



**IMPLICACIONES DE LA CREACIÓN DEL IMPUESTO
NACIONAL AL CONSUMO EN LOS ASPECTOS FISCALES
Y PENALES**

DAVID RUEDA MANTILLA

Artículo de reflexión

Universidad de los Andes

Facultad de Derecho

Revista de Derecho Privado N.º 51

Enero - Junio de 2014. ISSN 1909-7794

Implicaciones de la creación del impuesto nacional al consumo en los aspectos fiscales y penales

Resumen

La Ley 1607 de 2012 creó el impuesto nacional al consumo (INC). A partir de entonces algunas actividades económicas dejaron de generar el impuesto sobre las ventas (IVA) para pasar a estar gravadas por este nuevo tributo. Otras actividades económicas, por su lado, ahora se encuentran gravadas tanto por el INC como por el IVA. Este trabajo tiene el objetivo de presentar las principales implicaciones de la creación del INC. Su alcance es el de hacer una breve comparación sobre la situación en el derecho penal y tributario con anterioridad y posterioridad a la creación del nuevo impuesto, mediante el análisis de las normas relevantes en estas dos áreas del derecho. El estudio concluye que el INC generó una reforma a la estructura de los impuestos sobre el consumo de bienes en Colombia y, además, terminó destipificando unas conductas que anteriormente encuadraban dentro del delito de omisión de agente retenedor.

Palabras clave: Impuesto nacional al consumo, impuesto sobre las ventas, impuestos indirectos, omisión de agente retenedor, delitos fiscales, derecho penal, derecho tributario.

Criminal and tributary implications of the creation of the National Consumption Tax

Abstract

Colombian Law 1607 of 2012 created a national consumption tax. This new tax covers several economic activities that were previously covered by the Value Added Tax (VAT, IVA in Spanish) and some others are covered by this tax as well. This paper seeks to present the main implications of the creation of the consumption tax. Its scope is to make a brief comparison between the status of tax and criminal provisions before and after consumption tax creation through the analysis of norms in both fields. It reaches the conclusion that the creation of a consumption tax reformed the structure of tariffs related to the consumption of goods and, furthermore, it ended up decriminalizing acts that were previously encompassed by the crime of omission by withholding agent.

Keywords: National consumption tax, Sales tax, Indirect tax, Omission by withholding agent, Tax-related crimes, Criminal Law, Tax Law.

Implicações da criação do imposto ao consumo nos aspectos fiscais e penais

Resumo

A Lei 1607 de 2012 criou o imposto nacional ao consumo (INC). A partir de então algumas atividades econômicas deixaram de gerar o imposto sobre as vendas (IVA) para passar a estarem gravadas por este novo tributo. Outras atividades econômicas, por seu lado, agora se encontram gravadas tanto pelo INC quanto pelo IVA. Este trabalho tem o objetivo de apresentar as principais implicações da criação do INC. Seu alcance é o de fazer uma breve comparação sobre a situação no direito penal e tributário com anterioridade e posterioridade da criação do novo imposto, mediante a análise das normas relevantes nestas duas áreas do direito. O estudo conclui que o INC gerou uma reforma à estrutura dos impostos sobre o consumo de bens na Colômbia e, além disso, terminou desclassificando umas condutas que anteriormente enquadravam dentro do delito de omissão de agente retentor.

Palavras-chave: Imposto nacional ao consumo, imposto sobre as vendas, impostos indiretos, omissão de agente retentor, delitos fiscais, direito penal, direito tributário.

SUMARIO

Introducción – I. CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS QUE GRAVAN EL CONSUMO – II. EL IVA EN COLOMBIA – A. *Hecho generador* – B. *Responsable y sujeto pasivo* – C. *Base gravable y tarifa* – III. EL IMPUESTO NACIONAL AL CONSUMO EN COLOMBIA – A. *Hecho generador* – B. *Responsable y sujeto pasivo* – C. *Base gravable y tarifa* – IV. IMPLICACIONES DEL IMPUESTO NACIONAL AL CONSUMO – A. *Implicaciones fiscales* – 1. Prestación del servicio de telefonía móvil y venta de bienes corporales muebles – 2. Prestación del servicio de expendio de comidas y bebidas en bares y restaurantes – B. *Implicaciones penales* – 1. El delito de omisión de agente retenedor – 1.1. Descripción del tipo penal – 2. Atipicidad del delito frente a los responsables del impuesto nacional al consumo – V. CONCLUSIONES – Referencias.

Implicaciones de la creación del impuesto nacional al consumo en los aspectos fiscales y penales*

David Rueda Mantilla**

Introducción

La Ley 1607 de 2012, mediante la cual se adoptó la reforma tributaria de ese año, creó el impuesto nacional al consumo (INC). Debido a que este es un tributo relativamente reciente dentro de nuestra legislación es poca la doctrina que se ha escrito al respecto. Por tal motivo, el presente artículo de reflexión pretende, desde una perspectiva analítica e interpretativa de las normas que implementaron este impuesto, ser uno de los primeros textos en exponer sus principales implicaciones dentro del derecho tributario y el derecho penal. Para ello, se precisan algunos conceptos de estas dos ramas del derecho, los cuales son relevantes para analizar e interpretar las normas que lo crearon.

Con el fin de cumplir con la pretensión planteada en el párrafo anterior, este artículo tendrá la siguiente estructura. En primer lugar se presentará una clasificación doctrinaria de los distintos impuestos que gravan el consumo. En segundo lugar, debido a que todas las actividades gravadas por el INC eran gravadas anteriormente de forma exclusiva por el impuesto a las ventas, se hará una descripción del IVA en Colombia. Luego se hará una introducción al INC junto con sus elementos. Posteriormente, se mencionarán las implicaciones de la incorporación del INC en la legislación tributaria. Después, con el objetivo de realizar una aproximación a las implicaciones penales de la creación del INC, se hará una descripción del delito de omisión de agente retenedor, único delito fiscal en Colombia. Inmediatamente, se presentarán los alcances del INC frente a este delito. Finalmente, se expondrán unas breves conclusiones del presente trabajo.

* Cómo citar este artículo: Rueda Mantilla, D. (Junio, 2014). Implicaciones de la creación del impuesto nacional al consumo en los aspectos fiscales y penales. *Revista de Derecho Privado*, 51.

