

ESTADO SOCIAL DE DERECHO-Obligación fiscal/PRINCIPIO DE JUSTICIA Y EQUIDAD DEL TRIBUTO

La calificación de nuestro Estado como Social de Derecho determina, entre muchas otras consecuencias, la exigencia constitucional de la eficacia de los deberes de los ciudadanos, lo que naturalmente incluye la obligación fiscal. Para ello, la Constitución otorgó a las autoridades un conjunto de poderes para concretar este deber, los cuales se materializan en la potestad de imposición, de inspección e investigación y de sanción tributarios. En otras palabras, el ordenamiento constitucional otorga al Legislador un poder para establecer los tributos y al mismo tiempo reconoce, a la autoridad administrativa, la facultad para exigirlos cuando la ley los determina. Además, los principios de justicia y equidad tributarios también imponen la obligación para el Estado de gravar, formal y materialmente por igual, a quienes realmente gozan de la misma capacidad económica, pues aquella es "un presupuesto o premisa inicial de la tributación". Por consiguiente, la justa distribución de las cargas públicas es un asunto de interés colectivo que exige, tanto a los particulares como a las autoridades, el deber de colaborar con el control de la recaudación de los dineros públicos. De lo contrario, se produciría una injusta distribución de la carga fiscal, por cuanto si quienes tienen que pagar, no lo hacen, en la práctica, imponen una carga adicional e inequitativa a quienes cumplen con sus obligaciones constitucionales. Así mismo, el principio de eficiencia tributaria exige la obligación administrativa no sólo de utilizar e invertir los ingresos públicos con criterios de justicia, diligencia y responsabilidad, sino que también exige eficiencia en su recaudación.

**DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS
NACIONALES-Registro de oficinas de los
contribuyentes/REGISTRO DOMICILIARIO Y PODER
TRIBUTARIO**

El registro en el proceso tributario corresponde a una manifestación del poder tributario, según el cual es legítimo que el Estado organice un sistema y un procedimiento para percibir los ingresos y regular los gastos para el cumplimiento de sus fines. Por consiguiente, el registro previsto por la norma impugnada no corresponde a una función de policía judicial, sino que es un mecanismo dirigido a obtener las pruebas que le permitan a la DIAN verificar la veracidad de la declaración tributaria y de la conducta del contribuyente, lo cual corresponde a la actividad investigadora de la administración recaudadora, que se fundamenta en el poder tributario del Estado. Al mismo tiempo, es razonable sostener que el registro estimula el cumplimiento oportuno y correcto del deber de tributar, lo cual obviamente cuenta con sustento constitucional. Por lo tanto, el registro domiciliario que se acusa no es una diligencia obligatoriamente coordinada por la Fiscalía General de la Nación sino que puede adelantarse por los funcionarios

administrativos encargados de velar por la estricta recaudación de las rentas públicas y de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias.

DERECHO A LA INTIMIDAD FRENTE AL PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO-Alcance

El derecho a la intimidad del contribuyente, en principio, no ampara los libros de contabilidad y los demás documentos privados que tienen incidencia directa en investigaciones tributarias, de la misma manera como protege la correspondencia privada y los documentos estrictamente personales de los individuos. La reserva judicial cubre la correspondencia privada y los documentos puramente personales, pero no se extiende a los libros de contabilidad y documentos con incidencia fiscal, o que se relacionen con la inspección, vigilancia e intervención del Estado, pues en tales eventos, otras autoridades, distintas a la judicial pero definidas por la ley, pueden ordenar la exhibición coactiva de tales documentos. Por consiguiente, no viola la intimidad que la norma acusada autorice a la DIAN a examinar los documentos con incidencia fiscal.

INVIOLABILIDAD DE DOMICILIO Y DERECHO A LA INTIMIDAD

Para ciertos efectos, algunos espacios cerrados distintos a los lugares de residencia, y en donde las personas realizan labores en parte privadas, son asimilables al domicilio, y gozan entonces de una protección constitucional semejante a aquella prevista para la casa de habitación. Sin embargo, esto no significa que todas las garantías que la Carta confiere al domicilio en sentido estricto, esto es, al lugar de residencia de una persona natural, se extienden automáticamente a estos otros lugares cerrados, como los sitios de trabajo o los centros de estudio. Para entender lo anterior, es necesario tener en cuenta que, como ya se dijo, la inviolabilidad del domicilio es una garantía que busca proteger los lugares en donde una persona desarrolla su intimidad o privacidad. Esto significa que la inviolabilidad del domicilio no protege tanto un espacio físico en sí mismo considerado sino al individuo en su seguridad, libertad e intimidad.

