

## **Sentencia C-557/19**

**DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD**-Competencia de la Corte Constitucional

**CONCEPTO DE VIOLACION EN DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD**-Razones claras, ciertas, específicas, pertinentes y suficientes

**EVASION FISCAL**-Medidas para prevenirla y sancionarla/**DIAN**-Competencia para iniciar la acción penal

**MEDIDA LEGISLATIVA**-Determinación de la proporcionalidad

**PRINCIPIO DE SEPARACION DE PODERES**-No desconocimiento/**FISCALIA GENERAL DE LA NACION**-Investigación de hechos que revistan características de delito/**PRINCIPIO DE LEGALIDAD PENAL**-Garantía frente a poder punitivo del Estado

**NORMA ACUSADA**-Exequible en cuanto no se vulneraron los términos establecidos en la Constitución

*Para la Sala, dicha disposición no desconoció los artículos 113 y 250 de la Constitución Política por tres razones. Primero, las finalidades de la medida legislativa son legítimas: tiene por objeto disuadir la evasión y el abuso en materia tributaria, a fin de aumentar el recaudo fiscal. Segundo, la solicitud previa a la DIAN o a la autoridad tributaria competente para ejercer la acción penal respecto de estos delitos es una medida idónea para alcanzar estas finalidades: se trata de un requisito de procedibilidad que obedece al carácter especial y técnico de los tipos penales que regula. Tercero, la medida legislativa es proporcional. Esto, por cuanto el requisito de procedibilidad que prevé la norma no dispone una facultad discrecional en favor de la DIAN que limite, por tanto, la competencia constitucional para investigar de oficio los delitos tipificados por el artículo 63 sub examine. Por el contrario, promueve el principio de colaboración armónica (artículo 113 de la Constitución) y garantiza el principio de legalidad en el ejercicio de la acción penal (artículo 250 de la Constitución). Lo primero, por cuanto garantiza la cooperación entre la DIAN, entidad encargada de la verificación y fiscalización de las obligaciones tributarias, y la Fiscalía General de la Nación, órgano encargado de ejercer la acción penal respecto de la comisión de las conductas tipificadas como delito. Lo segundo, porque, sin perjuicio del proceso de determinación de la obligación tributaria en el que la DIAN verifica el cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo del contribuyente, la Fiscalía General de la Nación tiene la titularidad para ejercer la acción penal respecto de tales delitos*

Referencia: expediente D-13174

Demanda de inconstitucionalidad en contra del artículo 63 de la Ley 1943 de 2018, “[p]or la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones”

Demandantes: Mauricio Pava Lugo y Guillermo Otálora Lozano

Magistrado Ponente:  
CARLOS BERNAL PULIDO

Bogotá, D.C., veinte (20) de noviembre de dos mil diecinueve (2019)

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en cumplimiento de sus atribuciones constitucionales y de los requisitos y de los trámites dispuestos en el Decreto 2067 de 1991, profiere la siguiente:

## SENTENCIA

### I. ANTECEDENTES

1. En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad prevista en los artículos 40.6 y 241.4 de la Constitución Política, los ciudadanos Mauricio Pava Lugo y Guillermo Otálora Lozano demandaron el artículo 63 de la Ley 1943 de 2018, “[p]or la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones”.

2. En cumplimiento del reparto efectuado por la Sala Plena de la Corte Constitucional, en sesión del 3 de abril de 2019, el expediente de la referencia se remitió al despacho de la magistrada Cristina Pardo Schlesinger<sup>1</sup>.

3. Mediante auto de 20 de mayo de 2019, la magistrada sustanciadora (i) admitió parcialmente la demanda de la referencia; (ii) dispuso su fijación en lista por el término de 10 días; (iii) comunicó el inicio del proceso a la Presidencia de la República, al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), a la Fiscalía General de la Nación y al Consejo Superior de Política Criminal; (iv) invitó al Instituto Colombiano de Derecho Tributario, a la Asociación Colombiana de Ciudades y Capitales, a Dejusticia, a la Universidad del Rosario, a la Universidad Externado de Colombia, a la Universidad Javeriana, a la Universidad de los

---

<sup>1</sup> Folio 31.

Andes, a la Universidad Nacional de Colombia y a la Universidad Pedagógica y Tecnológica de Colombia, sede Tunja, para que participaran con su concepto en el asunto *sub examine*, y (v) ordenó correr traslado de la demanda al Procurador General de la Nación<sup>2</sup>.

4. El 21 de noviembre de 2019, la Sala Plena de la Corte Constitucional no acogió el proyecto de sentencia presentado por la magistrada sustanciadora. Por tanto, surtidos los trámites previstos por la Constitución Política y el Reglamento Interno de la Corte Constitucional, la Secretaria General remitió el expediente al magistrado Carlos Bernal Pulido<sup>3</sup>.

## II. DEMANDA

### 1. Norma demandada

5. A continuación, se transcribe la disposición demandada:

#### **“LEY 1943 DE 2018**

(diciembre 28)

Diario Oficial No. 50.820 de 28 de diciembre de 2018

Por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones.

El Congreso de Colombia,

DECRETA:

[...]

**Artículo 63.** Modifíquese el Capítulo 12 del Título XV de la Ley 599 de 2000, el cual quedará así:

### **CAPÍTULO 12.**

#### **De la omisión de activos, la defraudación y la promoción de estructuras de evasión tributaria.**

**Artículo 434A. Omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes.** El contribuyente que dolosamente omita activos o presente un menor valor de los activos declarados o declare pasivos inexistentes, en la declaración del impuesto sobre la renta, por un valor igual o superior a 5.000 salarios mínimos legales mensuales vigentes, y se liquide oficialmente por la autoridad tributaria un mayor valor del

---

<sup>2</sup> Folios 39 a 41.

<sup>3</sup> Folio 137.

impuesto sobre la renta a cargo, será sancionado con pena privativa de la libertad de 48 a 108 meses de prisión y multa del 20% de los activos omitidos, del valor del pasivo inexistente o de la diferencia del valor del activo declarado por un menor valor. El valor de los activos omitidos o de los declarados por un menor valor, será establecido de conformidad con las reglas de valoración patrimonial de activos del Estatuto Tributario, y el de los pasivos inexistentes por el valor por el que hayan sido incluidos en la declaración del impuesto sobre la renta.

Si el valor fiscal de los activos omitidos, o el menor valor de los activos declarados o del pasivo inexistente es superior a 7.250 salarios mínimos mensuales legales vigentes pero inferior de 8.500 salarios mínimos mensuales legales vigentes, las penas previstas en este artículo se incrementarán en una tercera parte; en los eventos que sea superior a 8.500 salarios mínimos mensuales legales vigentes, las penas se incrementarán en la mitad.

Parágrafo 1. La acción penal solo podrá iniciarse previa solicitud del Director General de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) o la autoridad competente, o su delegado o delegados especiales, siguiendo criterios de razonabilidad y proporcionalidad, expresados en la respectiva solicitud. La autoridad tributaria se abstendrá de presentar esta solicitud cuando el mayor impuesto a cargo liquidado oficialmente se genere como consecuencia de una interpretación razonable del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras declarados por el contribuyente sean completos y verdaderos.

Parágrafo 2. La acción penal se extinguirá cuando el contribuyente presente o corrija la declaración o declaraciones correspondientes y realice los respectivos pagos de impuestos, sanciones tributarias, intereses y multas correspondientes, y el valor de los activos omitidos, el menor valor de los activos declarados o el valor de los pasivos inexistentes, sea menor a 8.500 salarios mínimos mensuales legales vigentes.

**Artículo 434B. Defraudación o evasión tributaria.** Siempre que la conducta no constituya otro delito sancionado con pena mayor, el contribuyente que dolosamente, estando obligado a declarar no declare, o que en una declaración tributaria omita ingresos, o incluya costos o gastos inexistentes, o reclame créditos fiscales, retenciones o anticipos improcedentes, y se liquide oficialmente por la autoridad tributaria un mayor valor del impuesto a cargo por un valor igual o superior a 250 salarios mínimos legales mensuales vigentes e inferior a 2500 salarios mínimos legales mensuales vigentes, el contribuyente será sancionado con pena privativa de la libertad de 36 a 60 meses de prisión y multa del cincuenta por ciento (50%) del mayor valor del impuesto a cargo determinado.

Si el monto del impuesto a cargo liquidado oficialmente es superior a 2500 salarios mínimos legales mensuales vigentes e inferior a 8500 salarios mínimos legales mensuales vigentes, las penas previstas en este artículo se incrementarán en una tercera parte; en los eventos que sea superior a 8.500 salarios mínimos mensuales legales vigentes, las penas se incrementarán en la mitad.

