



**Universidad del  
Rosario**

**Ultima ratio y el delito de omisión del agente retenedor: ¿exceso punitivo o  
necesidad jurídica?**

Autor

**Hugues Bruges Vloria**

Director

**Wilson Alejandro Martinez Sanchez**

**Magister En Derecho Corporativo**

**Facultad de Jurisprudencia  
Maestría en Derecho Corporativo  
Universidad del Rosario**

**Bogotá - Colombia**

**2025**

## **Ultima ratio y el delito de omisión del agente retenedor: ¿exceso punitivo o necesidad jurídica?**

## **Ultima ratio and the crime of omission by the withholding agent: excessive punishment or legal necessity?**

**<sup>1</sup>Hugues Bruges**

### **Resumen**

Este artículo aborda la tensión inherente entre la finalidad punitiva del derecho penal y su instrumentalización para el recaudo tributario en Colombia, específicamente frente al principio de ultima ratio. Se plantea el problema jurídico de la necesidad y proporcionalidad de la intervención penal en la omisión del agente retenedor (Artículo 402 de la Ley 599 de 2000), dada la existencia de vías administrativas robustas por parte de la DIAN para la recuperación de impuestos. Desde una metodología cualitativa de tipo jurídico-analítico, la investigación se fundamenta en el análisis dogmático-normativo y jurisprudencial, comparando la regulación del delito de omisión con el procedimiento tributario administrativo y el régimen sancionatorio de la DIAN. Esta aproximación busca develar las implicaciones conceptuales y prácticas de la aplicación del derecho penal en el ámbito fiscal. Los resultados de este análisis revelan que, si bien el tipo penal protege el patrimonio público y sustenta la responsabilidad del representante legal, la posibilidad de extinción de la acción penal por pago refuerza una lógica instrumentalista orientada al cobro. Esto frecuentemente conduce a un exceso punitivo, donde el derecho penal opera como una herramienta de recaudo más que como una respuesta subsidiaria a las conductas más graves. Se concluye que, aunque la intervención penal en la omisión del agente retenedor se instrumentaliza para fines recaudatorios, configurando un potencial abuso del ius puniendi, su aplicación se justifica como necesidad jurídica únicamente en casos cualificados de apropiación indebida, fraude sistemático, o ineficacia manifiesta de la vía administrativa.

**Palabras clave:** Omisión agente retenedor, Ultima ratio, Delito tributario, DIAN, Cobro coactivo.

### **Abstract**

This article addresses the inherent tension between the punitive purpose of criminal law and its instrumentalization for tax collection in Colombia, specifically in relation to the principle of \*ultima ratio\*. It raises the legal issue of the necessity and proportionality of criminal intervention in cases involving the withholding agent's omission (Article 402 of Law 599 of 2000), given the existence of robust administrative mechanisms provided by the DIAN for tax recovery. Using a qualitative legal-analytical methodology, the research is based on dogmatic-normative and case law analysis, comparing the criminal regulation of omission with the administrative tax procedure and DIAN's sanctioning regime. This

---

<sup>1</sup> Artículo de reflexión elaborado para optar por el Título de Magíster en derecho corporativo en la Universidad del Rosario. Correo institucional: . Este artículo fue dirigido por .

approach aims to uncover the conceptual and practical implications of applying criminal law in the tax domain. The findings reveal that, although the criminal offense protects public assets and supports the accountability of the legal representative, the possibility of terminating criminal proceedings through payment reinforces an instrumental logic focused on collection. This often leads to punitive excess, where criminal law operates more as a collection tool than as a subsidiary response to the most serious conduct. The article concludes that, although criminal intervention in cases of withholding agent omission is often instrumentalized for collection purposes—potentially constituting an abuse of the \*ius puniendi\*, its application is legally justified only in qualified cases of misappropriation, systematic fraud, or clear ineffectiveness of the administrative route.

**Keywords:** Omission of withholding agent, Ultima ratio, Tax crime, DIAN, Coercive collection.

## Sumario

Introducción. Metodología. 1. El delito de omisión del agente retenedor en el artículo 402 de la Ley 599 de 2000. 1.1 Análisis de la acción penal. 1.2 Particularidades jurisprudenciales y doctrinales. 2. Procedimiento tributario y régimen sancionatorio administrativo aplicable a la omisión agente retenedor. 2.1. Procedimiento administrativo de cobro en el Estatuto Tributario 2.2 Sanciones aplicables en materia tributaria. 3. La necesidad de acudir al aparato judicial en materia penal para recuperar cartera tributaria en lugar de la vía gubernativa. 3.1 Análisis crítico desde el principio de ultima ratio. Conclusiones. Referencias.

## Introducción

El problema jurídico que abordará este artículo de investigación gira en torno a la cuestión de la necesidad de acudir al aparato judicial en materia penal para recuperar la cartera tributaria, existiendo la vía gubernativa dentro de las facultades otorgadas a la DIAN, puesto que se trata de una sanción penal aplicada a un representante legal de una sociedad en el contexto del delito de omisión de agente retenedor o recaudador, conforme al artículo 402 del código penal. Este delito implica una falta en el cumplimiento de las obligaciones de retener o recaudar impuestos, lo cual puede acarrear consecuencias legales significativas para el individuo y la empresa representada (Lozano Sanabria 2011).

Es importante considerar que, en paralelo a la acción penal, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) puede llevar a cabo procesos administrativos para el cobro de los fondos retenidos o recaudados por la empresa en concepto de impuestos y retenciones realizadas a terceros. Esta coexistencia de procesos judiciales y administrativos plantea interrogantes sobre la atención del principio de ultima ratio en la aplicación de sanciones penales en este contexto, especialmente cuando se existen los mecanismos administrativos para el cobro de las obligaciones tributarias.

Así, el análisis de este problema jurídico requiere examinar detenidamente las sanciones penales impuestas a los representantes legales en casos de omisión de agente retenedor o recaudador, su proporcionalidad y necesidad respecto a las circunstancias específicas del

caso y si se justifican en función de los objetivos de prevención y corrección de conductas ilícitas en materia tributaria, evaluando su integración con los procedimientos administrativos de la DIAN para garantizar la correcta la aplicación de la normativa tributaria (Corte Constitucional 2019).

En este contexto, surge el interrogante: ¿La ejecución de la acción penal en contra de los representantes legales de sociedades en casos de omisión de agente retenedor o recaudador, es necesaria y de ultima ratio, considerando la coexistencia de procesos administrativos de cobro de la DIAN? La investigación se enfocará en evidenciar la importancia de la aplicación de las sanciones penales como última medida a los representantes legales que omiten su deber tributario, realizando una investigación exploratoria para estudiar la integración de ambas herramientas tanto en el ámbito penal como tributario para garantizar el cumplimiento de los objetivos de prevención y corrección de estas conductas.

Esta investigación tiene por objetivo general establecer la necesidad jurídica de ejecutar la acción penal de omisión del agente retenedor para el cobro de obligaciones tributarias por parte de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), para lo cual en primer lugar, se analiza el delito de omisión del agente retenedor en el artículo 402 de la Ley 599 de 2000, en segundo lugar, se expone el procedimiento tributario y régimen sancionatorio administrativo aplicable a la omisión agente retenedor y, finalmente, se examina la aplicabilidad de cada mecanismo para lograr el cobro de las obligaciones tributarias dejadas de percibir por omisión del agente retenedor, a fin de reflexionar sobre la necesidad de acudir al aparato judicial en materia penal para recuperar estos impuestos, existiendo la vía gubernativa dentro de las facultades otorgadas a la DIAN.

## **Metodología**

La metodología empleada en este artículo se ha diseñado para abordar la siguiente pregunta de investigación: ¿es jurídicamente necesario acudir a la acción penal para sancionar la omisión del agente retenedor, considerando que existen mecanismos administrativos robustos para el recaudo tributario en Colombia? Con el propósito de responder a este interrogante, el estudio se orienta por una hipótesis interpretativa: la utilización del derecho penal en estos casos tiende a ser una herramienta instrumental de presión recaudatoria más que una respuesta necesaria desde el punto de vista penal, lo cual podría vulnerar el principio de ultima ratio.

En consecuencia, se adopta un enfoque cualitativo, por cuanto permite comprender e interpretar el fenómeno jurídico desde una perspectiva normativa, doctrinal y jurisprudencial, a través del análisis de contenido de textos jurídicos, documentos normativos, decisiones judiciales y literatura especializada. Esta elección metodológica se sustenta en Hernández, Fernández, y Baptista (2014) quienes afirman que la investigación cualitativa busca explorar fenómenos complejos en su contexto natural, interpretando los significados que las personas o instituciones les atribuyen, aplicando esta propuesta metodológica en la selección teórica del enfoque cualitativo, la definición del diseño exploratorio-descriptivo y el uso del método interpretativo-analítico.

El estudio es de tipo descriptivo-exploratorio, por cuanto, su carácter descriptivo permitió identificar y sistematizar los elementos estructurales del tipo penal del artículo 402 del Código Penal, así como las herramientas administrativas de cobro contempladas en el Estatuto Tributario. Por su parte, la naturaleza exploratoria fue clave para indagar en un campo donde persisten vacíos doctrinales: la tensión entre el uso del derecho penal tributario y los principios de intervención mínima y proporcionalidad. Con un nivel analítico-descriptivo, lo cual implica no solo describir la norma, sino reflexionar críticamente sobre su aplicación, interpretación y consecuencias dentro del sistema jurídico colombiano, para lo cual se empleó el método interpretativo-analítico, entendido como “un conjunto de métodos y técnicas de investigación destinados a facilitar la descripción e interpretación sistemática de los componentes semánticos y formales de todo tipo de mensaje, y la formulación de inferencias válidas acerca de los datos reunidos” (Krippendorff 1990).

