



LA NECESARIA SOLICITUD PREVIA DEL DIRECTOR DE LA DIAN O DE LA AUTORIDAD TRIBUTARIA COMPETENTE PARA INICIAR LA ACCIÓN PENAL POR LOS DELITOS DE OMISIÓN DE ACTIVOS O DE PASIVOS INEXISTENTES Y DEFRAUDACIÓN O EVASIÓN TRIBUTARIA NO DESCONOCE LA SEPARACIÓN DE PODERES NI LA COMPETENCIA DE LA FISCALÍA GENERAL DE LA NACIÓN, TODA VEZ QUE LA CONSTITUCIÓN AUTORIZA EN CIERTAS CIRCUNSTANCIAS ESTABLECIDAS POR EL LEGISLADOR, EL EJERCICIO DE LA ACCIÓN PENAL POR AUTORIDADES DISTINTAS DE LA FISCALÍA GENERAL DE LA NACIÓN

VI. EXPEDIENTE D-13174 - SENTENCIA C-557/19 (noviembre 20)
M.P. Carlos Bernal Pulido

1. Norma acusada

LEY 1943 DE 2018
(diciembre 28)

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

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 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 legales vigentes pero inferior de 8.500 salarios mínimos 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 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 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 legales mensuales 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 legales vigentes.

2. Decisión

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 las razones expuestas en la parte motiva de esta sentencia.

3. Síntesis de los fundamentos

La Corte examinó 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). Según los demandantes, la expresión *"solo"* contenida en la norma demandada (i) modificaba el sistema de pesos y contrapesos, pues establece 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 le asigna el ejercicio de la acción penal a este último órgano, y (ii) otorgaba a una entidad gubernamental, como la DIAN, una facultad discrecional consistente en seleccionar los destinatarios de la acción penal, lo cual, a su juicio, vulneraba el principio de legalidad en el ejercicio de la acción penal. En opinión de los accionantes, solo existen dos excepciones constitucionales al principio de legalidad en el ejercicio de la acción penal, a saber:

(a) el principio de oportunidad y, (b) los elementos de selección y priorización en el marco de la justicia transicional. Por tanto, la disposición acusada se debe declarar inconstitucional.

La Sala concluyó que la disposición demandada era compatible con los artículos 113 y 250 de la Constitución Política, habida cuenta de las siguientes razones:

(i) Los argumentos que sustentan la demanda de inconstitucionalidad se fundamentan en una lectura limitada del artículo 250 de la Constitución Política. Desde la expedición del Acto Legislativo No. 06 de 2011, por medio del cual se reforma el numeral 4 del artículo 235, el artículo 250 y el numeral 1 del artículo 251 de la Constitución, es posible, bajo ciertas circunstancias, el ejercicio de la acción penal por otras autoridades distintas de la Fiscalía General de la Nación. Por tanto, no es cierto que el ejercicio de la acción penal sea exclusivo de la Fiscalía General de la Nación.

(ii) La norma demandada, en particular la expresión "*solo*", no tiene por objeto trasladar la titularidad de la acción penal a la DIAN o las autoridades tributarias competentes. Por el contrario, la expresión demandada da lugar, a lo sumo, a un "*trámite previo*", según el cual es necesaria la solicitud de la DIAN o la autoridad tributaria competente para que la Fiscalía ejerza la acción penal. Para la Sala, se trata de una medida adoptada por el Legislador en el ámbito de su libertad de configuración legislativa, así como en el marco de la política fiscal y criminal del Estado, que no desconoce los citados principios constitucionales.

(iii) La medida examinada es razonable y proporcional, pues tal como lo señalaron varios de los intervinientes, obedece al carácter especial y técnico de los tipos penales de "*omisión de activos e inclusión de pasivos inexistentes*" y "*defraudación o evasión tributaria*". En efecto, es a la DIAN o a la autoridad tributaria competente (según se trate de actuaciones que se surten en el ámbito nacional o territorial), a las que corresponde la determinación, *ex ante*, de este tipo de conductas. Esto es así, dado que para la configuración de estos delitos es obligatorio el agotamiento previo de un proceso administrativo de liquidación oficial donde se determine, por ejemplo, el mayor valor del impuesto a cargo del contribuyente o la inclusión de costos o gastos inexistentes respecto de los activos declarados, hipótesis que dan lugar a la tipificación de los delitos previstos por el artículo 63 *sub examine*.

(iv) No es cierto que la expresión "*solo*" contenida en la norma demandada disponga una facultad discrecional en favor de la DIAN que limite, por tanto, la obligación constitucional de investigar de oficio los delitos tipificados por el artículo 63 *sub examine*. Esto es así porque, 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 establecido, por medio de dicho trámite, que el contribuyente incurrió en las conductas tipificadas como delito. Además, la autoridad tributaria competente conserva la obligación de denunciar, ante la Fiscalía General de la Nación, la comisión de cualquier delito en los términos prescritos por el artículo 67 de la Ley 906 de 2004.

En tales términos, lejos de vulnerar el principio de legalidad en el ejercicio de la acción penal, la disposición demandada genera una colaboración armónica entre los diferentes órganos estatales en el propósito común de cumplir con las finalidades del Estado.