Parágrafo 1. La acción penal solo podrá iniciarse previa solicitud del Director General de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) o la autoridad competente, o su delegado o delegados especiales, siguiendo criterios de razonabilidad y proporcionalidad, expresados en la respectiva solicitud. La Autoridad Tributaria se abstendrá de presentar esta solicitud cuando el mayor impuesto a cargo liquidado oficialmente se genere como consecuencia de una interpretación razonable

del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras declarados por el contribuyente sean completos y verdaderos.

Parágrafo 2. La acción penal se extinguirá cuando el contribuyente presente o corrija la declaración o declaraciones correspondientes y realice los respectivos pagos de impuestos, sanciones tributarias, intereses y multas correspondientes, y el valor del mayor impuesto a cargo liquidado oficialmente, sea menor a 8500 salarios mínimos mensuales legales vigentes.

(...)"

## 2. Cargo de inconstitucionalidad

6. Los demandantes solicitaron la declaratoria de inexecutable del artículo 63 de la Ley 1943 de 2018, toda vez que, en su criterio, desconoce los principios de separación de poderes (artículo 113 de la Constitución) y de legalidad en el ejercicio de la acción penal (artículo 250 de la Constitución)<sup>4</sup>. Lo primero, por cuanto entienden que dicho artículo dispone que el titular de la acción penal para la persecución de los delitos de *“omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes y defraudación o evasión tributaria”* es la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) y no la Fiscalía General de la Nación, a pesar de que la Constitución Política asigna el ejercicio de la acción penal a este último órgano<sup>5</sup>. Lo segundo, porque otorga a una entidad gubernamental, como la DIAN, una facultad discrecional consistente en seleccionar los destinatarios de la acción penal<sup>6</sup>. Finalmente, indicaron que la disposición acusada debe ser declarada inconstitucional en su integridad, toda vez que *“no es posible excluir del ordenamiento jurídico los parágrafos primeros de los artículos 434A y 434 B, sin alterar sustancialmente los tipos penales demandados”*<sup>7</sup>. Asimismo, sostuvieron que la inexecutable parcial *“implicaría, automáticamente, la criminalización total de todos los casos en que existe un desacuerdo entre el contribuyente y la DIAN. Por ese motivo, la inexecutable debe ser total”*<sup>8</sup>.

## 3. Intervenciones

7. Durante el término de fijación en lista se recibieron seis (6) escritos de intervención presentados por: (i) la Fiscalía General de la Nación, (ii) la Universidad Externado de Colombia, (iii) el Departamento Administrativo de la Presidencia de la República y la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), (iv) los ciudadanos Óscar Mauricio Sierra Fajardo y Pedro Junior Cruz, (v) el Ministerio de Justicia y del Derecho y, finalmente, (vi) el Consejo Superior de Política Criminal. Cinco de tales intervinientes solicitaron a la Corte que profiriera una decisión inhibitoria o, en subsidio, de executable, mientras que uno solicitó la declaratoria de inexecutable.

### 3.1. Solicitudes de sentencia inhibitoria o, en subsidio, de executable

<sup>4</sup> Folio 4.

<sup>5</sup> Folio 19.

<sup>6</sup> Folio 19.

<sup>7</sup> Folio 29.

<sup>8</sup> Folio 29.

8. **La Fiscalía General de la Nación** solicitó a esta Corte que se declare inhibida para pronunciarse de fondo sobre esta demanda<sup>9</sup>. Esta solicitud se fundó en tres razones. Primero, la demanda carece de *pertinencia*, porque la “*presunta inconstitucionalidad de la norma demandada parte de una lectura incompleta y parcial del artículo 250 de la Carta Política*”. Al respecto, la Fiscalía señaló que, desde la expedición del Acto Legislativo 06 de 2011, “*la Constitución sí permite bajo ciertas circunstancias, el ejercicio de la acción penal por otras autoridades distintas a la Fiscalía*”<sup>10</sup>. Segundo, la demanda carece de *especificidad*, por cuanto los demandantes debieron aclarar por qué, a pesar de que el Acto Legislativo 06 de 2011 sí “*permite [el ejercicio de] la acción penal por otras autoridades públicas [...] se configuraba una oposición objetiva y verificable entre la norma demandada y la Constitución, [afectando] el sistema de pesos y contrapesos*”<sup>11</sup>. Tercero, la demanda carece de *suficiencia*, en la medida en que los demandantes no explicaron “*por qué la facultad de iniciar la acción penal, únicamente con la solicitud previa de la DIAN no se trataba de un requisito de procedibilidad, que desarrollaba la libertad que tiene el legislador para delimitar los diferentes aspectos del proceso penal*”<sup>12</sup>.

9. **La Universidad Externado de Colombia** solicitó la exequibilidad de la norma demandada. Al respecto, sostuvo que el Estado colombiano, “*además de contar con el principio de división de poderes, también cuenta con una colaboración armónica entre estos para alcanzar los objetivos planteados*”<sup>13</sup>. Por tanto, “*no existe contradicción entre la Ley y el artículo 250 de la Constitución*”<sup>14</sup>. Indicó que la disposición acusada “*no está trasladando la acción penal a la Dian, sino que crea un trámite adicional [...] en el marco de la política criminal del Estado y de las especiales condiciones técnicas que tiene el sujeto que realiza la solicitud*”<sup>15</sup>. En consecuencia, concluyó que “*los criterios adicionales para que [la DIAN] decida en qué casos procede a solicitar el inicio de la acción penal, no conlleva la potestad de decidir si da inicio o no a esta*”<sup>16</sup>.

10. **El Departamento Administrativo de la Presidencia de la República y la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)** solicitaron a esta Corte que profiera una decisión inhibitoria o, en subsidio, de exequibilidad. Lo primero, porque la demanda “*no observa los requisitos de certeza y especificidad*”<sup>17</sup>. Esto, en la medida en que “*pretende atribuirle a la norma demandada un alcance y unos efectos que no surgen directamente de su texto ni [...] se desprenden razonable ni lógicamente del mismo*”<sup>18</sup>. Lo segundo, porque “*la solicitud previa de la DIAN no desplaza las funciones de la Fiscalía*

---

<sup>9</sup> Folio 64.

<sup>10</sup> Folio 68.

<sup>11</sup> Folio 69.

<sup>12</sup> Folio 70 y 71.

<sup>13</sup> Folio 73.

<sup>14</sup> Folio 74.

<sup>15</sup> Folio 74.

<sup>16</sup> Folio 74.

<sup>17</sup> Folio 96.

<sup>18</sup> Folio 97.

*General de la Nación a la Administración Tributaria*<sup>19</sup>, por el contrario, “*complementa y hace más ajustada al derecho al debido proceso, la eficiencia del sistema tributario y la colaboración armónica de las instituciones*”<sup>20</sup>. En esa medida, “*la norma acusada no prevé un desplazamiento de la titularidad de la acción penal a cargo de la Fiscalía General de la Nación, como equívocamente lo sostienen los demandantes*”<sup>21</sup>.

11. **El Ministerio de Justicia y del Derecho** solicitó a la Corte una decisión inhibitoria por ineptitud sustantiva de la demanda o, en su defecto, la declaratoria de exequibilidad de la disposición demandada<sup>22</sup>. Lo primero, porque “*los cargos formulados por el accionante no cumplen el requisito de certeza, en cuanto que no surgen de una rigurosa confrontación de los contenidos normativos demandados frente a los preceptos superiores que afirman contrariados*”<sup>23</sup>. Lo segundo, por cuanto “*supeditar el ejercicio de la acción penal [para este tipo de delitos] a que el director de la [DIAN] lo solicite, no contraría el principio de separación de poderes ni el artículo 250 superior, en lo relativo a las funciones de la Fiscalía General de la Nación*”<sup>24</sup>. En su opinión, “*las disposiciones acusadas no le entregan el ejercicio de la acción penal al director de la DIAN, sino que se limitan a regular la petición especial de que trata expresamente el inciso primero del artículo 250 de la Constitución*”<sup>25</sup>, lo cual, en su criterio, “*es razonable y necesario en la medida en que la DIAN es la entidad idónea para determinar de forma objetiva, bajo criterios razonables y proporcionados, si es pertinente y necesario que la Fiscalía ejerza o no la acción penal*”<sup>26</sup> frente a este tipo de conductas.

