DIAN

www.dian.gov.co

Dirección de Gestión Jurídica

Bogotá, D.C. 25 ENE. 2019

100202208- 0060

Ref: Radicado 100208222-549 del 03/12/2018

Tema	Procedimiento Penal
Descriptores	INDEMNIZACION DE DAÑOS CAUSADOS
Fuentes formales	Estatuto Tributario. Arts. 375, 634, 635 y 665. Código Penal. Arts. 94 y ss., y 402.

Cordial saludo:

De conformidad con el artículo 19 del Decreto 4048 de 2008, modificado por el artículo 9 del Decreto 1321 de 2011, es función de esta Dirección fijar criterios para determinar y mantener la unidad doctrinal en la interpretación de normas tributarias, en lo de competencia de la UAE-DIAN.

En atención al escrito en referencia, por medio del cual se solicita la reconsideración del oficio No. 000713 del 22 de julio de 2016, en tanto el mismo afirma que:

> *"(...) cuando se trate de perjuicios a reclamar como consecuencia de una conducta punible catalogada como tal en un proceso penal que se relacionen directamente con el incumplimiento de obligaciones tributarias, aduaneras o cambiarias lo procedente es aplicar los intereses regulados por el Estatuto Tributario (...)"*

Requiriendo sobre el asunto que se revoque la precitada conclusión en razón a que los intereses de lucro cesante con ocasión de una condena penal por el delito de omisión de agente retenedor, reclamados vía incidente de reparación integral (IRI) *"son los generados por la comisión de la conducta punible "* expresando que el trámite incidental se rige por las normas civiles y se nutre principalmente de la teoría de la responsabilidad del derecho privado, por lo cual: *"De acuerdo al artículo 1494 del Código Civil al haber una condena penal, la fuente de responsabilidad civil es el delito y no la ley (...)".*

Aunado a lo anterior, resalta que: *"(...) el Incidentante es una entidad pública y el Incidentado es una persona natural, donde concluye la Corte, que el interés aplicable es el interés civil por cuanto se trata de una responsabilidad civil extracontractual derivada de la comisión de un delito, precisando que los intereses civiles se aplican en asunto civiles y los comerciales a los asuntos comerciales".*

En ese orden, en la consulta se solicita se reconsidere el oficio y se indique el tipo de interés aplicable para la determinación del lucro cesante a reclamar vía incidente de reparación integral (IRI) derivado de la sentencia condenatoria por la comisión del delito denominado: "omisión de agente retenedor o recaudador" estipulado en el artículo 402 del Código Penal.

Es necesario previo a contestar, explicar que, de acuerdo a las competencias funcionales de este despacho los pronunciamientos emitidos en respuesta a las peticiones allegadas se resuelven con base en criterios legales de interpretación de normas jurídicas, consagrados en el código civil; respuestas que son una adecuación en abstracto de las normas vigentes a situaciones concretas.

Así las cosas, en aras de responder su petición de reconsideración, se tiene como marco jurídico aplicable los artículos 375, 634, 635 y 665 del Estatuto Tributario (ET). y el artículos 94, 96 y 402 del Código Penal (CP), que expresan entre otros aspectos lo siguiente:

"ESTATUTO TRIBUTARIO
ARTICULO 368. QUIENES SON AGENTES DE RETENCIÓN. Son agentes de retención o de percepción, las entidades de derecho público, los fondos de inversión, los fondos de valores, los fondos de pensiones de jubilación e invalidez, los consorcios, las comunidades organizadas, las uniones temporales y las demás personas naturales o jurídicas, sucesiones ilíquidas y sociedades de hecho, que por sus funciones intervengan en actos u operaciones en los cuales deben, por expresa disposición legal, efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente (...)
(...)
ARTICULO 375. EFECTUAR LA RETENCIÓN. 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.
(...)
ARTÍCULO 634. INTERESES MORATORIOS. Sin perjuicio de las sanciones previstas en este Estatuto, los contribuyentes, agentes retenedores o responsables de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, que no cancelen oportunamente los impuestos, anticipos y retenciones a su cargo, deberán liquidar y pagar intereses moratorios por cada día calendario de retardo en el pago (...)