DOMICILIO CORPORATIVO-Naturaleza

Debe distinguirse entre aquellos espacios que interesan exclusivamente al titular del derecho y, aquellos en donde las actividades pueden tener repercusiones sociales, tal y como sucede precisamente con las relaciones laborales o empresariales. Por ello, esta Corte, al reconocer la existencia de una cierta inviolabilidad del domicilio corporativo de las personas jurídicas, precisó sin embargo que es "evidente que a diferencia del domicilio personal, sobre el corporativo gravitan con más intensidad y legitimidad intereses sociales y de terceros, lo que repercute en una más reducida esfera de protección y en una mayor gama de restricciones y limitaciones que ha de soportar".

DOMICILIO EN SENTIDO Estricto-Alcance/DOMICILIO EN SENTIDO AMPLIO-Alcance

La Corte concluye que constitucionalmente es necesario distinguir entre el domicilio en sentido estricto y lo que podría denominarse el domicilio ampliado. El primero corresponde al lugar de habitación de las personas naturales, y goza de todas las garantías previstas por el artículo 28 superior, y en especial de la estricta reserva judicial. En cambio, el segundo hace referencia al domicilio corporativo de las personas jurídicas y a los otros espacios cerrados, distintos al lugar de habitación, en donde existe un ámbito de intimidad a ser protegido pero que es menor que el propio de las relaciones hogareñas. Por ende, en el caso del domicilio ampliado, la reserva judicial no opera automáticamente en todos los casos, pues en ciertos eventos puede resultar admisible que, existiendo intereses constitucionales importantes, la ley autorice el registro por parte de autoridades administrativas.

DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES-Registro administrativo para cumplimiento de obligaciones tributarias

Los registros administrativos previstos por la disposición acusada no sólo persiguen una finalidad constitucional muy importante, como es asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, sino que además recaen sobre objetos y lugares que constitucionalmente no son espacios privilegiados de desarrollo de la intimidad. De un lado, se trata de inspeccionar los libros de contabilidad y demás documentos relevantes en el proceso fiscal, los cuales, como ya se indicó, no gozan de la reserva judicial propia de la correspondencia estrictamente privada, puesto que, conforme al artículo 15 de la Carta, su exhibición puede ser ordenada por las autoridades para efectos fiscales. De otro lado, el registro no cubre los lugares de habitación de las personas naturales, puesto que la disposición acusada expresamente los excluye; la DIAN sólo puede ordenar la inspección de oficinas, establecimientos comerciales, industriales o de servicios y demás locales del contribuyente o responsable, o de terceros depositarios de sus documentos contables o sus archivos. Por tales razones, la Corte concluye que en este caso, bien podía la ley atribuir a la DIAN, que es la autoridad administrativa encargada de recaudar los tributos, la posibilidad de ordenar el registro de estas dependencias a fin de asegurar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES-Facultades discrecionales de aseguramiento de las pruebas

Una lectura rápida y aislada de la expresión acusada parece dar razón a los actores pues la norma estaría confiriendo a la DIAN una facultad particularmente indeterminada, ya que la autorizaría a tomar todas las medidas que juzgue necesarias. Sin embargo, la interpretación sistemática

de este segundo inciso evidencia que no les asiste la razón a los demandantes, como quiera que el Legislador no consagra atribuciones ilimitadas a la administración, pues restringe las medidas: (i) al estricto desarrollo de las facultades que se ordenan en un acto administrativo motivado, (ii) a una finalidad específica, esto es a "evitar que las pruebas obtenidas sean alteradas, ocultadas o destruidas" y, (iii) a través de la "inmovilización y aseguramiento" de las pruebas". La norma impugnada delimita entonces adecuadamente esta facultad de conservación de la prueba por la DIAN, por lo cual el cargo de los actores carece de sustento. Con todo es cierto que la disposición acusada atribuye facultades discrecionales a la autoridad administrativa; sin embargo, esta discrecionalidad es válida constitucionalmente, pues si bien autoriza al funcionario a decidir con un margen de apreciación mayor que en los casos de facultades estrictamente regladas, la autoridad debe ceñirse a los parámetros y límites legal y constitucionalmente señalados.