12. **El Consejo Superior de Política Criminal** se pronunció sobre el primer cargo formulado, a pesar de que fue rechazado mediante el auto del 20 de mayo de 2018<sup>27</sup>. En su opinión, el proyecto de ley 240 de 2018 (Cámara de Representantes), correspondiente a la vigente Ley 1943 de 2018, “*no tenía incidencia alguna en la formulación y diseño de la Política Criminal*”<sup>28</sup>. De un lado, porque “*el artículo 63 radicado trata[ba] sobre la modificación del artículo 25 del Estatuto Tributario, y ninguno de los otros artículos tenían incidencia político criminal*”<sup>29</sup>. Del otro, por cuanto “[e]l artículo 63 de la Ley 1943 de 2018 vigente, que crea el artículo 434-A en la Ley 599 de 2000 (Código Penal) fue adicionado durante el trámite legislativo. Por lo tanto, no era pertinente la expedición de un concepto [...] en tanto que las directivas indican que este concepto debe versar sobre el proyecto que se radique”<sup>30</sup>.

---

<sup>19</sup> Folio 103.

<sup>20</sup> Folio 103.

<sup>21</sup> Folio 98.

<sup>22</sup> Folio 84.

<sup>23</sup> Folio 83.

<sup>24</sup> Folio 81.

<sup>25</sup> Folio 82.

<sup>26</sup> Folio 82.

<sup>27</sup> Folios 39 a 41.

<sup>28</sup> Folio 127.

<sup>29</sup> Folio 127.

<sup>30</sup> Folio 127.

### 3.2. Solicitud de inexecutableidad

13. Los ciudadanos **Óscar Mauricio Sierra Fajardo y Pedro Junior Cruz** solicitaron la inexecutableidad de la norma demandada, pues, en su opinión, *“los párrafos demandados van en contravía del artículo 250 de la Constitución [...] porque le dan atribuciones propias de la fiscalía general de la nación a una entidad del orden administrativo”*<sup>31</sup>. Además, señalaron que *“otra de las consecuencias de la facultad que los párrafos acusados le brindan a la DIAN como víctima es que crea una víctima con facultades superiores a las otorgadas a la víctima como interviniente especial a partir de las decisiones de constitucionalidad”*<sup>32</sup>. Afirmaron que esto es así, *“porque se le otorga la facultad a la víctima que a partir de criterios tales como criterios de razonabilidad y proporcionalidad o interpretación razonable del derecho aplicable decida si inicia o no la acción penal”*<sup>33</sup>.

4. El **Procurador General de la Nación** solicitó la inexecutableidad de la expresión *“solo”* contenida en la norma demandada. En su opinión, esta expresión *“excede el ámbito de aplicación del principio de colaboración armónica entre órganos del Estado”*<sup>34</sup>, porque *“la Fiscalía General de la Nación no necesita de una pre-aprobación de ningún organismo administrativo para dar inicio a la acción penal cuando considera existen los elementos suficientes para tal efecto, de forma independiente a los procedimientos sancionatorios que se surtan en la vía gubernativa”*<sup>35</sup>. Además, señaló que, aun *“si en gracia de discusión se aceptara la executableidad de la expresión, se abriría la puerta a la tesis según la cual, los delitos que tienen su origen en sede administrativa necesitan del concepto técnico de la autoridad administrativa y dependen del agotamiento de la vía gubernativa, como ocurre por ejemplo con algunos delitos asociados a actos de corrupción que tienen consecuencias sancionatorias tanto en sede administrativa como judicial”*<sup>36</sup>.

## III. CONSIDERACIONES

### 1. Competencia

14. De conformidad con lo dispuesto en el numeral 4 del artículo 241 de la Constitución Política, la Corte Constitucional es competente para conocer de las demandas de inconstitucionalidad que presenten los ciudadanos contra las leyes vigentes<sup>37</sup>. En el presente asunto, la Corte declaró inexecutable la totalidad

---

<sup>31</sup> Folio 77.

<sup>32</sup> Folio 78.

<sup>33</sup> Folio 78.

<sup>34</sup> Folio 131.

<sup>35</sup> Folio 131.

<sup>36</sup> Folio 131.

<sup>37</sup> Sentencia C-392 de 2019.



de la Ley 1943 de 2018, con efectos diferidos a partir del 1° de enero de 2020<sup>38</sup>. Por tanto, a la fecha, la disposición demandada está surtiendo efectos. En tales términos, la Sala es competente para ejercer el control de constitucionalidad en el presente asunto.

## 2. Cuestión previa: aptitud del cargo

15. *En el presente asunto, los intervinientes cuestionaron la aptitud sustancial de la demanda.* Señalaron que el actor no presentó argumentos *ciertos, específicos, pertinentes ni suficientes*, que permitan adelantar el control de constitucionalidad. Esto, por cuanto (i) la presunta inconstitucionalidad surge de una lectura parcial e incompleta del artículo 250 de la Constitución Política, (ii) le atribuye a la norma demandada un alcance y unos efectos que no surgen directamente de su texto y (iii) no es cierto que otorgue a la DIAN la titularidad en el ejercicio de la acción penal. Por tanto, la Corte debe valorar la aptitud sustantiva de la demanda.

16. *El artículo 2 del Decreto 2067 de 1991 regula el contenido de las demandas en las acciones públicas de inconstitucionalidad.* A partir de esta disposición, la jurisprudencia ha considerado necesario, para producir un pronunciamiento de fondo, que la demanda contenga: (i) la delimitación precisa del objeto demandado, (ii) el concepto de violación, (iii) el señalamiento del trámite legislativo impuesto por la Constitución para la expedición de la disposición demandada, cuando fuere del caso<sup>39</sup>, y (iv) la razón por la cual la Corte es competente para conocer del asunto<sup>40</sup>. Asimismo, a partir de la Sentencia C-1052 de 2001, la jurisprudencia constitucional ha considerado como exigencias mínimas y generales de los cargos de inconstitucionalidad: *claridad, certeza, especificidad, pertinencia y suficiencia*<sup>41</sup>.

17. *El cargo sub examine es apto.* Esto, por cuanto satisface las exigencias mínimas definidas por la jurisprudencia constitucional. Primero, es *claro* en la exposición de los argumentos que lo sustentan, pues expone de manera comprensible y lógica las razones por las cuales la disposición demandada presuntamente desconoce los preceptos constitucionales. Segundo, es *cierto*, toda vez que se deriva de una interpretación razonable y, al menos *prima facie*, atribuible a la disposición demandada. Tercero, es *específico*, en la medida en que es concreto, determinado y no se sustenta en afirmaciones vagas, abstractas o globales ni en apreciaciones subjetivas de los demandantes. Cuarto, es

<sup>38</sup> Sentencia C-481 de 2019.

<sup>39</sup> Sentencia C-341 de 2014, entre otras.

<sup>40</sup> Sentencia C-089 de 2016.

<sup>41</sup> En las Sentencias C-1052 de 2001 y C-856 de 2005, la Corte precisó el alcance de los mínimos argumentativos de claridad, certeza, especificidad, pertinencia y suficiencia, al señalar que los cargos de inconstitucionalidad deben ser: (i) claros, es decir, seguir un curso de exposición comprensible y presentar un razonamiento inteligible sobre la presunta inconformidad entre la ley y la Constitución; (ii) ciertos, lo que significa que no deben basarse en interpretaciones puramente subjetivas, caprichosas o irrazonables de los textos demandados, sino exponer un contenido normativo que razonablemente pueda atribuírseles; (iii) específicos, lo que excluye argumentos genéricos o excesivamente vagos; (iv) pertinentes, de manera que planteen un problema de constitucionalidad y no de conveniencia o corrección de las decisiones legislativas, observadas desde parámetros diversos a los mandatos del Texto Superior; y (v) suficientes; esto es, capaces de generar una duda inicial sobre la constitucionalidad del enunciado o disposición demandada.

*pertinente*, porque se basa en razones de carácter constitucional que confrontan, por una parte, la presunta facultad discrecional que la norma demandada otorga a un órgano de la Rama Ejecutiva como la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) y, por la otra, el contenido de las disposiciones constitucionales en cita, de las que derivan los principios de separación de poderes (artículo 113 de la Constitución) y de legalidad en el ejercicio de la acción penal (artículo 250 de la Constitución). Quinto, es *suficiente*, por cuanto despierta dudas iniciales sobre la constitucionalidad de la expresión “*solo*” contenida en la norma demandada.

### 3. Problema jurídico

18. La Corte debe resolver el siguiente problema jurídico: ¿El artículo 63 de la Ley 1943 de 2018 desconoce los principios de separación de poderes (artículo 113 de la Constitución) y de legalidad en el ejercicio de la acción penal (artículo 250 de la Constitución), en tanto prevé que la Fiscalía General de la Nación solo podrá iniciar la acción penal respecto de los delitos de “*omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes*” y “*defraudación o evasión tributaria*”, previa solicitud del Director General de la DIAN o de la autoridad tributaria competente?

