



Señores
Honorable Magistrados
Corte Constitucional
Sala Plena
E. S. D.

Referencia: Demanda de inconstitucionalidad contra el párrafo, parcial, del artículo 402 de la Ley 599 de 2000, "Por la cual se expide el Código Penal", modificado por el artículo 339 de la ley 1819 de 2016, "por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal y se dictan otras disposiciones".

CARLOS ANDRES LIZCANO RODRIGUEZ, mayor de edad, actuando en calidad de ciudadano colombiano en ejercicio, identificado con Cédula de Ciudadanía No. 91.475.278 de Bucaramanga, con domicilio en la misma ciudad, con fundamento en el artículo 40 de la Constitución Política y el decreto 2067 de 1991, de manera respetuosa presento ante este Despacho Judicial **DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD** contra el párrafo, parcial, del artículo 402 de la Ley 599 de 2000, "por la cual se expide el Código Penal", modificado por el artículo 339 de la ley 1819 de 2016, "por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal y se dictan otras disposiciones", por considerar que es violatorio de los artículos 1, 2, 13, 28, 29 y 95 de la Constitución Política.

El presente escrito de demanda de inconstitucionalidad se compone de las siguientes secciones: (1) Competencia de la Corte Constitucional para conocer de la presente demanda, (2) Norma acusada, (3) Normas constitucionales infringidas, 4) Cargos de inconstitucionalidad y (5) Petición.

1. COMPETENCIA DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

La Corte Constitucional es competente para conocer de esta acción pública de inconstitucionalidad, de acuerdo con lo establecido en el numeral 4 del artículo 40 de la Constitución Política, pues el aparte que se demanda hace parte de una ley de la República desde el punto de vista formal y material.

La ley 599 de 2000 fue expedida por el Congreso de Colombia y sancionada por el Presidente de la República, como consta en el Diario Oficial No. 44097 del 24 de julio de 2000. Por su parte, la ley 1819 del 29 de diciembre de 2016 fue expedida por el Congreso de Colombia y sancionada por el Presidente de la República como consta en el Diario Oficial No. 1819 del 29 de diciembre de 2016.

2. NORMA ACUSADA

Transcribo a continuación las expresiones acusadas del párrafo del artículo 402 la ley 599 de 2000 (aparte subrayado y en negrilla), modificado por el artículo 339 de la ley 1819 de 2016.

LEY 599 DEL 2000
(Julio 24)
Diario Oficial N. 44.097 de 24 de Julio de 2000
El Congreso de Colombia
Por la cual se expide el Código Penal
Decreto
(...)

REPUBLICANO



"ARTÍCULO 339. Modifíquese el artículo 402 de la Ley 599 de 2000, el cual quedará así:

ARTÍCULO 402. OMISIÓN DEL AGENTE RETENEDOR O RECAUDADOR. El agente retenedor o autorretenedor que no consigne las sumas retenidas o autorretenidas por concepto de retención en la **fuer**te 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".

3. NORMAS CONSTITUCIONALES INFRINGIDAS

A continuación señalo los artículos de la Constitución Política de Colombia que infringe el fragmento del parágrafo del artículo 402 de la ley 599 de 2000, modificado por el artículo 339 de la ley 1819 de 2016:

☛ Artículo 1º de la Constitución Política de Colombia:

"ARTICULO 1o. Colombia es un Estado social de derecho, organizado en forma de República unitaria, descentralizada, con autonomía de sus entidades territoriales, democrática, participativa y pluralista, fundada en el respeto de la dignidad humana, en el trabajo y la solidaridad de las personas que la integran y en la prevalencia del interés general."

☛ Artículo 2º de la Constitución Política de Colombia:

"ARTICULO 2o. Son fines esenciales del Estado: servir a la comunidad, promover la prosperidad general y garantizar la efectividad de los principios, derechos y deberes consagrados en la Constitución; facilitar la participación de todos en las decisiones que los afectan y en la vida económica, política, administrativa y cultural de la Nación; defender la independencia nacional, mantener la integridad territorial y asegurar la convivencia pacífica y la vigencia de un orden justo.

35 /



Las autoridades de la República están instituidas para proteger a todas las personas residentes en Colombia, en su vida, honra, bienes, creencias, y demás derechos y libertades, y para asegurar el cumplimiento de los deberes sociales del Estado y de los particulares."

☛ Artículo 13° de la Constitución Política de Colombia:

"ARTICULO 13. Todas las personas nacen libres e iguales ante la ley, recibirán la misma protección y trato de las autoridades y gozarán de los mismos derechos, libertades y oportunidades sin ninguna discriminación por razones de sexo, raza, origen nacional o familiar, lengua, religión, opinión política o filosófica.

El Estado promoverá las condiciones para que la igualdad sea real y efectiva y adoptará medidas en favor de grupos discriminados o marginados.

El Estado protegerá especialmente a aquellas personas que por su condición económica, física o mental, se encuentren en circunstancia de debilidad manifiesta y sancionará los abusos o maltratos que contra ellas se cometan."

☛ Artículo 28° de la Constitución Política de Colombia:

"ARTICULO 28. Toda persona es libre. Nadie puede ser molestado en su persona o familia, ni reducido a prisión o arresto, ni detenido, ni su domicilio registrado, sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad judicial competente, con las formalidades legales y por motivo previamente definido en la ley.

La persona detenida preventivamente será puesta a disposición del juez competente dentro de las treinta y seis horas siguientes, para que éste adopte la decisión correspondiente en el término que establezca la ley.

En ningún caso podrá haber detención, prisión ni arresto por deudas, ni penas y medidas de seguridad imprescriptibles."

☛ Artículo 29° de la Constitución Política

"ARTICULO 29. El debido proceso se aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas.

Nadie podrá ser juzgado sino conforme a leyes preexistentes al acto que se le imputa, ante juez o tribunal competente y con observancia de la plenitud de las formas propias de cada juicio.

En materia penal, la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior, se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable.

Toda persona se presume inocente mientras no se la haya declarado judicialmente culpable. Quien sea sindicado tiene derecho a la defensa y a la asistencia de un abogado escogido por él, o de oficio, durante la investigación y el juzgamiento; a un debido proceso público sin dilaciones injustificadas; a presentar pruebas y a controvertir las que se alleguen en su contra; a impugnar la sentencia condenatoria, y a no ser juzgado dos veces por el mismo hecho.

Es nula, de pleno derecho, la prueba obtenida con violación del debido proceso."

☛ Artículo 95° de la Constitución Política de Colombia:

"ARTICULO 95. La calidad de colombiano enaltece a todos los miembros de la comunidad nacional. Todos están en el deber de engrandecerla y dignificarla. El ejercicio de los derechos y libertades reconocidos en esta Constitución implica responsabilidades.

Legis Móvil

Toda persona está obligada a cumplir la Constitución y las leyes.

Son deberes de la persona y del ciudadano:

(...)

9. Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad."

4. CARGOS DE INCONSTITUCIONALIDAD

Consideraciones preliminares sobre el tipo penal y los modos de extinguir la acción penal

Antes de entrar de lleno a los cargos de inconstitucionalidad de los apartes demandados, resulta de la mayor importancia hacer algunas aclaraciones sobre el tipo penal mencionado, así como de las consecuencias y beneficios que ofrece el parágrafo del artículo 402 de la ley 599 de 2000, modificada por el artículo 339 de la ley 1819 de 2016.

En primer lugar, el tipo penal de omisión del agente retenedor o recaudador dispone que se extinga la acción penal al sujeto activo que incurra en tal conducta cuando pague la obligación tributaria junto a los intereses moratorios que se deriven de la misma. Es decir, que exige el pago concurrente de la obligación y de sus correspondientes intereses moratorios para obtener el beneficio de la extinción de la acción penal. Tal imposición la considero desproporcionada, que atenta contra el derecho fundamental al debido proceso, y que vulnera el principio de legalidad y tipicidad, pues los intereses moratorios no hacen parte del objeto material del tipo penal, que es la obligación tributaria.

Así mismo, como se explica más adelante, los apartes demandados quebrantan disposiciones constitucionales tales como: el derecho a la igualdad (art. 13 de la C.P.); el deber de solidaridad (art. 1 de la C.P.); el principio, valor y derecho a la dignidad humana (art. 1 de la C.P.); el derecho a la libertad (art. 28 de la C.P.); la prohibición de establecer prisión por deudas (art. 28 de la C.P.). Además, el Congreso excedió su libertad de configuración legislativa, pues un juicio de proporcionalidad de la medida de imponer el pago concomitante de la obligación tributaria más los intereses moratorios como requisitos para extinguir la acción penal no supera los requisitos que la jurisprudencia constitucional ha fijado cuando se trata de normas que afectan derechos fundamentales como el de la libertad y el debido proceso.

Así, como se ha puesto de presente hasta el momento, nos encontramos frente a una norma abiertamente contraria al orden constitucional: se trata de una imposición excesiva que el legislador ha atribuido a quienes omitan el deber de consignar las obligaciones tributarias causadas en favor del Estado, que consiste en condicionar la extinción de la acción penal al pago de la obligación tributaria con los intereses moratorios. Es decir, que quienes pagaren la obligación pero aún adeuden montos correspondientes a los intereses moratorios, no tendrán el beneficio de la extinción de la acción penal en su contra; lo cual resulta desproporcionado.

Problema jurídico

Con base en lo expuesto previamente, el problema jurídico que plantea la demanda de inconstitucionalidad que se formula en contra del fragmento acusado del parágrafo de la ley 599 de 2000 modificado por la ley 1819 de 2016 sería el siguiente:

¿Vulnera el principio de legalidad, los derechos a la igualdad, dignidad humana, libertad individual, la prohibición de establecer prisión por deudas, y el principio non bis in ídem, el parágrafo del artículo 402 de la ley 599 de 2000, modificado por el artículo 339 de la ley 1816 de 2016, cuando dispone que sólo se extinguirá la acción penal del retenedor o

INVESTIGACIÓN

autorretenedor que pague la obligación tributaria junto con los intereses moratorios correspondientes?

4.1. VULNERACIÓN DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD: LOS INTERESES MORATORIOS SON UNA SANCIÓN POR EL NO PAGO OPORTUNO Y NO HACEN PARTE DEL OBJETO MATERIAL DEL TIPO PENAL.

El principio de legalidad consagrado en el artículo 29 de la Constitución Política, en sentido amplio establece que las personas sólo pueden ser investigadas, acusadas, juzgadas y sancionadas penalmente por las acciones u omisiones que constituyan un delito y que hayan sido establecidos previamente en la ley. Esto supone que la norma penal debe contener de manera inequívoca, expresa y clara las características estructurales del tipo penal, como bien lo desarrolla en el marco legal el artículo 10 del Código Penal.

Por su parte, según la dogmática jurídica penal, todo tipo penal está conformado por: (i) elementos objetivos, que corresponden al aspecto externo de la conducta; y (ii) subjetivos, relativos al móvil del agente. Mediante estos elementos se establece la descripción completa del comportamiento prohibido o prescrito, con lo cual se garantiza que el individuo tenga la certeza de los comportamientos proscritos por la ley penal.

El principio de legalidad en materia penal contiene en su núcleo esencial 'el principio de tipicidad, el cual a su vez materializa el debido proceso, el principio democrático, la libertad de las personas y la igualdad ante el ejercicio del poder punitivo por parte del Estado (Sentencia C 297 de 2016¹). La tipicidad se expresa a través del tipo penal, el cual está conformado por elementos que definen la tipicidad de una conducta punible: (i) Sujetos (activo y pasivo), (ii) objeto, la conducta en sí misma y los ingredientes normativos y subjetivos, así como la consagración de la pena.

En el caso de los apartes de los párrafos demandados, el sujeto activo del tipo penal es determinado ya que solo pueden incurrir en la conducta típica: los agentes retenedores o autorretenedores, los agentes recaudadores de tasas o contribuciones públicas, y los responsables del impuesto sobre las ventas o el impuesto nacional al consumo; de manera que se debe tener dicha calidad para poder incurrir en dicha tipificación. Por su parte, el sujeto pasivo es el titular del bien jurídico tutelado, que en este caso es el Estado, pues se trata de recursos públicos que no se consignaron oportunamente al fisco.

Dentro de los elementos objetivos del tipo penal se encuentra el objeto, que hace referencia al *objeto material*, a la sustancia, bien, cosa o persona sobre la cual recae la conducta típica y sobre lo cual se concreta la vulneración del interés jurídico. Para establecer el objeto material del tipo penal de omisión de agente retenedor o recaudador, citamos la norma que lo establece:

"ARTICULO 402. OMISIÓN DEL AGENTE RETENEDOR O RECAUDADOR. El agente retenedor o autorretenedor que no consigne **las sumas retenidas o autorretenidas** por concepto de retención en la fuente dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración de retención en la fuente o quien encargado de recaudar **tasas o contribuciones públicas** no las consigne dentro del término legal, incurrirá en prisión de 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*

¹ Sentencia del ocho (8) de junio de dos mil dieciséis (2016). Magistrada Ponente: GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO.



por el Gobierno nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración del impuesto sobre las ventas." Subrayas agregadas al original.

De la transcripción de las normas se puede apreciar con claridad que, para este delito, el objeto material sobre el cual recae la conducta típica y sobre el cual se realiza el verbo rector, que es no consignar, consiste en (i) las sumas de dinero retenidas o autorretenidas; (ii) las tasas o contribuciones públicas recaudadas; y (iii) las recaudadas a título de IVA e impuesto al consumo. Como vemos, el objeto material no incluye los intereses moratorios. Por esta razón, al asignarse efectos penales frente al no pago de los intereses moratorios se contraría el principio de legalidad ya que se establecen consecuencias penales frente a la omisión en el pago o consignación de un elemento que no hace parte del tipo penal, lo cual además quebranta el derecho al debido proceso pues no se aviene al contenido estricto del tipo penal.