ORDEN DE REGISTRO DE OFICINA DE LOS CONTRIBUYENTES-Improcedencia de recursos

Es razonable que no existan recursos contra la decisión de ordenar el registro, como quiera que este acto administrativo es de carácter preparatorio cautelar, esto es un acto de trámite o instrumental que se constituye en un presupuesto importante para la decisión final que debe adoptar la administración. Así pues, esta declaración de voluntad administrativa está inserta en el procedimiento que adelanta la DIAN, por lo que sólo se dirige a preparar que el acto definitivo y final se dicte dentro de los parámetros legal y constitucionalmente determinados, el cual por su propia naturaleza no es impugnabile.

UNIDAD NORMATIVA-Procedencia

La unidad normativa es excepcional, y por ello sólo procede cuando es necesaria para evitar que un fallo sea inocuo, o cuando ella es absolutamente indispensable para pronunciarse de fondo sobre un contenido normativo que ha sido demandado en debida forma por un ciudadano. Ahora bien, la Corte considera que el argumento del interviniente es parcialmente correcto en el presente caso, pues al analizar las expresiones "podrá ordenar mediante resolución motivada, el registro", contenida en el primer inciso del artículo 2º, y "podrá tomar las medidas necesarias" que está inserta en el inciso segundo de la misma norma, esta Corporación tuvo que hacer un estudio constitucional completo e integral de ambos incisos, como quiera que los solos enunciados acusados no guardan una coherencia propia, sino que se encuentran íntima e inescindiblemente unidos al texto íntegro de los textos que los contienen. Así, a guisa de ejemplo, no es posible desarrollar un juicio constitucional sobre el registro si no se analiza el lugar donde recae la autorización de la DIAN, esto es, sobre los lugares que son objeto de allanamiento. Igualmente, la Corte no podía estudiar la facultad de la autoridad administrativa para "tomar las medidas necesarias" sin que se analice el

objetivo de aquellas, pues la norma acusada circunscribe la finalidad de la atribución a la urgencia de "evitar que las pruebas obtenidas sean alteradas, ocultadas o destruidas". Por ende, la Corte concluye que es procedente que su fallo se extienda a ambos incisos.

Referencia: Expediente D-2278

Norma acusada: artículo 2 (parcial) de la Ley 383 de 1997.

Actores: Jorge Alberto González Forero y Zaida Ávila Rodríguez

Temas:

El deber de contribuir tributariamente en el Estado Social de Derecho, funciones de policía judicial y facultades de registro de la DIAN.

Esferas de protección a la intimidad y al domicilio, la reserva judicial para ordenar el allanamiento de residencias, y la facultad de registro de locales y oficinas de la administración tributaria. La distinción entre domicilio en sentido estricto y domicilio ampliado, y sus efectos sobre la reserva judicial.

Magistrado Ponente:

Dr. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO.

Santa Fe de Bogotá, catorce (14) de julio de mil novecientos noventa y nueve (1999).

La Corte Constitucional de la República de Colombia, integrada por su Presidente Eduardo Cifuentes Muñoz, y por los Magistrados Antonio Barrera Carbonell, Alfredo Beltrán Sierra, Carlos Gaviria Díaz, José Gregorio Hernández Galindo, Martha Victoria Sáchica de Moncaleano, Alejandro Martínez Caballero, Fabio Morón Díaz y Vladimiro Naranjo Mesa

**EN NOMBRE DEL PUEBLO
Y
POR MANDATO DE LA CONSTITUCIÓN**

Ha pronunciado la siguiente

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

Los ciudadanos Jorge Alberto González Forero y Zaida Ávila Rodríguez, en ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, demandan algunos apartes del artículo 2º de la Ley 383 de 1997, proceso que fue radicado con el número D-2278. Cumplidos, como están, los trámites previstos en la Constitución y en el Decreto No. 2067 de 1991, procede la Corte a decidir el asunto por medio de esta sentencia.

II. DEL TEXTO LEGAL OBJETO DE REVISIÓN.

A continuación se transcribe la norma acusada y se subrayan los apartes demandados:

LEY 383 DE 1997 **(Julio 10)**

Por la cual se expiden normas tendientes a fortalecer la lucha contra la evasión y el contrabando, y se dictan otras disposiciones.

El Congreso de Colombia,

DECRETA:
(...)

Artículo 2º. Adiciónase al Estatuto Tributario con el siguiente artículo:

Artículo 779-1.- Facultades de registro. La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, podrá ordenar mediante resolución motivada, el registro de oficinas, establecimientos comerciales, industriales o de servicios y demás locales del contribuyente o responsable, o de terceros depositarios de sus documentos contables o sus archivos, siempre que no coincida con su casa de habitación, en el caso de personas naturales.

