

LOS PROCESOS DE INSOLVENCIA COMO ALIVIO EMPRESARIAL Y SU IMPACTO EN LA EXTINCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL POR OMISIÓN DEL AGENTE RETENEDOR

Juan José Pérez Gutiérrez¹

La figura penal de omisión del agente retenedor sanciona el incumplimiento del deber legal de transferir a la administración tributaria los dineros recaudados o retenidos por concepto de impuestos. Este análisis examina sus fundamentos normativos y los criterios jurisprudenciales que han perfilado su aplicación. En ese marco, se estudia el impacto de los procedimientos de reestructuración e insolvencia empresarial como vías excepcionales que, al establecer esquemas más razonables para el cumplimiento fiscal, permiten suspender o cesar la persecución penal. Aunque esta posibilidad se deriva de una derogación tácita entre disposiciones tributarias y penales, su escasa visibilidad normativa ha restringido su uso. Sin embargo, la Corte Suprema de Justicia ha reconocido su eficacia como causa legítima para extinguir la acción penal, con base en el artículo 42 de la Ley 633 de 2000.

SUMARIO:

I. Introducción; II. El delito de omisión del agente retenedor: concepto, elementos y consecuencias; III. Acuerdos de reestructuración y procesos de insolvencia: mecanismos de recuperación empresarial; IV. Incidencia de los mecanismos de recuperación empresarial en la extinción de la responsabilidad penal; V. Conclusiones; VI. Bibliografía.

¹ Abogado egresado de la Universidad Pontificia Bolivariana, con énfasis en Derecho Penal. Especialista en Ciencias Penales y Criminológicas de la Universidad Externado de Colombia. Litigante en las áreas de derecho penal y extinción de dominio.

I. Introducción

Uno de los pilares de la política tributaria en Colombia es el recaudo anticipado de impuestos — denominado retención en la fuente²— cuya responsabilidad recae en el contribuyente. Esto implica que los particulares, sean personas naturales o jurídicas, colaboren con el Estado en la recaudación de tasas, impuestos y contribuciones, con el fin de facilitar dicha función a la administración tributaria. Desde la perspectiva penal, la Corte Constitucional ha interpretado que quienes desempeñan esta labor son considerados funcionarios públicos transitorios³, pues, aunque no medie un nombramiento oficial, el hecho de recaudar o retener recursos del presupuesto público les confiere tácitamente esa condición.

Si bien resulta comprensible que el Estado adopte este tipo de políticas por motivos de eficiencia en el recaudo, y es razonable que los particulares colaboren con esta tarea, no deja de ser preocupante que los recursos recaudados no lleguen a su destino final, es decir, que no ingresen al erario. Frente a esta preocupación, el legislador ha establecido diversos mecanismos para inducir al cumplimiento de los deberes fiscales por parte de los contribuyentes encargados de recaudar o administrar estos fondos. Uno de estos mecanismos es el tipo penal de *omisión del agente retenedor*, consagrado en el artículo 402 del Código Penal colombiano⁴.

No obstante, dicho tipo penal ha sido objeto de críticas, en tanto permite que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) utilice el derecho penal a través de la Fiscalía General de la Nación como instrumento de presión coercitiva para el cobro de sus acreencias. Ello se explica porque el parágrafo del artículo 402 prevé la extinción anticipada de la acción penal cuando el obligado extinga o compensa la obligación tributaria junto con los intereses correspondientes.

En la práctica, la DIAN recurre a la denuncia penal cuando las vías fiscales, civiles o comerciales se han visto frustradas por la caducidad o prescripción de sus derechos. Esto ha sido cuestionado por su potencial carácter abusivo, especialmente cuando los planes de pago propuestos resultan inalcanzables para muchos contribuyentes.

² D.L. 624/1989, art.365.

³ C. Const., Sent. C-009, ene. 23/2003. M. P. Jaime Araujo Rentería.

⁴ L. 599/2000.

De ahí la importancia de los acuerdos de reestructuración y los procesos de insolvencia como mecanismos de recuperación empresarial, pues posibilitan que el agente retenedor, autorretenedor o recaudador de tasas no quede sometido a los planes de pago impuestos unilateralmente por la DIAN, sino que acceda a esquemas de pago más razonables en cuanto a condiciones y plazos. Este beneficio tiene también efectos en el ámbito penal, toda vez que, conforme a como se expondrá en los diferentes apartados, y según la interpretación realizada por la Corte Suprema de Justicia desde la decisión AP2220 de 2015, quienes se acogen válidamente a dichos mecanismos pueden beneficiarse de la extinción de la acción penal por el delito de omisión del agente retenedor o recaudador.

