



Sentencia C-557/19

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 Schlesinger¹.

¹ Folio 31.

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 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 Nación².

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 Pulido³.

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:

² Folios 39 a 41.

³ Folio 137.

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 mensuales vigentes pero inferior de 8.500 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 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 mensuales 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 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. Cargo de inconstitucionalidad

6. Los demandantes solicitaron la declaratoria de inexequibilidad 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)⁴. 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 órgano⁵. Lo segundo, porque otorga a una entidad gubernamental, como la DIAN, una facultad discrecional consistente en seleccionar los destinatarios de la acción penal⁶. 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”*⁷. Asimismo, sostuvieron que la inexequibilidad 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 inexequibilidad debe ser total”*⁸.

3. Intervenciones

⁴ Folio 4.

⁵ Folio 19.

⁶ Folio 19.

⁷ Folio 29.

⁸ Folio 29.

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 proferiera una decisión inhibitoria o, en subsidio, de exequibilidad, mientras que uno solicitó la declaratoria de inexequibilidad.

3.1. Solicitudes de sentencia inhibitoria o, en subsidio, de exequibilidad

8. **La Fiscalía General de la Nación** solicitó a esta Corte que se declare inhibida para pronunciarse de fondo sobre esta demanda⁹. 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”*¹⁰. 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”*¹¹. 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”*¹².

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”*¹³. Por tanto, *“no existe contradicción entre la Ley y el artículo 250 de la Constitución”*¹⁴. 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”*¹⁵. En consecuencia, concluyó que *“los criterios adicionales para que [la DIAN] decida en qué casos procede a*

⁹ Folio 64.

¹⁰ Folio 68.

¹¹ Folio 69.

¹² Folio 70 y 71.

¹³ Folio 73.

¹⁴ Folio 74.

¹⁵ Folio 74.

solicitar el inicio de la acción penal, no conlleva la potestad de decidir si da inicio o no a esta”¹⁶.

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”¹⁷. 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”¹⁸. Lo segundo, porque “la solicitud previa de la DIAN no desplaza las funciones de la Fiscalía General de la Nación a la Administración Tributaria”¹⁹, 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”²⁰. 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”²¹.

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 demandada²². 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”²³. 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”²⁴. 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”²⁵, 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”²⁶ 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

¹⁶ Folio 74.

¹⁷ Folio 96.

¹⁸ Folio 97.

¹⁹ Folio 103.

²⁰ Folio 103.

²¹ Folio 98.

²² Folio 84.

²³ Folio 83.

²⁴ Folio 81.

²⁵ Folio 82.

²⁶ Folio 82.

de 2018²⁷. 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”*²⁸. 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”*²⁹. 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”*³⁰.

3.2. Solicitud de inexequibilidad

13. **Los ciudadanos Óscar Mauricio Sierra Fajardo y Pedro Junior Cruz** solicitaron la inexequibilidad 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”*³¹. 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”*³². 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”*³³.

4. **El Procurador General de la Nación** solicitó la inexequibilidad 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”*³⁴, 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”*³⁵. Además, señaló que, aun *“si en gracia de discusión se aceptara la exequibilidad 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”*³⁶.

²⁷ Folios 39 a 41.

²⁸ Folio 127.

²⁹ Folio 127.

³⁰ Folio 127.

³¹ Folio 77.

³² Folio 78.

³³ Folio 78.

³⁴ Folio 131.

³⁵ Folio 131.

³⁶ Folio 131.

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 vigentes³⁷. En el presente asunto, la Corte declaró inexecutable la totalidad de la Ley 1943 de 2018, con efectos diferidos a partir del 1º de enero de 2020³⁸. 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 caso³⁹, y (iv) la razón por la cual la Corte es competente para conocer del asunto⁴⁰. 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*⁴¹.

³⁷ Sentencia C-392 de 2019.

³⁸ Sentencia C-481 de 2019.

³⁹ Sentencia C-341 de 2014, entre otras.

⁴⁰ Sentencia C-089 de 2016.

⁴¹ 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

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 *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,*

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.

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 parágrafo 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)⁴². 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*”⁴³ 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 tributaria⁴⁴, 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*

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

⁴³ Artículo 250 de la Constitución Política.

⁴⁴ Gaceta del Congreso No. 1048 de 28 de noviembre de 2018.

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.”⁴⁵. 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 valor del impuesto a cargo”⁴⁶. 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*”⁴⁷. 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

⁴⁵ *Ibídem*.

⁴⁶ Folio 105.

⁴⁷ 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.

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

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