4. Salvamentos de voto

La Magistrada **Diana Fajardo Rivera** salvó el voto, pues consideró que las normas acusadas son efectivamente contrarias a la Constitución. Sostuvo que a través de los preceptos impugnados el Legislador le confirió a las autoridades tributarias la prerrogativa de condicionar, mediante una solicitud, 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, pese a que, salvo por la querella, la petición especial y el principio de oportunidad, el artículo 250 de la C.P. establece la obligación para la Fiscalía de realizar la investigación penal de todas las conductas que revistan las características de delito. En este sentido, consideró que las normas demandadas desconocen el principio de legalidad, que supone la obligación para el Estado de perseguir todos los hechos u omisiones punibles, así como el principio de división de poderes,

en tanto las normas impugnadas comportan una injerencia en el ejercicio de las funciones constitucionales de la Fiscalía General de la Nación. De otra parte, la magistrada Fajardo subrayó que las disposiciones demandadas establecen que la solicitud de las autoridades tributarias para que se inicie la investigación correspondiente por los referidos delitos debe realizarse con base en criterios de razonabilidad y proporcionalidad, lo cual implica que se previó un acto de carácter discrecional, naturaleza contraria al citado principio de legalidad de la acción penal que, en general, gobierna la persecución de las conductas punibles, incluidas aquellas cuya configuración supone aspectos de carácter técnico, como ocurre con las previstas en los artículos demandados.

De igual manera, la Magistrada **Cristina Pardo Schlesinger** se apartó de la decisión de la Sala Plena por considerar que, en efecto, 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.

En primer lugar, porque el artículo 250 de la Constitución, 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–, tiene como fundamento el interés de la sociedad de que los delitos no queden sin persecución y 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 tenga la potestad exclusiva y excluyente de solicitar la persecución de un delito resulta contrario a la Constitución.

En su opinión, la expresión “solo” contenida en los párrafos primeros de los artículos 434A y 434B socava el mencionado principio, puesto que permite al Estado disponer libremente de su facultad punitiva contra los contribuyentes. Es decir que, 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 si el director de la DIAN o la autoridad tributaria competente no lo solicitan. Con su decisión, la Sala Plena está admitiendo la posibilidad de que las autoridades tributarias omitan las denuncias de estas conductas punibles.

Así mismo, la magistrada **Cristina Pardo Schlesinger** precisó 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 establecida en la norma demandada no puede interpretarse como una aplicación de este principio, puesto que 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.

En segundo lugar, la magistrada **Cristina Pardo Schlesinger** consideró que el conocimiento de conductas caracterizadas como punibles está ligado al ejercicio de la acción penal, por lo que permitir que un organismo al que no le ha sido asignada esta competencia 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. Al respecto, esta Corporación ha sido enfática en su jurisprudencia al señalar que el artículo 250 superior entregó expresamente a la Fiscalía la titularidad de la acción penal, por lo que ninguna otra autoridad puede excluirla por completo de su ámbito de competencia.

En ese orden de ideas, la magistrada reiteró que la expresión “solo” resulta inconstitucional en tanto crea un condicionante atípico en relación con el conocimiento de los delitos que permite a la DIAN o a la autoridad tributaria competente seleccionar discrecionalmente los casos ante los cuales la Fiscalía puede ejercer sus funciones. A su juicio, 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, la Corte ha señalado en su jurisprudencia que 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.

En tercer y último lugar, la magistrada manifestó que la norma demandada no crea un nuevo uso para las figuras de la “querrela” y la “petición especial”, condiciones de procedibilidad de la acción penal. Lo anterior, en razón a naturaleza del bien jurídico tutelado por los artículos 434A y 434B, los cuales fueron ubicados por la norma demandada en el Título XV del Código Penal sobre los delitos contra la Administración Pública.

Puntualmente, mencionó que los delitos tributarios del artículo 63 de la Ley 1943 de 2018 no fueron incluidos por el legislador en el listado del artículo 74 del Código de Procedimiento Penal, por lo que no son susceptibles de querrela y deben ser investigados de oficio por la Fiscalía General de la Nación. En relación con la petición especial, explicó que esta figura ayuda a hacer efectivo en el ámbito interno el principio de jurisdicción universal, el cual hace parte de las obligaciones internacionales asumidas por el Estado colombiano en relación con el respeto y la defensa de los derechos humanos. Por ello, el artículo 75 del Código de Procedimiento Penal establece que la petición especial solo puede ser utilizada por la Procuraduría General de la Nación para solicitar a la Fiscalía el inicio de la acción penal en los casos en que el sujeto activo de una conducta punible cometida en el exterior se encuentre en Colombia y no hubiere sido juzgado aún.

Así mismo, el Magistrado **José Fernando Reyes Cuartas** salvó el voto en relación con la providencia anterior, toda vez que en su concepto, el vocablo “solo” ha debido ser declarado inexequible, por las siguientes razones:

Se demandó la inconstitucionalidad de la palabra “solo” contenida en los parágrafos 1o.s de los tipos penales contenidos en los arts. 343A y 434B, en virtud de los cuales 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 fiscal correspondiente, a la Fiscalía General de la Nación.

Señaló 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.*”

Observó que, si se trasforman 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 sentarse a 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-.

En otras palabras, la norma tal y como está redactada implica que la DIAN escoja qué delitos pone en conocimiento del ente acusador, generando escenarios de arbitrariedad y

desconociendo que es obligación de todas las autoridades públicas denunciar los delitos cuya comisión tengan conocimiento.

En concepto del Magistrado **Reyes Cuartas**, tal forma de legislar configura un abuso 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.

Advirtió que 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 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 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.