En cuanto a las técnicas de recolección de información, se aplicó una revisión documental combinada con una búsqueda sistemática de literatura especializada. Se utilizaron palabras clave como: "Omisión de agente retenedor o recaudador", "Ultima ratio del delito de omisión del agente retenedor", "Derecho penal sancionatorio" y "Procedimiento administrativo de cobro DIAN". Estos términos se utilizaron como criterio para identificar fuentes de información pertinentes en repositorios académicos, Google Advance, Google Scholar, entre otras bibliotecas digitales, incluyendo artículos de revistas indexadas y libros especializados en derecho penal y tributario, lo que permitió fundamentar teóricamente el análisis y la discusión de los resultados obtenidos.

## **1. El delito de omisión del agente retenedor en el artículo 402 de la Ley 599 de 2000.**

La Constitución colombiana define al país como un Estado Social de Derecho, lo que conlleva una serie de responsabilidades fiscales por parte del Estado, como lo es garantizar el uso de recursos públicos, pero dado que el Estado no genera por sí mismo dichos recursos —al ser una entidad jurídica sin capacidad autónoma de producción económica—, corresponde a los ciudadanos contribuir a su financiamiento conforme a principios de justicia y equidad, tal como lo dispone el artículo 95, numeral 9 de la Carta Magna (Constitución Política de Colombia 1991). Esta obligación ciudadana se materializa, en el ámbito tributario, en diversas cargas tanto formales como sustanciales, que pueden clasificarse como deberes de dar, hacer o abstenerse de hacer. Entre ellas, el deber de pagar impuestos representa la principal obligación de dar, mientras que el papel de agente retenedor o recaudador constituye un deber de hacer.

La importancia del sistema tributario quedó plenamente reflejada en la Constitución de 1991, soportada en el artículo 363, en el cual se establecen los principios fundamentales que lo rigen: equidad, eficiencia, progresividad y no retroactividad. A su vez, el artículo 338 consagra el principio de legalidad, lo que implica que todo tributo debe estar sustentado en normas claras y previas, constituyéndose todos estos principios en pilares esenciales del sistema tributario colombiano. De este modo, el principio de eficiencia, de naturaleza técnica, tiene como objetivo maximizar la recaudación fiscal minimizando los costos operativos del sistema, asimismo, busca reducir al mínimo el impacto económico que implica para los

contribuyentes cumplir con sus deberes fiscales, especialmente el de pagar los impuestos (Corte Constitucional 2004).

Dentro de las herramientas que materializan este principio, la Corte Constitucional (2012a) ha identificado la retención en la fuente como una de las más relevantes, sin embargo, esta no constituye en sí un impuesto, sino un mecanismo que permite anticipar el recaudo de tributos sobre rentas sujetas a gravamen, contribuyendo así al sostenimiento del gasto público y a la realización de los fines del Estado social de derecho, conforme a procedimientos específicos que detallan quiénes deben actuar como retenedores, qué obligaciones deben cumplir y qué conceptos están sujetos a retención (Corte Constitucional 1995). Asimismo, el artículo 367 del Estatuto Tributario (Presidente de la República 1989) establece que la retención en la fuente tiene como propósito lograr que el impuesto sea recaudado, en la medida de lo posible, dentro del mismo período gravable en que se origina, por lo que el artículo 365 faculta al gobierno nacional para implementar estos mecanismos como instrumentos para acelerar, facilitar y garantizar el recaudo del impuesto sobre la renta y sus complementarios.

El procedimiento de retención en la fuente se encuentra detalladamente regulado en el Estatuto Tributario colombiano, iniciando con el artículo 368, que establece que las personas naturales o jurídicas que efectúen pagos o abonos en cuenta susceptibles de retención tienen la obligación de actuar como agentes retenedores al igual que las personas naturales que devenguen más de 3.300 UVT (Unidades de Valor Tributario) en el año gravable anterior y tengan más de dos empleados. Sin embargo, el artículo 369 exceptúa de retención los pagos que no superan ciertos montos mínimos, por ejemplo, los pagos laborales inferiores a 95 UVT o cuando el beneficiario del ingreso no está obligado a declarar renta (Presidente de la República 1989).

De otra parte, los artículos 371 y 372 estipulan que el agente retenedor responde de manera solidaria con el contribuyente por las sumas que debió retener y consignar, extendiéndose esta responsabilidad a los representantes legales, revisores fiscales y demás personas encargadas de la administración, si se demuestra negligencia en el cumplimiento de sus funciones. La retención debe practicarse en el momento del pago o abono en cuenta, y los valores retenidos deben ser consignados en los plazos fijados por el Gobierno nacional mensualmente, lo cual depende del último dígito del NIT del agente retenedor dentro de los 10 días hábiles del mes siguiente (artículo 375 y 376). En caso de que dicha consignación no se realice oportunamente, el artículo 377 establece la obligación de pagar intereses moratorios, los cuales se calculan conforme a las tasas establecidas por la normativa tributaria.

Más allá de las obligaciones administrativas, el incumplimiento en la consignación de lo retenido ha sido objeto de sanción penal desde finales de los años sesenta con la Ley 38 de 1969, dado que la retención se realiza en ejercicio de una función administrativa, por lo cual el artículo 10 estipulaba que, en el caso de personas jurídicas, serían sancionadas penalmente las personas naturales responsables dentro de la entidad por el cumplimiento de esas obligaciones, por lo que las empresas debían reportar a la autoridad tributaria quién tenía

dicha responsabilidad; de no hacerlo, la sanción recaía sobre el representante legal (Congreso de la República 1969).

Posteriormente, el Decreto 624 de 1989 (Estatuto Tributario), en su artículo 665, replicó esta responsabilidad penal manteniendo el mismo esquema: los encargados en sociedades u otras entidades serían penalmente responsables si no se consignaban las retenciones, y debían ser identificados ante la administración tributaria. Si la entidad no informaba, la sanción recaía nuevamente en el representante legal, sin embargo, se eliminaron algunas disposiciones anteriores relacionadas con falsedad documental y no se estableció un plazo claro para consignar, lo que llevó a la Corte Constitucional (1996) a declarar la norma inconstitucional por violar el principio de legalidad penal.

En consecuencia, se expidió la Ley 383 de 1997 que en su artículo 22 restableció la figura penal incluyendo el elemento temporal faltante: la omisión se configura si no se consignan las sumas dentro de los dos meses siguientes a la retención, en el caso de renta, y un mes después del bimestre correspondiente, en el caso del IVA (Congreso de la República 1997). Esta norma mantuvo el tratamiento penal de peculado por apropiación para los responsables dentro de las personas jurídicas y estableció que, si se identificaba a la persona natural encargada, la responsabilidad recaía sobre ella; de lo contrario, se imputaba al representante legal. Además, se introdujo un párrafo que permitía la terminación del proceso penal si se pagaba o compensaba la obligación tributaria, mostrando así el carácter fiscal y recaudatorio de esta penalización y, se excluyó expresamente de esta responsabilidad penal a las sociedades en proceso concordatario o en liquidación forzosa administrativa, mediante

Con la entrada en vigor del Código Penal Ley 599 de 2000 (Congreso de la República 2000), se introdujo el delito autónomo de omisión del agente retenedor o recaudador (artículo 402), desligándolo del tratamiento anterior como peculado por apropiación. Esta norma recae directamente en las personas naturales o jurídicas encargadas de retener o recaudar tributos, incluyendo también a los autorretenedores, no obstante, a diferencia del régimen anterior contenido en el artículo 665 del Estatuto Tributario, el nuevo tipo penal trajo un marco sancionatorio propio, sin contemplar acuerdos de pago como mecanismo de extinción penal ni exclusiones expresas.

Esta disposición implicó que las empresas —como personas jurídicas— debían asumir una responsabilidad activa en el cumplimiento de sus funciones fiscales, especialmente a través de sus representantes legales, ya que tienen el deber de consignar dentro del término legal las sumas retenidas o recaudadas en concepto de impuestos, tasas o contribuciones y, el incumplimiento de esta obligación puede derivar en consecuencias penales, dado que los montos retenidos constituyen recursos públicos bajo custodia temporal, y no fondos de libre disposición. Así las cosas, se constituye una figura penal de gran relevancia en el sistema jurídico colombiano, dada su incidencia directa en la protección del patrimonio público y la integridad del sistema tributario y su tipificación según Salamanca (2020) busca asegurar que las personas naturales y jurídicas que actúan como intermediarios en el recaudo de impuestos cumplan con su deber de consignar los valores correspondientes al Estado, el cual se analizará en el siguiente apartado.

## 1.1 Análisis de la acción penal.

El artículo 402 ha sido objeto de modificaciones, siendo la más reciente la introducida por el Artículo 339 de la Ley 1819 de 2016, quedando de la siguiente manera:

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 por el Gobierno nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración del impuesto sobre las ventas.