La pregunta que surge en este punto parece evidente: ¿por qué resulta tan importante, para los cargos de inconstitucionalidad, que una consecuencia jurídica asociada a una determinada disposición normativa deba guardar algún nivel mínimo de correspondencia con el objeto material del tipo?

Es bastante bien conocida la clasificación que teóricamente se ha elaborado en relación con las normas jurídicas, en general; y con las sancionatorias, en especial.

1.- Existen, evidentemente, disposiciones normativas que exigen una relación de identidad conceptual entre el deber jurídico transgredido y su correspondiente sanción. O, para ser más precisos, entre el antecedente y su consecuente. Un ejemplo de ello lo trae el artículo 2313 del Código Civil cuando dispone que "si el que por error ha hecho un pago, prueba que no lo debía, tiene derecho para repetir lo pagado". También el artículo 2315 tiene una relación semejante cuando indica que "se podrá repetir lo que se ha pagado para cumplir una obligación puramente natural".

En estas dos disposiciones es clara la conexión conceptual que existe entre un antecedente de hecho (pago indebido) y su respectivo mandato deóntico (devolver lo pagado indebidamente). Sería bastante extraño para este tipo de normas implantar una consecuencia que no se compadezca con su antecedente. Repárese en lo francamente extraño que podría resultar que para un "pago indebido" se exigiera o propusiera algo no relacionado con dicho pago, por ejemplo, el derecho a suceder, o una multa. Piénsese en cómo resultaría inadmisibles una disposición que señalara que "si se ha pagado indebidamente, podrá cobrar una multa equivalente a 10 salarios mínimos". Atentaría contra el propio sentido común que la sanción del pago indebido no fuera justamente la devolución de lo pagado indebidamente.

2.- Otro tipo de normas, a su turno, y ante la imposibilidad de restaurar un estado de cosas a su contexto inicial, plantea una relación de equivalencia o compensación. Así, entonces, su consecuente deóntico sustituirá el bien jurídico trasgredido que contempla el antecedente de la disposición. Un ejemplo de ello puede encontrarse en el artículo 2341 del código civil, cuando señala que "el que ha cometido un delito o culpa, que ha inferido un daño a otro, es obligado a la indemnización...". Es bastante evidente que ante la imposibilidad de retrotraer el daño, es decir, ante la imposibilidad de exigir un "no daño", no queda otra alternativa para la disposición que implantar un consecuente deóntico equivalente que sustituya el bien jurídico de "no dañar". De ahí que la "indemnización" o la compensación con dinero, con una naturaleza diversa, supla el deber ser que fue desatendido.

3.- Finalmente, existen normas cuya relación es del todo arbitraria. El ejemplo más sobresaliente de este tipo de normas lo trae el artículo 103 del Código Penal al disponer que "el que matare a otro, incurrirá en prisión de doscientos ocho (208) a cuatrocientos cincuenta (450) meses". El antecedente y el consecuente de la disposición no traen consigo ningún tipo de conexión conceptual o compensativa. Ni puede implantarse como

107769740



consecuencia el "no matar", dada la imposibilidad física; ni puede considerarse como una compensación del daño, la prisión. De hecho, sería absurdo considerar a la "prisión" como una pretensión de parte de quien ha sufrido el daño. No queda otra alternativa, para fines de persecución del delito, que establecer un mandato deóntico abiertamente discrecional por parte del legislador: la prisión. ¿Qué relación tiene la prisión con el homicidio? Ninguna, claro está.

Si lo anterior es correcto, la pregunta pertinente es: ¿a cuál de dichas categorías pertenece el artículo 402 de la ley 599 de 2000, modificado por el artículo 339 de la ley 1816 de 2016, y respectivo su párrafo?

No, no sabe duda, al menos en nuestra opinión, que el artículo 402 hace parte de la última de las categorías, como suele ocurrir con la mayoría de normas penales. Empero, al mismo tiempo, es bastante evidente que su párrafo pertenece, a contrapelo, a la primera de dichas categorías. Dicho de una manera más clara: el párrafo del artículo 402 trae consigo no sólo una disposición normativa diferente, sino una norma de distinta naturaleza. Y por eso hay que distinguirlas. Y es allí, entonces, en la norma del párrafo, en donde se exige un correlato de identidad entre el antecedente y consecuencia jurídica: el agente retenedor o autorretenedor que no ha consignado las sumas que adeuda, debe pagarlas o compensarlas. Sólo ellas.

Cosa distinta es el efecto procesal penal que se desprende, por discrecionalidad del legislador, una vez se cumpla la norma contenida en el **parágrafo** del artículo 402: resolución inhibitoria, preclusión de la investigación o cesación del procedimiento. Tanto la pena de prisión, como los efectos procesales penales, insistimos, son consecuencias discrecionales del legislador. La doctrina incluso las ha catalogado de "irracionales", por cuenta de carecer de ese correlato de identidad o equivalencia.

Por consiguiente, si el objeto material del tipo, incluido en el antecedente de la disposición normativa implantada por el artículo 402, lo constituyen las sumas de dinero retenidas o autorretenidas; las tasas o contribuciones públicas recaudadas; y las recaudadas a título de IVA e impuesto al consumo, ¿puede establecerse como consecuencia jurídica, el pago adicional de intereses moratorios? Evidentemente no, salvo que se quiera sepultar el principio de estricta legalidad y se desee desconocer la naturaleza jurídica de la norma en cuestión. Es, en consecuencia, un grueso error de técnica legislativa. De hecho, si se concluye que el cobro de los intereses moratorios hace entonces parte de la tercera de las categorías normativas, esto es, de las normas irracionales, pues entonces se estaría por primera vez estableciendo un tipo penal, con sanción de prisión, por el no pago de unos intereses.

Por tanto, teniendo como horizonte los postulados de rango constitucional vulnerados y dado que la norma demandada establece que la extinción de la acción penal procede en el caso en que se "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" (Parágrafo del artículo 402 del Código Penal - Subrayas extra-texto), considero que el legislador no está legitimado para condicionar la extinción de la acción penal al pago de los intereses moratorios por cuanto estos no están incluidos dentro de la conducta típica descrita en la norma demandada, insisto, la cual solo hace referencia, como se dijo, a la omisión en la consignación de: las sumas de dinero retenidas o autorretenidas; tasas o contribuciones públicas recaudadas; y las recaudadas a título de IVA e impuesto al consumo. Incluso en la redacción de la norma se establece la expresión "junto con sus correspondientes intereses", de lo cual se desprende que la obligación tributaria que acarrea efectos penales no incluye en sí misma los intereses moratorios.

En este escenario, aun cuando el responsable no efectúe el pago de los intereses moratorios, mediante el pago de las retenciones y del IVA recaudado se entiende que se extingue la obligación tributaria, con lo cual la conducta deviene en atípica.

y voluntad por una persona capaz de comprender y de querer; y la graduación de la pena de manera proporcional al grado de culpabilidad.

El deber de obrar conforme a los principios de proporcionalidad y razonabilidad es relevante tanto para el tipo penal como para la pena. En caso de haber una diferencia de trato, que pueda ser prima facie contraria al principio de igualdad, es menester aplicar un juicio estricto de proporcionalidad al tipo penal y a la pena, en el cual se analice, entre otros elementos de juicio, la idoneidad de del tipo penal. Como lo sintetizó este tribunal en la Sentencia C-241 de 2012.⁴

En estos términos, el límite que en este caso impediría al Legislador establecer efectos penales respecto al no pago de los intereses moratorios está dado por el *principio de legalidad*, teniendo en cuenta que no se pueden asignar efectos penales extensivos frente al no pago de una sanción tributaria y que la expresión demandada desconoce el *principio de lesividad del acto* teniendo en cuenta que el daño que se pretende castigar y prevenir es aquel que se causa por la apropiación de los impuestos, no por el no pago de los intereses moratorios. Así mismo, el límite de la configuración legislativa está dado por el principio de culpabilidad, el derecho a la igualdad, la prohibición de prisión por deudas, la dignidad humana, la justicia y la equidad, como paso a exponer. Todos estos, que enmarcan la potestad de configuración normativa del Legislador en materia punitiva.

A continuación, se evalúa si el fragmento demandado supera el juicio de proporcionalidad que la jurisprudencia constitucional emplea para evaluar si el Congreso excedió su margen de configuración legislativa en materia punitiva.

4.2. LA CONDICIÓN DE PAGAR LOS INTERESES MORATORIOS "JUNTO A LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA", PARA OBTENER LA EXTINCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL NO SUPERA EL JUICIO DE PROPORCIONALIDAD DE LAS MEDIDAS

Como ha señalado de manera reiterada y consistente la jurisprudencia de la Corte Constitucional, uno de los mecanismos para regular el comportamiento de la colectividad – control social- es el sistema de represión legal, que busca disuadir conductas que han sido descritas y clasificadas como delitos, que afectan bienes de relevancia social, y sobre los que hay consenso de la necesidad de brindarles una forma especial de protección⁵.

Ese mecanismo, como dice la Corporación, en el marco del Estado Social de Derecho fundado en la dignidad humana, supone una intervención mínima del Estado para la protección de los derechos y libertades. Es decir que se debe acudir al derecho penal como *ultima y extrema ratio*, cuando sea imperiosa la represión y la prevención general frente a "comportamientos inadmisibles dentro de la sociedad"⁶.

De lo anterior se desprende que no toda conducta debe ser regulada o reprimida por el derecho penal y que el Legislador tiene límites en su competencia para configurar delitos y las penas, "pues siendo el derecho penal *extrema y ultima ratio*, el legislador no puede consagrar como delito cualquier conducta, ni fijar de forma injustificada un sistema de penas, pues la tipificación penal debe estar precedida de un *juicio de antijuridicidad*, sobre las conductas que desbordan el respeto a los derechos humanos y afectan valores constitucionales que han sido reconocidos como preponderantes en un contexto determinado y que, por tanto, deben ser protegidos mediante el poder punitivo estatal". En otras palabras, el Congreso de la República sólo puede establecer leyes que "reprochen penalmente conductas que vulneren bienes jurídicos suficientemente relevantes – examinados en un contexto social y temporal determinado y a partir de los derechos fundamentales y valores implícitos en la Constitución- y que no son controlables mediante

⁴ Corte Constitucional. Sentencia C- 239 de 2014 del abril 9 de 2014. Magistrado Ponente: MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO.

⁵ Sentencia C-368 de 2014, M.P. Alberto Rojas Ríos

⁶ *Ibid.*

1-35-1



otros instrumentos de intervención estatal menos caros para los derechos de las personas”⁷.

Precisamente, sobre estos límites ha reiterado la jurisprudencia constitucional colombiana que:

“El antedicho margen de configuración debe respetar, con todo, unos límites. Estos límites están dados por los valores, principios y derechos reconocidos por la Constitución. En ejercicio de su discrecionalidad, el legislador debe respetar estos límites y obrar de manera conforme a los principios de necesidad, de exclusiva protección de bienes jurídicos, estricta legalidad, de culpabilidad y de razonabilidad, proporcionalidad, como pasa a verse.

3.2.4. El deber de respetar los derechos constitucionales y, en especial, su núcleo esencial, implica tener en cuenta que los tipos penales son mecanismos de protección de estos derechos y, al mismo tiempo, son restricciones severas al ejercicio de otros derechos. En ocasiones “el tipo penal integra el núcleo esencial del derecho constitucional”. Así, pues, al redactar los tipos penales, el Legislador debe especialmente tener en cuenta el contenido material de los derechos constitucionales que con ellos se busca proteger y los tratados internacionales ratificados por la República de Colombia que hacen parte del bloque de constitucionalidad (...)

3.2.5. El deber de obrar conforme al principio de necesidad de la intervención se concreta en asumir que el derecho penal tiene un carácter subsidiario, fragmentario y de última ratio, de tal suerte que para criminalizar una conducta se requiere que no existan otros medios de control menos gravosos (principio de mínima intervención), o cuando existiendo y aplicándose hayan fallado, siempre que se trate de proteger un bien jurídico de ataques graves. El deber de obrar conforme al principio de exclusiva protección de bienes jurídicos implica que el derecho penal esta instituido para proteger valores esenciales de la sociedad, determinados conforme a la política criminal del Estado.

3.2.6. El deber de obrar conforme al principio de estricta legalidad es relevante para la creación del tipo penal, que es una competencia exclusiva del legislador y que obedece a una reserva de ley en sentido material; para la prohibición de la analogía: “nullum crimen, nulla poena sine lege stricta”; para la prohibición de emplear el derecho consuetudinario para fundamentar y agravar la pena “nullum crimen, nulla poena sine lege scripta”; para la prohibición de la aplicación retroactiva de la ley: “nullum crimen, nulla poena sine lege praevia”, salvo que se trate de una norma más favorable, en cuyo caso debe aplicarse en razón del principio de favorabilidad; para la prohibición de establecer tipos penales o penas indeterminados: “nullum crimen, nulla poena sine lege certa”; para el principio de lesividad del acto: “nulla lex poenalis sine iniuria”.

3.2.7. El deber de obrar conforme al principio de culpabilidad comporta el derecho penal de acto, valga decir, castigar a la persona por lo que hace y no por lo que es, desea, piensa o siente; la configuración del elemento subjetivo del delito, pues no hay acción sin voluntad, es decir, sólo se puede castigar una conducta intencional, que es la hecha con conciencia y voluntad por una persona capaz de comprender y de querer; y la graduación de la pena de manera proporcional al grado de culpabilidad.