Aunque poco conocida, esta interpretación —cuyo fundamento jurídico se encuentra en una derogación tácita— tiene un impacto práctico significativo, pues los sujetos activos de este delito suelen ser comerciantes, empresarios o representantes legales que han atravesado situaciones de insolvencia o dificultades de liquidez. Al acudir ante la DIAN, enfrentan planes de pago inalcanzables y el riesgo de un proceso penal y de una eventual condena si no los aceptan.

No obstante, conforme al análisis legal y jurisprudencial que se desarrollará en esta columna, se evidenciará que la utilización de mecanismos de recuperación empresarial facilita acceder a la terminación anticipada del proceso penal sin depender de la voluntad unilateral de la DIAN. Esta solución representa una posición más garantista del Estado, en cuanto reconoce las dificultades económicas que pueden afectar a cualquier empresario y procura equilibrar la función represiva del derecho penal con principios de equidad y razonabilidad.

Para cumplir el objetivo propuesto, en primer lugar, se describirá y explicará el delito de omisión del agente retenedor. A continuación, se presentará de forma sucinta el contenido de los acuerdos de reestructuración y los procesos de insolvencia. En tercer lugar, se analizará la postura jurisprudencial sobre cómo estos mecanismos inciden en el proceso penal. Finalmente, se expondrán las conclusiones relativas a la utilidad de esta interpretación y de dichas figuras jurídicas.

II. El delito de omisión del agente retenedor: concepto, elementos y consecuencias

El delito de omisión del agente retenedor o recaudador está tipificado en el artículo 402 de la Ley 599 de 2000⁵. Esta conducta busca sancionar al agente retenedor o autorretenedor que no consigne, dentro del término legal, las sumas retenidas o autorretenidas por concepto de retención en la fuente; al responsable del impuesto sobre las ventas o del impuesto nacional al consumo que no consigne los valores recaudados; y al recaudador de tasas o contribuciones públicas que incumpla dicha obligación. La pena prevista para este delito oscila entre cuarenta y ocho (48) y ciento ocho (108) meses de prisión, además de una multa.

Como expone Antonio José Cancino, se trata de un delito de sujeto activo calificado⁶, cuyo elemento normativo remite a las disposiciones del Estatuto Tributario. Esta norma determina quiénes ostentan la calidad de agente retenedor⁷, autorretenedor, responsable o recaudador, o cuáles son los requisitos necesarios para adquirir dicha condición. En consecuencia, solo quienes reúnan esas calidades están facultados para ejecutar la conducta típica prevista en el tipo penal.

⁵ L. 599/2000. «El agente retenedor o autorretenedor que no consigne las sumas retenidas o autorretenidas por concepto de retención en la fuente dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración de retención en la fuente o quien encargado de recaudar tasas o contribuciones públicas no las consigne dentro del término legal, incurrirá en prisión de cuarenta (48) a ciento ocho (108) meses y multa equivalente al doble de lo no consignado sin que supere el equivalente a 1.020.000 UVT. En la misma sanción incurrirá el responsable del impuesto sobre las ventas o el impuesto nacional al consumo que, teniendo la obligación legal de hacerlo, no consigne las sumas recaudadas por dicho concepto, dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración del impuesto sobre las ventas. El agente retenedor o el responsable del impuesto sobre las ventas o el impuesto nacional al consumo que omita la obligación de cobrar y recaudar estos impuestos, estando obligado a ello, incurrirá en la misma pena prevista en este artículo. Tratándose de sociedades u otras entidades, quedan sometidas a esas mismas sanciones las personas naturales encargadas en cada entidad del cumplimiento de dichas obligaciones. **PARÁGRAFO.** El agente retenedor o autorretenedor, responsable del impuesto a la ventas, el impuesto nacional al consumo o el recaudador de tasas o contribuciones públicas, que extinga la obligación tributaria por pago o compensación de las sumas adeudadas, según el caso, junto con sus correspondientes intereses previstos en el Estatuto Tributario, y normas legales respectivas, se hará beneficiario de resolución inhibitoria, preclusión de investigación o cesación de procedimiento dentro del proceso penal que se hubiere iniciado por tal motivo, sin perjuicio de las sanciones administrativas a que haya lugar» [Subrayado añadido].