** Abogado (2011), especialista en Gestión Pública e Instituciones Administrativas (2012) y magíster en Derecho Público para la Función Administrativa (2013) de la Universidad de los Andes. Actualmente se desempeña como abogado en temas relacionados con el delito de omisión de agente retenedor. Correo: david@ruedamantilla.com

I. CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS QUE GRAVAN EL CONSUMO

Uno de los criterios utilizados por la doctrina para clasificar los impuestos es el objeto imponible que se grava, de tal forma que se distinguen “según si recaen en el patrimonio, la renta o el consumo” (Insignares y Piza, 2010, p. 281). Los impuestos que recaen sobre el patrimonio, la renta o la manifestación de la riqueza son directos, mientras que los que gravan el consumo y las importaciones son indirectos (Vasco, 2006, p. 61). Los impuestos indirectos, por definición, “se trasladan a otras personas debido a que el sujeto jurídico (repercutido) no es el mismo sujeto económico que debe soportar el pago del tributo” (Vasco, 2006, p. 62). Además, los impuestos indirectos que gravan el consumo pueden ser monofásicos o plurifásicos.

Los impuestos monofásicos son aquellos que se causan solo en una “de las fases o etapas del proceso de producción o comercialización del bien” (Plazas, 1989, p. 30). En otras palabras, estos impuestos gravan el valor de las ventas de un bien o servicio determinado “en una sola fase de la cadena: fabricante, mayorista, minorista y consumidor” (Gutiérrez, 2006, p. 419). En la actualidad, los impuestos monofásicos que gravan las primeras dos fases de la cadena—esto es, fabricante y mayorista—son prácticamente inexistentes en la mayoría de las legislaciones (Plazas, 1989, pp. 31 y 32).

Los impuestos plurifásicos, por su parte, tal y como los ha definido el tratadista Román Or-

tiz Gutiérrez, gravan “los distintos estadios de producción y distribución de bienes o servicios y no una sola fase, como los impuestos monofásicos” (citado en Plazas, 1989, p. 34). Estos impuestos pueden recaer sobre el valor pleno o sobre el valor agregado.

En el primer caso “el gravamen se aplica, en todas las etapas del circuito económico, sobre el valor total de cada una de las ventas que se realizan desde la fabricación hasta la distribución final del producto”. En el segundo caso—esto es los impuestos que recaen sobre el valor agregado—no se grava el precio global en todas las entregas del bien “sino únicamente el valor agregado o valor añadido en cada uno de los estadios del proceso de fabricación al por mayor y al por menor del producto” (Plazas, 1989, p. 37). Así pues, se puede decir que los impuestos que recaen sobre el valor agregado imponen una carga mucho menor para el contribuyente, en la medida en que toman en cuenta una base gravable significativamente más pequeña.

Habiendo hecho la anterior claridad conceptual sobre las distintas modalidades del impuesto sobre las ventas, es procedente hacer una descripción de los impuestos nacionales que gravan las ventas en Colombia y de la forma en que actualmente funcionan. Dentro de nuestra legislación tributaria, actualmente, solo hay dos impuestos del orden nacional que gravan las ventas: el impuesto sobre las ventas (o IVA), contenido en el libro tercero del Estatuto Tributario, y el INC, creado por el artículo 71 de la Ley 1607 de 2012.

II. EL IVA EN COLOMBIA

Tal y como lo consagra el Concepto Unificado 001 de 2003 de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), el impuesto sobre las ventas (IVA) “es un impuesto del orden nacional, indirecto, de naturaleza real, de causación instantánea, y de régimen general” (Castañeda, 2010, p. 277). Además, este tributo se caracteriza por ser un impuesto plurifásico que grava los bienes y servicios en todas las etapas de su ciclo económico y por recaer sobre el valor agregado (Hoyos, 2006, pp. 2006 144).

Debido a que es un impuesto tipo valor agregado, la suma que el responsable o contribuyente debe pagarle al Estado es la obtenida “por la diferencia entre el IVA generado por operaciones gravadas y el IVA descontable en adquisiciones que sean costo o gasto destinado a esas operaciones gravadas” (Castañeda, 2010, p. 277). Esto quiere decir que el IVA es descontable respecto a cada uno de los estadios de generación de valor del bien o servicio gravado, siempre y cuando exista una causalidad entre el impuesto descontable y la actividad gravada.

De conformidad con lo anterior, el artículo 485 del Estatuto Tributario establece, con respecto al IVA, lo siguiente: “Los impuestos descontables son:

- a) El impuesto sobre las ventas facturado al responsable por la adquisición de bienes corporales muebles y servicios.
- b) El impuesto pagado en la importación de bienes corporales muebles”.

A pesar de que la anterior norma citada establece expresamente que el impuesto sobre las ventas es descontable, algunos estudiosos de esta materia consideran que este impuesto en Colombia no es un IVA puro, “pues la legislación no permite el descuento del IVA en la adquisición o importación de bienes de capital” (Hoyos, 2006, p. 149).

A. Hecho generador del IVA

De conformidad con el artículo 420 del Estatuto Tributario, los hechos generadores de este impuesto son los siguientes:

- a) Las ventas de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidas expresamente.
- b) La prestación de servicios en el territorio nacional.
- c) La importación de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidos expresamente.
- d) La circulación, venta u operación de juegos de suerte y azar con excepción de las loterías.

Este impuesto, salvo algunas excepciones,¹ no se genera con la venta de activos fijos y tampoco en la venta de activos incorporales (Hoyos, 2006, p. 150).

¹ El párrafo primero del artículo 420 del Estatuto Tributario establece que “el impuesto no se aplicará a las ventas de activos fijos, salvo que se trate de las excepciones previstas para los automotores y demás activos fijos que se vendan habitualmente a nombre y por cuenta de terceros y para los aerodinos”.

B. Responsable y sujeto pasivo

Para efectos de entender quién es el sujeto pasivo de la obligación tributaria en el IVA, es importante distinguir entre las personas que están obligadas al pago de la obligación tributaria en su condición de contribuyentes, y las personas que lo están por un título distinto como lo son los sustitutos, los responsables y los obligados a realizar pagos a cuenta (Marín y Castro, 2010, p. 347). Las personas que se encuentran obligadas en su condición de contribuyentes son propiamente el sujeto pasivo de la obligación tributaria. Ahora bien, el contribuyente —o sujeto pasivo— es el obligado a una deuda tributaria propia “siendo el único obligado al pago por realizar el hecho generador, en tanto que los demás obligados al pago de deudas tributarias no realizan el hecho generador” (Marín y Castro, 2010, pp. 347 y 348).