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

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

**PARÁGRAFO.** El agente retenedor o autorretenedor, responsable del impuesto a la ventas, el impuesto nacional al consumo o el recaudador de tasas o contribuciones públicas, que extinga la obligación tributaria por pago o compensación de las sumas adeudadas, según el caso, junto con sus correspondientes intereses previstos en el Estatuto Tributario, y normas legales respectivas, se hará beneficiario de resolución inhibitoria, preclusión de investigación o cesación de procedimiento dentro del proceso penal que se hubiere iniciado por tal motivo, sin perjuicio de las sanciones administrativas a que haya lugar (2000, artículo 402).

En este sentido, con la finalidad comprender adecuadamente la configuración del delito previsto en este artículo, es necesario analizar sus elementos típicos, es decir, aquellos componentes esenciales que definen la conducta como punible. Este tipo penal se caracteriza por su especialidad, al estar dirigido exclusivamente a sujetos que, en virtud de la ley, ejercen funciones de retención, autorretención o recaudo de tributos en nombre del Estado. En consecuencia, el análisis de sus elementos típicos debe considerar el sujeto activo calificado, la conducta omisiva, el objeto material de la infracción (las sumas retenidas o recaudadas) y las condiciones temporales para que se configure el delito, lo cual permitirá determinar cómo se estructura jurídicamente la infracción y cuáles son los presupuestos necesarios para atribuir responsabilidad penal en estos casos.

En primer lugar, el sujeto activo de este delito es de carácter calificado, lo que significa que solo ciertas personas pueden cometerlo, dado que se trata del agente retenedor o autorretenedor, el encargado de recaudar tasas o contribuciones públicas, o el responsable del impuesto sobre las ventas o el impuesto nacional al consumo. El agente retenedor funge como un intermediario entre el contribuyente y la administración tributaria, y su rol implica una doble función: por un lado, la deducción del monto correspondiente al tributo y, por otro, la declaración y consignación de las sumas retenidas. En contraste, el agente autorretenedor posee una doble calidad: es simultáneamente el contribuyente y el obligado a retener y pagar directamente el tributo (Corte Constitucional 2003a).

Esta característica es clave porque eleva la omisión de consignación de una mera infracción tributaria a un delito contra la administración pública, justificando así la intervención del derecho penal (Escalante 2016). La apropiación o no consignación de estos recursos es vista como un atentado directo al patrimonio público, similar en su afectación a figuras como el peculado, por lo que el Estado criminaliza la conducta de no consignar, trascendiendo la esfera meramente administrativa y argumentando la "necesidad jurídica" de la sanción penal al proteger un bien jurídico de interés estatal superior, que no es solo el recaudo, sino la integridad y confiabilidad del sistema de recaudo tributario.

En segundo lugar, el sujeto pasivo del delito es el Estado, quien sufre una disminución en su patrimonio debido a la no consignación de los fondos. Es importante destacar que los recursos retenidos o autorretenidos se consideran recursos públicos desde el momento mismo de su retención o desde que surge la obligación de retener, lo que refuerza la afectación directa al erario público. En tercer lugar, la acción o conducta típica es la *no consignación* de las sumas retenidas o autorretenidas en el plazo legal establecido. Se trata de una omisión de un deber de entrega de fondos que, desde el momento de la retención, ya pertenecen al Estado, por consiguiente, la conducta se configura por la abstención de realizar un acto positivo: la entrega de los dineros.

En cuarto lugar, la responsabilidad penal del representante legal bajo la figura del "actuar en lugar de otro" constituye una extensión de la responsabilidad penal a las personas naturales encargadas del cumplimiento de estas obligaciones, incluso cuando la obligación recae formalmente sobre sociedades u otras entidades. La doctrina y la jurisprudencia han debatido sobre la justificación de esta extensión, priorizando la asunción fáctica de las funciones y la "posición de garante" del actuante frente al bien jurídico protegido (Corte Constitucional 2004).

La superación del velo corporativo para la responsabilidad individual es fundamental en el contexto colombiano, donde solo las personas naturales pueden cometer delitos (Congreso de la República 2000). Sin esta cláusula, las personas jurídicas podrían ser utilizadas como escudos para la impunidad de los individuos que, de hecho, incumplen con la consignación de los dineros públicos, por lo tanto, al trasladar la responsabilidad a la persona natural encargada se asegura que siempre haya un responsable penal identificable, lo que es un mecanismo indispensable para la efectividad de la sanción penal, garantizando que la responsabilidad no se diluya en la estructura corporativa y que el Estado pueda efectivamente disuadir y castigar la conducta.

Finalmente, la sanción por este delito es severa y busca ser un elemento disuasorio significativo, dado que incluye una pena de prisión que oscila entre 48 y 108 meses, lo que equivale a un rango de 4 a 9 años de privación de la libertad y, adicionalmente, se impone una multa equivalente al doble de lo no consignado, sin que esta supere el equivalente a 1.020.000 UVT (Unidad de Valor Tributario). El aumento de las penas privativas de la libertad y las multas indica una clara voluntad legislativa de fortalecer la protección del bien jurídico de la administración pública y los recursos fiscales, más sin embargo, es menester analizar la "necesidad jurídica" de estas, al considerar que existe un procedimiento administrativo de cobro como facultad de la DIAN.

## **1.2 Particularidades jurisprudenciales y doctrinales.**

Desde el año 2000, la Corte Constitucional ha sostenido una posición clara frente al rol de los agentes retenedores. En la sentencia C-1144 de ese año, estableció que, aunque estos sean particulares, ejercen funciones públicas al encargarse del recaudo y entrega de tributos al Estado, por tanto, la omisión en la entrega de estos recursos configura una apropiación indebida, equiparable al peculado cometido por funcionarios públicos y acarrea una responsabilidad penal que no debe ser entendida como prisión por deudas (Corte Constitucional 2000). Respecto de las personas jurídicas, el fallo reafirma que la responsabilidad penal recae sobre la persona natural encargada del cumplimiento de las obligaciones tributarias, dado que si la empresa no informa oficialmente quién tiene esa responsabilidad, la ley presume que el representante legal la asume directamente, y con ello, también la posible responsabilidad penal. Esta asignación no se considera objetiva ni automática, sino consecuencia del incumplimiento de un deber legal dentro del marco de las funciones propias del cargo (Corte Constitucional 2000).

En el año 2003, la Corte emitió las sentencias C-009 y C-652, en las cuales abordó con mayor profundidad el delito de omisión del agente retenedor consagrado en el artículo 402 del Código Penal (Ley 599 de 2000), sosteniendo que este tipo penal no representa una sanción por deuda privada, sino una consecuencia por el incumplimiento de funciones fiscales impuestas por la ley. En las personas jurídicas, esta función recae sobre su estructura administrativa, especialmente sobre el representante legal, quien responde penalmente si no se designa otro responsable formalmente (Corte Constitucional 2003b; 2003a). Asimismo, puntualizó que la conducta punible exige que las sumas hayan sido efectivamente percibidas, lo que implica su ingreso al patrimonio del agente. La omisión en la consignación en estos casos representa un perjuicio al patrimonio público, al impedir la llegada de recursos al Tesoro Nacional. Además, la Corte Constitucional (2003b) abordó el vínculo entre esta conducta y la inhabilidad para ejercer funciones públicas, concluyendo que si quien incurre en la conducta es un particular, no se genera inhabilidad constitucional, aunque sí las sanciones penales ordinarias.

La (Corte Constitucional 2019) analizó la constitucionalidad de condicionar la terminación del proceso penal al pago del tributo más los intereses moratorios. Concluyendo que esta exigencia es legítima, no está prohibida por la Constitución y es adecuada para proteger el patrimonio público, resarcir al Estado como víctima y prevenir conductas ilícitas.

Enfatizó que el Estado debe ser indemnizado por la pérdida económica derivada del retraso en la consignación, pues no está obligado a soportar la depreciación del dinero retenido.

Por su parte, la (Corte Suprema de Justicia 2009; 2006) tuvo inicialmente una interpretación distinta, dado que sostuvo que los agentes retenedores no eran servidores públicos, considerando que la existencia de un tipo penal especial para ellos (artículo 402 del Código Penal) reflejaba una conducta menos grave que el peculado, aplicable solo a funcionarios estatales. Esta postura fue reiterada en decisiones posteriores que defendían un tratamiento penal diferenciado, coherente con su carácter de particulares. Sin embargo, a partir de 2011, y con mayor claridad desde 2013, la (Corte Suprema de Justicia 2013a; 2013b; 2014) cambió su posición, reconoció que los agentes retenedores, aunque particulares, ejercen funciones públicas transitorias por mandato legal. Con base en ello, se argumentó que estos particulares asumen obligaciones equivalentes a las de los servidores públicos, lo cual justifica un tratamiento penal más riguroso, incluyendo la extensión del término de prescripción de la acción penal. Este cambio interpretativo se consolidó en los años siguientes.

La Corte Suprema de Justicia (2015a) sostuvo que los beneficios consagrados en el artículo 42 de la Ley 633 de 2000 seguían siendo aplicables, como la extinción de la obligación tributaria por pago, acuerdo de pago vigente, sociedades en proceso concordatario, acuerdo de reestructuración (Congreso de la República de Colombia 2000) admitido en el marco de la ley 550 de 1999 o liquidación forzosa administrativa incluso después de la expedición de la Ley 1116 de 2006 que sustituye esta, puesto que el objetivo de recuperación empresarial permanecía intacto y que las causas de improcedencia penal continuaban siendo válidas bajo el nuevo régimen normativo, siempre que se cumplieran las condiciones originales (Corte Suprema de Justicia 2015b).