⁶ Antonio José Cancino *et al.*, *Lecciones de Derecho Penal: parte especial* – volumen I (Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2019), 277-279.

⁷ D.L. 624/1989, art.368.

Molina Arrubla señala que la ejecución de esta conducta se configura cuando no se cumple con el deber jurídico establecido por la normatividad tributaria, ya sea porque el agente retuvo los recursos y no los consignó, o porque, aun teniendo el deber de hacerlo, no efectuó la retención en los supuestos exigidos⁸. Es decir, el tipo penal contempla dos modalidades de omisión en las que se puede incurrir. No obstante, la consumación de la conducta punible ocurre cuando, transcurridos dos meses desde la fecha en que debía realizarse la consignación, esta no se ha efectuado.

Por otro lado, es importante resaltar que se trata de uno de los pocos tipos penales clasificados como delitos de omisión propia, puesto que es el legislador quien establece que se sancionará penalmente una omisión⁹, en la medida en que el sujeto activo incumple un deber legal específico que le impone actuar, esto es, consignar a tiempo los dineros retenidos o recaudados en nombre del Estado. La ley no sanciona una acción indebida, sino la omisión de una conducta exigida: entregar al fisco los recursos que le corresponden dentro del plazo legalmente establecido. En este sentido, el agente retenedor ostenta una obligación jurídica expresa y, al no cumplirla, incurre en responsabilidad penal.

Finalmente, esta norma contiene un presupuesto relevante: en el párrafo del artículo 402 del Código Penal¹⁰ se establece la posibilidad de que el sujeto activo de la conducta se beneficie con una resolución inhibitoria, la preclusión de la investigación o la cesación del procedimiento, siempre que extinga las obligaciones tributarias junto con sus respectivos intereses. Sin embargo, cancelar la obligación no lo exonera de eventuales consecuencias administrativas derivadas de su conducta.

En conclusión, se trata de una conducta punible de fácil comprensión: el agente retenedor o recaudador defrauda una expectativa legítima de ingreso para la hacienda pública, lo que afecta el patrimonio estatal.

III. Acuerdos de reestructuración y procesos de insolvencia:

⁸ Carlos Mario Molina Arrubla. *Delitos contra la administración pública conforme en el nuevo Código Penal* (Bogotá: Leyer, 2005).

⁹ Johannes Wessels, Werner Beuke y Helmut Satzger. *Derecho penal. Parte General. El delito y su estructura* (Pacífico Editores, 2018).

¹⁰ L. 599/2000.

mecanismos de recuperación empresarial

La Ley 550 de 1999, también conocida como Ley de Intervención Económica, fue expedida en Colombia con el propósito de facilitar la recuperación y conservación de empresas viables que enfrentaban dificultades financieras. Su principal herramienta era el acuerdo de reestructuración, un mecanismo legal mediante el cual la empresa deudora y sus acreedores negociaban condiciones más favorables para el cumplimiento de sus obligaciones con el objetivo de evitar la liquidación y permitir la continuidad de la actividad económica¹¹. Este acuerdo tenía como finalidad la reorganización de pasivos y el establecimiento de nuevos plazos o tasas de interés, bajo la supervisión de una entidad estatal —en ese momento, el Ministerio de Hacienda—. Esto brindaba seguridad jurídica tanto al deudor como a los acreedores.

Por su parte, la Ley 1116 de 2006 constituye la normativa vigente hoy en Colombia en materia de insolvencia empresarial¹². Fue promulgada con el objetivo de modernizar y unificar los procedimientos aplicables a las empresas viables que enfrentan dificultades económicas que les impiden cumplir oportunamente con sus obligaciones. Esta ley contempla mecanismos tanto para la reorganización empresarial como para la liquidación judicial, con el fin de garantizar la protección del crédito, la recuperación de empresas y la preservación del empleo.