Ahora bien, tal y como lo manifiesta Plazas (1989), por su propia naturaleza, el IVA se establece con la finalidad de que el consumidor asuma la carga fiscal. Por lo tanto, idealmente, “debería ser el propio consumidor final quien, a medida que efectuara sus consumos, recaudara el impuesto y pagara, en forma periódica, los tributos acumulados” (p. 29).

Debido a que el anterior escenario ideal resulta altamente problemático en la práctica, desde el punto de vista teórico, el vendedor o prestador de un servicio, en su calidad de responsable del impuesto frente al Estado, le recauda el tributo al comprador o usuario de ese servicio para posteriormente transferirlo a la administración de

impuestos (Vasco, 2006, p. 62). De esta forma, el consumidor de un bien o servicio determinado sería el sujeto pasivo de la obligación tributaria, mientras que el vendedor o prestador de dicho servicio sería el responsable de practicar el recaudo para transferir las sumas recaudadas a la administración de impuestos. Sin embargo, en nuestra legislación, al hacer una revisión de las normas contenidas en el Estatuto Tributario, pareciera que el IVA no funcionara de esta manera por las siguientes tres razones:

En primer lugar, como ya se mencionó en el acápite anterior, el hecho generador del IVA en Colombia es la venta, la prestación de servicios o la importación de bienes. En este sentido, la persona que realiza el hecho generador es el importador, el vendedor o el prestador de un servicio determinado. Por lo tanto, el vendedor o prestador de un servicio cumpliría con el rol de sujeto pasivo de la obligación tributaria y con el de responsable del impuesto frente al Estado.

En segundo lugar, de conformidad con el artículo 437 del Estatuto Tributario, “los comerciantes y quienes realicen actos similares a los de ellos y los importadores son sujetos pasivos”. La norma establece que los responsables del IVA son los comerciantes, los prestadores de servicios y los importadores. Esto quiere decir que para el artículo 437 del Estatuto Tributario, el sujeto pasivo de la obligación tributaria y el responsable del IVA son la misma persona: el vendedor o prestador de un bien y servicio determinado o el importador.

En tercer lugar, el artículo 4 del Estatuto Tributario establece expresamente que “para fines del

impuesto sobre las ventas se consideran sinónimos el término contribuyente y responsable”. Esta norma es coherente con lo manifestado en los dos párrafos anteriores, en la medida en que reconoce que para el IVA el vendedor o prestador de un servicio determinado cumple simultáneamente con el rol de responsable y contribuyente del impuesto.

Entonces, según lo manifestado en los tres párrafos anteriores, se podría decir que el consumidor de un bien o servicio determinado no es sujeto pasivo del IVA, ya que esta cualificación le corresponde al comerciante que provee dicho bien o servicio. Sin embargo, frente a esta situación, la Corte Constitucional, en la sentencia de constitucionalidad 197 de 1997, planteó “la existencia de dos contribuyentes, uno que es el denominado contribuyente de *jure* o deudor legal, y otro que es el contribuyente de *facto* o destinatario económico del gravamen” (p. 8). Según la Corte, y sin hacer referencia a ningún sustento dentro de nuestra legislación, esto es así en cuanto a que el sujeto pasivo —que es el vendedor o prestador de un bien o servicio— traslada la carga económica del impuesto al consumidor y, por lo tanto, es el consumidor el que lo termina pagando (p. 8).²

2 Vale la pena expresar que no se considera satisfactoria la forma en que la Corte Constitucional, sin que así lo consagre la ley, termina manifestando que el consumidor de un bien o servicio es sujeto pasivo de la obligación tributaria. Esto en cuanto a que una cosa es que el sujeto pasivo del impuesto logre trasladar la carga económica de este al consumidor, y otra cosa es que el vendedor o prestador de un bien o servicio, en su condición de responsable del impuesto frente a la administración de impuestos, realice efectivamente un recaudo al contribuyente —o sujeto pasivo de la obligación sustancial— para posteriormente transferírselo al Estado. Este tema resulta supremamente importante para determinar si el vendedor o prestador de un bien o servicio efectivamente realiza un recaudo del impuesto al consumidor, lo cual es fundamental para establecer si se puede

C. Base gravable y tarifa

Según se encuentra consagrado en el artículo 447 del Estatuto Tributario, en la venta y prestación de servicios, por regla general, “la base gravable será el valor total de la operación”. Vale la pena mencionar que, de conformidad con lo establecido en el artículo 463 del Estatuto, “en ningún caso la base gravable podrá ser inferior al valor comercial de los bienes o de los servicios, en la fecha de la transacción”.

Ahora bien, frente a la tarifa del IVA, el artículo 468 del Estatuto Tributario establece que habrá una tarifa general del 16%. No obstante, nuestra legislación, propendiendo a la progresividad del IVA, consagra algunas tarifas diferenciales frente a algunos bienes y servicios determinados.

III. EL IMPUESTO NACIONAL AL CONSUMO EN COLOMBIA

La Ley 1607 de 2012, mediante la cual se aprobó la reforma tributaria de ese año, en su artículo 71 creó el denominado impuesto nacional al consumo (INC) “como mecanismo sustitutivo y/o complementario del impuesto sobre las ventas, para algunos bienes considerados suntuarios, que se encontraban gravados con tarifas diferenciales”, como los carros y los servicios de telefonía móvil (Corredor, 2013, p. 223). Además, y propendiendo a la formalización, se incluyó “como hecho generador de este impuesto la

consagrar responsabilidad penal por el delito de omisión de agente retenedor cuando el comerciante no paga el IVA al Estado.

prestación del servicio de restaurantes y bares” (Corredor, 2013, p. 223).

Adicionalmente, este impuesto, al igual que el IVA, es indirecto. No obstante, el INC no se causa en todas las fases o etapas del proceso de producción o comercialización del bien, como ocurre con el IVA, sino únicamente en la etapa final del bien o servicio, esto es, cuando lo recibe o lo adquiere el consumidor final. En la medida en que el artículo 71 de la Ley 1607 de 2012 establece que el impuesto se genera por la prestación o la venta al consumidor final de los bienes y servicios gravados, podemos afirmar que se trata de un impuesto monofásico de última etapa. Esto en cuanto a que “esta modalidad del impuesto se concreta en el hecho de que el gravamen se causa únicamente en las entregas o ventas efectuadas por los minoristas o detallistas (Plazas, 1989, p. 33). Por esta razón, este impuesto no genera impuestos descontables en el IVA. Así lo establece expresamente el artículo 512-1 del Estatuto Tributario. Sin embargo, es importante mencionar que esta misma norma establece que el INC “constituye para el comprador un costo deducible del impuesto sobre la renta como mayor valor del bien o servicio adquirido”.