3.2.8. El deber de obrar conforme a los principios de proporcionalidad y razonabilidad es relevante tanto para el tipo penal como para la pena. En caso de haber una diferencia de trato, que pueda ser prima facie contraria al principio de igualdad, es menester aplicar un juicio estricto de proporcionalidad al tipo penal y a la pena, en el cual se analice, entre otros elementos de juicio, la idoneidad de del tipo penal.”⁸

⁷ Ibid.

⁸ Sentencia C-368 de 2014, M.P. Alberto Rojas Río .Ver también la sentencia C-108 de 2017 (M.P. Luis Ernesto Vargas Silva),

100810



Como se dijo previamente, el Legislador estableció reglas desproporcionadas para la extinción de la acción penal para quienes incurran en la conducta tipificada por el artículo 402 de la ley 599 de 2000, modificado por el artículo 339 de la ley 1819 de 2016. Tal actuación vulnera derechos fundamentales en la medida en que optó por medidas carentes de razonabilidad. En efecto, condicionar la extinción de la acción penal, es decir, que cese la actuación del aparato punitivo sobre el retenedor o autorretenedor únicamente cuando pague la obligación tributaria con los intereses moratorios, no supera los pasos del juicio de proporcionalidad que ha establecido la Corte Constitucional como límite a la función del legislador cuando esta involucra la afectación de derechos fundamentales. Veamos.

Como bien lo ha determinado la jurisprudencia constitucional colombiana, en virtud de los principios y derechos de igualdad (art. 13 C. P.) y dignidad humana (art. 1 C. P.), la potestad punitiva del Estado está sujeta a los criterios de idoneidad, razonabilidad y proporcionalidad, esto es, a la denominada prohibición de exceso en materia penal. De ahí que se deba evaluar si los apartes del párrafo demandado incurrir en exceso en materia penal, es decir si cumplen con el principio de proporcionalidad, siguiendo la sentencia C-391 de 2017 de la Corte Constitucional: "como se hace con toda decisión de las autoridades susceptible de limitar o restringir un derecho constitucional":

Idoneidad

El artículo 402 de la ley 599 de 2000, modificado por el artículo 339 de la ley 1819 de 2016, *prima facie*, persigue una finalidad constitucional legítima, cual es la de garantizar que terceros retenedores o autorretenedores consignen las sumas correspondientes a los tributos, que son recursos con los cuales se contribuye al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado (Artículo 95, Constitución Política). Es decir, que busca la eficacia y con ella en últimas se persigue la satisfacción del interés general, pues así se puede contar con recursos adecuados para el funcionamiento del Estado Social, Constitucional y Democrático de Derecho que consagra la Constitución de 1991.

Se puede afirmar, pues, que la tipificación de las mencionadas conductas, *prima facie*, puede tener un efecto disuasivo sobre retenedores y autorretenedores, pues la consecuencia penal prevista puede contribuir a evitar las conductas descritas. Como se dijo, el tipo penal busca incentivar la consignación oportuna de la obligación tributaria, pues quienes incurrir en la citada omisión podrían preferir extinguir dicha obligación con el pago de la misma antes que enfrentar penas de prisión.

De igual modo, hay un incentivo al recaudo tributario cuando se condiciona la obtención de los beneficios de la extinción de la acción penal a que se pague la obligación tributaria. Con ello se busca que se consignen las sumas adeudadas, así sea extemporáneamente, y estas ingresen efectivamente a las arcas del Estado, que es en últimas lo que persigue el Estado.

Pese a lo anterior, no se puede hacer igual afirmación del aparte del párrafo demandado, esto es: la condición de pagar los intereses moratorios junto con la obligación tributaria para que así proceda la extinción de la acción penal, como se demostrará en seguida.

En primer lugar, centrémonos en qué significa pagar intereses, y en particular intereses moratorios. Como lo manifestó la Superintendencia Financiera⁹, en el ordenamiento jurídico colombiano no se consagra de forma expresa una definición del término "interés", por lo que habrá que acudir a las definiciones construidas por la doctrina y la jurisprudencia que lo han definido como aquella "utilidad o ganancia periódica que produce un capital". En términos generales, se entiende que el término "intereses" hace referencia a la utilidad o ganancia que puede producir el dinero. Ese mismo significado le atribuye el Código Penal

⁹ Superintendencia Financiera de Colombia, Concepto 2006000164-001 del 15 de febrero de 2006.

ARTICULO 35



cuando, para el delito de usura, tipificado en el artículo 305 de ese estatuto,¹⁰ en vez de utilizar el término "interés remuneratorio o moratorio" utiliza como sinónimo el de "utilidad o ventaja".

En cuanto a los intereses moratorios, la doctrina los define como aquellos "que debe pagar el deudor como indemnización por el atraso en que ha incurrido. Es una forma de reparar el daño sufrido por el acreedor ante el incumplimiento tardío del deudor o su incumplimiento"¹¹. Por su parte, la Corte Suprema de Justicia ha manifestado que los intereses moratorios son los que corresponden a la indemnización de perjuicios que debe satisfacer el deudor cuando ha ocurrido en mora de pagar la cantidad debida¹².

En el caso del fragmento del párrafo demandado, aunque es dable afirmar que no consignar las retenciones y el recaudo del IVA dentro del término legal tiene como consecuencia que el sujeto activo debe asumir la corrección o actualización monetaria, se enfatiza en el hecho de que los intereses moratorios tienen además un componente indemnizatorio y sancionatorio. Así lo reconoció la Corte Constitucional en Sentencia C-604 de 2012, en la que señaló que esta clase de intereses contemplan un componente inflacionario y otro indemnizatorio¹³:

"Por lo anterior, en Colombia el interés moratorio tiene un contenido indemnizatorio distinto a la simple corrección monetaria, situación que no puede ser desconocida por el legislador al momento de determinar las tasas a las cuales lo vincula, por lo cual los intereses moratorios deberán contemplar un componente inflacionario o de corrección monetaria y uno indemnizatorio, el cual podrá variar teniendo en cuenta la existencia de diversos regímenes en cuanto a las tasas de interés, tal como sucede en relación con los intereses civiles y comerciales (...)"

Así las cosas, el concepto de intereses moratorios alude a un carácter lucrativo y a su vez de reparación o indemnización frente a la afectación que se produce al privar al Estado de la posibilidad de contar con los recursos dentro del término establecido en la ley, por lo cual cubren también el ámbito correspondiente al Lucro Cesante¹⁴. Sin embargo, esos intereses no hacen parte del tipo penal.

Empero, mediante la expresión demandada y a través del Derecho Penal, el legislador pretende asegurar el pago de dichos intereses junto con la obligación tributaria. Esto resulta altamente contradictorio con la finalidad que persigue el Estado Social de Derecho,

¹⁰ ARTICULO 305. USURA. <Penas aumentadas por el artículo 14 de la Ley 890 de 2004, a partir del 10. de enero de 2005. El texto con las penas aumentadas es el siguiente:> El que reciba o cobre, directa o indirectamente, a cambio de préstamo de dinero o por concepto de venta de bienes o servicios a plazo, utilidad o ventaja que exceda en la mitad del interés bancario corriente que para el período correspondiente estén cobrando los bancos, según certificación de la Superintendencia Bancaria, cualquiera sea la forma utilizada para hacer constar la operación, ocultarla o disimularla, incurrirá en prisión de treinta y dos (32) a noventa (90) meses y multa de sesenta y seis punto sesenta y seis (66.66) a trescientos (300) salarios mínimos legales mensuales vigentes.
(...)

(Subrayas extratexto).

¹¹ VILLEGAS, Carlos A., SHUJMAN, Mario S., Intereses y Tasas, Ediciones Abeledo-Perrot, 1990, Pág. 135. Citado por la Superintendencia Financiera de Colombia en Concepto 2006000164-001 del 15 de febrero de 2006.

¹² Corte Suprema de Justicia Sala de Casación Civil, Sentencia del 24 de febrero de 1975. Citado por la Superintendencia Financiera de Colombia en Concepto 2006000164-001 del 15 de febrero de 2006.

¹³ Corte Constitucional, Sentencia C 604 de 2012 del primero (1º) de agosto de dos mil doce (2012). Magistrado Ponente: JORGE IGNACIO PRETELT CHALJUB.

¹⁴ Los intereses moratorios "constituyen una estimación anticipada fija de los perjuicios que se supone causados al acreedor por la mora. Tal perjuicio corresponde a un **lucro cesante** que incluye esencialmente el que el acreedor ha sido privado de uso de su dinero después del vencimiento de los plazos acordados. ALVAREZ Correa, Eduardo. Contratos Bancarios, Primera Edición, Universidad de los Andes, Bogotá D.C.

AMERICANA



cual es la satisfacción del bienestar general y no el lucro. Si bien se podría objetar que, en términos abstractos, pueden ocurrir afectaciones a la financiación del Estado por el retardo en el pago de una obligación tributaria, partir de tal supuesto no tiene la entidad suficiente como para que se deban establecer efectos sancionatorios de tipo penal: de la *última ratio*.

En consecuencia, esta medida que impone el fragmento demandado del párrafo del artículo 402 de la ley 599 del 2000 modificada por el artículo 339 de la ley 1819 de 2016, es injusta y excesiva. Además, hace nugatorio el derecho a la dignidad humana, pues por el simple transcurso del tiempo, en el caso de que no pueda asumir el pago de los intereses moratorios, que son adicionales a la obligación tributaria garantizada mediante el tipo penal, la persona tendría que soportar consecuencias penales, como la afectación de su libertad física.

Adicional a lo anterior, el Legislador en ejercicio de sus facultades en materia penal debe obrar con respeto al principio de culpabilidad, castigando a las personas por sus conductas, esto es, por la realización de acciones con conciencia y voluntad¹⁵. Estos presupuestos no se reúnen cuando se fijan consecuencias penales por el simple transcurso del tiempo, que es la causa que origina los intereses moratorios.

Bajo este entendido, imponer consecuencias penales por el no pago de los intereses moratorios no es una medida idónea para proteger el bien jurídico tutelado mediante el tipo penal de omisión del agente retenedor y/o recaudador y tampoco encuentra una justificación adicional y suficiente que le permita afectar la dignidad y la libertad del sujeto activo del delito. El pago de los intereses moratorios no obedece a la finalidad u objetivo que el legislador persigue al tipificar el delito de omisión de agente retenedor.

Ello es así puesto que el bien jurídico protegido por el tipo penal es el patrimonio público del cual se apropió ilegalmente el agente retenedor o recaudador; en cambio, los intereses moratorios se causan directamente sobre el patrimonio del sujeto responsable de la retención o del recaudo del IVA, sin haber hecho parte del patrimonio estatal y constituyen fuente de reparación o compensación de la utilidad dejada de percibir respecto a una suma de dinero, configurando así una obligación de carácter civil.

Al respecto cabe anotar que la Corte Suprema de Justicia¹⁶ ha manifestado que **la obligación de reparar económicamente a las víctimas por los daños ocasionados con el delito es esencialmente de naturaleza civil** y no penal y que esta naturaleza debe guiar el proceso de reconocimiento y pago de los mismos. Por lo anterior, no es legítimo asignar consecuencias penales por el incumplimiento de una obligación civil.

Ahora bien, en el artículo 804 del Estatuto Tributario se establece una prelación de pago, que implica que todo pago que se realice a la administración tributaria por concepto de una deuda deberá imputarse en las mismas proporciones con que participan las sanciones actualizadas, intereses, anticipos, impuestos y retenciones, dentro de la obligación total al momento del pago. Empero, esta disposición no tiene cabida en el ámbito penal por ser contraria a los postulados constitucionales.

Además, el pago de los intereses moratorios se puede obtener por la vía administrativa, sin que sea necesario, indispensable ni legítimo acudir a la vía penal, considerando que la utilización del *ius puniendi* del Estado conlleva una afectación grave a unos de los bienes jurídicos privilegiados y protegidos celosamente en el Estado Social de Derecho, como es la libertad. En este punto se destaca la orientación que debe darse a las medidas que afectan el derecho a la libertad en virtud de los principios "pro-libertatis" y "pro-homine", derivados de la filosofía humanista que inspira el constitucionalismo colombiano, los cuales implican analizar una medida a la luz del principio de "razonabilidad" que de suyo implica

¹⁵ Sentencia C- 239 de 2014 del nueve (09) de abril de 2014. Magistrado Ponente: MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO.

¹⁶ Sala de Casación Penal de la Corte Suprema de Justicia. Sentencia SP8463-2017 del 14 de junio de 2017. Magistrado Ponente: FERNANDO ALBERTO CASTRO CABALLERO.

15/05/17

un estudio de la justicia, equidad, conveniencia y necesidad de la misma (Sentencia C-284 de 2015¹⁷).

En este contexto, conviene precisar que el tipo penal consagrado en la norma demandada tiene como finalidad establecer consecuencias penales por "el incumplimiento de funciones públicas y por defraudación de la confianza pública depositada en los responsables" (sentencia C-1144 de 2000¹⁸) teniendo presente que el agente retenedor o recaudador es un particular que desempeña temporalmente funciones públicas, haciendo parte de la categoría de servidores públicos, conforme al artículo 20 del Código Penal. Con este punto de partida, teniendo en cuenta que los impuestos le permiten al Estado la realización de sus fines con la consiguiente materialización de los derechos en cabeza de la comunidad, se ha aceptado que una conducta que afecta el patrimonio económico, sin atentar contra los derechos fundamentales, tenga consecuencias en el ámbito penal.