Con las sentencias 1506 del 8 de julio de 2020 y 1797 del 4 de mayo de 2022, la Corte Suprema unificó su criterio, afirmando de manera definitiva que los agentes retenedores, aunque sean particulares, ejercen funciones públicas de forma transitoria y deben enfrentar un régimen de responsabilidad penal, civil y disciplinaria equivalente al de los funcionarios públicos (Corte Suprema de Justicia 2022; 2020). De esta manera, se consolidó la coincidencia de criterios entre la Corte Suprema y la Corte Constitucional, ambas reconociendo que la conducta omisiva de los agentes retenedores atenta contra el patrimonio público y debe ser sancionada con igual severidad que si fuera cometida por un servidor público.

En cuanto al análisis doctrinal, Lozano Sanabria (2011) plantea que este delito protege fundamentalmente el patrimonio económico del Estado, como parte esencial de la Administración Pública, partiendo de la ubicación sistemática del tipo penal dentro del Título XV del Código Penal, dedicado a los delitos contra la administración pública. Desde esta perspectiva, la omisión en la entrega de dineros recaudados o retenidos constituye una afrenta directa al correcto funcionamiento de las finanzas estatales y, en consecuencia, a los fines sociales que se derivan del presupuesto público, por lo que, su conducta se asimila a la de un servidor público para efectos penales, de conformidad con el artículo 20 del mismo Código Penal.

Esta posición ha sido respaldada por diferentes fallos de la Corte Constitucional y la Corte Suprema de Justicia, puesto que, se le ha encomendado una labor típicamente pública, como lo es el recaudo de tributos, a pesar de no ser formalmente empleados del Estado. Según Salamanca (2020) esta visión ha sido compartida por organismos como la Fiscalía General de la Nación y la Oficina de las Naciones Unidas contra la Droga y el Delito, quienes reconocen en el sujeto activo del delito una cualificación especial derivada del ejercicio de funciones públicas por parte de particulares.

En contraposición, Rueda (2013) sostiene una visión crítica frente a esta asimilación, dado que desde una postura garantista argumenta que no hay norma legal expresa que establezca que la retención de tributos constituya una función pública, por lo que, en aplicación del principio de taxatividad penal, no puede entenderse que los agentes retenedores cumplan funciones públicas para efectos de aplicarles el régimen penal de los servidores públicos. Por tanto, si el legislador reformó el Código Penal en 2011 para incluir expresamente a los agentes retenedores en ciertos efectos procesales, es porque antes no se les consideraba dentro de esa categoría. En consecuencia, el aumento de los términos de prescripción que aplican a los servidores públicos no podría extenderse a los particulares que ejercían funciones de recaudo antes de esa fecha.

## **2. Procedimiento tributario y régimen sancionatorio administrativo aplicable a la omisión agente retenedor.**

El Estado colombiano, a través de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), dispone de un conjunto robusto de herramientas administrativas y sancionatorias para asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y recuperar la cartera morosa. Estos mecanismos operan de manera independiente a la vía penal, aunque en la práctica, su interacción genera importantes debates sobre la proporcionalidad y la subsidiariedad.

### **2.1 Procedimiento administrativo de cobro en el Estatuto Tributario**

La DIAN cuenta con la facultad de cobro coactivo, lo que le permite recuperar las deudas fiscales por impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones sin necesidad de acudir a las autoridades judiciales. Este procedimiento está regulado en los artículos 823 y siguientes del Estatuto Tributario. Adicionalmente, la DIAN puede demandar el pago de las deudas fiscales por la vía ejecutiva ante los jueces civiles del circuito, conforme al Artículo 843 del Estatuto Tributario. Afirma Duffy (2022) que la amplia gama de mecanismos administrativos de recaudo que posee la DIAN, incluyendo el cobro coactivo, la acción ejecutiva civil, embargos, secuestros y remates, demuestra que el Estado posee herramientas administrativas y civiles muy potentes y diseñadas específicamente para asegurar el recaudo de los fondos públicos. La existencia de estos mecanismos administrativos tan completos y eficaces pone en entredicho la "necesidad jurídica" de la vía penal como primera opción para el recaudo. Si el objetivo es meramente la recuperación del dinero, la vía administrativa parece ser la más idónea y menos gravosa, lo que refuerza el argumento del "exceso punitivo" del derecho penal.

El proceso de cobro coactivo se inicia con la expedición del "mandamiento de pago", un acto administrativo que ordena al deudor cancelar las obligaciones pendientes. Una vez

notificado el mandamiento de pago (personalmente, por correo o por aviso), el deudor tiene un plazo de 15 días para pagar la deuda o para presentar excepciones, tales como el pago efectivo de la deuda, la celebración de un acuerdo de pago, la falta de ejecutoria del título, la caducidad de la deuda, o la interposición de demandas de restablecimiento del derecho.

De manera previa o simultánea a la expedición del mandamiento de pago, el funcionario competente puede decretar el embargo y secuestro preventivo de los bienes del deudor que se hayan identificado como de su propiedad. El propósito de estas medidas es garantizar el pago de la obligación. Para identificar los bienes, los funcionarios pueden utilizar información tributaria o la suministrada por entidades públicas o privadas, las cuales están obligadas a responder prontamente. Es importante destacar que el valor de los bienes embargados no puede exceder el doble de la deuda más sus intereses. Para personas jurídicas, no existe límite de inembargabilidad, lo que significa que la totalidad de los recursos en sus cuentas bancarias pueden ser embargados.

Una vez que se ordena la ejecución, se procede al avalúo de los bienes embargados. La Administración Tributaria es la encargada de realizar este avalúo, tomando en cuenta el valor comercial de los bienes. El dictamen del avalúo se notifica al deudor personalmente o por correo. Si el deudor no está de acuerdo con el avalúo, puede solicitar un segundo avalúo dentro de los diez (10) días siguientes a la notificación, el cual será realizado por un perito particular designado por la Administración, cuyos honorarios deberá cancelar el deudor. Contra este segundo avalúo no procede recurso alguno. Una vez que el avalúo de los bienes está en firme, se procede al remate de los mismos. La base del remate es el 70% del valor del avalúo en firme. Para fines de publicidad, se debe publicar un aviso de remate con al menos diez (10) días de antelación en un periódico de amplia circulación y, si aplica, en una radiodifusora local. El bien se adjudica al mejor postor, quien debe consignar el saldo del remate dentro de los tres (3) días siguientes a la realización de la diligencia. Posteriormente, la DIAN aprueba la diligencia de remate mediante un auto motivado, el cual es susceptible de control judicial.

La acción de cobro de las obligaciones fiscales prescribe en un término de cinco (5) años, contados a partir de la fecha de vencimiento del término para declarar, la fecha de presentación de la declaración, la declaración de corrección, o la fecha de ejecutoria del respectivo acto administrativo de determinación o discusión. Es importante señalar que, en cualquier etapa del proceso, el deudor puede solicitar la celebración de un acuerdo de pago, lo que suspende el proceso de cobro y permite el levantamiento de las medidas cautelares que se hayan ordenado.

Existe la posibilidad de declarar como incobrables ciertos saldos de cartera que cumplen con condiciones específicas. Esto aplica, por ejemplo, a saldos irreales, inconsistencias, obligaciones de deudores fallecidos sin bienes, o deudas de bajo monto que no justifican el costo de su cobro. Las condiciones para la remisibilidad varían según el monto de la obligación (medido en UVT) y la situación particular del deudor.

Según Zamora (2014) la eficiencia potencial de la vía administrativa y sus limitaciones temporales son aspectos a considerar, teniendo en cuenta que las etapas y plazos definidos para el cobro coactivo (15 días para responder, 5 años de prescripción) sugieren un proceso

estructurado y potencialmente eficiente para la recuperación de la deuda. La posibilidad de acuerdos de pago añade flexibilidad al sistema, permitiendo la regularización de las obligaciones. Sin embargo, la mención de que la acción penal puede "revivir" deudas que ya han prescrito administrativamente introduce una contradicción fundamental sobre la efectividad real y las limitaciones temporales de la vía administrativa. Si la vía administrativa es realmente eficiente y permite la recuperación de la deuda en plazos razonables, el recurso al derecho penal sería un "exceso punitivo". No obstante, la capacidad de la acción penal para extender los plazos de cobro sugiere que la DIAN la utiliza como un "seguro" o una "prórroga" cuando la vía administrativa ha fallado o está por prescribir, lo que la convierte en una "necesidad jurídica" desde una perspectiva pragmática de recaudo, aunque cuestionable desde la perspectiva del principio de *ultima ratio*.

## **2.2 Sanciones aplicables en materia tributaria.**

El régimen sancionatorio administrativo en materia tributaria es un componente esencial de la política fiscal colombiana, diseñado para incentivar el cumplimiento y penalizar el incumplimiento de las obligaciones. Las sanciones por extemporaneidad y no declaración de retenciones en la fuente son un claro ejemplo de este régimen. La presentación extemporánea de las declaraciones de retención en la fuente conlleva una sanción del 5% del total de la retención objeto de la declaración por cada mes o fracción de mes de retardo, sin exceder el 100% de la retención. A esta sanción se suman los intereses moratorios. Si no hay impuesto a cargo o ingresos brutos, la sanción se calcula sobre el 1% del patrimonio líquido del año anterior por cada mes o fracción de mes de retraso, con un límite del 10% del patrimonio líquido. En todo caso, la sanción mínima establecida es de 10 UVT.

