lozano, 2011, p. 73 - 75)

Así mismo, en el análisis del estudio del bien jurídico que se pretende proteger con la conducta punible, Lozano describe la actividad del agente retenedor, en los siguientes términos:

Los dineros que recauda el agente recaudador le pertenecen al Estado, la obligación tributaria es a cargo de un tercero, por lo que el agente recaudador se limita a recaudar el impuesto en la fuente; es decir, en el momento en que se produce el hecho generador y cada período transfiere dichos dineros al erario público. **Se trata, entonces, del ejercicio de una función pública.** (la negrilla y el subrayado son nuestros) (Lozano, 2011, p. 79)

En esta misma línea concluye, que el agente retenedor ejerce estas funciones públicas de manera transitoria, por lo tanto, no adquiere obligación de deudas sino únicamente la obligación de entregar los dineros recaudados, y hacerlo de la siguiente manera:

En resumen, podemos señalar que el delito de omisión del agente retenedor o recaudador tiene un sujeto activo cualificado que debe ser determinado de conformidad con las normas tributarias donde se indica quiénes son agentes retenedores o recaudadores de la retención en la fuente, el recaudador de tasas y contribuciones públicas y los responsables de la tenencia o custodia del impuesto a las ventas. Se trata de particulares que colaboran con la Administración Pública y que de conformidad con el artículo 20 del Código Penal colombiano tendrían la calidad de servidores públicos. (Lozano, 2011, p. 80)

A raíz de lo anterior, Lozano concluye que el agente retenedor o autorretenedor, consagrado en el artículo 402 del Código Penal, ejerce funciones públicas a raíz del bien jurídico protegido en esta conducta que puede llegar a ser punible.

En este mismo sentido, la Fiscalía General de la Nación, junto con la Oficina de las Naciones Unidas Contra las Drogas, en el tomo V que versa sobre las “Tipologías de corrupción en Colombia – Fiscales Unidos por la Transparencia y la Integridad”, se inclinó por asumir la misma postura de las altas Cortes al determinar que el sujeto activo de la conducta punible, prescrita en el artículo 402 de la Ley 599 de 2000, es un particular en ejercicio de funciones públicas. Como tal puede incurrir en delitos:

Para el caso del delito de omisión del agente retenedor o recaudador, es claro que se trata de un sujeto activo cualificado, servidor público para los efectos penales, en tanto se trata de un particular que cumple transitoriamente funciones públicas. (Ospina Perdomo, 2018, p.11)

Se asume esta determinación, a raíz de la Sentencia C-009 del 23 de enero de 2003 de la Corte Constitucional con Magistrado Ponente Jaime Araujo Rentería y la Sentencia 08 octubre de 2016 de la Corte Suprema de Justicia con Magistrado Ponente Gustavo Enrique Malo Fernández; toda vez que en las mismas se indica que las obligaciones que se le asignan al agente retenedor o recaudador son obligaciones fiscales que se asimilan al manejo de dinero por parte de la nación.

Así mismo en el texto *Función administrativa por particulares - Estudio de sus fundamentos, delimitación y régimen jurídico* de Luz Astrid Álvarez Patiño de la Universidad de Antioquia, se abordan temas centrales del derecho administrativo, en especial en su ejercicio por particulares. Es por esto, que en el mencionado texto se refiere a la calidad del agente retenedor de la siguiente manera:

Frente a la actividad de recaudo, la Corte Constitucional, con fundamento en el numeral 20 del artículo 189 de la Corte Constitucional —que asigna al Presidente de la República la función de velar por la estricta recaudación, administración e inversión de las rentas y caudales públicos— y en el artículo 123 —que atribuye al legislador la determinación del régimen jurídico de los particulares que desempeñen funciones públicas—, ha determinado que los particulares que recauden impuestos cumplen una función administrativa similar a la de los empleados oficiales que tienen la misma tarea. (2019, p. 115)

En la sentencia C-1144 de 2000, la Corte precisó la relación del agente retenedor con el Estado, en términos de un particular con funciones administrativas: “[...] 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”; y esto se reiteró en la sentencia C-009 de 2003: “[...] es un hecho que ni el agente retenedor ni el responsable del impuesto sobre las ventas son contribuyentes de la obligación tributaria [...] *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”. (Como se citó en Álvarez Patiño, 2019, p. 115)