Sin embargo, las consideraciones esbozadas no tienen cabida frente a los intereses moratorios por cuanto estos constituyen una sanción tributaria y una obligación de carácter civil que tiene como razón de ser indemnizar al Estado por el atraso en el pago y no se originan directamente en el deber del agente retenedor o recaudador del IVA, ni están conformados por sumas de dinero que pertenezcan inicialmente al Estado.

Pues bien, en sentencia C-009 de 2003, la Corte Constitucional, al analizar si este tipo penal configura un tipo de responsabilidad objetiva, señaló que este aplica respecto a las sumas no consignadas, que no solo hayan sido causadas contablemente, con lo cual se configura el recurso estatal dentro del amplio campo de los tributos, sino que adicionalmente hayan sido "efectivamente percibidas por el agente retenedor, el autorretenedor, el responsable del impuesto sobre las ventas, o el encargado de recaudar tasas o contribuciones". Con esto se evita que los sujetos activos tengan que financiar con sus propios fondos determinados ingresos y retenciones causados contablemente, pero en la práctica inexistentes por la posterior anulación, rescisión o resolución de las respectivas transacciones o actos, teniendo en cuenta que "si alguien es compelido a consignar cantidades que no ha recibido efectivamente, en la práctica se le está forzando a financiar sumas que no gozan del suficiente título jurídico para efectos penales"¹⁹.

¹⁷ Sentencia del trece (13) de mayo de dos mil quince (2015). Magistrado Ponente: MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO.

¹⁸ Sentencia del treinta (30) de agosto de dos mil (2000). Magistrado Ponente: VLADIMIRO NARANJO MESA.

¹⁹ "La inflexión verbal tipificada es la de no consignar. Abstención que se halla vinculada a las sumas retenidas o autorretenidas por concepto de retención en la fuente, o a las cantidades recaudadas por concepto de impuesto sobre las ventas, o a los montos recaudados por concepto de tasas o contribuciones públicas. Siendo necesario precisar de entrada que, esa abstención frente al deber de consignar, en la órbita penal, está circunscrita exclusivamente a las sumas efectivamente percibidas por el agente retenedor, el autorretenedor, el responsable del impuesto sobre las ventas, o el encargado de recaudar tasas o contribuciones. Lo cual encuentra su razón de ser en el hecho de que si bien la causación del ingreso juega un papel fundamental en la configuración del recurso estatal dentro del amplio campo de los tributos, no sería justo desconocer que la autoría y responsabilidad de los potenciales sujetos activos del delito sólo puede plantearse sobre la base de las sumas que hayan ingresado materialmente al ámbito de liquidez de tales sujetos. Lo contrario podría conducir a que dichos sujetos activos, para evitarse la sanción penal, tuvieran que financiar con sus propios fondos determinados ingresos y retenciones causados contablemente, pero en la práctica inexistentes por la posterior anulación, rescisión o resolución de las respectivas transacciones o actos. Desde luego que para estas hipótesis existen remedios aplicables al tenor de la liquidación contable y fiscal de los saldos a pagar, que finalmente tienden a salvaguardar el sentido de justicia tributaria. Empero, tratándose del ámbito penal las cosas no se pueden mirar de la misma forma, dado que si alguien es compelido a consignar cantidades que no ha recibido efectivamente, en la práctica se le está forzando a financiar sumas que no gozan del suficiente título jurídico para efectos penales." Corte Constitucional, Sentencia del veintitrés (23) de enero de dos mil tres (2003). Magistrado Ponente: JAIME ARAUJO RENTERÍA.

RECIBIDO



Del extracto jurisprudencial se colige que las sumas retenidas o recaudadas a título de IVA merecen protección penal por ser sumas que pertenecen al Estado desde el momento de la causación o realización del ingreso y que han sido percibidas por el potencial sujeto activo del delito en nombre del Estado. No obstante, se precisa que se trata de sumas de dinero respecto a las cuales el sujeto activo del delito no está llamado a responder con sus propios fondos pues de lo contrario, si tuviera que responder con su patrimonio la protección a nivel penal no tendría justificación y resultaría excesiva.

En este orden de ideas, la Corte Constitucional, en Sentencia C-1144 de 2000, estableció que el fundamento de la tipificación del delito de omisión de agente retenedor radica en que el sujeto activo se encuentra cumpliendo una función pública, similar a la de aquellos servidores del Estado que manejan fondos oficiales, y es con base en esta condición, no en la de contribuyente o sujeto pasivo del impuesto, que puede ser sujeto activo del delito. Por su parte, esta Alta Corporación también ha recalcado que el retenedor actúa a título de mero tenedor de dineros de naturaleza fiscal, los cuales no han hecho parte de su patrimonio y tampoco ha tenido facultades dispositivas respecto a estos²⁰.

Consideraciones estas igualmente para el caso de los autorretenedores, como se estableció en la Sentencia C-009 de 2003²¹, teniendo en cuenta que este sujeto también se convierte en tenedor de recursos de naturaleza estatal desde el momento en que debe practicar la retención, esto es, en el momento de la realización del ingreso (art. 27 y 28 del E.T.), los ingresos recaudados o retenidos pasan a ser recursos estatales.

Entonces con esta base, reiteramos que bajo el entendido de que las sumas que se originan a título de intereses moratorios no son sumas efectivamente percibidas por el sujeto activo y que más bien se pagarán con cargo a sus fondos, y que no se trata de recursos fiscales, esta deuda originada en el no pago de los intereses moratorios no tiene la suficiente entidad para asignarle efectos penales.

A su vez, las altas Cortes han reconocido que la facultad otorgada a la Administración para ejercer el cobro directo de las obligaciones tributarias, constituye una potestad privilegiada, un "privilegio exorbitante"²² que se erige en el medio idóneo y suficientemente eficaz²³ para obtener el pago de las obligaciones que constan en el título ejecutivo

²⁰ "Así las cosas, son dos las razones que llevan a la Corte a considerar que la norma impugnada no desconoce la prohibición constitucional según la cual, "En ningún caso podrá haber detención, prisión ni arresto por deudas...". La primera, circunscrita al hecho de que la obligación fiscal no reposa en el agente retenedor sino en el contribuyente o sujeto pasivo del impuesto, siendo el primero tan sólo un particular al que el Estado le ha encomendado el cumplimiento de una función pública, además, similar a la de aquellos servidores del Estado que manejan fondos oficiales. La segunda, basada en la circunstancia de que la ley no le reconoce al agente recaudador ninguna atribución que le permita suponer, ni siquiera transitoria, que las sumas recaudadas ingresan a su patrimonio con facultad dispositiva. En realidad, el retenedor actúa a título de mero tenedor con una finalidad única y específica - recaudar dineros fiscales -, descartándose, por este aspecto, cualquier posibilidad de recibir el tratamiento de simple deudor ante una eventual apropiación indebida de dineros de naturaleza fiscal. Corte Constitucional, Sentencia C-1144 de 2000 del treinta (30) de agosto de dos mil (2000). Magistrado Ponente: Dr. VLADIMIRO NARANJO MESA.

²¹ La autorretención debe practicarla el acreedor al momento de recibir el pago o de registrar el abono en cuenta [7] de la respectiva transacción, lo que ocurra primero. Hipótesis tales que, por su simple ocurrencia propician el cálculo de la retención, y por ende, el surgimiento del monto retenido como un recurso estatal que temporalmente reposa en manos del autorretenedor, sin que para nada importen los acuerdos o condiciones que entrañe la transacción materia de retención, toda vez que la naturaleza estatal de la cantidad retenida no depende de las cláusulas pactadas por las partes en su relación comercial sino del acto de retención practicado al momento de la realización del ingreso, que según se sabe, ocurre al momento del pago o abono en cuenta (art. 27 E.T.). Corte Constitucional, Sentencia del veintitrés (23) de enero de dos mil tres (2003). Magistrado Ponente: JAIME ARAUJO RENTERÍA.

²² Corte Suprema de Justicia, Sala de Negocios Generales, 13 de agosto de 1936. G.J. Nº 1911. Pág. 882. Citado por la Corte Constitucional en Sentencia T-604 del 9 de junio de 2005

²³ Sala de Casación Penal de la Corte Suprema de Justicia. Sentencia SP8463-2017 del 14 de junio de 2017. Magistrado Ponente: FERNANDO ALBERTO CASTRO CABALLERD.

1
32



(mandamiento de pago) que la misma Administración profiere. Recordemos que el mismo artículo 826 del Estatuto Tributario autoriza expresamente a la Administración Tributaria para obtener el pago de los intereses respectivos mediante el proceso de cobro coactivo.

Entonces vemos que el proceso coactivo constituye una facultad excepcional y ágil por cuanto no se requiere la intermediación de un juez para obtener el cobro de los intereses moratorios. En este sentido, la Corte Constitucional en Sentencia C 666 de 2000²⁴ manifestó:

"Cabe recordar que la regla general consiste en que las controversias originadas en la inejecución de una obligación sean dirimidas por los jueces, y por ello, ciertamente constituye una excepción el hecho de que sea la propia Administración la que esté investida del poder para hacer ejecutar directamente ciertos actos, convirtiéndose de esta forma en juez y parte, en cuanto ella ejecuta a los deudores por su propia cuenta, sin intermediación de los funcionarios judiciales".

Entonces la sentencia citada también reconoce que esta facultad le permite a la Administración ejecutar directamente las obligaciones a su favor, sin necesidad de mediación de los funcionarios judiciales. Por lo anterior, la Corte Suprema de Justicia ha señalado que la Administración no podría acudir al proceso penal para obtener el cobro de los impuestos e intereses moratorios por cuanto el proceso de cobro coactivo es una herramienta suficiente para asegurar el recaudo.

*Siendo ello así, si lo que se pretende es la declaración de la obligación a cargo del demandado en un monto equivalente a las sumas no consignadas al fisco, más los intereses moratorios, valores estos que son los mismos que se persiguen a través de la privilegiada acción de cobro coactivo, lo que se concluye es que en esos casos el incidente de reparación integral carece por completo de objeto, pues, además, como quedó indicado, el mecanismo del cual la ley dotó a la administración, prevalida del título ejecutivo, ofrece herramientas suficientemente eficaces en procura de esa finalidad de recaudo».*²⁵

Además, el tratamiento frente a una deuda civil, generada por los intereses moratorios, no puede ser igual de gravoso a aquel que se establece respecto a la apropiación indebida de recursos estatales en cumplimiento de funciones públicas. En consecuencia, la falta de pago de los intereses moratorios no amerita reproche en el ámbito penal. Con lo anterior, la condición para acceder a la extinción de la acción penal no puede circunscribirse al pago de los intereses moratorios.

Así las cosas, no podemos perder de vista que los intereses moratorios corresponden al ámbito civil, no al penal, y que el medio idóneo para obtener su recaudo es el proceso de cobro coactivo, mediante el cual, el sujeto activo del tipo estaría respondiendo por la sanción, consistente en los intereses moratorios, con su patrimonio y no con su libertad.

En suma, el tipo penal ya citado cumple el requisito de idoneidad pero el fragmento demandado no supera esta etapa del juicio de proporcionalidad. Ahora bien, aunque la Corte Constitucional ha reiterado que el incumplimiento de un solo paso sucesivo del mencionado juicio es suficiente para determinar que el Legislador excedió sus facultades constitucionales en materia penal, examinaremos el aparte demandado con los demás pasos: necesidad y proporcionalidad en sentido estricto.

Necesidad

Esta segunda etapa o paso del juicio de proporcionalidad, que es el juicio de "necesidad", consiste en una evaluación de medios a fines, en la que se indaga si no existen medidas

²⁴ Sentencia del ocho (8) de junio de dos mil (2000). Magistrado Ponente: JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO.

²⁵ Sala de Casación Penal de la Corte Suprema de Justicia. Sentencia SP8463-2017 del 14 de junio de 2017. Magistrado Ponente: FERNANDO ALBERTO CASTRO CABALLERO.

11/06/2017



alternativas para alcanzar el propósito constitucional perseguido por el Legislador y que impongan un menor sacrificio a los principios en tensión.

El fragmento demandado, como ya se ha dicho, impone una carga excesiva al sujeto activo, como es la de pagar los intereses moratorios más la obligación tributaria para poder acceder a los beneficios de la extinción de la acción penal. A esto debemos adicionarle el pago de cuantiosas multas que debe cumplir quien incurre en la conducta tipificada. La medida, como veremos, tampoco satisface este paso del juicio de proporcionalidad.

En primer lugar, la condición del pago de los intereses moratorios junto con la obligación tributaria no resulta necesaria por cuanto para esto existen otros medios, como es el sistema preferente de cobro coactivo con que cuenta el Estado y que le permitiría plenamente perseguir el pago de tales intereses sin que esto restrinja los beneficios de la extinción de la acción penal a quien ha consignado las sumas que extinguen la obligación tributaria. Así las cosas, el requisito concomitante del pago de intereses moratorios más la obligación tributaria para tener el derecho a los beneficios de la extinción de la acción penal es un medio excesivo que restringe desproporcionadamente derechos fundamentales, cuando el Estado puede recurrir a otros mecanismos para su cobro. Es suficiente que la acción penal se condicione al pago de una obligación tributaria como para que se imponga adicionalmente el pago de intereses moratorios.

Proporcionalidad en sentido estricto

El análisis de proporcionalidad en sentido estricto se concreta en una ponderación entre los bienes o principios que entran en conflicto. Para este particular caso tenemos, de una parte, la libertad y el principio de estricta legalidad; y por el otro, la potestad del Estado para garantizar la contribución al financiamiento de los gastos mediante el pago y recaudo de tributos. Para poder constituir los pesos relativos de cada extremo, la doctrina autorizada y la jurisprudencia han establecido la necesidad de asignar valores a tres pesos diferentes, a saber: el peso abstracto, el peso concreto y el peso fáctico.