En desarrollo de las facultades establecidas en el inciso anterior, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrá tomar las medidas necesarias para evitar que las pruebas obtenidas sean alteradas, ocultadas o destruidas, mediante su inmovilización y aseguramiento.

Para tales efectos, la fuerza pública deberá colaborar, previo requerimiento de los funcionarios fiscalizadores, con el objeto de garantizar la ejecución de las respectivas diligencias. La no atención del anterior requerimiento por parte del miembro de la fuerza pública a quien se le haya solicitado, será causal de mala conducta.

Parágrafo 1°. La competencia para ordenar el registro y aseguramiento de que trata el presente artículo, corresponde al Administrador del Impuestos de Aduanas Nacionales y al Subdirector de Fiscalización de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Esta competencia es indelegable.

Parágrafo 2.- La providencia que ordena el registro de que trata el presente artículo, será notificado (sic) en el momento de practicarse la diligencia a quien se encuentre en el lugar, y contra la misma no procede recurso alguno.

III. LA DEMANDA.

Según criterio de los actores, la norma acusada vulnera los artículos 2, 4, 28, 29, 116, 121, 122, 250 y 251 de la Constitución. A su juicio, el registro de oficinas o establecimientos comerciales es una función de policía judicial, razón por la cual sólo puede ser atribuida a la Fiscalía General de la Nación, a través de sus fiscales delegados, de acuerdo con lo que ordena el artículo 250 de la Constitución. Por consiguiente, consideran que la ley no puede asignar funciones judiciales a la Dirección de Impuestos y aduanas Nacionales, pues es una entidad administrativa que en ningún momento reemplaza a la autoridad competente para ordenar, coordinar y dirigir el registro. Por consiguiente, la norma demandada no sólo otorga autoridad judicial a un ente administrativo sino que le atribuye funciones propias de la rama jurisdiccional, lo cual desconoce el principio de la separación de poderes que consagra la Carta.

Para corroborar este argumento, los demandantes afirman que si bien es cierto que el artículo 116 de la Constitución autoriza a la ley para que atribuya funciones jurisdiccionales a determinadas autoridades administrativas, ello sólo es factible si se determina la materia precisa que se va a delegar y si ésta no se refiere a la instrucción de sumarios ni al juzgamiento de delitos. Pese a esa disposición, a juicio de los actores, la ley parcialmente demandada permite que autoridades administrativas adelanten el registro de establecimientos, lo cual constituye una actividad de instrucción que no puede ser delegada.

De otra parte, los demandantes consideran que el aparte normativo que autoriza a los funcionarios de la DIAN para tomar las medidas necesarias para evitar que se destruyan las pruebas, amplía *motu proprio* las funciones que les son asignadas por la Constitución, la ley o el reglamento. Es por ello que, según su parecer, los trabajadores de la DIAN pueden atribuirse todas las funciones que consideren para cumplir su misión, lo cual es arbitrario y contrario a la Carta.

En relación a la improcedencia de recursos contra la providencia que ordena el registro, los actores opinan que la norma transgrede el artículo 29 superior, como quiera que impide al afectado controvertir o presentar pruebas, así

como acudir a los superiores jerárquicos a través de la impugnación de la decisión.

IV. INTERVENCIÓN CIUDADANA Y DE AUTORIDADES PÚBLICAS

4.1. En representación de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, la ciudadana Edna Patricia Díaz Marín interviene en el proceso para justificar la constitucionalidad de las disposiciones acusadas. La interviniente recuerda que la Constitución encomendó al Presidente de la República velar por la estricta recaudación y administración de las rentas públicas, lo cual fue delegado en la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Por consiguiente, el recaudo de pruebas que conducen a determinar la evasión de hechos sometidos a gravamen y a demostrar la inexactitud de los valores consignados por los obligados, es una función inherente a la DIAN, como autoridad administrativa.

Con base en lo anterior y en la consulta de las sentencias C-024 y C-179 de 1994 de la Corte Constitucional, la ciudadana considera que los actores parten de una interpretación errada de la norma demandada, pues el registro no es una facultad de policía judicial sino que es una forma de cumplir la obligación constitucional y legal de hacer efectivos los actos administrativos propios. Así pues, a su juicio, el registro es sólo una diligencia administrativa dirigida a obtener documentos contables (libros, soportes internos y externos), esto es, medios probatorios que demuestran la realidad económica del declarante.