La omisión en la presentación de la declaración de impuestos, incluyendo las retenciones, puede generar una sanción administrativa que varía entre el 10% y el 160% del monto correspondiente a la declaración, siendo determinada directamente por la DIAN. La diversidad y flexibilidad del régimen sancionatorio administrativo son evidentes en la existencia de múltiples tipos de sanciones (por extemporaneidad, no declaración, inexactitudes) con diferentes bases de cálculo (impuesto a cargo, ingresos brutos, patrimonio líquido)(Osorio 2022). Esto demuestra que el sistema tributario ya cuenta con un arsenal de herramientas para penalizar el incumplimiento sin recurrir a la privación de la libertad. Esta diversidad de sanciones administrativas fortalece el argumento del "exceso punitivo" del derecho penal. Si el Estado ya tiene mecanismos para imponer multas significativas y disuadir el incumplimiento, la prisión debería reservarse para las conductas más graves que no puedan ser abordadas por estas vías menos coercitivas.

El cálculo de intereses moratorios tributarios y multas administrativas es otro pilar del régimen sancionatorio. Los contribuyentes, agentes retenedores o responsables que no cancelen oportunamente sus obligaciones deben liquidar y pagar intereses moratorios por cada día calendario de retardo. La tasa de interés moratorio se determina con base en la tasa de interés bancario corriente para créditos de consumo y ordinario, certificada por la Superintendencia Financiera, aplicando una fórmula específica ( $IM = K \times (TU/366) \times n$ , donde IM son los intereses de mora, K el valor en mora, TU la tasa de usura certificada y n

el número de días en mora). Además, se han implementado reducciones transitorias de las tasas de interés moratorio y sanciones (por ejemplo, una tasa de interés diario equivalente al 20% de la tasa de interés bancario corriente, y una reducción del 80% del monto de la sanción adeudada) para incentivar el pago de obligaciones en mora.

Estos incentivos y desincentivos financieros como herramientas de cumplimiento demuestran que la DIAN utiliza mecanismos económicos para incentivar el cumplimiento y la recuperación de la deuda. Estos mecanismos buscan que sea financieramente más ventajoso para el deudor pagar que permanecer en mora. Si estos mecanismos financieros son efectivos, disminuyen la necesidad de recurrir a la vía penal, lo que aboga por la aplicación del principio de *ultima ratio* y cuestiona la "necesidad jurídica" de la prisión para el mero recaudo.

A continuación, la Tabla 1 presenta una comparativa entre las sanciones penales y administrativas aplicables a la omisión del agente retenedor, lo que facilita la visualización de las diferencias en su naturaleza, cuantía y condiciones de extinción.

**Tabla 1.**

**Comparativa de Sanciones Penales y Administrativas por Omisión del Agente Retenedor**

<b>Tipo de Sanción</b>	<b>Naturaleza</b>	<b>Cuantía/Duración</b>	<b>Condiciones de Extinción/Reducción</b>	<b>Base Legal (Artículo)</b>
<b>Penal (Omisión Agente Retenedor)</b>	Privativa de la libertad y pecuniaria	Prisión: 48 a 108 meses (4 a 9 años). Multa: Doble de lo no consignado, sin superar 1.020.000 UVT.	Pago total de obligación (capital, intereses y sanciones) antes de sentencia de segunda instancia.	Art. 402 Ley 599/2000 (modificado por Ley 1819/2016), Art. 42 Ley 633/2000
<b>Administrativa por Extemporaneidad</b>	Pecuniaria (sanción)	5% del impuesto a cargo por mes o fracción de mes de retardo (hasta 100% del impuesto). Mínimo 10 UVT.	Reducciones transitorias (ej. 60% en sanción, 20% en tasa de interés) si se cumplen condiciones.	Art. 641 ET, Art. 642 ET, Art. 639 ET

<b>Administrativa por No Declarar</b>	Pecuniaria (sanción)	Varía entre 10% y 160% del valor de la declaración.	Reducciones transitorias si se cumplen condiciones.	Art. 643 ET (referencia general para no declarar)
<b>Intereses Moratorios Tributarios</b>	Pecuniaria (intereses)	Tasa de interés diario equivalente al 20% de la tasa de interés bancario corriente para créditos de consumo y ordinario.	Reducciones transitorias (ej. 20% de la tasa normal) para pagos en mora.	Art. 635 ET

*Nota:* elaboración propia.

Se hace evidente la desproporción entre la pena privativa de la libertad y las sanciones pecuniarias administrativas, lo cual, permitirá analizar si la vía penal es un "exceso punitivo" o si su severidad es una "necesidad jurídica" para casos específicos que trascienden el mero incumplimiento.

### **3. La necesidad de acudir al aparato judicial en materia penal para recuperar cartera tributaria en lugar de la vía gubernativa.**

La gestión tributaria en cualquier Estado Social de Derecho se erige sobre un delicado equilibrio. Por un lado, existe la imperiosa necesidad de asegurar los recursos públicos indispensables para financiar los servicios esenciales y garantizar el bienestar colectivo. Por otro, se encuentra el deber ineludible de salvaguardar los derechos fundamentales de los ciudadanos, limitando la potestad punitiva del Estado. En el caso que nos atañe, la recuperación de la cartera tributaria es, sin duda, una función vital del aparato estatal; sin embargo, la elección de los instrumentos para lograr este fin, particularmente el recurso al derecho penal, genera una tensión intrínseca con los principios que limitan el poder sancionador del Estado, por lo que, el delito de omisión del agente retenedor, que criminaliza la no consignación de dineros que, aunque recaudados por particulares, son considerados propiedad del Estado, se sitúa en el epicentro de este debate, el cual se articula fundamentalmente en torno al principio de ultima ratio para determinar si la acción penal constituye un exceso punitivo o una necesidad jurídica en un Estado social de derecho.

#### **3.1. Análisis crítico desde el principio de *ultima ratio*.**

El principio de ultima ratio o intervención mínima, que se traduce como "última razón" o "último recurso", postula que el derecho penal solo debe intervenir cuando otras ramas del derecho (administrativo, civil, comercial, etc.) han demostrado ser insuficientes o ineficaces para proteger un bien jurídico (García de la Torre 2021). Es, por tanto, un principio de

subsidiariedad y fragmentariedad, que limita la intervención punitiva del Estado a aquellas conductas que revisten mayor gravedad y que no pueden ser controladas por medios menos lesivos.

En la teoría jurídica, la noción de que el Derecho penal debe ser el último recurso al que acuda el legislador es ampliamente aceptada como un patrimonio común, no obstante, en la práctica, la decisión política de recurrir al Derecho penal no siempre se percibe como problemática ni costosa en términos de libertad. Según Mántaras (2020) esta disparidad entre la teoría y la realidad, donde el Derecho Penal se convierte en el primer instrumento del Estado para resolver conflictos sociales, ha llevado a una crisis del clásico principio de ultima ratio y a una tendencia creciente a la expansión de tipos penales, a menudo justificada bajo el paraguas de la "seguridad". Esta situación genera una paradoja: un principio fundamental es socavado de manera consistente, lo que puede derivar en un sistema de justicia penal menos efectivo y potencialmente más opresivo, difuminando la línea entre infracciones administrativas y delitos graves.

Adicionalmente, la aplicación del principio de ultima ratio se vincula intrínsecamente con la importancia del bien jurídico afectado, puesto que, el Derecho penal solo debe aplicarse cuando el ataque es grave y el bien jurídico es fundamental; de lo contrario, soluciones menos radicales deberían ser las aplicables (Sánchez 2007), por lo tanto, se podría afirmar que la decisión de criminalizar la omisión del agente retenedor no solo se basa en la subsidiariedad del Derecho penal, sino también en la percepción de la "importancia" de la recaudación tributaria como un bien jurídico. En este sentido, si el Estado prioriza la recuperación de ingresos por encima de todo, podría instrumentalizar el Derecho penal para fines fiscales, incluso si existen otras vías y esto conllevaría a que la criminalización de conductas económicas se justifique más por la conveniencia de la recaudación que por una estricta adhesión a los límites del ius puniendi.

En Colombia, este principio no es una mera recomendación política, sino un estándar de constitucionalidad, teniendo en cuenta que la Corte Constitucional (2019) lo ha invocado en múltiples ocasiones para evaluar la proporcionalidad y la necesidad de las tipificaciones penales, especialmente en materia tributaria, lo cual significa que cualquier uso del derecho penal para fines que pueden ser logrados por vías menos gravosas es potencialmente inconstitucional. El principio de ultima ratio como barrera constitucional a la penalización excesiva eleva su importancia, ya que constituye un mandato que obliga al legislador a justificar la intervención penal, y, se impone la carga de la prueba al Estado para demostrar que la prisión es indispensable. En el ámbito penal tributario, la última ratio implica que la criminalización de conductas como la omisión del agente retenedor solo se justifica cuando las sanciones administrativas y los mecanismos de cobro coactivo no son suficientes para combatir la evasión y proteger eficazmente el patrimonio público (Duque Pedroza y Arrieta Burgos 2023).