A.- En este sentido, y en lo que a la valoración del peso abstracto de estos principios se refiere, podría arrojarse el siguiente resultado:

Sin lugar a dudas, la potestad del Estado de garantizar el pago y recaudo de tributos goza de un lugar de significativa importancia para el ordenamiento jurídico político colombiano. Sin embargo, comparado este lugar con el de la libertad y de estricta legalidad, puede concluirse que su escala no es la más alta, por varias razones:

1.- En primer lugar, porque el pago y recaudo del tributo no constituyen fines en sí mismos, sino que aparecen como medios para garantizar y fomentar valores como la dignidad humana, la libertad, la igualdad, la equidad y la solidaridad, entre otros. Vale decir, el pago y el recaudo cobran sentido como medios en virtud de los cuales se materializan valores de mayor importancia para el Estado. Después de todo, si no existiera la necesidad de fomentar el valor de la igualdad, la equidad, la distribución justa, o valor semejante, es claro que no existiría la necesidad del pago y recaudo del tributo. Podría pensarse, en gracia de discusión, en la posibilidad lógica de que exista una determinada sociedad en la cual todos sus ciudadanos han garantizado ellos mismos sus mínimos vitales incluido el cuidado para su vejez; o que el Estado sea lo suficientemente rico como para garantizar con las empresas sociales el pago de los gastos de funcionamiento. En una sociedad así, difícilmente podría sostenerse que es un fin en sí mismo el cobro y recaudo de los tributos. Tienen más sentido ellos, en cambio, en sociedades desiguales e inequitativas como la nuestra, en donde los tributos claramente cumplen la valiosa función de materializar los valores fundamentales de justicia social. Pero, repárese, es sólo un medio para cumplir un fin valioso.

La libertad, en cambio, goza de la más alta importancia dentro del sistema de valores, porque su materialización es deseable cualquiera que sea la sociedad de la que se trate,

1-33-1111

sin diferenciación alguna. Hace parte de la dignidad de cada ser humano, contar con el marco más amplio de libertad posible. Ningún Estado podría llamarse moderno, de hecho, sin una garantía mínima de la libertad material o física, a partir de la cual pueda justamente ejercer, con alguna forma mínima de protección, el cúmulo de libertades negativas que las cartas constitucionales suelen definir. Lo mismo ocurre con el principio de estricta legalidad. Es bastante evidente que el valor fomentado por este principio hace parte de la filosofía misma de cualquier estado liberal moderno. No son medios que buscan un determinado fin valioso, sino que son justamente bienes morales dignos de ser perseguidos por sí mismos, que fundamentan axiológicamente la existencia del Estado.

2.- En segundo lugar, porque analizados integralmente todos los valores y principios fundamentales del sistema constitucional colombiano, es bastante evidente que el espectro de afectación del resto del ordenamiento es mucho mayor cuando se tratan de derechos como la dignidad, la libertad y la legalidad, como quiera que son presupuestos materiales y sustantivos de existencia y ejercicio de los demás derechos. Vale decir, en ausencia de libertad, dignidad o legalidad, no existe una posibilidad real o material de ejercicio de ningún otro derecho o libertad individual. Y esto ocurre para cualquier sociedad, sea económicamente rica o no. El cobro y recaudo de los tributos, en cambio, podrían incluso no afectar derecho alguno, si se tratan de sociedades estables según se indicó más arriba.

Estas dos consideraciones logran concluir que en una escala de valor de 1 a 3, la libertad y la legalidad tendrían que ser consideradas con el nivel más alto de importancia, mientras que el cobro y recaudo de los tributos apenas alcanzaría un nivel medio de importancia.

B.- En relación con el peso concreto que mide la intensidad de la afectación de los derechos, podría sostenerse que la intervención a la libertad, la dignidad humana y la estricta legalidad, es ciertamente mayor, pues la norma establece que no basta con pagar y extinguir la obligación tributaria, sino que se deben pagar los intereses moratorios. Estos, como se dijo, pueden ser cobrados por otros mecanismos idóneos, sin sacrificar intensamente los mencionados derechos fundamentales de quienes incurran en las conductas tipificadas.

Al respecto, como ha dicho la Corte: "En el contexto de una discusión teórica en torno a los límites de los derechos fundamentales (...) cabría explicar la razón por la que se califica de *baja* esta afectación: desde la teoría de los '*límites internos de los derechos*', que supone que estos son plenamente determinables a partir de la interpretación, expresiones de este tipo no hacen siquiera parte del contenido protegido del derecho; desde la perspectiva de los '*límites externos*', que se basa en la conflictividad de los derechos y que, por ese motivo, busca sus límites en el marco de la ponderación (posición usualmente adoptada por este Tribunal).

En otras palabras: mientras que la afectación a la libertad, materializada con la privación efectiva de la libertad y con la imposibilidad de extinción de la acción penal, resulta intensa con la exigencia de pago de los intereses moratorios, dado que tiene una relación de todo o nada (se es libre o no lo es); la intensidad de afectación del recaudo de las sumas adeudadas por el agente retenedor o autorretenedor tiene una afectación mínima, no sólo porque sí permite un recaudo parcial (se pagó lo adeudado sin intereses, por ejemplo); sino porque además el Estado tiene igual recaudo con muchos más agentes retenedores o autorretenedores. En una palabra: mientras que la libertad personal, para el caso de la pena de prisión, es una sola y se ejerce en una relación "todo o nada" (se está privado de la libertad o no); la capacidad de recaudo tributario del Estado es masiva, fragmentada y gradual.

Ahora bien, frente al beneficio concreto que se obtendrá del cobro de las sumas adeudadas por parte del retenedor y autorretenedor más los intereses moratorios, se puede inferir que el monto de ese recaudo tributario será más abultado porque incorpora la sumatoria de dos valores: obligación más intereses moratorios. No obstante, sacrifica los mencionados derechos fundamentales, pues el cobro podría limitarse a la obligación

TRIBUTARIA



tributaria de modo que permitiría extinguir la acción penal recuperando los valores no consignados. Asimismo, el Estado puede recurrir a medios como el de cobro coactivo para perseguir esos intereses moratorios sin afectar severamente los derechos de los infractores. Esto sumado a que, como se ha dicho, el mismo infractor también debe pagar multas como consecuencia de infringir el tipo penal.

Así, la expresión demandada busca obtener el pago de una sanción o indemnización por un daño causado en abstracto por el retardo en el pago, objetivo que no reviste la entidad suficiente para afectar la libertad de las personas y que, adicionalmente, no constituye un mecanismo adecuado, conveniente o necesario para la finalidad que se persigue. En cambio, el ordenamiento ofrece la alternativa del proceso coactivo, mecanismo idóneo y ágil mediante el cual la persona está llamada a responder con su propio patrimonio y no con su libertad.

Por consiguiente, en una escala de valor de 1 a 3, la libertad tendría que ser considerada con el nivel más alto de importancia, dada su significativa afectación; mientras que el cobro y recaudo de los tributos apenas alcanzaría un nivel bajo de importancia concreta.

C.- Finalmente, en relación con el peso fáctico, es bastante evidente que la imposibilidad de acceder a la extinción de una acción penal de un tipo penal que trae consigo pena privativa de la libertad, constituirá la intervención al derecho de manera directa. No es una mera suposición: es un hecho fácilmente comprobable que no acceder a un mecanismo de extinción de la sanción deja incólume la sanción. De manera que la certeza fáctica de que esto ocurra nuevamente ocupa el más alto de los niveles para este peso. No ocurre lo mismo con el cobro y recaudo del tributo adeudado, por cuanto, como ya se indicó, no existe certeza plena de que el Estado verá afectado el derecho a cobrar los intereses respectivos sobre un monto. Ya se indicó que existen otros medios de cobro expeditos y razonables, razón por la cual, en la escala de veracidad o certeza fáctica, apenas ocuparía del nivel que la doctrina y la jurisprudencia han denominado "no evidentemente falso" o a lo sumo "plausible".

Si lo anterior es correcto, el peso concreto del derecho a la libertad y a la estricta legalidad (principio 1) es mayor que el peso concreto de la potestad del Estado para garantizar la contribución al financiamiento de los gastos mediante el pago y recaudo de tributos (principio 2):

Peso concreto: De P1	Peso abstracto de P1 (3)	x	Peso concreto de P1 (3)	x	Peso fáctico de P1 (3)	: 6.75
	Peso abstracto de P2 (2)	x	Peso concreto de P2 (1)	x	Peso fáctico de P2 (2)	
Peso concreto: De P2	Peso abstracto de P2 (2)	x	Peso concreto de P2 (1)	x	Peso fáctico de P2 (2)	: 0.14
	Peso abstracto de P1 (3)	x	Peso concreto de P1 (3)	x	Peso fáctico de P1 (3)	

Si lo anterior no fuera suficiente, de cualquier modo, vale la pena que la Corte examine el siguiente cargo:

3.- VULNERACIÓN DEL PRINCIPIO DE NON BIS IN ÍDEM. SE IMPONE UNA SANCIÓN PENAL SOBRE LA FALTA DE PAGO DE UNA SANCIÓN TRIBUTARIA.

La Sección

El aparte demandado también quebranta la prohibición de doble incriminación o de doble sanción o principio de *non bis in ídem*, por cuanto este resulta aplicable tanto en materia sancionatoria como materia penal (Sentencia C-870 de 2002²⁶).

La expresión demandada implica que quien no pueda pagar el monto de los intereses moratorios que le adeuda al Estado por concepto de una sanción tributaria deba responder con su libertad personal, con lo cual se impone una consecuencia negativa sobre una sanción, teniendo en cuenta que los intereses moratorios están consagrados en el artículo 635²⁷, el cual se ubica en el Título III del Estatuto Tributario que trata de las sanciones en materia tributaria.

Vemos que, para efectos de dar aplicación al principio *non bis in ídem* es necesario enfatizar en el carácter punitivo o sancionatorio que tienen los intereses moratorios en materia tributaria, dentro del ordenamiento jurídico colombiano.

Rues bien, el autor David Hernando Rueda Mantilla²⁸ sostiene que los intereses moratorios tienen un carácter sancionatorio, sustentando su postura en los siguientes argumentos:

- La ubicación de los intereses moratorios en el título de las sanciones del Estatuto Tributario, lo cual implica que el mismo legislador los define como una sanción;
- A su vez, cita jurisprudencia de la Corte Constitucional²⁹ y del Consejo de Estado³⁰ en la cual las altas cortes manifiestan que los intereses moratorios son sanciones;
- Señala que los intereses moratorios son indemnizatorios "para el acreedor, respecto de los perjuicios patrimoniales sufridos por el incumplimiento y, por el otro lado, tienen un carácter sancionatorio para el deudor incumplido"³¹;
- Además, de la mano de doctrinantes como Paul Cahn Speyer, considera que la tasa de interés de mora que cobra el estado es exorbitante (cerca a la más alta permitida por el ordenamiento jurídico³²) y por lo tanto tiene un alto componente sancionador³³.

²⁶ Sentencia del quince (15) de octubre de dos mil dos (2002). Magistrado Ponente: MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA.

²⁷ 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.

²⁸ David Hernando Rueda Mantilla. La naturaleza jurídica de los intereses moratorios y la forma de liquidarlos. Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior. Febrero de 2018. At. 737.

²⁹ Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-231 de 2003. (M.P. Eduardo Montealegre Lynnet: 18 de marzo de 2003).

³⁰ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso 20531. (C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; 5 de octubre de 2016).

³¹ David Hernando Rueda Mantilla. Op Cit., Pág.748.

³² 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. (...)

³³ David Hernando Rueda Mantilla. Op Cit., Pág.749.

MANUEL

Adicionalmente, el citado autor cita autores como González Sánchez, González García, Collado Yurrita, Lamoca Pérez, Lozano Cutanda, Alfonso Galán y López Martínez quienes defienden la tesis de que los intereses moratorios tienen un carácter represivo³⁴.

En esta línea, el Consejo de Estado también ha reconocido el carácter eminentemente punitivo de los intereses moratorios, réditos cuyo propósito es sancionar la mora del deudor³⁵. Así también, la Ley 45 de 1990³⁶ prevé que "[t]oda suma que se cobre al deudor como sanción por el simple retardo o incumplimiento del plazo de una obligación dineraria se tendrá como interés de mora, cualquiera sea su denominación" (art. 65).

Entonces, partiendo del carácter sancionatorio de los intereses moratorios, es necesario dar aplicación a las normas del derecho penal y del derecho administrativo sancionatorio³⁷. Es así como, dado el carácter sancionatorio de los mismos, la normatividad civil y comercial han establecido la prohibición de cobrar intereses sobre intereses (artículo 2235 del Código Civil y 886 del Código de Comercio). Esta restricción busca evitar que se aplique una sanción sobre una sanción, lo cual se pretende evitar al declarar la inconstitucionalidad del aparte demandado, el cual establece una consecuencia negativa por el no pago de una sanción tributaria.

Ahora bien, la Corte Constitucional ha señalado que el principio de *non bis in idem* aplica para evitar la imposición sucesiva de sanciones (Sentencia C-870-02³⁸). En el caso del aparte demandado, adicional a la consecuencia en materia penal, por el no pago de los intereses moratorios, la Administración podría hacer efectivo el pago de los intereses moratorios mediante el proceso de cobro coactivo.

Es oportuno recordar que esta misma Corporación ha establecido que el referido principio se vulnera cuando se presenta identidad de causa, identidad de objeto e identidad en la persona a la cual se le hace la imputación (Sentencia C-244 de 1996³⁹). Adicionalmente, se ha entendido que este principio aplica cuando se trate de sanciones que protejan el mismo bien jurídico. En este caso, la misma persona sería sujeto de estas consecuencias en el ámbito penal y tributario. A su vez, los hechos son los mismos teniendo en cuenta que se sanciona el retardo en el pago de la obligación, y además se presenta identidad de causa por cuanto en ambos casos se persigue el pago de una indemnización o de una sanción. Por su parte, el bien jurídico, objeto de protección, es la Administración Pública, en ambos casos.