ARTICULO 635. DETERMINACIÓN DE LA TASA DE INTERÉS MORATORIO. Para efectos de las obligaciones administradas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, el interés moratorio se liquidará diariamente a la tasa de interés diario que sea equivalente a la tasa de usura vigente determinada por la Superintendencia Financiera de Colombia para las modalidades de crédito de consumo, menos dos (2) puntos. La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales publicará la tasa correspondiente en su página web.

Las obligaciones insolutas a la fecha de entrada en vigencia de esta ley generarán intereses de mora a la tasa prevista en este artículo sobre los saldos de capital que no incorporen los intereses de mora generados antes de la entrada en vigencia de la presente ley.

PARÁGRAFO. Lo previsto en este artículo y en el artículo 867-1 tendrá efectos en relación con los impuestos nacionales, departamentales, municipales y distritales.
(...)
ARTICULO 665. RESPONSABILIDAD PENAL POR NO CONSIGNAR LAS RETENCIONES EN LA FUENTE Y EL IVA

PARAGRAFO. 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 (...)"

"CÓDIGO PENAL
DELITOS CONTRA LA ADMINISTRACION PUBLICA - CAPITULO PRIMERO - DEL PECULADO

ARTICULO 94. REPARACION DEL DAÑO. La conducta punible origina obligación de reparar los daños materiales y morales causados con ocasión de aquella.
(...)
ARTICULO 96. OBLIGADOS A INDEMNIZAR. Los daños causados con la infracción deben ser reparados por los penalmente responsables, en forma solidaria, y por los que, conforme a la ley sustancial, están obligados a responder.
(...)
ARTICULO 402. OMISION DEL AGENTE RETENEDOR O RECAUDADOR. El agente retenedor o autorretendor 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 siguiente 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 penal 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 (...)".* (Negritas y subrayas fuera de texto).

De los extractos normativos precitados se deduce lógicamente que las obligaciones de los sujetos que fungen como agentes retenedores o autorretenedores derivan de la ley tributaria, siendo en sí mismas consideradas como obligaciones legales de carácter tributario.

Estas obligaciones tributarias impuestas a los agentes retenedores y autorretenedores, han sido sintetizadas por la Corte Constitucional en sentencia C-009 de 2003, en dos funciones:

*"(...) como **primera función** la de deducirle a sus acreedores externos o internos, al momento del pago o abono en cuenta, las cantidades que con arreglo a la tarifa estipulada en la ley correspondan a un tributo específico que obra en cabeza de dicho acreedor (...) La **segunda función** del agente retenedor consiste en declarar y consignar las sumas retenidas. Lo cual harán en los formularios, lugares y plazos establecidos por las normas rectoras. Siendo entendido que la no consignación de la retención en la fuente dentro de los plazos establecidos por el Gobierno causará intereses moratorios (...)".*

En este sentido, el incumplimiento de las obligaciones del agente retenedor o autorretenedor en sí mismo constituye un incumplimiento de un deber legal especial -de carácter tributario-.

Incumplimiento que a la vez el legislador -en uso de sus facultades constitucionales- determinó como conducta configuradora de un tipo penal dentro del ordenamiento jurídico colombiano, denominado "omisión de agente retenedor o recaudador" consagrado en el artículo 402 del Código Penal.

Por lo tanto, el incumplimiento del deber legal especial a cargo de los agentes retenedores y autorretenedores, es la conducta que configura el delito, del cual se puede derivar una sentencia condenatoria que a su vez puede dar lugar al trámite del incidente de reparación integral (IRI).

En este punto, vale la pena precisar que la responsabilidad penal del agente retenedor o autorretenedor, deriva a su vez de la responsabilidad administrativa que éste ostenta en razón a sus obligaciones legales especiales, asignadas por la ley tributaria, por lo cual el régimen de responsabilidad no se limita al derecho al derecho privado debido a que su génesis deviene de obligaciones públicas.