A. Hecho generador

El artículo 71 de la Ley 1607 de 2012, el cual agregó el artículo 512-1 al Estatuto Tributario, establece que el hecho generador del INC es la prestación o la venta al consumidor final o la importación por parte de este de los siguientes servicios:

1. La prestación del servicio de telefonía móvil, según lo dispuesto en el artículo 512-2 de este Estatuto.
2. Las ventas de algunos bienes corporales muebles, de producción doméstica o importados, según lo dispuesto en los artículos 512-3, 512-4 y 512-5 de este Estatuto.³
3. El servicio de expendio de comidas y bebidas preparadas en restaurantes, cafeterías, autoservicios, heladerías, fruterías, pastelerías y panaderías para consumo en el lugar, para ser llevadas por el comprador o entregadas a domicilio, los servicios de alimentación bajo contrato, y el servicio de expendio de comidas y bebidas alcohólicas para consumo dentro de bares, tabernas y discotecas; según lo dispuesto en los artículos 512-8, 512-9, 512-10, 512-11, 512-12 y 512-13 de este Estatuto.

Es importante manifestar que, según lo establecido en el artículo 426 del Estatuto Tributario, las actividades de expendio de comidas gravadas por el INC están excluidas del IVA. Por lo tanto, lo que se hizo en la práctica con la Ley 1607 de 2012 fue sustituir el IVA por el INC en este servicio particular.

B. Responsable y sujeto pasivo

En este acápite también es relevante la distinción entre el responsable del impuesto y el sujeto pasivo de este. Debido a que el sujeto pasivo

³ La venta de los siguientes vehículos contenidos en las partidas arancelarias 87.03, 887.04, 87.11, 88.01, 88.02 y 89.03. Es importante tener presente que según el artículo 75 de la Ley 1607 de 2012, los taxis automóviles y los vehículos de servicio público que estén dentro de la partida arancelaria 87.03 no se encuentran gravados por el impuesto al consumo.

del impuesto, como ya se mencionó con anterioridad, es la persona que realiza el hecho generador, se puede establecer que el sujeto pasivo del INC es el prestador del servicio de telefonía móvil, el vendedor de algunos bienes corporales muebles y el prestador del servicio de expendio de comidas. Esto en cuanto a que el hecho generador del impuesto, tal y como quedó consagrado en la legislación, es la venta o la prestación de estos servicios y no su adquisición.

Ahora bien, con respecto al responsable de este impuesto, el inciso tercero del artículo 512-1 del Estatuto Tributario, agregado por la Ley 1607 de 2012, consagra lo siguiente:

Son responsables del impuesto al consumo el prestador del servicio de telefonía móvil, el prestador del servicio de expendio de comidas y bebidas, el importador como usuario final, el vendedor de los bienes sujetos al impuesto al consumo y en la venta de vehículos usados el intermediario profesional.

De conformidad con lo anterior, en el INC, al igual que ocurre con el IVA, se confunden en la misma persona el sujeto pasivo de la obligación tributaria y el responsable de esta frente a la administración de impuestos. Es importante mencionar que muy probablemente, con respecto a este impuesto, es válida la distinción hecha por la Corte Constitucional entre el contribuyente de *jure* y el contribuyente de *facto*.⁴ En esta medida, es pro-

cedente manifestar que, frente a este impuesto, el contribuyente de *jure* es el vendedor o prestador del bien o servicio gravado, mientras que el contribuyente de *facto* es el consumidor final de dicho bien o servicio.

C. Base gravable y tarifa

De conformidad con lo establecido desde el artículo 512-2 hasta el 512-11 del Estatuto Tributario, la base gravable del INC corresponde a la totalidad del bien vendido, la importación realizada o el servicio prestado. Además de lo anterior, vale la pena aclarar que este tributo tiene tarifas diferenciadas de la siguiente forma: el servicio de telefonía celular se encuentra gravado con una tarifa del 4%; algunos automotores, botes y aeronaves están gravados con una tarifa del 8% o del 16% dependiendo de sus especificaciones, de conformidad con el artículo 212-3 del Estatuto Tributario; y el servicio de bares y restaurantes está gravado con una tarifa del 8%.

IV. IMPLICACIONES DEL IMPUESTO NACIONAL AL CONSUMO

Tal y como se mencionó en el acápite anterior del presente documento, al crearse el INC ocurrieron dos cosas. Por un lado, la prestación del servicio de telefonía móvil y la venta de algunos bienes corporales muebles terminaron siendo hechos generadores gravados por dos impuestos: el IVA y el INC. Por otro lado, en la prestación del servicio de bares y restaurantes se sustituyó el IVA por el INC. Esta situación trajo consigo una serie de implicaciones contables, fiscales y de

⁴ A pesar de que, como ya se mencionó con anterioridad en el presente documento, no se considera satisfactoria la distinción entre contribuyente de *jure* y contribuyente de *facto* hecha por la Corte Constitucional, se cree que si esta aplica para el impuesto sobre las ventas, entonces, debe aplicar también para el INC en la medida en que ambos impuestos gravan las mismas realidades económicas.

carácter penal que deben ser estudiadas. A continuación se procede a realizar un breve análisis de las implicaciones de la creación de este nuevo impuesto desde el punto de vista fiscal y desde la perspectiva del derecho penal.

A. Implicaciones fiscales

En el presente acápite, en primer lugar, se hará mención a las implicaciones del INC frente a la prestación del servicio de telefonía móvil y la venta de algunos bienes corporales muebles. Luego, en segundo lugar, se tocará el tema relativo al expendio de comidas y bebidas en bares y restaurantes. Esta distinción se hace en cuanto a que, como ya se dijo, las primeras dos actividades quedaron gravadas tanto por el IVA como por el INC, mientras que en la última actividad se substituyó el IVA por el INC.

1. Prestación del servicio de telefonía móvil y venta de bienes corporales muebles

Hasta antes de la reforma tributaria contenida en la Ley 1607 de 2012, la prestación del servicio de telefonía móvil y la venta de algunos bienes corporales muebles —que no son otra cosa distinta a la venta de vehículos— se encontraban gravados exclusivamente por el IVA.