En este contexto, es relevante mencionar la Ley 633 de 2000, norma de carácter tributario que introdujo diversas reformas al sistema fiscal colombiano con la intención de fortalecer el recaudo y mejorar la gestión de los ingresos públicos. En relación con el delito de omisión del agente retenedor, esta ley modificó significativamente el artículo 665 del Estatuto Tributario al unificar, en un solo párrafo¹³, las disposiciones que preveían la posibilidad de terminación anticipada del proceso

¹¹ L.550/1999. «Fines de la intervención del Estado en la economía. El Estado intervendrá en la economía conforme a los mandatos de la presente ley, en el marco de lo dispuesto en los [a]rtículos 334 y 335 de la Constitución Política, para los siguientes fines: 1. Promover la reactivación de la economía y el empleo mediante la reestructuración de empresas pertenecientes a los sectores productivos de la economía, tales como el agropecuario, el minero, el manufacturero, el industrial, el comercial, el de la construcción, el de las comunicaciones y el de los servicios. [...] 4. Restablecer la capacidad de pago de las empresas de manera que puedan atender adecuadamente sus obligaciones. 5. Facilitar el acceso al crédito y al redescuento de créditos en términos y condiciones que permitan la reactivación del sector empresarial».

¹² L.1116/2006.

¹³ D.L. 624/1989.

penal en caso de compensación e incorporar con claridad que no habrá lugar a investigación penal cuando el contribuyente se encuentre en proceso de reestructuración empresarial. Aunque anteriormente se aludía a otras figuras asociadas a la toma del control empresarial, fue esta ley la que estableció de forma expresa la aplicación de la Ley 550 de 1999 en este contexto.

Sin embargo, dicha modificación en el Estatuto Tributario presentó una ambigüedad normativa entre la Ley 599 y la Ley 633, ambas del 2000, conforme a que esta última contemplaba la posibilidad de que no se estaría incurriendo en el delito de omisión del agente retenedor, siempre y cuando se estuviera en un proceso de reorganización empresarial, posibilidad que no estaba prevista en la redacción original del tipo penal de omisión de agente retenedor. Por lo que, la Corte Constitucional, a través de la decisión C-009 de 2003, concluyó que el parágrafo del artículo 402 de la Ley 599 había sido derogado tácitamente por el artículo 42 de la Ley 633, ya que se trataba de una norma posterior¹⁴.

Ahora bien, no es esta una interpretación pacífica. En el Concepto 005478 de 2025⁽¹⁵⁾, la DIAN se pronunció sobre los eximentes de responsabilidad penal aplicables al delito de omisión de agente retenedor o recaudado. En dicho pronunciamiento, hizo alusión a la Sentencia C-137 de 2023 de la Corte Constitucional, pero, cercenando su contenido, sostuvo que, a partir de la entrada en vigor de la Ley 1819 de 2016, la eximente de responsabilidad penal de las sociedades acogidas en procesos de reestructuración o reorganización no resulta procedente. En consecuencia, afirmó que la única eximente es la extinción total de la obligación junto con sus correspondientes intereses y sanciones.

En la sentencia ya mencionada, la Corte Constitucional analizó la evolución legislativa del delito de omisión del agente retenedor o recaudador en Colombia. Asimismo, describió cómo diversas leyes, desde 1997, han modificado el tratamiento penal de esta conducta, especialmente en lo relativo a las sociedades sometidas a procesos de recuperación económica. Reconoció, en particular, que la Ley 1819 de 2016 reformó integralmente el tipo penal y suprimió los beneficios concedidos con anterioridad a esas sociedades.

¹⁴ C. Const., Sent. C-009, ene. 23/2003. M. P. Jaime Araujo Rentería.

¹⁵ Conc. 005478/2025, DIAN.

Esta interpretación suscitó que el magistrado de la Corte Constitucional Juan Carlos Cortés aclarara su voto. El magistrado compartía que la Corte profiriera un fallo inhibitorio, pero sostuvo que el artículo 42 de la Ley 633 de 2000 no fue derogado ni absorbido por el artículo 402 del Código Penal, dado que pertenecen a regímenes normativos distintos y el legislador no manifestó intención de integrarlos. En consecuencia, concluyó que disposiciones normativas como la Ley 1819 de 2016 no contradicen ni eliminan dicho precepto, y que este mantiene su validez jurídica y su autonomía normativa.

Como se advirtió, la DIAN tergiversó el contenido de dicha decisión. Si bien la Corte Constitucional reconoció la derogación de la norma —aspecto que es jurídicamente discutible—, también señaló que esta podría aplicarse de manera ultraactiva, en virtud del principio de favorabilidad. Por ende, no es correcto afirmar que la única circunstancia eximente de responsabilidad sea el pago total de la obligación tributaria, junto con sus correspondientes intereses y sanciones, pues la propia Corte admitió que el artículo 42 de la Ley 633 de 2000 puede seguir siendo aplicado con efectos ultraactivos.