Al evaluar la proporcionalidad y subsidiariedad de la acción penal frente a los mecanismos administrativos de cobro, se observa una tensión significativa, tal como se detalló en la sección 2.1, la DIAN posee amplias y robustas facultades de cobro coactivo, incluyendo mandamientos de pago, embargos, secuestros y remates de bienes, así como la vía ejecutiva

civil (Duffy 2022), los cuales están diseñados para asegurar el recaudo de los fondos públicos de manera eficiente. En este ámbito, la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia (2015a) ha sostenido que no es legítimo para la DIAN acudir al proceso penal para perseguir el pago de la obligación si ya dispone de mecanismos administrativos eficaces para hacer efectivo el cobro, a menos que se reclamen daños económicos distintos a los contenidos en la obligación tributaria, dando cumplimiento al principio de no duplicidad de acciones para el mismo fin, buscando evitar la instrumentalización del derecho penal.

Sin embargo, la característica más distintiva y controversial de este delito es la posibilidad de extinguir la acción penal mediante el pago total de la obligación (capital, intereses y sanciones) antes de la sentencia de segunda instancia, conforme al Artículo 42 de la Ley 633 de 2000 (Congreso de la República de Colombia 2000), lo que de acuerdo con Lozano Rodríguez (2018) desnaturaliza la función punitiva del derecho penal, convirtiéndola en una herramienta de cobro. La evidencia de que el pago extingue la acción penal y la postura jurisprudencial de no legitimar el uso paralelo de acciones dilucidan que la acción penal en este delito funciona más como un mecanismo de presión para el recaudo que como una sanción penal en su sentido clásico, puesto que, la amenaza de prisión se convierte en el "último" y más fuerte incentivo para el pago. Así las cosas, esto inclina fuertemente la balanza hacia el "exceso punitivo", dado que, si el Estado está dispuesto a renunciar a la persecución penal a cambio del pago, significa que su interés primordial es la recuperación económica, no la retribución del ilícito o la prevención general en su sentido más puro, instrumentalizando la jurisdicción penal para la recuperación de la cartera tributaria y un interés estatal predominantemente económico.

La discusión sobre la efectividad comparada del cobro coactivo de la DIAN revela una contradicción, teniendo en cuenta que la DIAN se considera víctima del delito de omisión del agente retenedor, ya que sufre un daño directo con la comisión de la conducta punible, empero, mientras la acción de cobro coactivo tiene un término de prescripción de cinco años, la acción penal puede, en la práctica, "revivir" la deuda, extendiendo el plazo de cobro del Estado hasta 12 o incluso 17 años (en casos de servidores públicos), por lo que Humar (2024) afirma que "La Dian siempre gana" al tomar la acción penal como extensión de la prescripción administrativa tomando el derecho penal no solo como "último recurso" en términos de severidad, sino también un "último recurso" temporal, extendiendo la capacidad del Estado para cobrar deudas que de otro modo serían incobrables, lo que constitucionalmente es un exceso punitivo" y, su aplicación no es subsidiaria sino complementaria lo que, en cierto modo, desvirtúa el principio de especialidad y tergiversa el principio de necesidad.

De otra parte, en cuanto a la necesidad jurídica, esta se ve reflejada en determinados casos, de acuerdo con la Corte Suprema de Justicia (2014) cuando la omisión de consignar se enmarca en una conducta de apropiación o uso indebido de los fondos (peculado), ya que representa un ataque más grave al patrimonio público que la mera omisión y justifica la intervención penal. En segundo lugar, si la conducta del agente retenedor forma parte de un esquema más amplio de fraude, evasión o elusión fiscal deliberada y sistemática, que busca defraudar al Estado y que las sanciones administrativas no logran disuadir, puesto que, en

ese orden de ideas, la conducta trasciende el mero incumplimiento para convertirse en un ataque a la buena fe y la integridad del sistema tributario.

La severidad de la pena puede ser necesaria para proteger el bien jurídico en su dimensión de prevención general, siempre y cuando la acción penal actúe como un mecanismo disuasorio indispensable para prevenir la omisión de agentes retenedores en casos de montos significativos o reincidencia, dado el incremento de las penas. Lo que traduce este instrumento en una herramienta subsidiaria y no complementaria, aplicable solo en los casos en que, a pesar de la existencia de la vía administrativa, esta ha demostrado ser ineficaz en casos *particulares* debido a la complejidad de la conducta, la resistencia deliberada del deudor, o la dificultad para identificar y embargar bienes, actuando entonces como una verdadera ultima ratio.

Cabe resaltar que, la jurisprudencia sostiene que el Estado no está obligado a criminalizar todas las conductas antisociales, pero tampoco debe tipificar aquellas que no representen un riesgo genuino para los intereses de la sociedad o de los individuos (Corte Constitucional 2012b), por lo que no se debe confundir el derecho penal y el derecho administrativo sancionador, ya que esta confusión puede llevar a que se castiguen como delitos o contravenciones conductas que, si bien alteran el orden social o cuestionan la actuación de la administración, no poseen la gravedad inherente que deberían tener las acciones sancionadas penalmente, especialmente si implican la privación de la libertad, sino que, su prohibición debería ser regulada por otras ramas del derecho, ya que estas conductas no cumplen con los requisitos para que una persona sea penalmente responsable y su libertad sea amenazada (Vargas 2014, 16).

En consecuencia, el derecho penal, al intervenir en la vida social, debe evaluar cuidadosamente el instrumento político a utilizar, y, en caso de decidir por la intervención penal, debe buscar formas alternativas de resolver los conflictos, teniendo en cuenta que el derecho penal "solo debe entrar en juego cuando otras normas sancionadoras de carácter administrativo resulten insuficientes para la protección del bien jurídico que se trata de tutelar" (Palacio 2002, 461)

#### **4. Ius puniendi y política criminal tributaria**

La expresión latina *ius puniendi*, que se traduce literalmente como "derecho a penar" o "derecho a sancionar", designa la facultad inherente del Estado para imponer sanciones y administrar castigos a aquellos que infringen el ordenamiento jurídico (Medina 2016), es decir que, otorga al Estado la potestad de la imponer penas o medidas de seguridad, la cual ha alcanzado rango constitucional en los ordenamientos jurídicos modernos, lo que subraya su carácter fundamental dentro de la estructura legal de un Estado de Derecho.

Si bien el *ius puniendi* se asocia de manera preeminente con el derecho penal, constituyendo una facultad única de esta rama del derecho en su manifestación más severa, es pertinente reconocer que su alcance no se limita exclusivamente a la esfera criminal, puesto que puede manifestarse tanto en el ámbito penal como en el administrativo. Esta dualidad es un aspecto central para comprender los límites y la aplicación apropiada del poder punitivo estatal, especialmente en contextos donde coexisten mecanismos de control y

sanción de distinta naturaleza como lo es el caso de estudio, dado que, si el Estado posee la facultad de sancionar a través de medios administrativos menos gravosos, la invocación de la esfera penal, intrínsecamente más intrusiva y severa exige una justificación rigurosa.

#### **4.1. Principios rectores y limitativos del poder punitivo**

El *ius puniendi* no es una potestad absoluta e ilimitada; por el contrario, se encuentra intrínsecamente circunscrito por un sistema de principios constitucionales que actúan como "barreras" o "escudos protectores" del individuo frente a un posible exceso del poder estatal. Estos principios, que han adquirido rango constitucional, son pilares esenciales de un Estado Social y Democrático de Derecho y garantizan que el ejercicio del poder punitivo sea legítimo, proporcionado y respetuoso de la dignidad humana.

En consecuencia, el principio de legalidad establece que toda acción punitiva del Estado debe estar fundamentada en leyes claras, previas y taxativas, a fin de garantizar la seguridad jurídica y previene la arbitrariedad en la aplicación de sanciones. Por su parte, el principio de culpabilidad exige que la responsabilidad penal se atribuya únicamente a quien ha causado materialmente el hecho delictivo, y que este haya sido cometido con dolo (intención) o imprudencia (pudiendo preverse y evitarse). De este principio se derivan sub-principios como el de personalidad (nadie es castigado por un hecho ajeno), responsabilidad por el hecho (no se castiga el carácter o modo de ser), y atribuibilidad (excluye a los inimputables) (Medina 2016).

De otra parte, el principio de proporcionalidad resulta de gran importancia en el tema que nos atañe, puesto que establece que, la pena impuesta sea estrictamente proporcional a la gravedad del hecho cometido y a la importancia social del bien jurídico afectado, refiriéndose a que su medida se establezca en función de la trascendencia social del ilícito. Del mismo modo, el principio de Necesidad de la Intervención Penal o de Intervención Mínima (*Ultima Ratio*) postula que la intervención del Estado en la esfera penal solo se justifica en la medida en que sea estrictamente necesaria para el mantenimiento del orden social y la protección de bienes jurídicos fundamentales. El derecho penal se legitima únicamente cuando protege a la sociedad, perdiendo su justificación si su intervención resulta inútil o incapaz de prevenir delitos.

Estos principios constituyen un marco teórico robusto, diseñado para limitar el poder punitivo del Estado y asegurar su ejercicio legítimo y proporcionado (Novoa 2007). No obstante, su persistente inobservancia, representa un desafío crítico a los fundamentos mismos de un Estado Social y Democrático de Derecho. Esta "huida al derecho penal" es indicativa de un problema sistémico donde el Estado, posiblemente impulsado por una percepción de eficiencia o necesidades fiscales inmediatas, opta por la forma más severa de intervención sin explorar adecuadamente alternativas menos restrictivas. La consecuencia directa de esta aproximación es una potencial extralimitación del poder estatal, donde la severidad de las sanciones penales se aplica a comportamientos que podrían ser eficazmente abordados por medios administrativos menos intrusivos. Esto no solo diluye el efecto disuasorio del derecho penal para delitos de verdadera gravedad, sino que también corre el riesgo de socavar la seguridad jurídica y la confianza pública en la imparcialidad y proporcionalidad del sistema de justicia.