En este documento, Álvarez Patiño está de acuerdo con la postura de las altas cortes, cuando reconoce que los agentes retenedores ejercen funciones administrativas en lo que tiene que ver con el recaudo de ingresos parafiscales. Así mismo, reconoce que los agentes retenedores son particulares en el ejercicio de funciones administrativas; el Estado colombiano a través del artículo 402 del Código Penal, permite que particulares desarrollen actividades públicas y tal y como se indica en su texto: “[...] la ley es una fuente indiscutida de atribución de funciones administrativas, ley en sentido estricto [...]” (2019, p. 99) por lo que, en virtud de la misma ley, se concreta la atribución de la función administrativa a los particulares y se concretan los mandatos constitucionales de participación en la gestión pública.

Ahora bien, la libertad de configuración legislativa permite que el legislador le atribuya de manera unilateral funciones administrativas al agente retenedor, sin requerir de la aceptación o no de este último, toda vez que los particulares deben cumplir funciones administrativas en las condiciones que señale la ley.

Esta es la misma posición que asumen Laura Milena Cañizales Herrera y Carolina Fernanda León Galeano en su tesis *Particulares que ejercen funciones públicas para la jurisprudencia de la Corte Constitucional*, en la cual analizan el régimen jurídico aplicable a los particulares que ejercen funciones públicas, con el fin de analizar el tipo de régimen aplicable. Ellas admiten que se trata de “Particulares que ejercen funciones administrativas [...] Particulares agentes retenedores y recaudadores de impuestos: son las personas encargadas de cobrar o percibir impuestos tales como: IVA, venta, predial, etc.” (2004, p. 29)

Llegan a esta conclusión toda vez que “Las entidades o autoridades administrativas, pueden conferir el ejercicio de funciones administrativas a particulares” (2004, p. 50). Estos particulares llevan a cabo funciones administrativas, de las cuales el Estado es titular, su función se concibe como una especie de descentralización por colaboración, de ahí que le sea aplicable la responsabilidad penal como servidores públicos, así lo reafirman en su texto:

El Código Penal por su parte, se ocupa del particular que ejerce funciones Administrativas, como si se tratara de un servidor público Art. 20 de la ley 599 de 2000, modificada por la ley 890 de 2004 “por la cual se modifica y adiciona el Código Penal”. En tal sentido se pronunció la sentencia C-563 de 1998 M.P. Drs. Antonio Barrera Carbonell y Carlos Gaviria Díaz. Reiterada en la sentencia C-037 de 2003 M.P. Dr. Álvaro Tafur Galvis, que sobre el particular expreso: Cuando se asigna al particular el cumplimiento de una función pública, este adquiere la condición de un sujeto cualificado, en la medida en que se amplifica su capacidad jurídica, sin que por ello deje de ser un particular. Sin embargo, en este evento su situación jurídica se ve afectada en virtud de las responsabilidades que son ajenas a quien cumple funciones de la indicada naturaleza. (como se citó en Cañizales y León, 2004, p. 57)

[...] la figura que utiliza la norma para considerar al particular como servidor público, se sustenta en la exigencia especial de que este cumple funciones públicas. Es esta cualificación del sujeto la que da lugar a la asimilación jurídica, de manera que existirá o dejará de existir si el particular ejerce o deja de ejercer dichas funciones. (Cañizales y León, 2004, p. 57)

De lo precedente se deduce que con dicha asimilación lo que se pretende es evitar tener que hacer un catálogo de los particulares que ejercen funciones administrativas en las conductas o ilícitos penales, donde el servidor público es el sujeto activo del delito.

Por tanto, los particulares que ejercen funciones administrativas pueden incurrir en los mismos delitos establecidos expresamente por el Código Penal. (Cañizales y León, 2004, p. 58)

Contrario a los argumentos anteriores, David Rueda Mantilla, egresado de la Universidad los Andes, especialista en gestión pública e instituciones Administrativas y magister en Derecho público para la función administrativa, plantea en su artículo prescripción de la potestad sancionatoria del Estado en materia tributaria:

[...] Tenemos dos razones para sostener que el aumento de la prescripción no le es aplicable a los agentes de retención que hubieran cometido este delito con anterioridad a la reforma del 2011:

En primer lugar, si se entendiera que los agentes retenedores se encontraban incluidos dentro del concepto de servidor público, el legislador no hubiera tenido la necesidad de hacer una referencia expresa a ellos mediante la reforma de 2011. En otras palabras, si el legislador los incluyó expresamente en el inciso sexto del artículo 83 del Código Penal mediante la reforma contenida en la Ley 1474 de 2011 es porque antes no estaban incluidos. En segundo lugar, no existe ninguna norma de rango legal que establezca que la retención de tributos es una función pública. Por lo tanto, teniendo en cuenta el principio de taxatividad de la ley penal, "según el cual las leyes penales deben ser precisas", no se podría entender que los agentes retenedores cumplían funciones públicas para efectos de lo consagrado en el inciso sexto del artículo 83 del Código Penal. Entonces, la postura defendida en este artículo, contraria a la de las altas cortes, es que el aumento del término de la prescripción contenido en el inciso sexto del artículo 83 solo aplica al delito de omisión de agente retenedor para los delitos consumados con posterioridad al 12 de julio de 2011, fecha en la que entró en vigencia la Ley 1474.

Rueda Mantilla, se separa de la postura de las altas Cortes al establecer, mediante dos argumentos que, los agentes retenedores no son particulares ejerciendo funciones públicas, sino simples particulares. (Rueda Mantilla, 2018)

Esta postura, la afirmada también Alfonso Gómez Méndez y Carlos Arturo Gómez Pavajeau en el libro "delitos contra la administración pública" en el cual realizan un estudio comparado de la doctrina extranjera y colombiana con el fin de tratar los delitos de comisión por omisión como lo es el delito tipificado en el artículo 402 del Código Penal. Estos profesores, consideran que:

La noción de recaudador no puede estar por encima de la noción de servidor público por asimilación, pues aquélla es general o genérica, con aplicación a los particulares dentro del ámbito de las relaciones generales de sujeción, mientras que la calificación de servidor público es específica, propia de las relaciones especiales de sujeción. (2008, p. 110)

## Capítulo 5. Conclusiones.

Tras realizar el rastreo de la jurisprudencia de las altas cortes y la doctrina colombiana, llegamos a una posición contraria a la de la Corte Suprema de Justicia y la Corte Constitucional, toda vez que consideramos que el agente retenedor es una persona natural como tal y no un particular ejerciendo funciones públicas, arribamos a esta conclusión a raíz de los siguientes fundamentos:

### 1. Derecho penal como última *ratio*:

Las altas cortes han sido enfáticas en establecer que el derecho penal debe tener una mínima intervención, *“la facultad sancionatoria criminal debe operar cuando las demás alternativas de control han fallado. Esta preceptiva significa que el Estado no está obligado a sancionar penalmente todas las conductas antisociales, pero tampoco puede tipificar las que no ofrecen un verdadero riesgo para los intereses de la comunidad o de los individuos”* (C-365, 2012) es por esto que el derecho penal se considera por la jurisprudencia como la última ratio del derecho sancionatorio.

Ahora bien, la jurisprudencia ha sido enfática al establecer que el derecho penal se deber regir por el principio de mínima intervención, es decir, que la facultad punitiva del Estado opere únicamente cuanto las demás alternativas de control fallen. No obstante, es menester destacar que, en el caso en cuestión, el derecho penal no es la única alterativa, toda vez que esta conducta reprochable podría ser sancionada mediante el derecho administrativo o tributario, sin necesidad de la influencia del derecho penal.

Se trata de la confusión entre Derecho penal y Derecho administrativo sancionador que lleva a que se castiguen como delictivas o contravencionales, conductas que perturban el orden social, o que solo cuestionan la actuación de la administración, pero que de ningún modo poseen la gravedad que deben tener las conductas castigadas con sanción criminal, en especial si esta es privativa de la libertad. (Vargas, 2014, p. 16)

[...] Es comprensible que protegen bienes importantes para la comunidad, la prohibición de las conductas en su contra debería estar regulada por otras ramas del Derecho, pues no cumplen con los requisitos para que, por ellas se haga penalmente responsable a una persona y se amenace su libertad. (Vargas, 2014, p. 16)

En consecuencia, “el derecho penal debe examinar a la hora de intervenir en la vida de la sociedad con cuál instrumento político lo hace, y cuando se decide por la intervención penal debe buscar formas alternativas de resolver los conflictos” (Humberto, 2011, p. 61), puesto que. “sólo debe entrar en juego cuando otras normas sancionadoras de carácter administrativo resulten insuficientes para la protección del bien jurídico que se trata de tutelar”. (Palacio, 2009, p. 461-462).