En cuanto a los vehículos automotores, es necesario manifestar que con posterioridad a la reforma tributaria, hay una concurrencia existente entre el IVA y el INC. Por lo tanto, por regla general, los vehículos han quedado “gravados con IVA a la tarifa general del 16%, y con INC a la tarifa

del 8% o del 16% (Corredor, 2013, p. 226). Esta situación, indudablemente, “constituye para el comprador un mayor costo del bien adquirido, que será base para el cálculo de la depreciación y por esa vía, será deducible de renta y de CREE. (Corredor, 2013, p. 227).

Es importante manifestar, en relación con los vehículos automotores, que la adquisición de este bien para su posterior venta no causa el INC (Corredor, 2013, p. 227). Esto en cuanto que el hecho generador de este impuesto es la venta o prestación de un servicio al usuario o consumidor final. Así mismo, en relación con los vehículos usados, hay que tener presente que “cuando un propietario vende su vehículo, no hay lugar al IVA ni al INC porque la venta de activos fijos no causa ni el uno ni el otro tributo” (Corredor, 2013, p. 230). Sin embargo, si la venta del vehículo usado es realizada por un concesionario o por cualquier otro intermediario profesional, se dan dos supuestos: si el carro tiene menos de cuatro años desde su primera venta a un consumidor final, la transacción estará gravada tanto por el IVA como por el INC; si el carro tiene más de cuatro años desde su primera venta a un consumidor final, la transacción estará gravada únicamente por el IVA.

Ahora bien, con relación a la prestación del servicio de telefonía móvil, vale la pena mencionar que con anterioridad a la creación del INC este tributo estaba gravado únicamente por el IVA con una tarifa diferenciada del 20%, tal y como estaba contemplado en el artículo 470 del Estatuto Tributario. La Ley 1607 de 2012 gravó esta actividad con el INC con una tarifa del 4% y, además,

derogó el artículo 470 del Estatuto Tributario. Por esta razón, la prestación del servicio de telefonía móvil quedó gravada con el IVA a la tarifa general del 16% y con el INC a la tarifa del 4%.

Con la situación anterior, podría pensarse que no hubo un cambio en la carga tributaria para el contribuyente, en tanto a que el impuesto a pagar —sin distinguir entre IVA e INC— corresponde al 20% del precio del servicio. Sin embargo, la implicación práctica es que el 16% del monto a pagar corresponde a un impuesto plurifásico de valor agregado y, por lo tanto, es un impuesto descontable, mientras que el 4% restante corresponde a un impuesto monofásico de primera etapa que no se puede descontar. Por lo tanto, la implicación práctica es que los contribuyentes que generan riqueza mediante el uso del servicio de telefonía móvil ya no pueden descontar el 4% del monto a pagar correspondiente al INC.

2. Prestación del servicio de expendio de comidas y bebidas en bares y restaurantes

Debido a que la Ley 1607 de 2012 sustituyó el IVA por el INC en el expendio de comidas y bebidas, desde el punto de vista teórico es posible manifestar que esta actividad pasó de estar gravada por un impuesto plurifásico de valor agregado, a estar gravada por un impuesto monofásico de última etapa.⁵ Lo anterior implica que, con ante-

5 Es importante aclarar que el servicio de expendio de comidas y bebidas en bares y restaurantes no tiene INC sino que sigue gravado con el IVA en los siguientes casos: 1. Los servicios de alimentación prestados bajo contrato de catering; 2. El servicio de bares y restaurantes prestado en "establecimientos de comercio, locales o negocios en

rrioridad a la existencia del INC, estas actividades eran gravadas únicamente sobre el valor agregado en la etapa final del proceso de producción y distribución.⁶ Por esta razón, era posible realizar los descuentos del impuesto generados en las etapas de producción (o importación) y en la fase mayorista.

Ahora que estas actividades están gravadas por un impuesto monofásico de última etapa no es posible descontar los impuestos que se hayan generado en el proceso de producción o comercialización del bien que se pone a disposición del consumidor final. Así lo establece expresamente el Estatuto Tributario, en su artículo 512-1 inciso 9, de la siguiente forma: "el impuesto nacional al consumo no genera impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas (IVA)".

De conformidad con lo anterior, todas las fases de producción y comercialización del servicio de restaurantes y bares se encuentran gravadas por el IVA y, ahora, la fase última que es la venta al consumidor final está gravada por el INC, de manera tal que ahora no se puede descontar un impuesto que antes sí se podía. Esta situación, evidentemente, y si se deja de lado la tarifa del tributo, impone una carga mayor al contribuyente.

donde se desarrollen actividades bajo franquicia, concesión, regalía, autorización o cualquier otro sistema que implique la explotación de intangibles" (Corredor, 2013, p. 236).

6 El impuesto sobre las ventas o IVA grava el valor agregado en cada una de las fases de producción y distribución. Sin embargo, como la actividad gravada por el INC es únicamente la relativa al bien o servicio vendido o prestado al consumidor final, se puede decir que cuando era el IVA el que gravaba esta actividad particular y específica, solo recaía sobre la etapa final del proceso de fabricación o distribución.

Es cierto que esta actividad particular, cuando estaba gravada con el IVA, tenía una tarifa del 16% y ahora, con el INC, solo tiene una tarifa del 8%. Por esta razón, podría pensarse que el cambio contenido en la Ley 1607 de 2012 bajó las cargas fiscales al contribuyente. Sin embargo, eso no siempre es así.

Los bares y restaurantes que para poder prestar su servicio necesitan realizar muchas actividades gravadas con el IVA, y por lo tanto, pagan altas sumas en materia fiscal en la etapa de producción y distribución del servicio que prestan, evidentemente se ven perjudicadas por no poder descontar los impuestos en la fase final, así la tarifa de este último sea ahora mucho más baja de lo que era antes. Por otro lado, los bares y restaurantes que no requieren la adquisición previa de bienes y servicios gravados con el IVA, se ven beneficiados. El cuadro que se presenta a continuación ejemplifica, desde el punto de vista teórico, la situación de un contribuyente que se ve perjudicado con el cambio contenido en la Ley 1607 de 2012, aunque la tarifa del impuesto sea ahora de la mitad.⁷

Contribuyente que se ve perjudicado: negocio de salchichas con bebida

Ventas	Base	IVA 16%
Combo salchicha con bebida	\$ 49,000,000	\$ 7,840,000

Antes de la Ley 1607 de 2012

Gastos	BASE	IVA 16%
Salchichas	\$ 20,000,000	\$ 3,200,000
Bebidas	\$ 1,000,000	\$ 160,000
Gastos generales	\$ 20,000,000	\$ 3,200,000
Local arrendado	\$ 5,000,000	\$ 800,000
Total gastos	\$ 45,000,000	\$ 7,200,000