La articulación entre las normas que regulan los procesos de reorganización empresarial y las disposiciones penales sobre el delito de omisión del agente retenedor revela un campo normativo en constante evolución, marcado por tensiones interpretativas entre autoridades administrativas y órganos jurisdiccionales. En síntesis, el legislador colombiano ha procurado la protección de los distintos actores económicos que han atravesado dificultades patrimoniales, incluso contemplando la posibilidad de que no se inicie una investigación penal cuando se encuentren acogidos a un mecanismo de reorganización empresarial. A pesar de haber reconocido la derogación de la norma que habilitaba expresamente dicha facultad, la Corte ha considerado jurídicamente viable su aplicación posterior, con fundamento en el principio de favorabilidad.

IV. Incidencia de los mecanismos de recuperación empresarial en la extinción de la responsabilidad penal

Como se expuso en el apartado anterior, los mecanismos de recuperación empresarial también generan repercusiones en el ámbito penal, particularmente en relación con el tipo penal de omisión del agente retenedor. En efecto, la Ley 633 de 2000 introdujo la posibilidad de excluir de responsabilidad penal por dicho delito a quienes hayan sido admitidos en un proceso de negociación dentro de un acuerdo de reestructuración, conforme a lo previsto en la Ley 550 de 1999. Esta disposición aplica respecto de obligaciones relacionadas con el impuesto sobre las ventas y las retenciones en la fuente causadas, siempre que se cumplan los requisitos legales establecidos¹⁶.

El artículo 42 de la Ley 633 de 2000 introdujo una modificación al artículo 665 del Decreto Ley 624 de 1989, y con ello derogó tácitamente el párrafo del artículo 402 de la Ley 599 del mismo año. No obstante, el carácter tácito de dicha derogación ha contribuido a que esta figura jurídica no sea conocida a fondo y, en consecuencia, a que su aplicación en la práctica sea limitada. Sin embargo, la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia ha reconocido su utilidad y relevancia en el ámbito penal¹⁷.

La Corte Suprema de Justicia en la decisión SP-3001-2015 ha explicado la transición normativa en torno al delito de omisión del agente retenedor, así como la disposición que, en conjunto, regula esta conducta punible. En este sentido, ha reconocido que el párrafo del artículo 665 del Estatuto Tributario forma parte integral del tipo penal correspondiente¹⁸. En esa misma decisión, la Sala destacó la relevancia de la Ley 550 de 1999, al señalar que su implementación permitió la protección y conservación de bienes y activos por un valor de 8,3 billones de pesos, la reestructuración de obligaciones por 6 billones de pesos y la preservación de 56.158 empleos. Con todo, esa normativa fue posteriormente derogada y sustituida por la Ley 1116 de 2006, que, aunque más moderna, conserva el mismo espíritu de protección empresarial. Tanto los acuerdos de reestructuración previstos en la Ley 550 como los acuerdos de reorganización regulados por la Ley 1116 persiguen una finalidad común: garantizar la viabilidad de las empresas en crisis.

La Corte, al adoptar un criterio garantista y en beneficio del empresariado nacional, interpretó que, si bien el inciso final del artículo 42 de la Ley 633 de 2000 prevé la extinción de la acción penal

¹⁶ D.L. 624/1989, art.665.

¹⁷ Diego Mauricio Montoya Vacadéz *et al.*, *Manual de Derecho Penal – Parte Especial Tomo II* (Bogotá: Temis, 2019) 276-287.

¹⁸ CSJ, Cas. Penal, SP-3001-2015, mar. 28/2015, Rad. 42822. M. P. Patricia Salazar Cuéllar.

cuando el contribuyente se encuentra inmerso en un proceso de reestructuración —haciendo referencia expresa a la Ley 550 de 1999—, ese beneficio no perdió vigencia con la expedición de la Ley 1116 de 2006. En términos generales, la Ley 1116 de 2006 consolidó de manera permanente el objetivo originalmente planteado por una norma de carácter transitorio como la Ley 550.