## **2. Bien jurídico protegido por la conducta punible.**

Frente a los delitos tipificados en el Código Penal, resulta menester examinar el bien jurídico que en cada caso pretende proteger el legislador, toda vez que permite realizar una interpretación integral del delito. El derecho penal busca proteger bienes jurídicos de acuerdo con el interés social sobre aquellas conductas que el legislador considera que lesionan o ponen en peligro a la sociedad.

Es por esto, que la determinación del objeto de protección del tipo penal es esencial para analizar la finalidad del objeto, permita entenderlo más allá de la apreciación de su tenor literal o gramatical. Ahora bien, de cara al bien jurídico de la conducta punible tipificada en el artículo 402 del Código Penal, “el legislador quiso resaltar de esta forma que lo protegido por la norma penal era fundamentalmente el patrimonio económico público, dentro de género de la Administración Pública, pues lo que le interesaba era que el agente retenedor o recaudador ingresara las sumas de dinero efectivamente retenidas al erario público.” (Lozano, 2011, p. 60)

El delito de omisión del agente retenedor se encuentra tipificado en el Título XV. “delitos contra la administración pública” Sin embargo, como lo indica Lozano:

[...] dada la especificidad del delito de al tratarse de ingresos tributarios del Estado, “el bien jurídico protegido debería ser la Hacienda Pública, que tiene también origen constitucional y se encuentra en el título XII, Del Régimen Económico y de la Hacienda Pública. (2011, p. 60)

Es posible arribar a esta conclusión, toda vez que la obligación del agente retenedor que tiene con el Estado es de cara a ingresos tributarios, los cuales son fuente importante para el Estado, toda vez que permiten destinarlos para el correcto funcionamiento de las necesidades de la sociedad. En el caso del delito regulado en el artículo 402 del actual Código Penal, el bien jurídico que se ve afectado a raíz de la omisión es el de la Hacienda Pública, entendida esta como:

[...] ella es la que estudia los ingresos y los gastos del Estado. Los ingresos pueden ser tributarios y no tributarios. El IVA corresponde a un ingreso tributario del Estado. Así mismo, el agente retenedor se refiere a un asunto tributario, luego sistemáticamente sería correcto sostener que el bien jurídico es el de la Hacienda Pública. (Lozano, 2011, p. 76)

Se puede concluir que el bien jurídico que pretende proteger el legislador a través de la conducta punible tipificada en el artículo 402 del Código Penal, no es la administración pública, toda vez que no se está protegiendo el debido funcionamiento de la administración por parte de servidores públicos, por el contrario, se está protegiendo el contenido patrimonial del Estado.

### **3. Interpretación normativa a raíz de la imperfecta regulación.**

Es relevante destacar que los delitos consagrados en el título XV del Código Penal, establecen de manera clara la calidad del sujeto activo como “servidores públicos”, no obstante, frente al delito de omisión del agente retenedor no se indica a lo largo del escrito la calidad del mismo, esto genera un problema de interpretación normativa basado en la indeterminación de los propósitos.

En esta misma línea, como se desarrolló en el tercer capítulo del presente artículo, a raíz de la falta de claridad de la ley 599 de 2000 al evadir indicar la calidad del sujeto activo del delito tipificado en el artículo 402, se evidenció que las altas cortes, se dieron a la tarea de señalar la calidad de los mismos. Es menester destacar que, desde la vigencia del actual código penal, la Corte Suprema de Justicia no ha sido unánime frente la calidad del sujeto activo, toda vez que los primeros años de la expedición del Código Penal, la Corte Suprema indicó que se trataba de un particular como tal y fue a partir del año 2009, que la Corte Suprema de Justicia comenzó a considerar al agente retenedor como un particular que ejerce funciones públicas.