De otra parte, la ciudadana manifiesta que la autorización legislativa para que la DIAN tome las medidas necesarias para evitar que las pruebas se oculten, destruyan o alteren, no transgrede preceptos constitucionales sino por el contrario desarrolla el numeral 20 del artículo 189 superior, como quiera que pretende eliminar la posibilidad de que el contribuyente evasor imponga su interés privado sobre el interés general que representan las rentas nacionales.

Finalmente, la apoderada de la DIAN hace un breve recorrido por el estatuto tributario para demostrar que éste le permite al contribuyente allegar nuevas pruebas y controvertir aquellas que recaude la administración. Así mismo, dentro del mismo proceso de revisión de la declaración, se corre traslado al contribuyente para que, en un término de tres (3) meses a partir de su notificación, presente por escrito sus objeciones a los mayores valores planteados por la administración.

Igualmente, la interviniente hace referencia al artículo 720 del estatuto tributario, el cual dispone que, dentro de los dos meses siguientes a la notificación de la liquidación de revisión el contribuyente o el agente retenedor pueden interponer el recurso de reconsideración contra dicho acto administrativo, en donde también están facultados para presentar todos los argumentos y las pruebas que desvirtúan las allegadas por la Administración,

con ocasión de las facultades de registro consagradas en la norma demandada.

Así pues, a juicio de la ciudadana, la legislación tributaria no sólo garantiza el derecho de defensa del contribuyente o agente retenedor, sino que evita el desarrollo de una vía gubernativa que no tendría sentido, puesto que se trata de un acto administrativo de trámite tendiente a la recolección de pruebas. Según su parecer, la consagración de un recurso desvirtúa el objetivo de la norma que es precisamente obtener pruebas de una manera rápida.

4.2. El Instituto de Derecho Tributario interviene en el presente asunto. Inicialmente, la elaboración del concepto fue encomendada al ciudadano Carlos Ramírez Guerrero; pero su trabajo no obtuvo la mayoría de votos en el Consejo Directivo, por lo que la entidad comisionó, para ese efecto, al ciudadano Bernardo Carreño Varela, quien considera que las normas acusadas son inconstitucionales.

En primer lugar, el interviniente que actúa a nombre del Instituto, pone de presente que el actor debió demandar la totalidad del artículo que se refiere al registro, pues el aparte impugnado no sólo no tiene significado propio sino que, al retirarse del ordenamiento jurídico, el resto del artículo se tornaría inane. Por lo tanto, el Instituto se refiere a la totalidad del artículo 2º de la Ley 383 de 1997.

El interviniente comienza el estudio de fondo de la norma, describiendo su estructura, evolución legislativa, el contexto de aquella dentro del estatuto tributario y de la Ley 488 de 1998. Así mismo, el interviniente realiza un extenso análisis de los deberes constitucionales de tributar y de colaborar con el Estado, los derechos a la intimidad, inviolabilidad de domicilio, al debido proceso y competencia de los servidores públicos.

En concreto, el ciudadano opina que el aparte acusado es en sí mismo exequible, pero si se analizan los vacíos normativos que genera se torna en inconstitucional, pues el problema que presenta esta norma frente a todo el análisis que precede no reside tanto en lo que ella dice, sino en lo que calla. Así pues, la disposición acusada no define expresamente los motivos que la DIAN aduciría para el registro forzado del domicilio de los contribuyentes, pues tal y como lo ha dicho la sentencia T-061 de 1996 de la Corte Constitucional y la jurisprudencia internacional, los sitios en donde se administran los negocios equivalen al domicilio de las personas y, por lo tanto, a ellos alcanza la protección que la legislación brinda a este. Al mismo tiempo, el interviniente considera que las funciones de la DIAN no autorizan a quebrantar la inviolabilidad de los documentos, correspondencia y domicilio de las personas, porque si así fuera, la generalidad del concepto serviría para hacer inútiles esas garantías.

Así mismo, el Instituto considera que la norma acusada no consagra formalidades ni requisitos mínimos que garanticen los derechos de los contribuyentes, lo cual constituye un vacío normativo que genera

inconstitucionalidad. Así pues, afirma que la Constitución exige como requisitos esenciales para adelantar el registro: que se conozcan los motivos de la administración para ordenar la diligencias, así como el contenido de la investigación para controvertir las pruebas que se hallen en su contra.