Asimismo, la Corte explicó la relevancia de la figura de extinción de la acción penal en contextos de reorganización, en relación con el delito de omisión del agente retenedor, al considerar que los procesos de reestructuración empresarial, en muchos casos, tienen su origen en obligaciones pendientes con la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN):

En ambos procedimientos, una vez admitida la solicitud de reestructuración o de reorganización, entre muchas otras prohibiciones, el deudor ya no puede —sin autorización del [j]uez del concurso— hacer pagos o arreglos relacionados con sus obligaciones, incluidas desde luego las deudas con la DIAN. Esta, sin duda, fue la razón para marginar de responsabilidad penal por la conducta punible descrita en el artículo 402 del Código Penal a los gerentes o representantes legales de las sociedades «admitidas a la negociación de un acuerdo de reestructuración», la cual, bajo el liderazgo de un promotor ajeno a la empresa, tenía como finalidad poner de acuerdo a deudor y acreedores en relación con un plan de normalización de la actividad productiva y de atención a los compromisos financieros. No lograr el acuerdo o incumplirlo conducía —sin escapatoria— a la liquidación del negocio.

Así las cosas, si admitir a la compañía a la negociación del acuerdo de reestructuración traía consigo la imposibilidad de pagarle o compensarle las sumas adeudadas a la DIAN —como acreedora la entidad debía concurrir al proceso para la satisfacción de la deuda a su favor—, resulta explicable la decisión legislativa de exonerar de proceso penal en una circunstancia como esa a los gerentes o representantes legales responsables de no consignar los impuestos retenidos o autorretenidos en la fuente.

Se trata de un criterio reiterado por la Sala en varias decisiones del mismo año¹⁹. Posteriormente, la Corte Suprema de Justicia profundizó en el alcance de acogerse a una figura de reestructuración o reorganización empresarial y justificó la validez de la posición adoptada:

¹⁹ CSJ, Cas. Penal, AP2220-2015, abr. 29/2015, Rad.44033. M. P. José Luis Barceló Camacho; CSJ, Cas. Penal, SP10545-2015, ago. 11/2015, Rad. 45194. M. P. Eugenio Fernández Carlier.

Ello es así por cuanto, si bien las obligaciones a plazo a cargo de una sociedad intervenida se convierten automáticamente en exigibles, también lo es que aquella queda impedida legalmente para cumplir en oportunidad con el pago de las acreencias a su cargo, pues la satisfacción de éstas solo será posible en la medida en que se agoten los trámites que la ley ordena para el proceso de liquidación forzosa administrativa, diligencias que no dependen de la voluntad de la intervenida, sino del funcionario liquidador designado para el efecto, una vez haya agotado los respectivos procedimientos.

Esa es la razón por lo cual no resulta imputable a una sociedad intervenida la aparente mora en el pago de las acreencias, pues ello solo es posible una vez se haya ejecutoriado la resolución que establece el reconocimiento de los créditos y exista la disponibilidad de recursos, de suerte que se pueda pagar a todos los acreedores, respetando la prelación legal establecida en el Código Civil²⁰.

Si bien la Corte Constitucional consideró que el artículo 42 de la Ley 633 de 2000 se encuentra derogado, también sostuvo que, en virtud del principio de favorabilidad, dicha disposición debe seguir aplicándose de forma ultraactiva²¹. Es decir, conserva efectos jurídicos dentro del ordenamiento, a pesar de su supuesta derogación. Aunque puedan compartirse o no los argumentos que fundamentan la existencia de dicha derogación, en la práctica esta no debería producir efecto alguno, dado que la propia Corte promueve la aplicación de esta figura como mecanismo legítimo de extinción de la acción penal.

En síntesis, la inclusión de figuras como los acuerdos de reestructuración y reorganización empresarial como causales de extinción de la acción penal obedece a un enfoque garantista que reconoce la imposibilidad jurídica y material de cumplir ciertas obligaciones en contextos de insolvencia. Si bien la Corte Suprema de Justicia y la Corte Constitucional no coinciden plenamente en torno a la configuración normativa del artículo 402 del Código Penal, ambas admiten la aplicación del artículo 42 de la Ley 633 de 2000. En consecuencia, cuando un contribuyente se encuentra acogido a un mecanismo de reorganización empresarial, y la DIAN figura entre sus acreedores, será procedente la extinción de la acción penal o la terminación del proceso, conforme a lo establecido por la Corte Suprema de Justicia.