El presente análisis se alinea firmemente con la doctrina que aboga por una aplicación estricta del principio de ultima ratio en la política criminal tributaria en el contexto colombiano, dado que, el derecho penal ha sido instrumentalizado para fines de recaudo fiscal, desvirtuando su naturaleza subsidiaria y fragmentaria. Esta instrumentalización se manifiesta en la posibilidad de extinguir la acción penal mediante el pago de la obligación tributaria, lo que convierte la amenaza de prisión en una herramienta de presión económica más que en una sanción retributiva o preventiva en su sentido clásico. Si bien se reconoce que la intervención penal es una "necesidad jurídica" en casos de apropiación indebida de fondos, esquemas de fraude fiscal sistemático o ineficacia demostrada de la vía administrativa, la postura es que estos escenarios deben ser la excepción, no la regla, por lo que la criminalización de la omisión del agente retenedor, cuando no se enmarca en estas circunstancias de gravedad, representa una extralimitación del poder punitivo estatal.

#### **4.2. Una política criminal tributaria equilibrada**

El equilibrio en la política criminal debe considerar los criterios fundamentales de selectividad, teniendo en cuenta, que el derecho penal debe ser selectivo, sancionando únicamente las conductas más graves y lesivas para los bienes jurídicos fundamentales. En consecuencia, la actual tipificación del delito de omisión del agente retenedor, al permitir la persecución penal por un mero incumplimiento financiero que puede ser subsanado con el pago, carece de la selectividad necesaria (Escalante 2016). Se criminalizan comportamientos que, en muchos casos, podrían ser eficazmente abordados por el derecho administrativo, reservando la vía penal para los ataques más peligrosos e intolerables al sistema tributario, como el fraude deliberado y sistemático o la apropiación de fondos.

Si bien la vía penal puede ser percibida como "eficiente" para el Estado al "revivir" deudas prescritas administrativamente y ejercer una presión coercitiva para el recaudo, esta eficiencia como criterio de equilibrio en la política criminal tributaria no se logra a un costo social y jurídico significativo (Palacio 2002). La robustez de los mecanismos administrativos de cobro de la DIAN sugiere que la eficiencia en el recaudo no requiere necesariamente la intervención penal en la mayoría de los casos, dado que la verdadera eficiencia debería buscar el cumplimiento tributario con el menor impacto posible en los derechos fundamentales y la menor sobrecarga del sistema judicial.

De otra vertiente, la función retributiva del derecho penal como criterio que busca la imposición de una pena proporcional a la gravedad del ilícito se ve desvirtuada por la posibilidad de extinguir la acción penal mediante el pago, teniendo en cuenta que esto transforma la pena en una herramienta de cobro, en lugar de un castigo por el daño social causado. En cuanto a la disuasión, si bien la amenaza de prisión es un fuerte incentivo para el pago, su aplicación indiscriminada a casos de menor gravedad puede diluir su efecto disuasorio para los delitos verdaderamente graves, generando una percepción de injusticia y desproporción, dado que esta debe ser focalizada en las conductas que realmente atentan contra la integridad del sistema tributario de manera dolosa y sistemática.

La instrumentalización del derecho penal para el recaudo tributario tiene un impacto significativo en la sociedad y en los derechos fundamentales:

**Impacto Social:** La sobrecriminalización de conductas que no revisten la gravedad inherente de un delito penal puede erosionar la confianza pública en el sistema de justicia, generando una percepción de que el Estado utiliza su poder punitivo de manera desproporcionada y arbitraria. Esto puede llevar a una deslegitimación del derecho penal y a una mayor animadversión hacia los elementos garantistas del sistema.

**Impacto Económico:** La amenaza constante de prisión por incumplimientos financieros, incluso cuando existen vías administrativas para el cobro, puede generar un clima de temor en el sector empresarial, desincentivando la actividad económica y la inversión. Las empresas y sus representantes legales pueden percibir un riesgo excesivo en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, lo que podría afectar la dinámica económica general.(Vargas 2014)

**Derechos Fundamentales:** La pena privativa de la libertad, como la sanción más severa del Estado, debe ser aplicada con las máximas garantías y respeto a la dignidad humana. El principio de humanidad de las penas exige que se prefieran penas menos onerosas pero igualmente eficaces. Cuando la prisión se utiliza como una herramienta de presión para el recaudo, se vulnera el principio de proporcionalidad y se pone en riesgo la libertad individual por motivos que, en esencia, son de índole económica y no criminal en su sentido más estricto.

### **4.3. Propuestas y alternativas al tipo penal**

Para lograr una política criminal tributaria más equilibrada y respetuosa de los principios fundamentales del derecho penal, se propone una reforma legislativa con el fin de redefinir el Tipo Penal consagrado en el artículo 402 del Código Penal para limitar su aplicación estrictamente a los casos de apropiación indebida de los fondos retenidos o recaudados, o a esquemas de fraude fiscal deliberado y sistemático, realizando una distinción clara entre el mero incumplimiento de la obligación de consignar y la conducta dolosa de defraudar al Estado o apropiarse de los recursos públicos.

Del mismo modo, considero pertinente plantear umbrales de monto significativos para la configuración del delito penal, de modo que los incumplimientos de menor cuantía sean exclusivamente tratados por la vía administrativa, y, se considere reevaluar la cláusula de extinción de la acción penal por pago, dado que si bien puede ser un incentivo para el recaudo, desnaturaliza el derecho penal, por lo que podría considerarse que el pago sea un atenuante significativo o una causal de reducción de pena, pero no una extinción total de la acción penal, salvo en casos de mínima lesividad y sin dolo de apropiación.

Los operadores judiciales (fiscales y jueces) deben adoptar una interpretación más estricta del principio de ultima ratio, aplicando la acción penal solo cuando la vía administrativa haya demostrado ser ineficaz de manera concluyente y la conducta del agente retenedor revele una intención dolosa de defraudar o apropiarse de los fondos, más allá del simple incumplimiento, para reafirmar que el bien jurídico protegido por el delito de omisión del agente retenedor es la integridad del patrimonio público y la confianza en el sistema tributario, y no meramente el recaudo, enfatizando que la persecución penal debe centrarse en la afectación a este bien jurídico en su dimensión más grave.

Finalmente, se plantean alternativas político-criminales como el fortalecimiento de la Vía Administrativa y los mecanismos administrativos de cobro de la DIAN, dotándolos de mayor agilidad y recursos, y explorando nuevas herramientas como la mediación o la conciliación en materia tributaria para resolver disputas de manera menos gravosa o implementar políticas que incentiven el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias a través de beneficios fiscales, programas de educación tributaria y simplificación de los procedimientos, en lugar de depender excesivamente de la amenaza penal.

## **Conclusiones**

El análisis exhaustivo del delito de omisión del agente retenedor en el contexto jurídico colombiano, a la luz del principio de ultima ratio, revela una compleja interacción entre el derecho penal y el derecho tributario, que oscila entre la necesidad jurídica de proteger el patrimonio público y un potencial exceso punitivo.

En primer lugar, se ha establecido que el delito de omisión del agente retenedor, tipificado en el artículo 402 de la Ley 599 de 2000, es una figura penal específica que sanciona la no consignación de dineros públicos retenidos o autorretenidos. La naturaleza de función pública que ejerce el agente retenedor, aunque sea un particular, es el fundamento jurídico que eleva esta omisión a un delito contra la administración pública, justificando la intervención penal y la responsabilidad individual del representante legal bajo la figura del "actuar en lugar de otro". El endurecimiento de las penas a lo largo del tiempo refleja una clara voluntad legislativa de disuadir estas conductas y proteger los recursos fiscales, lo que en ciertos escenarios puede ser considerado una necesidad jurídica para la estabilidad del sistema tributario.

En segundo lugar, la coexistencia de este delito con un robusto procedimiento administrativo de cobro y un amplio régimen sancionatorio por parte de la DIAN es un factor determinante. La DIAN cuenta con facultades de cobro coactivo, que incluyen mandamientos de pago, embargos, secuestros y remates, así como la posibilidad de acuerdos de pago y la aplicación de sanciones pecuniarias por extemporaneidad, no declaración e intereses moratorios, los cuales son mecanismos administrativos especializados y diseñados específicamente para el recaudo. La existencia de esta diversidad de herramientas administrativas, junto con la posibilidad de extinguir la acción penal mediante el pago total de la obligación (capital, intereses y sanciones), transforma la sanción penal en una herramienta de presión para el recaudo más que en una medida de retribución o prevención general en su sentido clásico.

La acción penal puede, en la práctica, "revivir" deudas tributarias que ya han prescrito administrativamente, extendiendo significativamente el plazo de cobro del Estado, constituyéndose en una instrumentalización del derecho penal para fines de recaudo, que va más allá de la protección del bien jurídico en su esencia y de la subsidiariedad del derecho penal y es considerado un exceso punitivo, puesto que el interés primordial del Estado es económico, lo que debería ser gestionado prioritariamente por el derecho administrativo sancionador.