Lo anterior debido a que el incumplimiento de las obligaciones legales de carácter tributario, es indispensable para que se configure la conducta punible y, por consiguiente, se dé inicio al proceso penal, del que a su vez puede desprenderse la sentencia condenatoria, la cual faculta a la víctima para dar inicio al Incidente de Reparación Integral (En adelante: IRI).

El inicio del IRI, en fase posterior a la sentencia condenatoria, ha sido descrito por la jurisprudencia de la Corte Constitucional como aquella etapa donde *"el derecho de participación de la víctima en el proceso adquiere una especial relevancia, toda vez que de conformidad con la configuración prevista en el A.L. 03 de 2002 y la Ley 906 de 2004, la discusión sobre la responsabilidad civil se trasladó a esta etapa, una vez establecida la responsabilidad del acusado" (C-782 de 2012)* .

Por lo cual, en los artículos 94 y siguientes del Código Penal y el capítulo cuarto del título segundo del Código de Procedimiento Penal, el legislador reguló lo concerniente al IRI de los daños ocasionados con la conducta punible, escenario dentro del que la víctima puede ejercer cabalmente todas sus facultades en pro de la satisfacción de sus derechos.

El IRI permite la reclamación de la retribución de los perjuicios materiales y morales sufridos por la víctima, la cual en el delito objeto de estudio es la Administración Púbica, representada por esta entidad.

Los perjuicios materiales -indemnización por el daño- se definen como todo el detrimento patrimonial de la víctima, y para que proceda su reconocimiento debe acreditarse: a) su existencia y b) su cuantía.

En el caso de la condena por la configuración del tipo penal abierto, denominado "omisión de agente retenedor o recaudador" el mismo artículo 402 que lo tipifica determina como reparación: el pago de las sumas adeudadas, según el caso, junto con sus correspondientes intereses previstos en el Estatuto Tributario y las normas legales respectivas. Esto es claro, al expresar el legislador que dentro del proceso es este pago el que logra extinguir la acción penal.

Exégesis que permite afirmar, que fue el mismo legislador en materia penal quien reconoció la aplicación de las normas especiales en materia tributaria dentro del tipo penal consagrado en el artículo 402 del CP, como cuantificación del daño causado a la víctima.

De este modo, resulta claro, que como el delito constituye *per se* la obligación del condenado a reparar los daños que han sido causados con ocasión de su conducta delictiva, en tanto fuente de obligación (Artículo 94 del CP.). Este daño para el caso del tipo penal de omisión de agente retenedor, fue cuantificado legalmente por el legislador como: "***lo adeudado al Estado con sus correspondientes intereses previstos en el Estatuto Tributario y normas legales respectivas*** " por estar el delito cometido soportado en normas especiales de carácter tributario, derivarse del incumplimiento de ellas y situarse su objeto dentro de las obligaciones de los agentes retenedores.

Vale la pena precisar en este asunto que, este tipo penal ostenta una caracterización especial ya que el agente retenedor o recaudador cumple una función pública, en virtud de la cual actúa como intermediario entre las personas que tienen la obligación de pagar la contribución y el Estado. Por lo que el daño causado al Estado es cuantificado en el mismo tipo penal.

Así, el daño material derivado del tipo, está en un primer caso, determinado por la afectación a la protección del buen desarrollo de la administración pública, y en el segundo, por los dineros

que corresponden al Estado que el agente recauda y las sumas que este deja de percibir por su retraso en el cumplimiento de su deber, es decir los intereses tributarios que este acarrea, siendo ellos parte de la ley sustancial que rige la materia especial.

Por lo que, así como se debe acudir al ordenamiento tributario para establecer el significado de cada uno de los elementos del tipo, se debe acudir a él para determinar el daño causado a la administración pública, pues es dentro de las normas tributarias donde el legislador previó el valor de la indemnización que el Estado debe percibir por el acaecimiento del punible, suma que en ningún caso deja de ser la correspondiente a la afectación sufrida por la administración tributaria, la cual incluye los intereses tributarios que origina el retardo en el cumplimiento de la obligación tributaria sustancial, los cuales en materia penal conforman el daño causado a la victima, ya que el legislador así lo dispuso.