### 4. Caso concreto

19. *El artículo 63 de la Ley 1943 de 2018 tipifica los delitos de “omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes” y de “defraudación o evasión tributaria”. El primero de tales delitos prevé que el contribuyente “que dolosamente omita activos o presente un menor valor de los activos declarados o declare pasivos inexistentes, en la declaración del impuesto sobre la renta, por un valor igual o superior a 5.000 salarios mínimos legales mensuales vigentes, y se liquide oficialmente por la autoridad tributaria un mayor valor del impuesto sobre la renta a cargo, será sancionado con pena privativa de la libertad”. El segundo, que el contribuyente “que dolosamente [...] no declare [estando obligado a declarar], o que en una declaración tributaria omita ingresos, o incluya costos o gastos inexistentes, o reclame créditos fiscales, retenciones o anticipos improcedentes, y se liquide oficialmente por la autoridad tributaria un mayor valor del impuesto a cargo por un valor igual o superior a 250 salarios mínimos legales mensuales vigentes e inferior 2.500 salarios mínimos legales mensuales vigentes, será sancionado con pena privativa de la libertad”. Por último, ambos delitos disponen que “la acción penal solo podrá iniciarse previa solicitud del Director General de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) o la autoridad competente, o su delegado o delegados especiales, siguiendo criterios de razonabilidad y proporcionalidad, expresados en la respectiva solicitud”.*

20. *Los demandantes sostienen que el artículo 63 sub examine desconoce los artículos 113 y 250 de la Constitución Política. Manifiestan que la norma acusada modifica el sistema de pesos y contrapesos, porque le otorga a la DIAN la titularidad de la acción penal. Esto, por cuanto el párrafo de dicha*

disposición prevé un trámite adicional y previo ante esta entidad para someter a conocimiento de la Fiscalía General de la Nación los hechos regulados en la norma demandada.

21. *La Corte considera que dicha disposición no desconoce los artículos 113 y 250 de la Constitución Política.* La norma no prevé que la DIAN es la titular del ejercicio de la acción penal para la persecución de los delitos de “*omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes*” y “*defraudación o evasión tributaria*”. Por el contrario, dicha norma desarrolla el principio de colaboración armónica (artículo 113 de la Constitución) y respeta la competencia de la Fiscalía General de la Nación para adelantar el ejercicio de la acción penal (artículo 250 de la Constitución)<sup>42</sup>. Lo primero, por cuanto promueve la cooperación entre la DIAN y la Fiscalía General de la Nación. Por un lado, la DIAN, en ejercicio de sus facultades legales de fiscalización y verificación, es la entidad que verifica *ex ante* el cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y sustanciales. Por el otro, la Fiscalía General de la Nación es el órgano “*obligad[o] a adelantar el ejercicio de la acción penal y realizar la investigación de los hechos que revistan las características de un delito*”<sup>43</sup> cuando la DIAN le comunique acerca de la configuración del referido incumplimiento. Lo segundo, porque la norma conserva la titularidad de la acción penal en cabeza de la Fiscalía General de la Nación. Esto, toda vez que reafirma que la Fiscalía General de la Nación es la titular para ejercer la acción penal, sin perjuicio del proceso administrativo en el que la DIAN determine el incumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente.

22. *Las finalidades de la medida legislativa son legítimas y, por tanto, compatibles con la Constitución.* La tipificación de estas conductas como delitos tiene por objeto disuadir la evasión y el abuso en materia tributaria<sup>44</sup>, a fin de aumentar el recaudo fiscal de la Nación. Según la exposición de motivos que acompañó la vigente Ley 1943 de 2018, “*las prácticas de evasión y abuso en materia tributaria, incluyendo las conductas elusivas, tienen un impacto adverso en el sistema tributario colombiano, por cuanto implican un menor recaudo fiscal, una mayor tasa impositiva para aquellos sectores que se encuentran dentro de la formalidad, erosionan la base gravable y deslegitiman [las instituciones, con lo cual se disminuye la confianza] de los contribuyentes.*”<sup>45</sup>. Por tanto, la medida legislativa persigue los fines trazados por el legislador.

23. *La solicitud previa a la DIAN o a la autoridad tributaria competente constituye una medida idónea para alcanzar estas finalidades.* En efecto, el ejercicio de “*la acción penal de delitos con un contenido de rigor técnico tributario como los previstos por las normas enunciadas, [...] suponen necesariamente una actuación administrativa por parte de la autoridad tributaria y un pronunciamiento expreso de liquidación oficial de un mayor*

<sup>42</sup> La DIAN, el Departamento Administrativo de la Presidencia de la República y la Universidad Externado de Colombia se pronunciaron en este sentido.

<sup>43</sup> Artículo 250 de la Constitución Política.

<sup>44</sup> Gaceta del Congreso No. 1048 de 28 de noviembre de 2018.

<sup>45</sup> *Ibidem*.

*valor del impuesto a cargo*”<sup>46</sup>. Como señalaron varios de los intervinientes, este requisito de procedibilidad obedece al carácter especial y técnico de los tipos penales que regula. Solo es posible comprobar que las conductas de los contribuyentes darían lugar a la configuración de los delitos previstos en el artículo 63 *sub examine*, a partir del agotamiento previo del proceso administrativo en el que la DIAN o la autoridad tributaria competente verifique el incumplimiento de las obligaciones tributarias sustanciales o formales. Esto es, por ejemplo, que dichas entidades determinen que el contribuyente incluyó la totalidad de los activos en las declaraciones tributarias o que no incluyó costos o gastos inexistentes respecto de los activos declarados, entre otros.

24. *La medida legislativa es proporcional.* A pesar de que el artículo 63 *sub examine* prevé un requisito de procedibilidad para el ejercicio de la acción penal consistente en la solicitud previa del Director de la DIAN o la autoridad competente, la norma no otorga una facultad discrecional en favor de la DIAN que limite, por tanto, la competencia constitucional de la Fiscalía General de la Nación para investigar de oficio los delitos tipificados por el mismo. Esto, en atención a tres razones. Primero, la solicitud para iniciar la acción penal (a cargo de la Fiscalía General de la Nación) procede (a) luego de un proceso administrativo de fiscalización o liquidación oficial y (b) una vez se ha comprobado, por medio de dicho trámite, que el contribuyente incumplió las obligaciones tributarias. Segundo, la solicitud previa del Director de la DIAN o la autoridad tributaria competente para iniciar la acción penal garantiza “*varios mandatos constitucionales*”<sup>47</sup>. Por un lado, satisface el principio de colaboración armónica entre los distintos órganos del Estado (artículo 113 de la Constitución), por cuanto dispone que la Fiscalía General de la Nación debe adelantar el ejercicio de la acción penal, a partir de la determinación del incumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente por parte de la DIAN, entidad encargada de la verificación y la fiscalización de las obligaciones tributarias. Por el otro, respeta el principio de legalidad de la acción penal, en la medida en que conserva la titularidad en el ejercicio de la acción penal en cabeza de la Fiscalía (artículo 250 de la Constitución). Tercero, la autoridad tributaria competente, bien sea la DIAN o la respectiva entidad territorial, según se trate de un asunto de nivel nacional o territorial, tiene la obligación de denunciar, ante la Fiscalía General de la Nación, la comisión de cualquier delito del que tenga conocimiento, en los términos prescritos por el artículo 67 de la Ley 906 de 2004.

25. Habida cuenta de las anteriores consideraciones, el artículo 63 de la Ley 1943 de 2018 es compatible con los principios de separación de poderes (artículo 113 de la Constitución) y de legalidad en el ejercicio de la acción penal (artículo 250 de la Constitución).

## 5. Síntesis de la decisión

---

<sup>46</sup> Folio 105.

<sup>47</sup> La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, la Secretaría Jurídica del Departamento Administrativo de la presidencia de la República y la Universidad externado de Colombia se pronunciaron en ese sentido.