Total IVA generado	Total IVA descontable	Total impuesto por pagar
\$ 7,840,000	\$ 7,360,000	\$ 480,000

Con la Ley 1607 de 2012

Gastos	BASE	IVA 16%
Salchichas	\$ 20,000,000	\$ 3,200,000
Bebidas	\$ 1,000,000	\$ 160,000
Gastos generales	\$ 20,000,000	\$ 3,200,000
Local arrendado	\$ 5,000,000	\$ 800,000
Total gastos	\$ 45,000,000	\$ 7,200,000

Ventas	Base	INC 8%
Combo salchicha con bebida	\$ 49,000,000	\$ 3,920,000

Total impuesto por pagar
\$ 3,920,000

B. Implicaciones penales

El artículo 28 de la Constitución Política establece que en Colombia no habrá prisión por deudas. Por esta razón, el incumplimiento de las obligaciones sustanciales frente a la administración de impuestos no puede ser tipificado como delito. Por lo tanto, la evasión fiscal en Colombia solo es sancionada por el derecho san-

7 Este cuadro fue realizado conjuntamente con Yeisson Eduardo Torres, quien actualmente se desempeña como contador público en temas relacionados con auditorías contables y tributarias, planeaciones tributarias, y solicitudes de devoluciones y compensaciones fiscales.

8 Los gastos generales son, entre otros, mantenimiento, servilletas desechables, vasos desechables y cubiertos desechables.

cionatorio administrativo (Reyes, 2006, p. 102). La omisión de agente retenedor es el único delito fiscal en Colombia. En el presente acápite se explicará en qué consiste este delito, su justificación constitucional frente al artículo 28 de la Constitución Nacional y las implicaciones de la creación del INC en su implementación.

1. El delito de omisión de agente retenedor

Así pues, y de conformidad con lo anterior, el único delito fiscal que existe en Colombia es el de omisión de agente retenedor, consagrado en el artículo 402 del Código Penal. Este delito, en términos generales, sanciona la conducta de no consignar al Estado las sumas retenidas o recaudadas por concepto de retención en la fuente o de IVA. Vale la pena decir que la existencia de este tipo penal, en relación con el artículo 28 de la Constitución Política, encuentra justificación constitucional, según lo manifestado por la Corte Constitucional, en que “ni el agente retenedor ni el responsable del impuesto sobre las ventas son contribuyentes de la obligación tributaria frente a las sumas que deben recaudar dentro de sus respectivas esferas de acción” (CConst., C-009/2003, C. Isaza, p. 31). De esta forma, el tipo penal está acorde con la Constitución Nacional, en la medida en que no implica prisión por deudas sino una sanción penal por apropiarse de unos dineros obtenidos con un título no traslativo de dominio.⁹

⁹ La posición de la Corte Constitucional resulta problemática porque, tal y como se manifestó en el acápite sobre IVA en este documento, según la legislación nacional, el responsable del IVA y el sujeto pasivo de este son la misma persona –esto es el vendedor o prestador de un bien y

1.1. Descripción del tipo penal

El artículo 402 del Código Penal, el cual consagra el delito de omisión de agente retenedor, establece textualmente lo siguiente:

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 tres (3) a seis (6) años y multa equivalente al doble de lo no consignado sin que supere el equivalente a cincuenta mil (50.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes.

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

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 las ventas o el

servicio determinado– y, por tanto, al no consignar el IVA al Estado se estaría incumpliendo con una obligación sustancial propia y no con la omisión de trasladar al Estado dineros recaudados a terceros.

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 hubiera iniciado por tal motivo, sin perjuicio de las sanciones administrativas a que haya lugar.

En el texto anteriormente citado se mencionan algunos supuestos de hecho que no se encuentran consagrados en las normas de carácter penal.¹⁰ Cuando esto ocurre nos encontramos frente a un tipo penal en blanco o fundamental (Velásquez, 2007, p. 634). Estos supuestos de hecho de la norma penal en blanco, en este caso, se encuentran en las normas de carácter tributario.

Además de lo anterior, en este caso nos encontramos frente a un tipo omisivo doloso. Esto quiere decir que la “tipicidad surge de la diferencia entre el actuar realizado y el vertido en el dispositivo legal” (Velásquez, 2007, p. 321). El actuar vertido en el dispositivo legal es el de consignar las sumas recaudadas por concepto de IVA o las sumas retenidas por concepto de retención en la fuente, y la omisión de este actuar es diferente a lo vertido en el dispositivo legal y, por tanto, la causa de la tipicidad de la conducta.

10 Estos supuestos de hecho son los siguientes: 1. El agente retenedor o autorretenedor; 2. Las sumas retenidas o autorretenidas por concepto de retención en la fuente; 3. La fecha fijada por el Gobierno Nacional para la presentación y pago de la retención en la fuente; 4. El encargado de recaudar tasas o contribuciones públicas; 5. El término legal para recaudar las tasas o contribuciones públicas recaudadas.

La conducta de este tipo penal solo puede ser realizada por un sujeto activo calificado: un obligado tributario que sea un responsable del IVA, que sea un agente retenedor o autorretenedor o que esté encargado de recaudar tasas o contribuciones públicas. Además, para que se configure la conducta se tienen que dar dos elementos: 1. Que se practique la retención o se realice el recaudo del impuesto, tasa o contribución y 2. Que se omita consignar al Estado las sumas retenidas o recaudadas. Así mismo, el objeto material del delito son las sumas retenidas por concepto de retención en la fuente y las sumas recaudadas por concepto del IVA, tasas y contribuciones.

Por otro lado, el sujeto pasivo de la conducta omisiva¹¹ penalizada por el delito de omisión de agente retenedor es el Estado, puesto que es el que se termina viendo afectado al no recibir las sumas correspondientes al pago de los tributos por parte de los contribuyentes. Sintura y Martínez, estudiosos de este delito particular, manifiestan la importancia de distinguir la entidad particular dentro del Estado en cada caso, para definir el sujeto pasivo (2001, p. 13). Así las cosas, vale la pena especificar diciendo que el sujeto pasivo de la conducta es la administración de impuestos —la DIAN— o la entidad encargada de administrar el tributo correspondiente.