Las razones por las que la Corte Suprema de Justicia considera que se trata de un particular como tal, son las siguientes:

- Los agentes retenedores o recaudadores de impuestos no tienen la calidad de servidores públicos, toda vez que, en el Código Penal, dispuso que los agentes retenedores no incurrían en el delito de peculado por apropiación, pues se incorporó un precepto especial y autónomo. Es por esto, que no se puede asumir solo por la ubicación sistemática que el agente retenedor es un particular ejerciendo funciones públicas, toda vez que, lo que se pretendió con la configuración de este delito en la Ley 599 de 2000, era crear un tipo autónomo, de lo contrario, el legislador no habría visto la necesidad de crear un tipo penal independiente.
- Aunque el término de prescripción y la pena que se le impone al particular es la misma establecida para el servidor público en el delito de peculado por apropiación, en el proyecto de Ley, el legislador propone una penal cuantitativamente inferior, teniendo en cuenta que el juicio de reproche debe ser menor para el particular que incurre en el delito del artículo 402 del Código Penal, que para el servidor público que tiene unos deberes específicos con el Estado.

En esta misma línea, en el Proyecto de la Ley No. 40 de 1998 del Senado de República, por cuyo medio se discutió el texto del actual Código Penal, el cual terminó con la aprobación de la Ley 599 de 2000, se indicó:

Se incluyeron las disposiciones que penalizan, en el Decreto 624 de 1989, Estatuto Tributario, la omisión del agente retenedor de consignar oportunamente las sumas retenidas por concepto de retención en la fuente o recaudadas por el impuesto sobre las ventas; si bien en la actualidad la pena a imponer al particular es la misma establecida para el servidor público en el delito de peculado por apropiación, en el proyecto se propone una cuantitativamente inferior, teniendo en cuenta que el juicio de reproche debe ser menor para el particular que para el servidor público que tiene un especial deber de lealtad con la administración.

Es por todo lo anterior, que no se puede dar una interpretación distante a lo establecido en el proyecto de ley No. 40 de 1998 y al bien jurídico que pretendía proteger el legislador en el delito consagrado en el artículo 402 del Código Penal. Consideramos que la interpretación dada por la Corte Constitucional y la Corte Suprema de Justicia, ha sido completamente desafortunada toda vez que a raíz del proyecto de ley y el bien jurídico que se pretende proteger, se puede evidenciar que el legislador quería tipificar un tipo autónomo con un menor reproche para los particulares, sin considéralos particulares.

En esta misma línea, aunque las altas cortes de manera reiterada han enfatizado que el agente retenedor es un particular ejerciendo funciones públicas, no implica que sea conveniente seguirlo considerando de esta manera, toda vez que tiene efectos directos frente a la prescripción de la acción penal y posibilita sanciones disciplinarias a raíz de la calidad de funcionario público.

## **Referencias**

Álvarez Patiño, L. A. (2019). *Función administrativa por particulares estudio de sus fundamentos, delimitación y régimen jurídico*. (tesis de grado). Universidad de Antioquia, Medellín, Antioquia. [Derecho y Ciencias Políticas \(udea.edu.co\)](http://udea.edu.co)

Cañizales Herrera, L. M. y León Galeano, C. F. (2004). *Particulares que ejercen funciones públicas para la jurisprudencia de la Corte Constitucional*. (tesis de grado Universidad de la Sabana, Chía, Cundinamarca).

Chanjan Documet, R. H. (2017). El correcto Funcionamiento de la administración pública: Fundamento de incriminación de los delitos Vinculados a la corrupción pública *Revista Derecho Penal y Criminología*, 38 (104), 121-150. DOI: <https://doi.org/10.18601/01210483.v38n104.04>

Corte Constitucional C-009 de 2003 (M.P. Jaime Araujo Rentería: 23 de enero de 2003)

Corte Constitucional C-1122 de 2008 (M.P. Rodrigo Escobar Gil: noviembre 12 de 2008.)

Corte Constitucional C-1144 de 2000 (M.P. Vladimiro Naranjo Mesa: 30 de agosto de 2000)

Corte Constitucional C-285 de 1996 (M.P. Carlos Gaviria Díaz: junio 27 de 1996.)

Corte Constitucional C-551 de 2001 (M.P. Alvaro Tafur Galvis: 30 de mayo de 2001)

Corte Constitucional Sentencia C-290/19 de 2019 (M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado: 26 de junio de 2019)

Corte Constitucional. Sentencia C-009 de 2003 (M.P. Jaime Araujo Rentería : enero 23 de 2003).

Corte Constitucional. Sentencia C-091 de 2017 (M.P. María Victoria Calle Correa: febrero 15 de 2017).