26. *A la Sala Plena le correspondió resolver si el artículo 63 de la Ley 1943 de 2018 desconocía los principios de separación de poderes (artículo 113 de la Constitución) y de legalidad en el ejercicio de la acción penal (artículo 250 de la Constitución). Esto, por cuanto los demandantes afirmaron que la expresión “solo”, contenida en la norma demandada, (i) modificaba el sistema de pesos y contrapesos y (ii) otorgaba a la DIAN la titularidad en el ejercicio de la acción penal de este tipo de delitos. Luego de valorar la aptitud sustancial de la demanda, la Sala Plena concluyó que esta disposición era compatible con los artículos 113 y 250 de la Constitución.*

27. *Para la Sala, dicha disposición no desconoció los artículos 113 y 250 de la Constitución Política por tres razones. Primero, las finalidades de la medida legislativa son legítimas: tiene por objeto disuadir la evasión y el abuso en materia tributaria, a fin de aumentar el recaudo fiscal. Segundo, la solicitud previa a la DIAN o a la autoridad tributaria competente para ejercer la acción penal respecto de estos delitos es una medida idónea para alcanzar estas finalidades: se trata de un requisito de procedibilidad que obedece al carácter especial y técnico de los tipos penales que regula. Tercero, la medida legislativa es proporcional. Esto, por cuanto el requisito de procedibilidad que prevé la norma no dispone una facultad discrecional en favor de la DIAN que limite, por tanto, la competencia constitucional para investigar de oficio los delitos tipificados por el artículo 63 *sub examine*. Por el contrario, promueve el principio de colaboración armónica (artículo 113 de la Constitución) y garantiza el principio de legalidad en el ejercicio de la acción penal (artículo 250 de la Constitución). Lo primero, por cuanto garantiza la cooperación entre la DIAN, entidad encargada de la verificación y fiscalización de las obligaciones tributarias, y la Fiscalía General de la Nación, órgano encargado de ejercer la acción penal respecto de la comisión de las conductas tipificadas como delito. Lo segundo, porque, sin perjuicio del proceso de determinación de la obligación tributaria en el que la DIAN verifica el cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo del contribuyente, la Fiscalía General de la Nación tiene la titularidad para ejercer la acción penal respecto de tales delitos.*

#### **IV. DECISIÓN**

28. En mérito de lo expuesto, la Sala Plena de la Corte Constitucional, administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

### **RESUELVE**

Declarar **EXEQUIBLE** el artículo 63 de la Ley 1943 de 2018, “*por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones*”, por los cargos y las razones expuestas en la parte motiva de esta sentencia.

Comuníquese y cúmplase,

GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO  
Presidenta

CARLOS BERNAL PULIDO  
Magistrado

DIANA FAJARDO RIVERA  
Magistrada  
*Con salvamento de voto*

LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ  
Magistrado

ALEJANDRO LINARES CANTILLO  
Magistrado

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO  
Magistrado

CRISTINA PARDO SCHLESINGER

Magistrada  
*Con salvamento de voto*

JOSÉ FERNANDO REYES CUARTAS  
Magistrado  
*Con salvamento de voto*

ALBERTO ROJAS RÍOS  
Magistrado  
*Ausente con excusa*

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ  
Secretaria General

**SALVAMENTO DE VOTO DE LA MAGISTRADA  
CRISTINA PARDO SCHLESINGER  
A LA SENTENCIA C-557/19**

**FISCALIA GENERAL DE LA NACION**-Funciones atribuidas deben relacionarse con el ejercicio de la acción penal (Salvamento de voto)

**PRINCIPIO DE OPORTUNIDAD**-Excepción al ejercicio de la acción penal por la Fiscalía General de la Nación (Salvamento de voto)

**FISCALIA GENERAL DE LA NACION**-Titularidad de la acción penal (Salvamento de voto)

**PRINCIPIO DE SEPARACION DE PODERES**-Vulneración por sentencia de Corte Constitucional (Salvamento de voto)

**FISCALIA GENERAL DE LA NACION**-Autonomía constitucional (Salvamento de voto)

Referencia: Expediente D-13174

Asunto: Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 63 de la Ley 1943 de 2018 *“por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones”*.

Magistrado Ponente:  
CARLOS BERNAL PULIDO

Con el acostumbrado respeto por las decisiones de la Sala Plena, salvo mi voto frente a la sentencia C-557 de 2019 por cuanto considero que, como lo argumentaron los demandantes, la disposición acusada vulnera los principios constitucionales de separación de poderes y legalidad en el ejercicio de la acción penal, establecidos en los artículos 113 y 250 de la Constitución Política. Lo anterior por las siguientes tres razones:

**1. La sentencia desconoce que la Constitución Política proscribe la utilización discrecional de la facultad punitiva del Estado**

En primer lugar, el artículo 250 de la Constitución Política, modificado por el Acto Legislativo 03 de 2002, establece la obligación irrenunciable de la Fiscalía General de la Nación de perseguir todos los delitos de los que tenga conocimiento. Esta obligación, conocida como *principio de legalidad en el ejercicio de la acción penal*, es de carácter imperativo y se fundamenta en: (i)



el interés de la sociedad de que los delitos no queden sin persecución y (ii) la necesidad de evitar que el Estado ejerza de manera discrecional su facultad punitiva, obligándolo a perseguir todas las conductas contrarias a la ley penal sin consideración de la persona. Por ello, permitir que una autoridad de la Rama Ejecutiva –v. gr. la DIAN o la autoridad tributaria competente– tenga la potestad exclusiva y excluyente de solicitar la persecución de un delito resulta contrario a la Constitución.

La expresión “solo” contenida en los párrafos primeros de los artículos 434A y 434B socava el mencionado principio, pues permite al Estado disponer libremente de su facultad punitiva contra los contribuyentes. En efecto, pese a tener conocimiento de la comisión de los delitos de *Omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes* y *Defraudación o evasión tributaria*, el ente acusador no podría adelantar la investigación penal si el director de la DIAN o la autoridad tributaria competente no lo solicitan expresamente. Al declarar constitucional esta disposición la Sala Plena está admitiendo la posibilidad de que las autoridades tributarias omitan la denuncia de estas conductas punibles.

De igual forma, considero importante precisar que la norma demandada no tiene ninguna relación con la aplicación del principio de oportunidad. El Acto Legislativo 03 de 2002 estableció que la Fiscalía General de la Nación no podrá suspender, interrumpir, ni renunciar a la acción penal “*salvo en los casos que establezca la ley para la aplicación del principio de oportunidad*”. La solicitud previa para iniciar la acción penal establecida en los párrafos primeros de los artículos 434A y 434B no puede interpretarse como una aplicación de este principio, en tanto es exclusivamente la Fiscalía General de la Nación la autoridad habilitada para aplicarlo en estricto cumplimiento de las causales consagradas en el Título V de la Ley 906 de 2004.

La obligatoriedad en el ejercicio de la acción penal es un principio estructural del proceso penal acusatorio colombiano. Este principio limita la discrecionalidad en el ejercicio del *ius puniendi* al obligar al Estado a perseguir todas las conductas punibles de las que tenga conocimiento sin consideración de la persona. Las únicas salvedades a esta obligación son la aplicación del principio de oportunidad y las condiciones de procedibilidad para el inicio de la investigación penal señaladas en el artículo 250 de la Constitución.

## **2. La Constitución Política entregó a la Fiscalía General de la Nación la titularidad de la acción penal y ninguna otra autoridad puede excluirla de su ámbito de competencia**

En segundo lugar, considero que el conocimiento de conductas punibles está ligado al ejercicio de la acción penal, por lo que permitir que un organismo al que no le ha sido asignada esta función decida sobre el inicio de la persecución de un delito vulnera el principio de separación de poderes consagrado en el artículo 113 de la Constitución. Esta Corporación ha sido enfática al señalar que el artículo 250 superior entregó a la Fiscalía la titularidad de la acción penal,

por lo que ninguna otra autoridad puede excluirla por completo de su ámbito natural de competencia.<sup>48</sup>

Es contrario al principio de separación de poderes que la entidad titular de la acción penal no pueda ejercer su función constitucional hasta que la DIAN o la autoridad tributaria competente lo soliciten. En términos prácticos, la expresión “solo” contenida en los párrafos primeros de los artículos 434A y 434B crea en cabeza de una autoridad administrativa la potestad exclusiva y excluyente de direccionar el trabajo de la Fiscalía. Esta facultad desconoce la regla establecida por la jurisprudencia constitucional, según la cual, “*si el legislador mantiene el carácter penal o delictual de ciertas conductas –desde el punto de vista material–, no podrá excluir de su investigación a la Fiscalía General de la Nación*”<sup>49</sup>.

En resumen, la norma demandada vulnera el artículo 113 de la Constitución en tanto crea un condicionante atípico que permite a una entidad de la Rama Ejecutiva seleccionar previamente los contribuyentes contra los cuales la Fiscalía puede ejercer sus funciones. Si bien el principio de separación de poderes se estructura sobre la base de que los órganos del Estado deben colaborar de forma armónica para realizar los fines estatales, ello no puede dar lugar a una ruptura del reparto funcional de competencias de modo que un determinado órgano termine ejerciendo las funciones atribuidas por la Constitución a otro órgano.<sup>50</sup>

### **3. Las condiciones de procedibilidad para el inicio de la acción penal son únicamente la querrela y la petición especial**

En tercer y último lugar, es importante señalar que las condiciones de procedibilidad establecidas en la Constitución Política y en el Código de Procedimiento Penal son únicamente: (i) la querrela y (i) la petición especial. Si bien cada figura tiene una finalidad diferente, las dos tienen el propósito común de mitigar la obligación del Estado de perseguir todos los delitos creando la posibilidad de subordinar el inicio de la acción penal a la solicitud de un tercero. Esta situación excepcional permite al Estado focalizar sus esfuerzos en la persecución de las conductas punibles que lesionan de manera grave y significativa los intereses de la sociedad.