El delito de omisión del agente retenedor puede ser una "necesidad jurídica" en casos de apropiación indebida de fondos, esquemas de fraude fiscal sistemático o cuando la vía administrativa ha demostrado ser ineficaz ante la resistencia deliberada del deudor. Es imperativo que la política criminal tributaria en Colombia reevalúe el equilibrio entre la protección del patrimonio público y la observancia de los principios fundamentales del derecho penal, asegurando que la prisión sea verdaderamente el último recurso, reservada para las conductas que atentan de manera más grave y dolosa contra el sistema tributario y que no pueden ser controladas por vías menos gravosas.

## Referencias

- Congreso de la República. 1969. "Ley 38 de 1969. Por la cual se dictan normas sobre retención en la fuente y anticipo del impuesto sobre la renta y complementarios y se señalan sanciones." <https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Leyes/1593818>.
- . 1997. "Ley 383 de 1997. Por la cual se expiden normas tendientes a fortalecer la lucha contra la evasión y el contrabando, y se dictan otras disposiciones".
- . 2000. "Ley 599 de 2000. Por la cual se expide el Código Penal.", julio.
- Congreso de la República de Colombia. 2000. "Ley 633 de 2000. Por la cual se expiden normas en materia tributaria, se dictan disposiciones sobre el tratamiento a los fondos obligatorios para la vivienda de interés social y se introducen normas para fortalecer las finanzas de la Rama Judicial".
- Constitución Política de Colombia. 1991. "[Const].", núm. 7 de julio de 1991 (Colombia). <https://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Normal.jsp?i=4125>.
- Corte Constitucional. 1995. "Sentencia C-421 de 1995". [M.P. Jorge Arango Mejía]. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1995/C-421-95>.
- . 1996. "Sentencia C-285 de 1996". [M.P. Carlos Gaviria Díaz]. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1996/C-285-96.htm>.
- . 2000. "Sentencia C-1144 de 2000". [M.P. Vladimiro Naranjo Mesa]. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2000/C-1144-00.htm>.
- . 2003a. "Sentencia C-009 de 2003". [M.P. Jaime Araújo Rentería]. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2003/C-009-03.htm>.
- . 2003b. "Sentencia C-652 de 2003". [M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra]. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2003/c-652-03.htm>.
- . 2004. "Sentencia C-989 de 2004". [M.P. Clara Inés Vargas Hernández]. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2004/C-989-04.htm>.
- . 2012a. "Sentencia C-198 de 2012". [M.P. Nilson Pinilla Pinilla]. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2012/c-198-12.htm>.

- . 2012b. “Sentencia C-365, 2012”. [M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub]. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2012/c-365-12>.
- . 2019. “Sentencia C-290”. [M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado]. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2019/c-290-19.htm>.
- Corte Suprema de Justicia. 2006. “Sentencia N° 22902 de 2006”. [M.P. Édgar Lombana Trujillo].
- . 2009. “Sentencia N° 24065 de 2009”. [M.P. María Del Rosario González De Lemos].
- . 2013a. “Sentencia N° 419 de 2013”. [M.P. Eugenio Fernández Carlier].
- . 2013b. “Sentencia N° 33468 de 2013”. [M.P. José Eugenio Fernández Carlier].
- . 2014. “Sentencia N° 37163 de 2014”. [M.P. José Leónidas Bustos Martínez].
- . 2015a. “Sentencia SP- 7253 de 2015”. [M.P. Eugenio Fernandez Carlier].
- . 2015b. “SP-3001-2015”. [M.P. Patricia Salazar Cuellar]. <https://www.ambitojuridico.com/sites/default/files/BancoMedios/Archivos/sent-sp-3001%2842822%29-15.pdf>.
- . 2020. “Sentencia N° 1506 de 2020”. [M.P. José José Francisco Acuña Vizcaya].
- . 2022. “Sentencia N° 1797 de 2022”. [M.P. José Francisco Acuña Vizcaya].
- Duffy, Anthony. 2022. “El procedimiento administrativo de cobro coactivo en Colombia: una perspectiva crítica”. Tesis de especialización, Universidad de los Andes.
- Duque Pedroza, Andrés Felipe, y Enán Arrieta Burgos. 2023. “Los delitos tributarios en Colombia: evolución normativa y aproximación político criminal”. *Dos mil tres mil 25* (diciembre). <https://doi.org/10.35707/dostresmil/25391>.
- Escalante, Alexander. 2016. “El delito de omisión de agente retenedor en el sistema penal colombiano”. Tesis de pregrado, Barranquilla: Universidad de la Costa. <https://repositorio.cuc.edu.co/server/api/core/bitstreams/266a5b85-105d-4064-b6dd-1ec981c458bb/content>.
- García de la Torre, Faustino. 2021. “Crisis del principio penal de ultima ratio ¿Debemos retomar la orientación constitucional del Derecho penal?” *Anales de la Cátedra Francisco Suárez*, núm. 1 (septiembre), 131–54. <https://doi.org/10.30827/acfs.vi1.16747>.
- Hernández Sampieri, Roberto, Carlos Fernández Collado, Dra María del Pilar Baptista Lucio, y Sergio Méndez Valencia Christian Paulina Mendoza Torres. 2014. *Metodología de la Investigación*. Editado por McGRAW-HILL. 6a ed. <https://www.esup.edu.pe/wp-content/uploads/2020/12/2.%20Hernandez,%20Fernandez%20y%20Baptista-Methodolog%C3%ADa%20Investigacion%20Cientifica%206ta%20ed.pdf>.

- Humar, Fabio. 2024. “La penalización del no pago de tributos: la Dian siempre gana”. *Ambito Jurídico*. <https://www.ambitojuridico.com/noticias/tributario-y-contable/tributario-y-contable/la-penalizacion-del-no-pago-de-tributos-la>.
- Krippendorff, Klaus. 1990. *Metodología de análisis de contenido: teoría y práctica*. Paidós.
- Lozano Rodríguez, Javier. 2018. “El delito de Omisión del Agente Retenedor o Recaudador: Análisis de su tipicidad en el contexto constitucional colombiano”. Tesis de especialización, Universidad La Gran Colombia. <https://repository.ugc.edu.co/items/b4ce1c3f-f688-4ceb-8318-ed4a1395ecfd>.
- Lozano Sanabria, Norman. 2011. “El delito de omisión del agente retenedor o recaudador, artículo 402 del Código Penal Colombiano, -Ley 599 de 2000-: ¿un caso de prisión por deudas?” Tesis de maestría, Bogotá, Colombia: Universidad Nacional de Colombia. <https://repositorio.unal.edu.co/bitstream/handle/unal/9542/Hern%c3%a1nhumbertolozanozanabria.2011.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.
- Mántaras, Martín. 2020. “El Derecho Penal como instrumento prima ratio de exclusión social”. <https://www.pensamientopenal.com.ar/system/files/2020/04/doctrina48753.pdf>.
- Medina, Arnel. 2016. “Los principios limitativos del ius puniendi y las alternativas a las penas privativas de libertad”. *REVISTA IUS* 1 (19). <https://doi.org/10.35487/rius.v1i19.2007.180>.
- Novoa, Eduardo. 2007. “Algunas consideraciones acerca de los principios limitadores del ius puniendi estatal y la expansión del derecho penal”. *Revista Actualidad Jurídica* 15. <https://derecho.udd.cl/actualidad-juridica/files/2021/01/AJ-Num-15-P191.pdf>.
- Osorio, Kevin. 2022. “Proceso de cobro coactivo en la división de Recaudo y Cobranzas Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Barrancabermeja”. Tesis de pregrado, Universidad Cooperativa de Colombia. <https://repository.ucc.edu.co/server/api/core/bitstreams/56094801-9fa1-4743-ab54-bf3c357ca31f/content>.
- Palacio, José. 2002. “El concepto de armas prohibidas en el Código Penal”. En *Estudios jurídicos en memoria de José María Lidón*, 457–70. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/libro?codigo=6563>.
- Presidente de la República. 1989. “Decreto Ley 624 de 1989. Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuesto Nacionales”.
- Rueda, David. 2013. “El delito de omisión de agente retenedor: desaplicación del principio de última ratio”. Tesis de maestría, Bogotá, Colombia: Universidad de los Andes. <https://repositorio.uniandes.edu.co/entities/publication/7cb2bdbc-9fa2-4e15-b5a1-3c8f53c5019d>.

- Salamanca, Freddy. 2020. “Desarrollo legal y jurisprudencial del delito de omisión del agente retenedor o recaudador”. Tesis de especialización, Bogotá, Colombia: Universidad Libre de Colombia. <https://repository.unilibre.edu.co/bitstream/handle/10901/24839/Desarrollo%20legal%20y%20jurisprudencial%20del%20delito%20de%20omisi%C3%B3n%20de%20agente%20retenedor%20versi%C3%B3n%20final%20%28Autoguardado%29.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.
- Sánchez, Julio. 2007. “El principio de intervención mínima en el Estado mexicano”. *Revista del Instituto de la Judicatura Federal* 23. <https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/judicatura/article/download/32187/29180>.
- Vargas, Ligia. 2014. “El expansionismo del derecho penal colombiano caso de la ley 599 de 2000”. Tesis de maestría, Bogotá, Colombia: Universidad de los Andes, <https://repositorio.uniandes.edu.co/bitstream/handle/1992/16133/u686131.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.
- Zamora, Wilson. 2014. “Fundamentos del procedimiento administrativo de cobro coactivo análisis doctrinal y jurisprudencial”. Tesis de especialización, Universidad Militar Nuevagrana. <https://repository.umng.edu.co/server/api/core/bitstreams/a86e43af-cc50-4b9e-85ba-efb5a0deffe1/content>.