La prueba del daño y la cuantificación del mismo está acreditada y sustentada en la Ley penal y tributaria, puesto que la valoración económica la ha fijado previamente el legislador al estipular como pago la suma adeudada con sus correspondientes intereses previstos en el ET.

Es así como esta entidad en calidad de víctima demuestra la real existencia del punible y la afectación causada por su acrecimiento al obtener sentencia condenatoria y dentro del IRI el daño se cuantifica en lo que la ley sustancial (penal y tributaria) han determinado como valor del daño por el cual están los agentes retenedores obligados a responder, en concordancia con lo consagrado en el artículo 96 y parágrafo del artículo 402 del CP.

De otro lado, debe destacarse que el derecho a la reparación que ostentan las víctimas es uno, el cual no puede ser diferente dependiendo de la etapa procesal en que se reclame.

Por este motivo resultaría a todas luces desproporcional y desigual aplicar un trato diferencial en la cuantificación de la indemnización que reciba una víctima en etapas previas a la sentencia, a la que sea recibida dentro del trámite del IRI.

Ya que si para el delito objeto de estudio, la víctima del punible se entiende reparada con una indemnización -previa al juzgamiento- que corresponde al valor que legalmente es adeudado al Estado el cual incluye los correspondientes intereses previstos en el ET. (parágrafo del articulo 402 CP.).

Asimismo, deberá ser reparada dentro del trámite del IRI, mas aun cuando en esta etapa -posterior al juzgamiento- ya se ha desvirtuado la presunción de inocencia y existe certeza de la comisión del delito, por lo que la víctima no tiene por qué ser desmejorada en el monto de la indemnización. Ya que ello configuraría una flagrante violación al derecho a la igualdad.

Téngase presente que el daño causado al Estado sigue siendo el valor que la ley sustancial (penal y tributaria) han determinado como valor por el cual están los agentes retenedores obligados a responder por la comisión del delito.

Resulta entonces necesario aclarar que, la cuantificación del daño determinada por el legislador penal, conformada por las "*sumas adeudadas, según el caso, junto con sus correspondientes intereses previstos en el Estatuto Tributario, y normas legales respectivas*", debe ser el valor reconocido por el juez dentro de la sentencia condenatoria, y sólo hasta que ésta decisión sea proferida operan los intereses del Estatuto Tributario como parte del la indemnización por el daño causado. No obstante, luego de proferida la condena, dentro de la etapa de trámite del IRI aplicaran los intereses

civiles de acuerdo a las normas que rigen esta etapa procesal.

Lo anterior se deduce en uso de los criterios de interpretación gramatical, sistemático y contextual de la normatividad vigente, basados en las funciones para las que fue creada la UAE-DIAN.

En consecuencia, se aclara el oficio No. 000713 del 22 de julio de 2016, en el sentido de determinar que las sumas adeudadas junto con los intereses estipulados en el Estatuto Tributario hacen parte de la afectación al bien jurídico tutelado como indemnización del daño causado hasta proferida la sentencia condenatoria y con ella finalizada la etapa de juzgamiento de conformidad con los artículos 96 y 402 del CP., luego de ello, dentro del trámite del Incidente de Reparación Integral operan los intereses civiles sobre la totalidad del valor del daño, de conformidad con la naturaleza civil de esta etapa procesal.

En los anteriores términos se resuelve su consulta y cordialmente le informamos que tanto la normatividad en materia tributaria, aduanera y cambiaria, como los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica en estas materias pueden consultarse directamente en nuestra base de datos jurídica ingresando a la página electrónica de la DIAN: http://www.dian.gov.co siguiendo los íconos "Normatividad" – "Técnica" y seleccionando los vínculos "Doctrina" y "Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,

LILIANA ANDREA FORERO GOMEZ
Directora de Gestión Jurídica
Dirección de Gestión Jurídica
UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Cra. 8 No. 6c-38. Piso 4. Edificio San Agustín.
Bogotá D.C.

Proyectó: Judy M. Céspedes Q.
Revisó: Comité Normativa y Doctrina / Lorenzo Castillo Barvo.