De otra parte, el interviniente afirma que el registro sólo puede llevarse a cabo mediante orden de la Fiscalía, salvo casos de flagrancia y de negativa del afectado, por lo que el único motivo que autoriza la aplicación de la norma acusada es la renuencia de los contribuyentes y terceros a entregar los documentos que requiere la DIAN.

Por las razones atrás expuestas, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, solicita la declaratoria de inconstitucionalidad del artículo 2º de la Ley 383 de 1997, porque permite la violación del derecho a la intimidad (C.P. 15) y del derecho a la inviolabilidad del domicilio (C.P. 28), ambos protegidos en pactos internacionales (C. P. 93 y 94, leyes 63 de 1945, 74 de 1968 y 76 de 1982).

4.3. Del anterior concepto se apartó el ciudadano Carlos Alfredo Ramírez Guerrero, miembro del Consejo Directivo del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, quien considera que las disposiciones acusadas deben ser declaradas exequibles. Según su criterio, el inciso final del artículo 15 de la Constitución atribuye a la autoridad recaudadora la facultad de exigir, al declarante o responsable, el acceso a su sistema de información contable-financiera. Como consecuencia de ello, la DIAN tiene la potestad de registrar las oficinas de la empresa del contribuyente, que es el lugar donde normalmente se conserva la información, como quiera que si es viable registrar o inspeccionar la contabilidad y documentos que la explican o respaldan, es también legítimo que autorice que se ejecute toda actuación o medio para llevarlo a cabo.

El ciudadano considera que la potestad atribuida a la DIAN es el desarrollo de una función administrativa, por lo que el registro como cualquier diligencia dirigida a investigar irregularidades tributarias, no requiere de orden judicial sino de un acto administrativo. Por consiguiente, si las actuaciones de la DIAN son gubernativas, ésta deberá ejercer su labor de vigilancia e inspección de las rentas nacionales con eficiencia, economía y celeridad, tal y como lo ordena el artículo 209 de la Constitución. En tales circunstancias, el ciudadano considera que es preciso que la DIAN goce de un grado importante de discrecionalidad para que tome las medidas que requiera en la investigación tributaria, siempre y cuando, y según jurisprudencia contencioso-administrativa, las resoluciones adoptadas conduzcan al propósito para el cual fueron conferidas las facultades, por lo cual existe exceso en ejercicio de la función si la autoridad procede con una finalidad diferente.

Finalmente, el interviniente considera que tampoco debe prosperar el cargo relativo a la violación del debido proceso y del principio de la doble instancia, como quiera que el contribuyente tiene la posibilidad de

controvertir las pruebas que se encuentren en el registro, allegar nuevos elementos probatorios e impugnar la decisión definitiva, esto es, aquella que pone fin a la actuación, pues la determinación está contenida en un acto administrativo que está sujeto a los recursos gubernativos (artículo 49 del C.C.A).

4.4. La ciudadana Luz Dary Barón Astroza, interviene en el proceso para impugnar la demanda y solicitar la exequibilidad de la norma acusada. A su juicio, la disposición que autoriza el registro a funcionarios administrativos de la DIAN desarrolla el artículo 15 de la Constitución, como quiera que la autorización judicial para el registro no es indispensable para efectos de la investigación tributaria, pues el tratamiento que da la Carta para protección de las comunicaciones entre particulares es, pues, claramente distinto del que da al sistema de cuentas o información financiera de las empresas mercantiles.

Por último, la ciudadana considera que el ordinal 9º del artículo 95 de la CP dispone expresamente el deber ciudadano de tributar, dentro del cual le es inherente la protección del patrimonio público. Por lo tanto, el monto de los tributos causados debe ser especialmente cuidado y vigilado por el Estado.

V. DEL CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN.

El Procurador General de la Nación, Jaime Bernal Cuellar, rinde el concepto de rigor y solicita a la Corte que declare la constitucionalidad de los apartes acusados. La Vista Fiscal considera que la facultad de registro que le es atribuida a la DIAN hace parte de la potestad sancionadora de la administración, como quiera que la finalidad del procedimiento tributario es la determinación de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes, y la eventual imposición de sanciones derivadas del incumplimiento de los deberes relacionados con la cancelación de impuestos y retenciones. En efecto, esa función se justifica porque una eficiente vigilancia e inspección de la estricta recaudación de los tributos permite el cumplimiento eficaz de los fines del Estado, razón por la cual el ordenamiento jurídico dota a la administración de las potestades necesarias para asegurar el cumplimiento de los deberes a cargo de los particulares. Es pues razonable que la administración persiga y sancione a quienes actúan en contra de los intereses que ella representa.