Determinar el bien jurídico tutelado por el tipo penal puede resultar siendo problemático. Una primera forma de hacerlo es observando que se

11 En términos del derecho penal, el sujeto pasivo de una conducta típica es el “titular del bien jurídico protegido en cada caso concreto (Velásquez, 2007, p. 270).

encuentra contenido dentro del título XV de la parte especial del Código Penal, que consagra los delitos contra la administración pública. De esta forma, se puede llegar a la conclusión de que es la administración pública el bien jurídico tutelado por este tipo penal. Sin embargo, la doctrina no ha sido pacífica en este tema. Sinturra y Martínez, bajo el argumento de que cuando alguien incurre en este delito hace que el Estado pierda su capacidad para intervenir en la economía, consideran que el bien jurídico tutelado es el orden económico y social (2001, p. 10). Otros, como Norman Lozano, consideran que el bien jurídico tutelado es la hacienda pública (2002, p. 48). Esta última postura es la que se comparte en este documento y, además, la adoptada por la Corte Constitucional. En palabras de esta corporación, la omisión de consignar las sumas retenidas o recaudadas “afecta el patrimonio económico de la Nación, bien jurídico de gran relevancia” (CConst., C-285/1996, C. Gaviria).

Finalmente, para terminar este acápite, es importante hablar de los eximentes de responsabilidad de este delito. El artículo 665 del Estatuto Tributario, que se lee como parágrafo del artículo 402 del Código Penal, establece que si el responsable del impuesto a las ventas o el agente retenedor extinguen, mediante compensación o pago, la totalidad de la obligación tributaria junto con los intereses y sanciones, no habrá lugar a responsabilidad penal. Esta norma también establece que no habrá lugar a responsabilidad penal cuando el contribuyente

suscriba y cumpla un acuerdo de pago por las sumas adeudadas.

2. Atipicidad del delito frente a los responsables del impuesto nacional al consumo

Como ya se mencionó con anterioridad en el presente documento, antes de que se profiriera la Ley 1607 de 2012, la prestación del servicio de bares y restaurantes se encontraba gravada con el IVA. Por lo tanto, cuando el recaudador de este impuesto —esto es, el prestador del servicio de bares y restaurantes— recaudaba el tributo y no se lo consignaba a la administración de impuestos dentro del término legal, se encontraba incurso en el delito de omisión de agente retenedor.

Hoy en día, con la sustitución del impuesto a las ventas por el INC en la prestación del servicio de bares y restaurantes, la misma conducta del prestador del servicio, consistente en recaudar el tributo y no consignarlo a la administración de impuestos dentro del término legal, es atípica. Esto en cuanto a que el objeto material del delito, como ya se mencionó en el acápite anterior, son las sumas recaudadas por concepto del IVA y no las sumas recaudadas por concepto del INC.

Es cierto que el artículo 402 del Código Penal tiene una redacción amplia en la medida que establece que “quien encargado de recaudar tasas o contribuciones públicas”, “no las consigne dentro del término legal” también incurrirá en el delito de omisión de agente retenedor. Sin embargo, este extracto del tipo penal de omisión

de agente retenedor no cobija el INC en cuanto a que se refiere solo a las tasas y contribuciones. En otras palabras, el objeto material del tipo penal son todas las sumas retenidas por retención en la fuente, todas las sumas recaudadas por concepto de IVA y todas las sumas recaudadas por concepto de cualquier tasa o contribución pública.

Así las cosas, debido a que el INC no es una tasa ni contribución pública, sino un impuesto distinto al IVA y no se recauda bajo la modalidad de retención en la fuente, es claro que la conducta de recaudar este tributo y no consignarlo al Estado quedó por fuera de las conductas tipificadas por el delito de omisión de agente retenedor.

La Corte Constitucional ha manifestado que la atribución penal debe ceñirse al “principio de tipicidad según el cual, la ley debe definir de manera clara, precisa e inequívoca, la conducta punible” (CConst., C-301/2011, J. C. Henao). De esta forma, la ley establece de manera inequívoca que la omisión de agente retenedor, en materia de impuestos, es una conducta punible por concepto de IVA, pero no dice nada al respecto cuando exactamente la misma omisión se hace por concepto de INC.

Algunos podrían pensar que el artículo 512-1 del Estatuto Tributario, al establecer que quien incumpla las obligaciones derivadas del INC tendrá las mismas sanciones aplicables al que incumpla las obligaciones derivadas del IVA, termina tipificando la omisión de consignar las sumas recaudadas por concepto del INC de la misma forma en que se encuentra tipificada

la omisión de consignar el IVA. Esto es absolutamente errado debido a que, por el principio de unidad de materia legislativa consagrado en el artículo 158 de la Constitución Nacional, una norma encaminada a realizar una reforma tributaria no puede cambiar el objeto material de un tipo penal.

La Corte Constitucional, frente al principio de unidad de materia, ha manifestado que la Constitución Política le fija al Congreso las siguientes dos funciones para el ejercicio de su función legislativa:

- (i) definir con precisión, desde el mismo título del proyecto, cuáles habrán de ser las materias de que se va a ocupar al expedir la ley, y, simultáneamente, (ii) mantener una estricta relación interna, desde una perspectiva sustancial, entre las normas que harán parte de la ley, de manera que exista entre ellas coherencia temática y una clara correspondencia lógica con la materia general de la misma, resultando inadmisibles las modificaciones respecto de las cuales no sea posible establecer esa relación de conexidad (CConst., C-133/2012, G. E. Mendoza).

La Ley 1607 de 2012, mediante la cual se añadió el artículo 512-1 al Estatuto Tributario, establece en su título que se ocupa de expedir normas en materia tributaria. Por lo tanto, el artículo 512-1 del Estatuto solo puede establecer sanciones al que incumpla las obligaciones derivadas del INC en materia tributaria pero no puede imponerle una sanción de carácter penal. Si se interpretara que esta norma impone sanciones de carácter penal al que incumpla con las

obligaciones derivadas del INC, sería inconstitucional por vulnerar el principio constitucional de unidad de materia.

Así las cosas, la Ley 1607 de 2012, que solo pretendía reformar normas de carácter tributario, terminó destipificando conductas que anteriormente eran consideradas delito por la legislación. Esto en cuanto a que, desde el punto de vista material, la omisión de consignar el IVA y la omisión de consignar el INC, realizada por el prestador del servicio de restaurantes y bares, son la misma conducta pero la segunda, contrario a la primera, no tiene implicaciones penales.