Corte Constitucional. Sentencia C-144 de 2000 (M.P. Juan Carlos Henao Pérez: marzo 3 de 2010).

Corte Suprema de Justicia AP 193 de 2014 (M.P. Fernando Alberto Castro Caballero: 29 de enero de 2014)

Corte Suprema de Justicia N° 1506 de 2020 (M.P. José José Francisco Acuña Vizcaya: 8 de julio de 2020)

Corte Suprema de Justicia N° 22902 de 2006 (M.P. Édgar Lombana Trujillo: 4 de mayo de 2006)

Corte Suprema de Justicia N° 24065 de 2009 (M.P. María Del Rosario González De Lemos: 13 de febrero de 2008)

Corte Suprema de Justicia N° 25043 de 1996 (M.P. María Del Rosario González De Lemos: enero 30 de 2008.)

Corte Suprema de Justicia N° 30486 de 2008 (M.P. María Del Rosario González De Lemos: 24 de noviembre de 2008)

Corte Suprema de Justicia N° 321116 de 2009 (M.P. María Del Rosario González De Lemos: 11 de noviembre de 2006)

Corte Suprema de Justicia N° 32116 de 2009 (M.P. María Del Rosario González De Lemos: 11 de noviembre de 2009)

Corte Suprema de Justicia N° 33468 de 2013 (M.P. José Eugenio Fernández Carlier: 11 de diciembre de 2013)

Corte Suprema de Justicia N° 37163 de 2014 (M.P. José Leónidas Bustos Martínez: 22 de enero de 2014)

Corte Suprema de Justicia N° 419 de 2013 (M.P. Eugenio Fernández Carlier: 11 de diciembre de 2013.)

Corte Suprema de Justicia N° 56030 de 2020 (M.P. José Jaime Humberto Moreno: 19 de agosto de 2020)

Corte Suprema de Justicia N° 797 de 2022 (M.P. José Francisco Acuña Vizcaya: 4 de mayo de 2022)

Corte Suprema de Justicia Sentencia SP- 7253 de 2015 (M.P. Eugenio Fernandez Carlier: junio 10 de 2015)

Corte Suprema de Justicia SP11042 de 2016 (M.P. Gustavo Enrique Malo Fernández: 10 de agosto de 2016)

Decreto 2503 de 1987. Por el cual se dictan normas para el efectivo control, recaudo, cobro, determinación y discusión de impuestos que administra la Dirección General de Impuestos Nacionales. Diciembre 30 de 1987. DO. N° 38168.

Decreto 624 de 1989. Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales. Marzo 30 de 1989. DO. N° 38756.

Escalante Rueda, A.J. (2016) el delito de omisión de agente retenedor en el sistema penal colombiano (Tesis de pregrado, Universidad de la Costa, Barranquilla, Colombia)  
[file:///C:/Users/usuario/Downloads/1.72188505%20\(2\).pdf](file:///C:/Users/usuario/Downloads/1.72188505%20(2).pdf)

Ferré Olivé, J. (2014). El bien jurídico protegido en los delitos tributarios, *Revista Justiça e Sistema Criminal* 6, (11) 7- 42. [file:///C:/Users/usuario/Downloads/28-51-1-SM%20\(3\).pdf](file:///C:/Users/usuario/Downloads/28-51-1-SM%20(3).pdf)

Forero Hernández, C. (2020). El bien jurídico protegido en el delito de defraudación o evasión tributaria. Una visión desde las legislaciones colombiana y española. *Nuevo Foro Penal*, 16 (95), 191–233. <https://doi.org/10.17230/nfp16.95.7>

Gaviria Londoño, V. E. (2002) Estatuto Tributario vs. Código Penal. Responsabilidad por IVA y retención. *Revista Impuestos* (110), 18 - 23.

Gaviria Londoño, V. E. Estatuto Tributario vs Código Penal. Responsabilidad por IVA y retención. *Revista de Orientación Tributaria. Impuestos* (110) 4 – 9.

Gómez, Méndez. A y Gómez, Pavajeau. (2008) *Delitos contra la administración pública*. Universidad Externado de Colombia. 3ª edición.