Ahora bien, a juicio del Ministerio Público, para determinar las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes, verificar la existencia de infracciones e imponer las sanciones a que haya lugar, es necesario desplegar una actividad probatoria eficaz dentro de la actuación correspondiente. Ello por cuanto, tal y como lo dispone el artículo 742 del estatuto tributario, las decisiones de la administración sólo pueden tener por fundamento los hechos debidamente probados. De este modo, mediante la inspección de los documentos, la DIAN constata de manera directa todos los hechos que interesan al proceso y le es posible determinar si debe continuar

la investigación, así como las características y demás circunstancias de tiempo, modo y lugar de la actuación, según lo establecido por el artículo 779 del estatuto tributario.

Así mismo, el Procurador afirma que la diligencia objeto de análisis goza de la garantía constitucional del derecho de defensa, pues la misma norma impugnada expresa claramente que el registro se ordenará a través de una resolución motivada que permite conocer todas las pruebas en que se fundamenta la administración para ordenar el registro.

De otro lado, el Ministerio Público considera que el Legislador no atribuyó a los funcionarios de la DIAN facultades omnímodas, pues al incorporar la expresión necesarias en la redacción del inciso segundo del artículo 2° de la Ley 383 de 1997, delimitó el alcance de las potestades a ellos conferidas. De tal modo que cualquier extralimitación en el ejercicio de las funciones, como ocurriría con un acto ajeno a los fines de aseguramiento de la prueba, sería objeto de enjuiciamiento y sanción por parte de las autoridades.

Finalmente, en lo que atañe a la supuesta transgresión del debido proceso por ausencia de recurso contra la providencia que ordena el registro, el Ministerio Público opina que el propio Constituyente estableció la doble instancia como una garantía que no es esencial al proceso administrativo sino que se predica básicamente del proceso penal.

VI. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Competencia

1. Conforme al ordinal 4° del artículo 241 de la Constitución, la Corte es competente para conocer de la constitucionalidad de los apartes del artículo 2° de la Ley 383 de 1997, ya que se trata de la demanda de un ciudadano contra disposiciones contenidas en una ley de la República.

El primer asunto bajo revisión: registro para fines tributarios, funciones judiciales e inviolabilidad del domicilio.

2. La norma acusada establece que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) puede decretar el registro de las oficinas, los establecimientos comerciales, industriales o de servicios y los demás locales del contribuyente, o de terceros depositarios de sus documentos contables o sus archivos. Según los actores y uno de los intervinientes, esta autorización legal para que una autoridad administrativa ordene el registro de las oficinas del contribuyente es inconstitucional, no sólo por cuanto el allanamiento es una función de policía judicial, que debe entonces ser coordinada por la Fiscalía General de la Nación, sino además porque esa competencia desconoce la protección constitucional a la intimidad y a la inviolabilidad del domicilio, ya que sólo una autoridad judicial puede ordenar un registro domiciliario. Por el contrario, a juicio del Ministerio Público y de otros intervinientes, esa facultad no sólo no contraría la Constitución sino que la

desarrolla, como quiera que no se trata de una función de policía judicial sino de un mecanismo para hacer efectivos los actos propios de la administración. Así mismo, opinan que la norma acusada es un instrumento importante para obtener pruebas que permiten proteger el interés público de las rentas nacionales, y así exigir el cumplimiento del deber de tributar, por lo cual no desconoce la intimidad ni la inviolabilidad domiciliaria. Finalmente, otro de los intervinientes sugiere que la Corte Constitucional debería condicionar el alcance de la disposición acusada y señalar que esa facultad de registro de la DIAN sólo es aplicable en caso de necesidad, esto es, cuando haya renuencia de los contribuyentes y terceros a entregar los documentos previamente requeridos por la autoridad tributaria.

Por lo expuesto, la Corte debe determinar si la orden de registro a las oficinas de los contribuyentes es una facultad reservada a los funcionarios judiciales, o si es posible constitucionalmente que la autoridad administrativa encargada del control de la evasión de tributos autorice, sin que medie orden judicial, el allanamiento de los sitios en donde pudieran encontrarse documentos que sean relevantes para una investigación tributaria. Para resolver ese interrogante, la Corporación comenzará por recordar la importancia del control de la evasión tributaria en el Estado Social de Derecho, lo cual le permitirá estudiar la naturaleza jurídica del registro ordenado por la DIAN, esto es, si se trata o no de una función de policía judicial. De esa manera, la Corte podrá finalmente dilucidar si esa competencia desconoce o no la intimidad de las personas y la inviolabilidad de su domicilio.