En el caso de la norma demandada, la expresión “solo” no puede interpretarse como una nueva condición de procedibilidad para el inicio de la acción penal ni como un nuevo uso para las figuras de la querrela y la petición especial. Los

---

<sup>48</sup> En la sentencia C-373 de 2016, la Corte sostuvo que la Fiscalía General de la Nación es un “*órgano constitucional*” por haber sido establecida directamente en la Constitución Política por el constituyente originario. Esto le otorga un importante *status* y una posición especial en el vértice de la estructura estatal en donde cumple funciones esenciales de la rama judicial. Corte Constitucional, sentencia C-373 de 2016, MM. PP. Alejandro Linares Cantillo y Gabriel Eduardo Mendoza Martelo.

<sup>49</sup> Corte Constitucional, sentencia C-879 de 2008, M.P. Manuel José Cepeda.

<sup>50</sup> Corte Constitucional, sentencia C-246 de 2004. M.P. Clara Inés Vargas Hernández.

tipos penales de *Omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes y Defraudación o evasión tributaria* fueron ubicados en el Título XV del Código Penal, referente a los delitos contra la Administración Pública, y la investigación de estos delitos no está sujeta a ningún tipo de condicionante procesal. En efecto, todas las conductas típicas que lesionan la Administración Pública pueden ser investigadas por la Fiscalía General de la Nación de oficio o por denuncia ciudadana debido a la importancia central que se le ha reconocido a este bien jurídico.

Los delitos creados por el artículo 63 de la Ley 1943 de 2018 no fueron incluidos por el legislador en el listado taxativo de delitos querellables del artículo 74 del Código de Procedimiento Penal. Este listado contiene todas aquellas conductas punibles que por la naturaleza personalísima o de menor lesividad del bien jurídico tutelado requieren solicitud previa de un tercero para dar inicio a la investigación.<sup>51</sup> Lo mismo sucede con la petición especial, la cual se encuentra regulada en el artículo 75 del Código de Procedimiento Penal. Esta figura desarrolla el principio de jurisdicción universal y solo puede ser utilizada por la Procuraduría General de la Nación para solicitar a la Fiscalía el inicio de la investigación penal en los casos en que el sujeto activo de una delito cometido en el exterior se encuentre en Colombia y no hubiere sido juzgado aún.

En definitiva, considero que ante la comisión de los delitos creados por el artículo 63 de la Ley 1943 de 2018 el legislador no puede establecer un condicionante que impida a la Fiscalía General de la Nación ejercer de oficio su función constitucional. El requisito establecido en los párrafos demandados no constituye una nueva condición de procedibilidad ni cumple con las finalidades asignadas por el ordenamiento jurídico a la querrela y a la petición especial. En razón a la importancia y gravedad que el legislador le otorgó a los nuevos tipos penales, los cuales buscan proteger el funcionamiento adecuado del Estado para el cumplimiento de sus fines, la Fiscalía debe tener plena autonomía para investigar estos delitos cuando tenga conocimiento de ellos por cualquier vía.

Fecha *ut supra*,

CRISTINA PARDO SCHLESINGER  
Magistrada

---

<sup>51</sup> La inclusión de una conducta punible por parte del legislador en el listado del artículo 74 de la Ley 906 de 2004 es un criterio que ha sido utilizado por esta Corporación para determinar la naturaleza querellable de un delito. Corte Constitucional, sentencia C-894 de 2012, M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub.

**SALVAMENTO DE VOTO DEL MAGISTRADO  
JOSÉ FERNANDO REYES CUARTAS  
A LA SENTENCIA C-557/19**

**NORMA JURIDICA**-Inexequibilidad (Salvamento de voto)

**FISCALIA GENERAL DE LA NACION**-Titularidad de la acción penal (Salvamento de voto)

**PRINCIPIO DE SEPARACION DE PODERES**-Vulneración por sentencia de Corte Constitucional (Salvamento de voto)

Con el respeto acostumbrado por las decisiones de la Corte me permito expresar las razones que me llevan a salvar el voto en la sentencia C-557 de 2019, que declaró exequible artículo 63 de la Ley 1943 de 2018, que adicionó los artículos 434A y 434B del Código Penal.

**La sentencia C-557 de 2019**

Los actores argumentaron que los artículos 434A y 434B del Código Penal, que establecen que la acción penal por omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes y defraudación o evasión tributaria “*solo*” podrá iniciarse a petición de la DIAN o de la autoridad tributaria competente, desconoce los principios de separación de poderes (art. 113 CP) y legalidad en el ejercicio de la acción penal ejercida por la Fiscalía General de la Nación (art. 250 CP), al otorgarle a la rama ejecutiva la posibilidad de decidir, discrecionalmente, cuando iniciar la acción penal.

En consecuencia, solicitaron declarar la inexequibilidad del artículo 63 de la Ley 1943 de 2018, consideraban que debía retirarse la norma en su integridad porque excluir solamente el párrafo 1.º de los artículos 434A y 434B del Código Penal, alteraría su contenido sustancial e implicaría “*automáticamente, la criminalización total de todos los casos en que existe desacuerdo entre el contribuyente y la DIAN*”.<sup>52</sup>

La Sala Plena concluyó que la disposición censurada no desconoció los artículos 113 y 250 de la Constitución, en razón a que la medida legislativa: (i) persigue un fin legítimo porque “*tiene por objeto disuadir la evasión y el abuso en materia tributaria, a fin de aumentar el recaudo fiscal*”; (ii) es idónea en tanto que establece “*un requisito de procedibilidad que obedece al carácter especial y técnico de los tipos penales que regula*”; y (iii) es proporcional en razón a que el no establece una facultad discrecional en favor de la autoridad tributaria que limite la competencia constitucional para investigar de oficio los delitos

---

<sup>52</sup> Cfr. sentencia C-557 de 2019.

tipificados por el Código Penal, ya que promueve el principio de colaboración y garantiza el principio de legalidad en el ejercicio de la acción penal.

### **El salvamento de voto a la sentencia C-557 de 2019**

La postura mayoritaria concluyó que la norma acusada se ajusta al ordenamiento constitucional en la medida que materializa los principios de legalidad y de colaboración armónica entre las ramas del poder público. Contrario a lo anterior, estimo que la palabra “*solo*” contenida en el parágrafo 1.º de los tipos penales introducidos por el artículo 63 de la Ley 1943 de 2018, debía declararse inexecutable, pues conforme a su redacción, las conductas de “[o]misión de activos o inclusión de pasivos inexistentes” y de “[d]efraudación o evasión tributaria”, requieren como condición de procesabilidad -*sine qua non*- el enteramiento de la Dian o la autoridad tributaria correspondiente, a la Fiscalía General de la Nación.

Conforme al artículo 250 superior, le corresponde exclusivamente a la Fiscalía General de la Nación “*adelantar el ejercicio de la acción penal y realizar la investigación de los hechos que revistan las características de un delito que lleguen a su conocimiento por medio de denuncia, petición especial, querrela o de oficio, siempre y cuando medien suficientes motivos y circunstancias fácticas que indiquen la posible existencia del mismo. No podrá, en consecuencia, suspender, interrumpir, ni renunciar a la persecución penal, salvo en los casos que establezca la ley para la aplicación del principio de oportunidad (...)*”, por lo que supeditar el inicio de la acción penal al enteramiento por parte de la Dian, tratándose de la omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes y de defraudación o evasión tributaria, no solo desconoce a la estructura del proceso penal acusatorio, sino que trasgrede el principio de separación de poderes, al desplazar una competencia exclusiva del ente acusador.

Así las cosas, la expresión “*solo*” contenida en los parágrafos 1.º de los artículos 434A y 434B del Código Penal, constituye una excepción al ejercicio de la acción penal que no se atempera con la Carta, puesto que le impide a la Fiscalía General de la Nación perseguir los nuevos delitos tributarios hasta tanto haya sido enterada por parte de la autoridad tributaria, lo que a la postre implica que la Dian a su discreción determina cuáles conductas pone en conocimiento del ente acusador, dando lugar a escenarios de arbitrariedad, desconociendo además que es obligación de todas las autoridades públicas denunciar los delitos cuya comisión tengan conocimiento.