²⁰ CSJ, Cas. Penal, AP3406-2017, may. 31/2017, Rad. 50083. M. P. Fernando Alberto Castro Caballero.

²¹ C. Const., Sent. C-137, may. 04/2023. M.P. Alejandro Linares Castillo.

V. Conclusiones

Nos encontramos ante una figura jurídica atípica, cuya adopción se dio a través de una derogación tácita y que no fue incorporada expresamente en el artículo 402 del Código Penal (Ley 599 de 2000). Si bien la Corte Constitucional consideró derogada la norma que dio origen a esta potestad, también reconoció la posibilidad de aplicarla de manera ultraactiva, en virtud del principio de favorabilidad. Aunque su desarrollo jurisprudencial ha sido limitado, pues de aproximadamente ochenta decisiones emitidas en los últimos quince años sobre el delito de omisión del agente retenedor solo en cinco se ha abordado y aprobado de forma concreta su aplicación, no pueden desconocerse los efectos prácticos que genera —y podría seguir generando— esta figura en el ámbito penal tributario.

La relación entre el derecho penal y los mecanismos de reorganización empresarial plantea un reto de equilibrio entre la función represiva del Estado y la protección de la iniciativa privada en contextos de crisis. La posibilidad de excluir de responsabilidad penal a quienes, por causas estructurales de insolvencia, no han podido cumplir en el momento oportuno con sus obligaciones tributarias no puede ser vista como una excepción arbitraria; constituye, en cambio, una manifestación del principio de intervención mínima y del respeto al debido proceso material. Ante escenarios en los que el cumplimiento se torna jurídicamente imposible por razones ajenas a la voluntad del obligado, el uso del derecho penal como vía coercitiva debe ceder ante soluciones racionales, proporcionales y económicamente sostenibles. La permanencia operativa del artículo 42 de la Ley 633 de 2000, incluso frente a posiciones que discuten su vigencia, representa una herramienta de equilibrio que el ordenamiento jurídico no solo permite, sino que exige preservar como expresión concreta del principio de justicia material en el ámbito tributario-penal.

En conclusión, se exhorta a los operadores judiciales a aplicar la figura de extinción de la acción penal contemplada en el artículo 42 de la Ley 633 de 2000, en la medida en que su utilización permite organizar las obligaciones y a los acreedores de forma tal que se facilite la subsistencia y continuidad de la empresa. Todo ello sin la presión que implica un proceso penal utilizado como mecanismo coercitivo para la cancelación de las obligaciones fiscales, y sin estar sujeto a los métodos de pago

impuestos por la DIAN, entidad que, en la práctica, no ajusta dichos planes a la capacidad real del deudor.

VI. Bibliografía

Arrubla Molina, Carlos. *Delitos contra la administración pública conforme en el nuevo Código Penal*. Bogotá: Leyer, 2005.

Cancino, Antonio. *Lecciones de derecho penal: parte especial*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2019.

Montoya Vacadiez, Diego Mauricio; Ricardo Ordoñez y David Rodríguez. «Delitos contra la hacienda pública». En *Manual de Derecho Penal. Parte Especial. Tomo II*, coordinado por Carlos Guillermo Castro Cuenca, 276–287. Bogotá: Editorial Temis, 2019. Wessels, Johannes, Werner Beuke y Helmut Satzger. *Derecho penal. Parte General. El delito y su estructura*. Pacífico Editores, 2018.

Normativa colombiana

Concepto 005478/2025, DIAN.

Corte Constitucional, Sentencia C-009, ene. 23/2003. M. P. Jaime Araujo Rentería.

Corte Constitucional, Sentencia C-137, may. 04/2023. M. P. Alejandro Linares Castillo.

Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Penal, SP-3001-2015, mar. 28/2015, Rad. 42822. M. P. Patricia Salazar Cuéllar.

Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Penal, AP2220-2015, abr. 29/2015, Rad. 44033. M. P. José Luis Barceló Camacho.

Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Penal, SP10545-2015, ago. 11/2015, Rad. 45194. M. P. Eugenio Fernández Carlier.

Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Penal, AP3406-2017, may. 31/2017, Rad. 50083. M. P. Fernando Alberto Castro Caballero.

Decreto Ley 624/1989.

Ley 550/1999.

Ley 599/2000.

Ley 633/2000.

Ley 1116/2006.