De este modo, el fragmento demandado contraría abiertamente el principio de *non bis in idem*, que forma parte del debido proceso y que busca garantizar la justicia material y la prohibición del abuso del derecho. A su vez, se recalca que la situación descrita no es constitucionalmente admisible porque atenta contra el principio de proporcionalidad, principio *pro libertatis* y por ser contraria a la equidad y la justicia como fines supremos del derecho, es decir, por resultar opuesta a la "vigencia de un orden justo", mandado por el artículo 2º de la Constitución". Además, la medida se erige en un abuso del derecho en cabeza de la administración pública, quien podría, mediante el proceso de cobro coactivo, obtener el pago de los intereses moratorios.

³⁴ Ibidem, Pág.752.

³⁵ Sección Cuarta del Consejo de Estado, Sentencia del catorce (14) de abril de dos mil diez (2010). Radicado 17214. Consejera ponente: RUTH STELLA CORREA

³⁶ Por la cual se expiden normas en materia de intermediación financiera, se regula la actividad aseguradora, se conceden unas facultades y se dictan otras disposiciones.

³⁷ David Hernando Rueda Mantilla. Op Cit., Pág.748.

³⁸ Sentencia del quince (15) de octubre de dos mil dos (2002). Magistrado Ponente: MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA.

³⁹ Sentencia del 30 de mayo de mil novecientos noventa y seis (1996). Magistrado Ponente: CARLOS GAVIRIA DIAZ.

BR
17/04/2011

4.4. SI LA PERSONA NO CUENTA CON EL DINERO PARA EL PAGO DE LOS INTERESES MORATORIOS IRÍA A LA CÁRCEL POR UNA DEUDA.

Un nuevo cargo de inconstitucionalidad podría resumirse como sigue:

La Corte Constitucional en su sentencia C-009 de 2003⁴⁰ señaló que la condición de agente retenedor "no hace a la persona deudora para con el Estado, toda vez que no se presenta la relación directa, naturalística y jurídica con el Estado; no se puede partir del concepto de deuda, que es de carácter civil, para aplicar el artículo 28 de la Constitución."

Entonces, de lo anterior se desprende que la condición de agente retenedor y la apropiación de los recursos recaudados no implican la configuración de una deuda a favor del Estado. No obstante, los intereses moratorios, sí constituyen una deuda civil con el Estado, teniendo en cuenta que estos se causan con ocasión de una relación directa, naturalística y jurídica con el Estado, en los términos de la Corte, porque constituyen una obligación civil que radica directamente en el agente retenedor o recaudador como consecuencia del simple retardo en el pago. Es así como los intereses moratorios van a ser asumidos con cargo al propio patrimonio del mencionado agente, puesto que en este caso la obligación no se genera por su condición de intermediario en el recaudo de los impuestos sino que tiene origen directamente sobre el patrimonio del sujeto activo del tipo penal. Intereses que, se recalca, no se encuentran dentro del objeto material de la conducta típica.

4.5. IGUALDAD, SOLIDARIDAD, JUSTICIA Y EQUIDAD. LA EXPRESIÓN "INTERESES MORATORIOS" NO CONSULTA LA CAPACIDAD ECONÓMICA DE LA PERSONA INCURSA EN EL DELITO.

Finalmente, un último cargo de inconstitucionalidad podría, ciertamente, fundamentarse en lo siguiente:

El derecho a la igualdad consagrado en el artículo 13 de la Constitución Política establece que el Estado promoverá las condiciones para que la igualdad sea real y efectiva y adoptará medidas en favor de grupos discriminados o marginados. Este derecho también implica, como lo prevé expresamente la Carta Política, que "[e]l Estado protegerá especialmente a aquellas personas que por su condición económica (...) se encuentren en circunstancia de debilidad manifiesta (...)".

Descendiendo al análisis de la expresión demandada, este principio y derecho se vulnera con el fragmento del párrafo acusado, pues la posibilidad de acceder a la extinción de la acción penal depende de las capacidades o posibilidades económicas del procesado. Esto desconoce el deber de consideración especial respecto a las personas que no tienen la capacidad económica para asumir el pago de esta sanción dineraria, consistente en el pago de los intereses moratorios, y que, por consiguiente, se verán privados de la libertad aun en el evento en que mediante el pago de las retenciones y sumas recaudadas por impuestos extingan la obligación tributaria contenida en el tipo penal.

Se enfatiza en el hecho de que la utilización del Derecho Penal debe ser restrictiva y excepcional, aplicando únicamente frente a las vulneraciones graves a los derechos fundamentales o a los valores de mayor relevancia a nivel constitucional. No obstante, se ha aceptado sancionar la apropiación de recursos fiscales por parte de particulares que ejercen funciones públicas por cuanto estos ejercen un deber especial y además son depositarios de la confianza pública. Aun en este escenario, no podemos perder de vista que se trata de un delito que protege el patrimonio económico del Estado, sancionando una conducta que no significa *per se* una afectación directa a los bienes de los cuales depende la existencia de la sociedad, por lo que la posibilidad de acceder a la extinción de la acción penal debe estar al alcance de todos los potenciales sujetos activos del delito sin

⁴⁰ Corte Constitucional, Sentencia del veintitrés (23) de enero de dos mil tres (2003). Magistrado Ponente: JAIME ARAUJO RENTERÍA.

NOTIFICADO



que esta penda de sus posibilidades económicas, pues es con cargo a sus propios fondos que deberán asumir el pago de los intereses moratorios.

El fragmento del párrafo acusado, además desconoce el contenido del deber de solidaridad consagrado en el artículo 1º de la Constitución Política, por cuanto este obliga al Estado a tener consideración y protección especial con las personas que no cuentan con los medios económicos para el pago de los intereses moratorios, quienes deberán afrontar la privación de la libertad al no poder asumir el pago de esta sanción.

A su vez, el fragmento acusado vulnera el principio, valor y derecho a la dignidad humana en que debe fundarse el Estado, de acuerdo con el artículo 1º de la Constitución Política. Esto por cuanto la expresión demandada instrumentaliza al ser humano para obtener el pago de una sanción o indemnización por un daño que se presume en abstracto, aun cuando el Estado, que es el titular del bien jurídico protegido por el tipo penal está instituido para garantizar los derechos de las personas. En este punto se destaca que la existencia del Estado y su patrimonio público no son un fin en sí mismo, son un medio para la materialización y protección de la dignidad y los derechos de las personas. La expresión demandada afecta la integridad de la persona al privarla de su libertad sin un sustento constitucional válido.

En conclusión, a través de la expresión demandada se contrarían los principios de tipicidad, legalidad y el derecho debido proceso al imponer una sanción por el no pago de los intereses moratorios, aun cuando estos no hacen parte del objeto material del tipo penal. En este contexto, la expresión demandada constituye una medida que excede la descripción del tipo penal y que asigna efectos penales extensivos a la falta de pago de una sanción tributaria, consistente en el pago de los intereses moratorios. El impuesto es diferente al interés moratorio y la sanción penal solo aplica respecto al impuesto.

En estos términos, aun si se acudiera a la libertad de configuración del legislador para imponer consecuencias penales frente al no pago de los intereses moratorios, esta medida contraría abiertamente la Constitución teniendo en cuenta que se desconocen los principios de proporcionalidad y razonabilidad puesto que el medio para obtener el pago de los intereses moratorios es el proceso de cobro coactivo, proceso idóneo y ágil mediante el cual la Administración ejecuta directamente el título ejecutivo que ésta misma ha expedido. En este sentido, no es necesario, ni consulta los principios de justicia, equidad e intervención mínima del derecho penal acudir al derecho penal para obtener el pago de una sanción tributaria o indemnización por un daño causado en abstracto al patrimonio económico.

Además, como los intereses moratorios refieren a la utilidad producida por el dinero y a la reparación por el daño que se presume causado al Estado, en términos abstractos, por el retardo en el pago, derivar del no pago de ellos una sanción penal, contraría los principios de proporcionalidad y razonabilidad por cuanto tal incumplimiento no reviste la entidad suficiente y no representa un verdadero riesgo o daño social ni una afectación a los valores constitucionales más valiosos o a los derechos que amerite el establecimiento de consecuencias o medidas penales frente al no pago de los mismos las personas.

En este sentido, los intereses moratorios constituyen una obligación civil o deuda que se causa con cargo al patrimonio del procesado y que hacen parte de la reparación económica, por lo que son ajenos al campo del derecho penal. Distinto es el caso de las retenciones e impuestos recaudados, objeto material del tipo penal de omisión de agente retenedor y recaudador por cuanto frente a estos se predica la apropiación de recursos de naturaleza estatal, en ejercicio de funciones públicas y como depositarios de la confianza pública.

Con lo anterior, al asignar consecuencias penales frente al no pago de los intereses moratorios se impone una sanción penal sobre una sanción en materia tributaria con lo cual se contraviene abiertamente los postulados constitucionales como el principio de non

Administración

bis in ídem, prohibición de abuso del derecho, el principio de proporcionalidad, de justicia y equidad, en los términos expuestos.

Adicionalmente, con la expresión demandada se desconocen los principios de igualdad por cuanto la extinción de la acción penal frente a un delito que atenta contra el patrimonio económico debería estar al alcance de todas las personas y no solo de aquellas que cuentan con los recursos económicos para asumir el pago de los intereses moratorios.

PETICIÓN: Con base en las anteriores consideraciones, respetuosamente solicito a la Honorable Corte Constitucional que se declare INEXEQUIBLE el fragmento "(...) junto con los correspondientes intereses previstos en el Estatuto Tributario (...)" (aparte subrayado y en negrilla) del parágrafo del artículo 402 la ley 599 de 2000, modificado por el artículo 339 de la ley 1819 de 2016.

Además, pido que se solicite al Instituto Colombiano de Derecho Tributario - ICDT- que emita concepto escrito, como entidad académica experta en materia tributaria.

NOTIFICACIONES

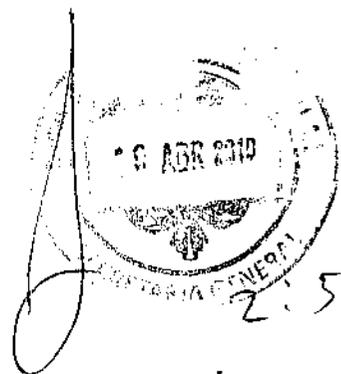
Recibiré las notificaciones en la carrera 9° # 80 -12 Oficina 401 de Bogotá D.C. y al correo electrónico carlos.lizcano@tributar.com

De los Honorables Magistrados,


CARLOS ANDRÉS LIZCANO RODRÍGUEZ
C.C. No. 91.475.278

Bogotá D.C., Abril 19 de 2018

Doctora:
Gloria Stella Ortiz Delgado
Magistrada
Corte Constitucional
La ciudad



2.53 M

Corrección

Proceso:	Demanda de Inconstitucionalidad en contra del artículo 339 parcial de la Ley 1819 de 2016, "por medio del cual se adopta una Reforma Tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones", que modificó el artículo 402 de la Ley 599 de 2000.
Demandante:	Carlos Andrés Lizcano Rodríguez
Actuación:	Escrito de corrección.
Magistrada Sustanciadora	Dra. Gloria Stella Ortiz Delgado
Referencia:	Expediente D-12634, Auto del 12 de abril de 2018.

CARLOS ANDRES LIZCANO RODRIGUEZ, mayor de edad, actuando en mi reconocida calidad de ciudadano demandante al interior del proceso de la referencia, dentro del término concedido por la honorable magistrada de la Corte Constitucional, doctora Gloria Stella Ortiz Delgado, mediante Auto del pasado 12 de abril de 2018, notificado por estados el día 16 de abril, procedo a corregir los yerros enunciados en dicha providencia, esperando dar por superados los defectos que impidieron darle el trámite constitucional correspondiente a mi escrito, y así obtener un pronunciamiento de fondo sobre el asunto.

La Corte ha puesto de presente, en línea gruesa, cinco (5) defectos a propósito del escrito de la demanda, los cuales intentaré compendiar y contestar en el mismo orden en el que fueron presentados por la corporación en el auto del 12 de abril de 2018.

PRIMERO. En primer lugar, la Corte encontró que (i) "en algunos casos el demandante no identificó con precisión las normas superiores vulneradas" y (ii) "en otras censuras el ciudadano expuso argumentos que corresponden a la violación de diversos preceptos de la Carta Política". En puridad, la corporación estimó que el señalamiento de los artículos 1, 2, 13, 28, 29 y 95 constitucionales, no tiene una relación de congruencia con las argumentaciones desplegadas a lo largo del capítulo sobre los cargos de inconstitucionalidad.

Corregimos este punto, dando cumplimiento a lo solicitado por la honorable magistrada Sustanciadora, en el sentido de indicar que, en efecto, no todas las disposiciones enunciadas encuentra conexión y respaldo en los reproches de constitucionalidad; y por esa razón diremos que únicamente el artículo 29 constitucional resulta, en nuestra opinión, vulnerado por la disposición contenida en el párrafo del artículo 402 de la Ley 599 de 2000, modificado por el artículo 339 parcial de la Ley 1819 de 2016.