En este sentido, vale señalar que dichos tipos penales castigan a quien “*dolosamente omite activos o presente un menor valor de los activos declarados o declare pasivos inexistentes, en la declaración del impuesto sobre la renta, por un valor igual o superior a 5.000 salarios mínimos legales mensuales vigentes, y se liquide oficialmente por la autoridad tributaria un mayor valor del impuesto sobre la renta a cargo (...)*” o cuando “*el contribuyente que dolosamente, estando obligado a declarar no declare, o que en una declaración tributaria omite ingresos, o incluya costos o gastos*

*inexistentes, o reclame créditos fiscales, retenciones o anticipos improcedentes, y se liquide oficialmente por la autoridad tributaria un mayor valor del impuesto a cargo por un valor igual o superior a 250 salarios mínimos legales mensuales vigentes e inferior a 2500 salarios mínimos legales mensuales vigentes, el contribuyente será sancionado con pena privativa de la libertad de 36 a 60 meses de prisión y multa del cincuenta por ciento (50%) del mayor valor del impuesto a cargo determinado. //Si el monto del impuesto a cargo liquidado oficialmente es superior a 2500 salarios mínimos legales mensuales vigentes e inferior a 8500 salarios mínimos legales mensuales vigentes, las penas previstas en este artículo se incrementarán en una tercera parte; en los eventos que sea superior a 8.500 salarios mínimos mensuales legales vigentes, las penas se incrementarán en la mitad.”*

Si se transforman a valor en pesos las cantidades aludidas en los tipos citados, se trata de personas que no tributan lo debido por sumas que superan los cuatro mil ciento cuarenta millones *-hasta algo más de siete mil millones-*. Conductas de semejante naturaleza *-sin lugar a dudas-* ponen en vilo la sostenibilidad de las finanzas públicas, desbalancean los presupuestos, obligan a la expedición de leyes de financiamiento y además acrecientan la gestión fiscal sobre la clase trabajadora, a quien sin fórmula de juicio se le requiere con encomio. Lo cual no está mal porque la elusión y la evasión tributarias afectan la estabilidad del Estado, sin embargo, lo que no tiene ningún sentido es que ante la gravedad de tales hechos, la sociedad deba esperar a que la autoridad tributaria decida enterar de ello a la Fiscalía General de la Nación, que *ex officio* no podrá mover una sola hoja o escribir un solo folio, en la ruta de investigar esos delitos fiscales *-que pueden ser de conocimiento público, o que incluso le entere una veeduría cívica, o un particular avisado-*.

Tal forma de legislar abusa del poder de configuración legislativa, pues, cuando se trata de las omisiones de retenedores en la fuente *-de pequeños o grandes comerciantes-*, o de los ciudadanos trabajadores que simplemente declaran renta, sí opera el criterio de la oficiosidad para la investigación, pero ello no se hace tratándose de grandes evasores, cuyo tamaño del injusto defraudador podría ser exorbitante.

La discrecionalidad de una autoridad administrativa, bajo etéreos criterios de razonabilidad y proporcionalidad, no hace más que servir de mampara para la creación de privilegios discriminadores cuando no de deplorables indelicadezas. Además, no queda claro si a la vista de los elementos objetivos del delito fiscal concreto, la Dian *-o quien haga sus veces-* será quien valore la configuración objetivo-subjetiva del tipo y su culpabilidad, actuación que, en todo caso, le compete a las autoridades penales.

En suma, la expresión *“solo”* debió declararse inexecutable por cuanto vulnera el principio de separación de poderes y la titularidad de la acción penal que está en cabeza de la Fiscalía General de la Nación al impedirle al ente acusador iniciar de oficio o por denuncia la investigación correspondiente por omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes y defraudación o evasión tributaria.

En los anteriores términos dejo consignada mi salvamento de voto.

Fecha *ut supra*,

JOSÉ FERNANDO REYES CUARTAS  
Magistrado

**SALVAMENTO DE VOTO DE LA MAGISTRADA  
DIANA FAJARDO RIVERA  
A LA SENTENCIA C-557/19**

**NORMA JURIDICA**-Inexequibilidad (Salvamento de voto)

**ACCION PENAL**-Titularidad y obligatoriedad (Salvamento de voto)/**PRINCIPIO DE SEPARACION DE PODERES**-Vulneración por sentencia de Corte Constitucional (Salvamento de voto)

**FISCALIA GENERAL DE LA NACION**-Investigación de hechos que revistan características de delito (Salvamento de voto)

**ACCION PENAL**-Excepciones (Salvamento de voto)

**PRINCIPIO DE SEPARACION DE PODERES PUBLICOS**-Objetivos (Salvamento de voto)/**DIVISION DE PODERES**-Autonomía e independencia (Salvamento de voto)

**PRINCIPIO DE COLABORACION ARMONICA ENTRE ORGANOS DEL ESTADO**-Alcance (Salvamento de voto)

Referencia: Expediente D-13174

Magistrada ponente:  
Carlos Bernal Pulido

Con el acostumbrado respeto por los fallos de la Corte, me permito exponer las razones por las cuales me aparto de la decisión adoptada en la Sentencia C-557 de 2019. En mi criterio, las disposiciones acusadas son inconstitucionales y la mayoría de la Sala Plena procedió a declarar la exequibilidad de las normas objeto de censura, sin dar una respuesta convincente al problema de constitucionalidad que plantearon los demandantes.

**1.** A mi juicio, las normas impugnadas, al establecer que el ejercicio de la acción penal, respecto de los delitos de omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes y de defraudación o evasión tributaria, *solo* podrá iniciarse previa solicitud de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales o la autoridad competente, conceden a estos órganos la prerrogativa de condicionar el ejercicio de esta función constitucional de la Fiscalía General de la Nación. Al hacerlo, desconocen el principio de obligatoriedad de la acción penal, que comporta el deber oficial de perseguir la generalidad de las conductas punibles. Así mismo, infringen el principio de división de poderes, en la medida en que suponen una injerencia en el ejercicio de las competencias que el Constituyente confirió a la Fiscalía.



**1.1** A excepción de la querrela y la petición especial, que operan como requisitos de procedibilidad, así como la aplicación del principio de oportunidad, que permite la interrupción, suspensión y renuncia de la acción penal, el artículo 250 de la Constitución prevé que la Fiscalía General de la Nación está obligada a investigar de las conductas que revistan las características de un delito. En este sentido, se consagra como regla general la obligatoriedad de la persecución de los crímenes, la cual, al no dejar al arbitrio de las autoridades o de los particulares la decisión de emprender las indagaciones y la acusación oficial, garantiza el derecho de toda persona a acceder a la administración de justicia y a que cada ciudadano sea tratado con igual consideración y respeto<sup>53</sup>.

El artículo 250 de la Constitución establece que la acción penal y la investigación de los delitos deberán llevarse a cabo de manera obligatoria y de oficio. Adicionalmente, solo prevé los casos de la querrela y la petición especial, como supuestos excepcionales que, constitucionalmente, condicionan la *activación* de la persecución pública. En este sentido, es evidente que las disposiciones acusadas, al crear otra condición de procedibilidad para el comienzo de la investigación de los delitos contenidos en los artículos 434A y 434B del Código Penal, condición no prevista en la referida disposición constitucional, resultan contrarias a la concepción sobre la acción penal acogida por el Constituyente para el proceso penal de tendencia adversarial.

En este orden de ideas, se afecta en consecuencia la consustancial igualdad en el tratamiento de los delitos que se deriva de la obligatoriedad de la acción penal. Además, los artículos demandados señalan que la solicitud de las autoridades tributarias para que se inicie la investigación correspondiente por los mencionados delitos debe realizarse con base en criterios de razonabilidad y proporcionalidad, lo cual, en alguna medida, implica un acto de discrecionalidad, como componente irreductible del razonamiento en términos de ponderación. Por lo tanto, las normas inciden también en el principio de legalidad que, como indica Ferrajoli, excluyen la activación de la función judicial con base en criterios potestativos.