Esta situación, además de despenalizar una conducta que anteriormente era delito, terminó creando una desigualdad dentro del sistema entre los responsables del INC y los responsables del IVA. Por esta razón, se considera supremamente importante que el legislador haga una de las siguientes dos cosas: 1. Que reforme el artículo 402 del Código Penal en el sentido de consagrar que también son sujetos activos del delito de omisión de agente retenedor los responsables del INC; 2. Que reforme el Código Penal en el sentido de sustraer el delito de omisión de agente retenedor del ordenamiento jurídico. La segunda alternativa es la mejor en la medida en que, a juicio del autor del presente documento, la existencia de este tipo penal desatiende el principio de *ultima ratio* del derecho penal.¹²

12 Para conocer más a fondo el argumento según el cual la existencia del delito de omisión de agente retenedor vulnera el principio de *ultima ratio* o de subsidiariedad del derecho penal, consultar: Rueda, D. (2013). *El delito de omisión de agente retenedor: desaplicación del principio de ultima ratio* (tesis de maestría, Universidad de los Andes, Bogotá, Colombia). Disponible en la biblioteca de la Universidad.

V. CONCLUSIONES

Con anterioridad a la reforma tributaria contenida en la Ley 1607 de 2012, el único impuesto del orden nacional en Colombia que gravaba el consumo era el IVA. Este tributo se caracteriza por ser un impuesto plurifásico de valor agregado. Con la entrada en vigencia de la Ley 1607 de 2012, para gravar concomitantemente con el IVA en Colombia el consumo, se creó el INC. Este último tributo se caracteriza por ser un impuesto monofásico de última etapa.

Con la creación de este impuesto, la venta de algunos bienes corporales muebles —esencialmente vehículos— y la prestación del servicio de telefonía móvil son actividades que pasaron a estar gravadas simultáneamente por el INC y el IVA. Por su parte, la prestación del servicio de bares y restaurantes es una actividad que quedó gravada exclusivamente por el INC.

La situación anteriormente planteada, desde el punto de vista fiscal, frente a la venta de vehículos y la prestación del servicio de telefonía móvil, tiene la consecuencia de que el consumo gravado por el INC no es un impuesto descontable e implica un mayor costo para el contribuyente. Frente a la prestación del servicio de bares y restaurantes, la sustitución del IVA por el INC implica que, dependiendo del modelo del negocio, algunos comerciantes se ven beneficiados mientras que otros se ven gravemente perjudicados.

Desde la perspectiva penal, la creación del INC, seguramente sin que el legislador así lo deseara, terminó despenalizando la conducta de recau-

dar impuestos para el Estado y posteriormente no transferírseles, tipificada en el artículo 402 del Código Penal. Por esta razón es conveniente que el legislador modifique esta norma con el fin de imponerles las mismas consecuencias penales a los responsables del impuesto IVA y a los responsables del INC.

Referencias

- Castañeda, J. (2010). *Aplicación del IVA en Colombia: doctrina unificada de la Dian*. Bucaramanga: Estudios Fiscales Ltda.
- Corredor, J. (2013). *Ley 1607 de 2012: Análisis y entendimiento de la Reforma Tributaria*. Bogotá: Editores Hache SAS.
- Gaviria Díaz, C. (27 de junio de 1996). *Sentencia C-285 de 1996*. Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 1o. y 665 del Decreto 624 de 1989- "Estatuto Tributario". Bogotá: Corte Constitucional. Recuperado de http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/cc_sc_nf/1996/c-285_1996.html
- Gutiérrez, P. (2006). *Curso de Hacienda Pública*. España: Universidad de Salamanca.
- Henoa Pérez, J. C. (27 de abril de 2011). *Sentencia C-301 de 2011*. Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 240, numeral 4° de la Ley 599 de 2000, modificado por la Ley 1142 de 2007, art. 37 (parcial). Bogotá: Corte Constitucional. Recuperado de http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2011/C-301-11.htm#_ftnref10
- Hoyos, J. (2006). Los efectos del IVA en la economía. En F. Álvarez y J. Calderón, *Temas de derecho tributario contemporáneo*. Bogotá: Universidad del Rosario.
- Insignares, R. y Piza, J. (2010). Concepto de tributo. En J. Piza, *Curso de Derecho Tributario, procedimiento y régimen sancionatorio*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Isaza, C. (17 de abril de 1997). Demanda de inconstitucionalidad de los artículos 207 (parcial); 210 (parcial), 211 (parcial) y 212 (parcial, de la Ley 223 de 1995 "Por la cual se expiden normas sobre racionalización tributaria y se dictan otras disposiciones". Bogotá: Corte Constitucional. Recuperado de <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1997/c-197-97.htm>
- Lozano Sanabria, N. (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?* Bogotá: Universidad Nacional de Colombia. Recuperado de <http://www.bdigital.unal.edu.co/6449/1/Hern%C3%A1nhumbertolozanozanabria.2011.pdf>
- Marín, M. y Castro, J. (2010). Los sujetos de la relación jurídico-tributaria. En J. Piza, *Curso de Derecho Tributario, procedimiento y régimen sancionatorio*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.

- Mendoza Martelo, G. E. (29 de febrero de 2012). *Sentencia C-133 de 2012*. Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 10 y 11 de la Ley 1393 de 2010, “Por la cual se definen rentas de destinación específica para la salud, se adoptan medidas para promover actividades generadoras de recursos para la salud, para evitar la evasión y la elusión de aportes a la salud, se redireccionan recursos al interior del sistema de salud y se dictan otras disposiciones”. Bogotá: Corte Constitucional. Recuperado de <http://www.corteconstitucional.gov.co/RELATORIA/2012/C-133-12.htm>
- Plazas Vega, M. (1989). *El IVA en Colombia*. Bogotá: Editorial Temis.
- Reyes Cuartas, J. (Julio-Diciembre de 2006). El delito socioeconómico en el derecho penal colombiano. *Jurídicas*, 3 (2), 83 -110.
- Rueda, D. (2013). *El delito de omisión de agente retenedor: desaplicación del principio de ultima ratio* (tesis de maestría, Universidad de los Andes, Bogotá, Colombia).
- Sintura, F. y Martínez F. (Septiembre-Octubre de 2001). Código Penal se aplica a agentes retenedores y responsables del IVA. *Revista Impuestos*, 107.
- Vasco Martínez, R. (2006). El impuesto sobre las ventas –IVA: contabilización. Medellín: Centro Interamericano Jurídico Financiero.
- Velásquez, F. (2007). *Manual de derecho penal. Parte general*. Medellín, Colombia: Librería Jurídica Comlibros.