[https://xperta.legis.co/visor/rimpuestos/rimpuestos\\_7680752a7e06404ce0430a010151404c/revista-impuestos/estatuto-tributario-vs.-codigo-penal.-responsabilidad-de-iva-y-retencion](https://xperta.legis.co/visor/rimpuestos/rimpuestos_7680752a7e06404ce0430a010151404c/revista-impuestos/estatuto-tributario-vs.-codigo-penal.-responsabilidad-de-iva-y-retencion)

Ley 1066 de 2006. Por la cual se dictan normas para la normalización de la cartera pública y se dictan otras disposiciones. Julio 29 de 2006. DO. N° 46344.

Ley 1474 de 2011. Por la cual se dictan normas orientadas a fortalecer los mecanismos de prevención, investigación y sanción de actos de corrupción y la efectividad del control de la gestión pública. Julio 12 de 2011. DO. N° 48128.

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. Diciembre 30 de 1969. DO. N° 32975.

Ley 383 de 1997. Por la cual se expiden normas tendientes a fortalecer la lucha contra la evasión y el contrabando, y se dictan otras disposiciones. Julio 14 de 1997. DO. N° 43083.

Ley 488 de 1998. Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones fiscales de las Entidades Territoriales. Diciembre 24 de 1998. DO. N° 43460.

Ley 599 de 2000. Por la cual se expide el Código Penal. Julio 24 de 2000. DO. N° 44097.

Ley 633 de 2000. 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. Diciembre 29 de 2000. DO. N° 44275.

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. Diciembre 23 de 1996. DO N° 34276.

Lozano Sanabria, N. H. (2011). El delito de omisión del agente retenedor o recaudador, artículo 402 del Código Penal colombiano, -ley 599 de 2000-: ¿un caso de prisión por deudas? (tesis de maestría, Universidad Nacional de Colombia, Bogotá D.C., Colombia) <https://repositorio.unal.edu.co/handle/unal/9542>

Nelson Rojas, J. (2013) ¿El país está en mora de un modelo penal contra el delito fiscal?. *revista impuestos*, (179) 4 – 9  
[file:///C:/Users/usuario/Downloads/201310\\_%C2%BFEL%20PAI%CC%81S%20ESTA%20EN%20MORA%20DE%20UN%20MODELO%20PENAL%20CONTRA%20EL%20DELITO%20FISCAL\\_.pdf](file:///C:/Users/usuario/Downloads/201310_%C2%BFEL%20PAI%CC%81S%20ESTA%20EN%20MORA%20DE%20UN%20MODELO%20PENAL%20CONTRA%20EL%20DELITO%20FISCAL_.pdf)

Ospina Perdomo, J. M. (2018) “Principales tipologías de corrupción en Colombia”. En *Tipologías de la corrupción en Colombia: fiscales unidos por la transparencia y la integridad*. Tomo V. <https://www.fiscalia.gov.co/colombia/wp-content/uploads/Tomo-V.pdf>

Palacio Sánchez, J. (2009). El concepto de armas prohibidas en el Código Penal. En *Estudios jurídicos en memoria de José María Lidón*. J. Echano. Bilbao, España. Universidad de Deusto.

Por la cual se expide el Código Penal. Senado de la Republica. 40 de 1998. Fiscal General de la Nación. 04 de agosto de 1998.

Rueda Mantilla, D. (2013) *El delito de omisión de agente retenedor: desaplicación del principio de última ratio* (tesis de maestría, Universidad de los Andes, Bogotá D.C., Colombia) <https://repositorio.uniandes.edu.co/bitstream/handle/1992/12028/u670469.pdf?sequence=1>

Rueda Mantilla, D. (2018) Prescripción de la potestad sancionadora del Estado en materia tributaria. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario* (79), 189 – 226.  
<https://drive.google.com/file/d/1hIwchO88tvY74mBsL1mGJt5pJyHMoFT0/view>

Vargas Mendoza, L. M (2014) El expansionismo del derecho penal colombiano caso de la ley 599 de 2000 (tesis de pregrado, tesis de maestría, Universidad de los Andes, Bogotá D.C., Colombia)  
<https://repositorio.uniandes.edu.co/bitstream/handle/1992/16133/u686131.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

Velásquez Velásquez, F. (2022). *Fundamentos de Derecho Penal. Parte General* 3a Edición. Tirant lo Blanch. <https://www.tirantonline-com-co.ezproxy.eafit.edu.co/cloudLibrary/ebook/info/9788411303637>