**1.2.** Desde otro punto de vista, las normas acusadas suponen un menoscabo al principio de división de poderes. La Corte ha señalado que la separación funcional del Estado en distintas ramas y órganos del poder público tiene como

---

<sup>53</sup> Sentencia C-673 de 2005. M.P. Clara Inés Vargas Hernández. Sin perjuicio de las finalidades constitucionales del principio de oportunidad, la obligatoriedad de la acción penal se encuentra articulada, en efecto, con importantes valores superiores. Ferrajoli ha subrayado que la irrevocabilidad de la acción penal por parte de los acusadores públicos, está vinculada a “*la garantía de la igualdad de los ciudadanos ante la ley, el aseguramiento de la certeza del derecho penal y, sobre todo, la tutela de las partes ofendidas más débiles*”. Ferrajoli, Luigi. *Derecho y razón. Teoría del garantismo penal*. Trotta, Madrid, 1995, p. 569. Este mismo autor, ha sostenido que la obligatoriedad de la acción penal está relacionada especialmente al principio de legalidad, el cual excluye la activación de la función judicial con base en criterios puramente arbitrarios y potestativos. De igual forma, ha indicado que se halla ligada a la indisponibilidad de las situaciones penales, la cual niega poder absolutorio a los órganos de la acusación y proscribire las transacciones, aceptaciones o renunciaciones, entre las partes en causa. Por último, entiende que se encuentra vinculada con el principio de igualdad penal, que excluye toda disparidad de tratamiento de los delitos ligada a opciones potestativas sobre la oportunidad del proceso o, peor aún, a valoraciones acerca del comportamiento procesal del imputado y, en particular, sobre su disponibilidad a entrar en tratos con la acusación. *Ibid.*, p. 570.

objetivo primordial garantizar la libertad de los asociados, así como racionalizar el ejercicio de dicho poder y permitir el desarrollo más eficiente de las diversas finalidades constitucionales encomendadas al aparato estatal. El primer objetivo, resalta la Sala Plena, a través de la prohibición de la conformación de poderes públicos omnímodos, y la segunda finalidad, mediante la instauración de ramas y órganos especializados, dotados de autonomía e independencia para el cumplimiento de sus funciones<sup>54</sup>.

Ahora bien, la jurisprudencia constitucional también ha señalado que la referida autonomía e independencia de las ramas y órganos de poder público se complementa con la introducción de mecanismos que permiten controles recíprocos entre las autoridades. Además de esto, propicia la actuación de todas las entidades a actuar bajo una labor de coordinación armónica para lograr la satisfacción de los fines del Estado. Con todo, la Corte ha insistido en que la autonomía constituye un supuesto esencial de la división de poderes, no sólo porque garantizan la especialización de la administración pública, sino especialmente porque impide la configuración de poderes omnímodos que pongan en riesgo los derechos y libertades de los ciudadanos.

En el presente caso, considero que las disposiciones demandadas, al prever la necesaria actuación de las autoridades tributarias para que la Fiscalía pueda iniciar la investigación de los delitos de omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes y de defraudación o evasión tributaria, comportan una injerencia en las competencias constitucionales del ente acusador. Para la mayoría de la Sala Plena, la previsión de las solicitudes tributarias para que se inicie una investigación penal se enmarca en el principio de colaboración armónica entre los distintos órganos del Estado, debido a que la DIAN y las demás entidades con homólogas atribuciones son las entidades encargadas de la verificación la fiscalización de las obligaciones tributarias. El argumento, sin embargo, no resulta persuasivo.

Por una parte, si bien es cierto que la colaboración armónica entre los distintos órganos del poder público implica que, cada uno de ellos, desde sus funciones contribuye a los fines del Estado, en este caso existe una regla constitucional expresa que solo permite condicionar el inicio de la persecución oficial en los casos en que es requerida la querrela y la petición especial, de tal modo que una manifestación del referido principio, como lo entendió la mayoría, se encuentra excluida por la propia Constitución. Por otra parte, si fuera plausible la tesis contenida en la Sentencia, muchos delitos de configuración técnica contenidos en el Código Penal implicarían la actuación de otras entidades especializadas del Estado, lo cual evidentemente no es así y, en cambio, se entiende que la Fiscalía General de la Nación cuenta con las capacidades instituciones suficientes para investigarlos<sup>55</sup>.

---

<sup>54</sup> Sentencia C-031 de 2017. M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez.

<sup>55</sup> Ver, por ejemplo, los siguientes delitos contenidos en el Código Penal: utilización indebida de fondos captados del público (Art. 314), operaciones no autorizadas con accionistas o asociados (Art. 315), manipulación fraudulenta de especies inscritas en el registro nacional de valores e intermediarios (Art. 317). fraude aduanero (Art. 321) omisión de control (Art. 325), omisión de

2. Por último, la posición mayoritaria sostuvo que los artículos acusados son compatibles con la Constitución, pero la providencia de la que me aparto no contiene argumentos conducentes para dar respuesta al problema planteado por los demandantes.

Si se desagregan, los fundamentos de la decisión son básicamente los siguientes: (i) las finalidades de la medida legislativa son legítimas, por cuanto la tipificación de las conductas indicadas tiene por objeto disuadir la evasión y el abuso en materia tributaria, a fin de aumentar el recaudo fiscal de la Nación; (ii) la solicitud previa de la DIAN o a la autoridad tributaria competente constituye una medida idónea para alcanzar la disuasión de la evasión y el abuso en materia tributaria, debido a que se trata de delitos con un contenido de rigor técnico tributario, que suponen necesariamente una actuación administrativa por parte de la autoridad tributaria y un pronunciamiento expreso de liquidación oficial de un mayor valor del impuesto a cargo; (iii) las normas demandadas satisfacen el principio de colaboración armónica entre los distintos órganos del Estado (artículo 113 de la Constitución), por cuanto disponen que la Fiscalía General de la Nación debe adelantar el ejercicio de la acción penal, a partir de la determinación del incumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente por parte de la DIAN, entidad encargada de la verificación y la fiscalización de las obligaciones tributarias; (iv) las disposiciones acusadas no otorgan una facultad discrecional en favor de la DIAN que limite la competencia constitucional de la Fiscalía General de la Nación para investigar de oficio los delitos tipificados por el mismo, pues implica un proceso previo que arriba a la conclusión de que el contribuyente incumplió sus obligaciones tributarias; y (v) los preceptos objetados conservan la titularidad de la acción penal en cabeza de la Fiscalía General de la Nación, pues reafirman que esta Entidad es la titular de la acción penal, sin perjuicio del proceso administrativo en el que la DIAN determine el incumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente.

Ninguno de los planteamientos anteriores tiene la aptitud de contestar los argumentos de los demandantes. Los dos primeros hacen énfasis en las finalidades que persiguió el Legislador con las conductas de omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes y de defraudación o evasión tributaria, las cuales, según los antecedentes legislativos, buscan principalmente evitar la evasión fiscal. Sin embargo, el problema de constitucionalidad no era la consagración de esos nuevos delitos, sino la condición que, a favor de la DIAN y a otras entidades tributarias, fijan los artículos para que la Fiscalía pueda iniciar las correspondientes investigaciones penales. Además, el referido objetivo se pretende alcanzar pero, precisamente, con esos nuevos tipos penales, no con la atribución inconstitucional que se crea a favor de las autoridades tributarias.

---

reportes sobre transacciones en efectivo, movilización o almacenamiento de dinero en efectivo (Art. 325A), apoderamiento o alteración de sistemas de identificación (Art. 327B) y omisión del agente retenedor o recaudador (Art. 402).

Algo similar ocurre con los planteamientos (iv) y (v). De un lado, aunque, según lo indiqué en el fundamento 1.2. de este salvamento de voto, la potestad de la DIAN y las demás entidades tributarias para solicitar la investigación por los delitos es aún más grave porque está expresamente precedida de un examen de proporcionalidad y, por lo tanto, se les concede un margen mínimo de discrecionalidad, de nuevo, el problema no era la amplitud de esa valoración sino el solo hecho de que la activación de la acción penal no fuera obligatoria en algunos delitos y que la Entidad a la cual la Constitución le entregó esa competencia estuviera sujeta, en tales supuestos, a las solicitudes de los entes fiscales del país. De otro lado, es obvio que los preceptos objetados no sustraen a la Fiscalía la titularidad de la acción penal. No obstante, el debate de los demandantes no asumía este punto de partida, sino que hacía radicar la inconstitucionalidad de los preceptos objetados en la condición de procedibilidad que establecieron para que el Ente investigador pueda realizar su función constitucional.

Por último, el argumento (iii), según el cual, la disposición acusada comporta una manifestación del principio de colaboración armónica de los poderes públicos, aunque mejor orientado, como ya atrás lo indiqué, no resulta convincente, debido a que apela a una manifestación del mismo que deja de lado el propio texto de la disposición constitucional vulnerada (Art. 250 de la C.P.).

En este orden de ideas, no solo es ostensible que los preceptos impugnados vulneran la Constitución sino que la decisión de exequibilidad adoptada por la mayoría de la Sala Plena se fundó en argumentos que no resolvieron con un nivel mínimo de persuasión el problema de constitucionalidad formulado en la demanda. En estos términos, dejo indicadas las razones que condujeron a apartarme de la decisión adoptada en la Sentencia C-557 de 2019.

Fecha *ut supra*,

DIANA FAJARDO RIVERA  
Magistrada