Tal cual lo ha dejado entrever correctamente la Corte, en estricto sentido toda la argumentación se contrae a denunciar la vulneración del principio de legalidad, el principio de razonabilidad y el principio de prohibición de establecer prisión por deudas. Los dos primeros principios hacen parte del debido proceso (artículo 29), mientras que el último se encuentra establecido en el artículo 28 de la Carta. Sin embargo, este último también se desechará de la demanda por

las razones que ofrece la magistrada sustanciadora y por lo que más adelante diremos brevemente.

Por esa razón, únicamente se entenderá transgredido el artículo 29 de la Constitución, y en relación con dicha disposición recaerá la demanda de constitucionalidad por nosotros presentada y sobre él versarán los cargos de inconstitucionalidad en contra del parágrafo del artículo 402 de la Ley 599 de 2000, modificado por el artículo 339 parcial de la Ley 1819 de 2016, bajo los siguientes entendidos:

a.- El numeral 4 de la demanda, denominado "Consideraciones preliminares sobre el tipo penal y los modos de extinguir la acción penal", y el apartado "4.1" denominado por nosotros como "Vulneración del principio de legalidad", tienen como objetivo responder a la pregunta sobre si compromete o no la legalidad y razonabilidad de una decisión legislativa sobre una norma procesal, el hecho de limitar y condicionar la terminación de la acción penal al cumplimiento de un requisito que, en nuestra opinión, no guarda relación alguna con la naturaleza y estructura de la disposición.

Para mayor claridad, ¿excede la libertad de configuración legislativa el Legislador que fija como causa de la terminación de una acción penal para el delito de "omisión del agente retenedor o recaudador", el requisito del pago de unos intereses, a pesar de que este elemento no tenga relación alguna con el objeto material que se intenta regular? ¿Exigir este mínimo de coherencia puede ser considerado como un límite razonable al poder de configuración legislativa para el diseño procesal?

Por consiguiente, esos dos capítulos intentan demostrar que el artículo 29 de la Constitución –especialmente sus principios de legalidad y razonabilidad– resulta ciertamente vulnerado por cuenta de que si bien la elección de las consecuencias de las normas penales sustantivas son, en cierto sentido, arbitrarias; la elección de consecuencias **procesales** como, por ejemplo, la extinción de una acción o la extinción de una obligación –lo que ocurre en el párrafo demandado–, deben tener un nivel mínimo de correspondencia con el objeto de regulación.

Aunque elegimos presentar a la honorable Corte los ejemplos de los artículos 2313, 2315 y 2341 del Código Civil para iluminar el punto, no con ello queríamos decir que esta diferenciación de la estructura normativa sea ajena al Derecho Penal. También en dicha normatividad se suelen plantear consecuencias penales y procesales penales que guardan relación de coherencia con el objeto de regulación. Sería por ejemplo extraño que una causal para determinar la ausencia de responsabilidad de los delitos de injuria (Art. 220) y calumnia (Art. 221) fuera el pago de unos intereses y no la "retractación" (Art. 225).

Si se miran bien los tipos penales, muchos de ellos tienen cláusulas que imponen consecuencias procesales penales que guardan una necesaria conexión con el objeto de regulación. Por ejemplo, en el tipo penal de "actos de discriminación" (Art. 134A) y "hostigamiento" (Art. 134B), la consecuencia procesal penal de la atenuación punitiva se condiciona al que el investigado se "retracte públicamente de manera verbal o escrita". Es decir, retractación del acto de discriminación guarda correlación con el acto de discriminación. Lo mismo ocurre con la consecuencia procesal penal de atenuación punitiva del artículo 242 en relación con la restitución de la cosa hurtada en el delito de Hurto (Art. 239). Vale decir, la cosa hurtada restituida guarda relación con el acto de hurtar la cosa. De la misma manera acontece con el inciso tercero del artículo 265 sobre el tipo penal del "daño en bien ajeno", cuya consecuencia procesal penal (resolución inhibitoria) se otorga si se "resarciere" el daño. Ahí también, daño y resarcimiento del daño, guardan relación y no se incluyen conceptos extraños al objeto de regulación.

Repárese, en consecuencia y para lo que a la demanda interesa, que el numeral 6 del artículo 82 de la ley 599 de 2000, tiene como una de las formas de extinción de la acción penal "el pago en los casos previstos en la ley". Uno de estos casos se encuentra en el artículo 248 en relación con el tipo penal de "emisión y transferencia ilegal de cheque". Allí se establece, en su inciso 2, una consecuencia procesal penal de cesación de la acción penal cuando se "pague" el cheque antes de la sentencia de primera instancia. No existe para este tipo y su consecuencia procesal el cumplimiento de un requerimiento adicional de pago de intereses, porque ello resulta extraño al objeto de regulación, insistimos. Esta es, en nuestra opinión, una exigencia mínima de racionalidad y razonabilidad en la técnica legislativa.

Circunscrita la demanda, entonces, única y exclusivamente a la eventual transgresión del artículo 29 constitucional en los términos expresados, quedan superados los problemas que correctamente encontró la Corte sobre la falta de claridad, certeza, especificidad, pertinencia y suficiencia, en esta primera parte de la demanda:

Certeza, por cuanto la argumentación y justificación ofrecida recaen ciertamente sobre una eventual transgresión de una norma constitucional perfectamente identificada, y esta es real y existente: se trata del principio del debido proceso y de sus subprincipios de legalidad y razonabilidad. Así mismo, la supuesta norma atentatoria de la Constitución está igualmente identificada, y es real y existente: el parágrafo del artículo 402 de la Ley 599 de 2000, modificado por el artículo 339 parcial de la Ley 1819 de 2016; **Claridad**, toda vez que desde nuestro punto de vista, al menos *prima facie*, se permite entender que los argumentos presentados conectan la disposición constitucional indicada, la disposición eventualmente transgresora, y los específicos reproches de inconstitucionalidad; **especificidad**, en el sentido de que se plantea concretamente una censura en relación con la posibilidad de que el legislador hubiera desbordado su margen de configuración legislativa al condicionar la consecuencia procesal penal de la terminación de la acción penal, al pago de unos intereses que no hacen parte del objeto de regulación del artículo 402, desconociendo con ello lo que, al menos en nuestra opinión, es una mínima exigencia de técnica y racionalidad legislativa. **Pertinencia**, porque el reproche se plantea en términos abstractos que versan sobre el contenido normativo tanto de la disposición superior como de la disposición demandada. Vale decir, se analiza cómo su estructura normativa puede contraponerse a la exigencia genérica de razonabilidad de la configuración legislativa, y no en cuestiones de orden práctico. **Suficiencia**, toda vez que al menos *prima facie* podría ponerse razonablemente en tela de juicio la constitucionalidad del parágrafo demandado.

SEGUNDO: En segundo lugar, la Corte hace ver que en la demanda se equipara "el tipo penal previsto en el artículo 402 de la ley 599 de 2000 con las formas de terminación del procedimiento penal establecidas en el parágrafo acusado". En concreto, señala que "el despacho advierte el incumplimiento del requisito de certeza, pues el parágrafo acusado no prevé consecuencias penales como lo señala el autor. En efecto, la tipificación del delito se previó en el artículo 402 de la ley 599 de 2000, y la norma acusada regula condiciones para la terminación del proceso penal".

Evidentemente, como lo indica la corporación, son cuestiones claramente diferentes y perfectamente distinguibles la consecuencia penal del artículo 402 de la ley 599 (prisión), por un lado; y la consecuencia procesal penal del parágrafo allí incorporado, que no es otro que la terminación de la acción penal por "pago de la suma adeudada", "más sus intereses", por el otro.

Es cierto que presentamos a la libertad como uno de los extremos de la ponderación en sentido estricto, en el examen de razonabilidad que señalamos en la demanda, y ello pudo llevar a la errada conclusión de que estábamos pensando que la consecuencia jurídica del parágrafo era la privación de la libertad y no la terminación del proceso. Por dicha razón, en el presente escrito nos permitimos corregir la demanda en el sentido de que cuando nos referíamos a la consecuencia penal del parágrafo del artículo 402 de la ley 599 de 2000, queríamos decir "consecuencia **procesal** penal", y que ella es en efecto la terminación del proceso. En su debido momento, nos referiremos a la ponderación en sentido estricto, porque allí está la más gruesa de las censuras de la Corte en su Auto.

Por lo pronto basta con indicar que, de cualquier modo, sea que se hable del margen de configuración legislativa en cuanto a los tipos penales o en cuanto al diseño procesal, la jurisprudencia constitucional ha señalado que el legislador no cuenta con plena o absoluta libertad, sino que está condicionado en su ejercicio a la proporcionalidad y razonabilidad de sus decisiones. De modo que bien hace la Corte en citar las sentencias C-1490 de 2000 y C-899 de 2003, pues en ellas se concluye muy evidentemente que incluso el diseño procesal penal, que es significativamente amplio y discrecional, puede encontrar un límite razonable en los derechos fundamentales y en el juicio de proporcionalidad. Es ciertamente vasta la jurisprudencia para indicar también que el diseño procesal o la forma elegida por el legislador, hace parte del diseño mismo del tipo penal y de la política criminal. Ha dicho, por ejemplo, que "el código de procedimiento penal en realidad es un elemento constitutivo del diseño de la política en la medida en que regula las formas y pasos que deben ser seguidos por quienes vayan a implementarla" (C-646 de 2001).

En conclusión, rogamos a la honorable Corte que acepte nuestra corrección en el sentido de que cuando indicamos que nos referimos a la "consecuencia penal" del parágrafo del artículo 402 de la Ley 599 de 2000, modificado por el artículo 339 parcial de la Ley 1819 de 2016, estamos indicando ciertamente la "consecuencia procesal penal", y que esta es la configuración de una causal de terminación de la acción penal por pago de la suma adeudada y sus "intereses".

Empero, solicitamos no perder de vista (i) que en uno y otro diseño el margen de configuración legislativa se restringe a la razonabilidad y ponderación de la medida elegida; y (ii) que el diseño procesal tiene, adicionalmente, la restricción según la cual debe tener coherencia con el diseño del tipo penal e incluso con la política criminal subyacente, pues hace parte esencial de ellos. Luego entonces, al menos *prima facie* no resulta inadmisibles nuestro reproche de inconstitucionalidad en relación con el subprincipio de legalidad y razonabilidad, pedir que dicha consecuencia procesal penal guarde relación directa con el objeto material de regulación del tipo penal del artículo 402.

Con esta precisión, respetuosamente solicitamos a la honorable magistrada sustanciadora dar por superado el requisito de certeza, en tanto que no estamos atribuyéndole consecuencias inexistentes o irreales al parágrafo objeto del examen, sino que se debió simplemente a una deficiente redacción de nuestra parte al indicar "consecuencia penal" en vez de "consecuencia procesal penal".

TERCERO: La honorable Corte Constitucional también pone de presente que nuestra concepción del principio de legalidad es, en cierto sentido, excesiva, toda vez que exigiría una "correspondencia absoluta entre los elementos del tipo y la regulación de la terminación del proceso penal. Sin embargo, del texto constitucional invocado y de la jurisprudencia referida por el ciudadano no se sigue un alcance del principio de legalidad con esas características".

Sobre este particular muy respetuosamente señalamos a la corporación que no presentamos la correspondencia en términos **absolutos** sino **mínimos**. Es decir, preguntamos a la Corte si el principio de legalidad exigiría, sí o no, como requisito mínimo, una correspondencia entre la condición de terminación de un proceso penal y el contenido regulado por el tipo penal al cual pertenece esa consecuencia procesal. Por esa razón presentamos ejemplos de distintos niveles de correspondencia que la estructura normativa de las disposiciones sancionatorias suele tener:

Algunas, claramente, exigen una correspondencia en términos de identidad conceptual plena entre el deber transgredido, su sanción y, agregamos, su consecuencia procesal. Otras normas, en cambio, plantean relaciones de equivalencia o compensación, entre el mandato deóntico, la consecuencia por su transgresión y su eventual consecuencia procesal. Generalmente estas últimas se dan por cuenta de la necesidad de sustitución del bien transgredido. Finalmente, existe el ejemplo de las normas penales sustantivas. En ellas la correspondencia que exigiría el principio de legalidad es nula. Realmente no existe relación alguna entre la prisión, por ejemplo, y la afectación al bien jurídico de la vida, sólo por mencionar uno de tantos tipos penales. El principio de legalidad no exigiría para las normas penales ser entendido con un nivel de correspondencia, ni siquiera mínimo. Para el diseño de las normas penales sustantivas el juicio de razonabilidad va por otra vía, como bien lo indica la Corte.

De ahí que nuestro reproche de constitucionalidad no haya estado jamás orientado hacia el diseño del artículo 402 de la Ley 599 de 2000, modificado por el artículo 339 parcial de la Ley 1819 de 2016, cuya consecuencia normativa es la pena de prisión, sino justamente hacia **el diseño de la condición para la terminación del proceso penal de su parágrafo**. Es sobre esta que subsiste la necesidad de preguntarse sobre los límites constitucionales sobre el margen de configuración legislativa, y si dentro de dichos límites razonables se encuentra o no la coherencia mínima exigida por el principio de legalidad en cuanto a la correspondencia del objeto de regulación (antecedente de la disposición), y la específica consecuencia procesal de la terminación del proceso penal.

En nuestra opinión, a diferencia de lo que ocurre con la consecuencia penal del artículo 402 (prisión), la consecuencia procesal del **parágrafo** es más parecida a la relación de necesidad conceptual que más arriba se indicó: se termina el proceso penal de "omisión del agente retenedor o recaudador" si se paga la suma retenida. Francamente, ¿qué relación puede tener el pago de intereses moratorios con el objeto regulado?

La Corte indica en este punto que ni del texto constitucional del artículo 29, ni de la jurisprudencia invocada, se desprende la anterior afirmación. Es cierto: es apenas nuestra opinión jurídica y por eso solicitamos a la única autoridad interpretativa, la Corte Constitucional, que defina este reproche de constitucionalidad. Después de todo, el artículo 29 de la constitución contiene explícitamente sólo un par de reglas y un par de principios en relación con el "debido proceso". Y la estructura normativa de los principios, es bien sabido, en la mayoría de casos carece de antecedente. Vale decir, no suelen los principios decir de qué manera deben ser seguidos. Por eso requieren de reglas de concreción, que generalmente provienen de la labor interpretativa de los jueces. De manera que pedir una razón de por qué nuestra apreciación del principio de legalidad –en el sentido de que el margen de configuración que tiene el legislador sobre el diseño procesal constitucional del parágrafo del artículo 402, conlleva una restricción de correspondencia mínima- se desprende ciertamente del texto del artículo 29, podría ser algo desproporcionado. Además, bien sea que se trate de normas penales o de normas procesales penales, ambas en últimas se refieren a la potestad punitiva del Estado y por tanto de la "última ratio" con que los Estados Sociales Constitucionales, Democráticos y de Derecho regulan una

de las atribuciones que más compromete los derechos y libertades de las personas. En ese sentido, consideramos legítimo y necesario el mencionado pronunciamiento del Juez Constitucional colombiano.

Por consiguiente, rogamos a la honorable Corte que entienda, bajo la anterior corrección, que se suple el requisito de certeza y claridad en este específico punto.

CUARTO: En cuarto lugar, la corporación, por conducto de la magistrada sustanciadora, deja entrever que la ponderación en sentido estricto por nosotros propuesta podría estar, digámoslo así, en cierto sentido *amañada*.

Para empezar, elegimos a la "libertad" como uno de los derechos e intereses a proteger. Tiene razón la Corte al decir que el principio a comparar no puede ser la libertad, porque ese sería el principio a contraponer, eventualmente, ante el tipo penal y no ante la causal de terminación de la acción penal. Adicionalmente, concedemos que si es la libertad, como dice la Corte, sería casi imposible dar por vencedor al principio rival por la característica de ser una norma de "todo o nada": se es libre o no. De modo que corregiremos la demanda en el sentido de indicar que el principio que podría resultar vulnerado no es la libertad, aunque indirectamente esté conectada a ella, sino el principio de legalidad, como lo veremos enseguida.

Pero, por otro lado, al parecer elegimos también "arbitrariamente" como contrapartida en el test, al interés de "recaudo efectivo" del tributo. La Corte advirtió una especie de deshonestidad intelectual como quiera que desatendimos otros importantes y legítimos intereses que estarían a favor de la exigencia del pago de "intereses" que trae consigo el parágrafo, como lo es, por ejemplo, "la disuasión del delito". En relación con esto último, muy respetuosamente señalamos que la disuasión no puede ser un principio jurídico a comparar, porque en ese caso estaríamos cayendo en la confusión que advierte la Corte. Realmente no es la disuasión del delito la que subyace al parágrafo del artículo 402, porque para eso está la pena de prisión del tipo penal. Dado que la consecuencia del parágrafo es "procesal", en su diseño no está la disuasión de la conducta criminal. Debe ser otro por las mismas razones de la Corte.

Tampoco podría ser, a juzgar por el título en el que está el tipo penal de "omisión del agente retenedor y recaudador", la moralidad en la administración pública, porque una vez más este parece ser el objeto de protección del tipo penal y no de la condición establecida en el parágrafo a propósito del pago de la suma adeudada -con sus intereses- como causal de terminación de la acción penal.

Podría, por ejemplo, ser también un interés del Estado la "confianza legítima" que se deposita en el agente retenedor o recaudador. Sin embargo, esa parece ser más la finalidad no del pago del interés sino del tipo penal mismo. Si la "disuasión" de la pena y si el "recaudo efectivo del tributo" no son entonces fines constitucionales legítimos para implantar, como condición de diseño procesal para la terminación de la acción penal, el pago de unos intereses, con mayor razón entonces debería declararse inconstitucional su exigencia.

Vale la pena recordar que en la demanda indicamos que en nuestra modesta opinión el examen de constitucionalidad del parágrafo no pasaría ni siquiera por el criterio de necesidad, por cuenta de que existen innumerables mecanismos menos costosos a efectos de lograr el legítimo quehacer del recaudo efectivo del tributo. No obstante, para corregir la demanda en el sentido que exige la corporación, podríamos preguntarnos lo siguiente:

a.- ¿Qué principio o interés constitucional puede subyacer a la exigencia del pago de intereses como condición necesaria para que la acción penal termine, en el caso del delito de "omisión del agente retenedor o recaudador"?

En nuestra opinión el párrafo contiene dos condiciones necesarias de terminación del proceso penal: (i) el pago de lo adeudado y (ii) los intereses. De modo que la finalidad que comparte lo uno **debe necesariamente** compartirla lo otro. De lo contrario no serían condiciones necesarias. Si la finalidad de pagar lo adeudado es cumplir efectivamente con una obligación fiscal a favor del erario público, entonces el pago de los intereses sobre la suma adeudada, tendría que contar, en principio, con la misma finalidad. En ese orden de ideas, dos serían las finalidades para tener al pago de los intereses como condición necesaria para que la acción penal termine en el caso del delito de "omisión del agente retenedor o recaudador": (a) el cumplimiento de las obligaciones fiscales a favor del erario público, y (b) la estricta recaudación y administración de las rentas públicas. Estos dos objetivos constitucionales no son, desde luego, menores. Tomaremos estos dos fines constitucionales como pertenecientes al "pago de los intereses", aunque parece que ellos hacen más evidentemente parte integral del "pago de lo adeudado". El pago de un interés podría perseguir, en nuestra opinión, apenas un interés de contar con los "rendimientos" de un dinero. No obstante, por mor de la honestidad intelectual, presentaremos a este extremo en la mejor luz posible.

b.- Ahora bien: ¿Qué principio o interés constitucional puede subyacer a la necesidad de suprimir el pago de intereses como condición necesaria para que la acción penal termine, en el caso del delito de "omisión del agente retenedor o recaudador"? Hemos dicho que el principio de legalidad.

La ponderación tiene que plantearse, entonces, en términos de legalidad vs cumplimiento de obligaciones fiscales a favor del erario público y estricta recaudación y administración de tributos.

Aún en este escenario, muy respetuosamente indicamos a la honorable Corte que el examen de constitucionalidad no pasaría. Y ello recordando que no pasaría ni siquiera el examen de necesidad, pero que en gracia de discusión se presentaría la proporcionalidad estricta en los siguientes términos:

c.- En relación con los pesos de los intereses de obligaciones fiscales a favor del erario público y estricta recaudación y administración de tributos, creo que nuestras apreciaciones se reproducen de manera general, respecto de lo dicho en la demanda.

Peso abstracto: los dos principios de este extremo gozan claramente de un lugar de significativa importancia para el ordenamiento jurídico político colombiano. Sin embargo, siguen sin ser fines en sí mismos, sino apenas medios para garantizar y fomentar valores de mayor nivel como la dignidad humana, la libertad, la igualdad, la equidad y la solidaridad, entre otros. Si no existiera la necesidad de fomentar el valor de la igualdad, la equidad, la distribución justa, o valor semejante, es claro que no existiría la necesidad del pagar y recaudar tributos, o exigir el cumplimiento de obligaciones fiscales. Al mismo tiempo, no podría decirse que con el no pago de los intereses se ponen en riesgo o se afectarían de manera masiva, integral y de conjunto el resto de principios y valores constitucionales. De modo que aún con la corrección realizada, el nivel de importancia de estos intereses a lo sumo alcanzaría una escala intermedia.

Peso concreto: no hacer depender la extinción de la acción penal para el delito de "omisión del agente retenedor y recaudador" del pago de los intereses, es claramente una transgresión concreta mínima de los principios de cumplimiento efectivo de las obligaciones fiscales y del recaudo tributario. La razón es que la

mayor parte de esos derechos se satisfacen con el pago del monto adeudado, el cual si bien puede estar afecto a una actualización monetaria no debería estar supeditado al pago de una sanción como son los intereses moratorios, pues, como ya se había expuesto, el mismo Estatuto Tributario los encuadra dentro del Título 3 del Libro 5, correspondiente a las sanciones. Desde la sugerencia que nos ha hecho la honorable Corte, podemos advertir que el nivel de afectación de esos principios es distinto respecto del pago de la suma adeudada, en relación con el pago de los intereses. Este último pago representa una porción significativamente menor de los principios en juego. Además, estos principios podrían garantizarse en una porción menor: no sólo porque sí permite un recaudo parcial (se pagó lo adeudado sin intereses, por ejemplo); sino porque se condiciona la extinción de la consecuencia penal con el pago de sanciones. E igual que pasa con la obligación tributaria, el cobro de sus intereses es masivo, fragmentado y gradual. En consecuencia, aun con esta corrección realizada, el nivel de importancia no pasaría de ser el menor.

Peso fáctico: finalmente, sobre los principios del cumplimiento de obligaciones fiscales a favor del erario público y la estricta recaudación y administración de tributos, insistimos en que no existe certeza de que se verán afectados por el sólo hecho de que no se perciban sus intereses en el proceso penal. Bien pueden recaudarse por vía coactiva. De modo que nuevamente, aun con esta corrección, su peso sería el menor posible.

d.- Los pesos para el principio de legalidad son, en cambio, mucho mayores.

Peso abstracto: es tan importante el principio de legalidad, que la Corte ha tenido a bien considerarlo como precisamente uno de los límites más importantes al poder de configuración legislativa en materia penal y procesal penal (C-936 de 2010). El principio de legalidad es rector de nuestro ordenamiento y constituye, de hecho, la base jurídica, filosófica y política del Estado Social, Constitucional y Democrático de Derecho. La existencia misma y el funcionamiento efectivo y justo de las ramas del poder público se supeditan a este principio. Tal cual dijimos en la demanda, es bastante evidente que el valor fomentado por este principio hace parte de la filosofía misma de cualquier estado constitucional. Y este principio no es un medio que busca un determinado fin valioso, sino que es justamente un bien moral digno de ser perseguido por sí mismo, que fundamenta axiológicamente la existencia del Estado colombiano.

Por consiguiente, su peso abstracto ocupa el mayor de los niveles.

Peso Concreto: Para el específico caso que nos ocupa, la intensidad del sacrificio del principio de legalidad es la más alta posible, dado que no admite grados de incumplimiento. Se rompe o no se rompe la legalidad si se exige una condición para acceder a la consecuencia procesal de la terminación de la acción penal que resulta irrazonable. No existe la irrazonabilidad a medias. Y como es, al menos en nuestra opinión irrazonable, se desconoce por completo su legalidad. Adicionalmente, no es posible acceder por otras vías a efectos de garantizar el mismo objetivo de protección del principio constitucional: no pueden en unos casos sólo pagarse la suma adeudada para acceder a la terminación del proceso penal, y en otras tantas no. En consecuencia, la afectación, incluso con la corrección realizada, representaría el mayor nivel posible.

Peso fáctico: Es bastante evidente que ante la imposibilidad de acceder a la terminación de la acción penal por el no pago de los intereses, a pesar de haber pagado por ejemplo la suma adeudada, se constituiría una intervención al principio de legalidad de manera directa, y esto no es una mera suposición: es un hecho fácilmente comprobable que no pagar los intereses compromete jurídica y fácticamente su derecho a acceder a un mecanismo procesal de

terminación de la acción penal. De manera que la certeza fáctica de que esto ocurra, nuevamente, ocupa el más alto de los niveles para este peso.

Si la anterior es correcta, el peso relativo del derecho a la legalidad (principio 1) es mayor que el peso relativo del cumplimiento de obligaciones fiscales a favor del erario público y la estricta recaudación y administración de tributos (principio 2).

QUINTO: Finalmente, la corte reprocha de la demanda el hecho de haber puesto al artículo 28 de la constitución como una norma eventualmente infringida por el párrafo del artículo 402 de la Ley 599 de 2000, modificado por el artículo 339 parcial de la Ley 1819 de 2016, en el sentido de que sostuvimos que esa disposición podría afectar la prohibición de detención, prisión o arresto por deudas. La asiste completamente razón a la Corte con lo indicado, por cuenta de que sostener ello confundiría la consecuencia penal del artículo con la consecuencia procesal del párrafo en relación con la extinción de la acción penal.

Por consiguiente, corregimos la demanda en el entendido de suprimir por completo de ella los capítulos denominados por nosotros (i) "VULNERACIÓN DEL PRINCIPIO DE *NON BIS IN ÍDEM*. SE IMPONE UNA SANCIÓN PENAL SOBRE LA FALTA DE PAGO DE UNA SANCIÓN TRIBUTARIA"; (ii) el 4.4. denominado "SI LA PERSONA NO CUENTA CON EL DINERO PARA EL PAGO DE LOS INTERESES MORATORIOS IRÍA A LA CÁRCEL POR UNA DEUDA"; y (iii) el 4.5 al que llamamos "IGUALDAD, SOLIDARIDAD, JUSTICIA Y EQUIDAD. LA EXPRESIÓN "INTERESES MORATORIOS" NO CONSULTA LA CAPACIDAD ECONÓMICA DE LA PERSONA INCURSA EN EL DELITO".

Corregida en los anteriores términos la demanda, solicitamos respetuosamente a la Honorable Corte Constitucional dar por superados los yerros encontrados y resaltados en Auto del pasado 12 de abril, y en consecuencia imprimirle el trámite constitucional correspondiente ordenando su admisión.

Sin que sea otro el particular,



CARLOS ANDRÉS LIZCAÑO RODRIGUEZ

C.C. No. 91.475.278