La importancia del tributo y el control de la evasión en el Estado Social de Derecho.

3- Uno de los deberes más importantes de los ciudadanos en el Estado contemporáneo es el de contribuir al financiamiento de los gastos públicos (C.P. art. 95-9), pues es indudable que el tributo es el principal instrumento para que el Estado cumpla con sus fines, en especial en el caso del Estado Social de Derecho (CP art. 1º). En efecto, esta fórmula constitucional impone a los poderes públicos un papel activo frente al individuo, pues las autoridades no sólo deben respetar las esferas de libertad de la persona sino que además les corresponde adelantar “estrategias para dar soluciones a las necesidades básicas de la comunidad en lo social y en lo económico”, lo cual “exige acciones concretas para satisfacerles”¹. En este orden de ideas, “la cláusula del Estado social de derecho (C.P. art.1), tiene el poder jurídico de movilizar a los órganos públicos en el sentido de concretar, en cada momento histórico, un modo de vida público y comunitario que ofrezca a las personas las condiciones materiales adecuadas para gozar de una igual libertad”². El tributo es entonces esencial para el desarrollo y la concreción material del Estado Social de Derecho y, de manera especial, para hacer efectivos los derechos programáticos, los cuales imponen, a las autoridades, un deber de acción y de proyección social y económica que, en buena parte,

¹Sentencia T-007 de 1995 M.P. Antonio Barrera Carbonell

²Sentencia SU-111 de 1997 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

depende de la eficiente gestión fiscal. El sistema tributario entonces tiene un carácter instrumental para la realización de los derechos progresivos en el Estado Social de Derecho. Pero es más: el cumplimiento de las obligaciones fiscales ciudadanas es básico para que las autoridades puedan adelantar en general todas sus funciones. Al respecto esta Corporación ya había dicho:

“Para poder desarrollar sus actividades, cumplir sus fines y realizar los valores que encarna el ordenamiento constitucional, las autoridades públicas requieren permanentemente de recursos, puesto que no sólo ciertas necesidades sólo pueden ser satisfechas mediante prestaciones públicas sino que, además, muchos de los derechos fundamentales que en apariencia implican un deber estatal de simple abstención -los llamados derechos humanos de primera generación o derechos civiles y políticos- en la práctica requieren también intervenciones constantes del Estado. En efecto, el goce de estos derechos por las personas requiere, por ejemplo, una eficaz administración de justicia y una diligente labor de la Fuerza Pública, a fin de que se garantice una convivencia pacífica entre los colombianos.”³

4- En este contexto, la calificación de nuestro Estado como Social de Derecho (CP art. 1º) determina, entre muchas otras consecuencias, la exigencia constitucional de la eficacia de los deberes de los ciudadanos, lo que naturalmente incluye la obligación fiscal. Para ello, la Constitución otorgó a las autoridades un conjunto de poderes para concretar este deber, los cuales se materializan en la potestad de imposición (C.P. arts. 150-11, 338), de inspección e investigación (C.P. art. 189-20) y de sanción tributarios (C.P. art. 15 último inciso). En otras palabras, el ordenamiento constitucional otorga al Legislador un poder para establecer los tributos y al mismo tiempo reconoce, a la autoridad administrativa, la facultad para exigirlos cuando la ley los determina.

5- Además, los principios de justicia y equidad tributarios (C.P. art. 95-9 y 363) también imponen la obligación para el Estado de gravar, formal y materialmente por igual, a quienes realmente gozan de la misma capacidad económica, pues aquella es "un presupuesto o premisa inicial de la tributación"⁴. Por consiguiente, la justa distribución de las cargas públicas es un asunto de interés colectivo que exige, tanto a los particulares como a las autoridades, el deber de colaborar con el control de la recaudación de los dineros públicos. De lo contrario, se produciría una injusta distribución de la carga fiscal, por cuanto si quienes tienen que pagar, no lo hacen, en la práctica, imponen una carga adicional e inequitativa a quienes cumplen con sus obligaciones constitucionales. Así mismo, el principio de eficiencia tributaria (C.P. art. 363) exige la obligación administrativa no sólo de utilizar e invertir los ingresos públicos con criterios de justicia, diligencia y responsabilidad, sino que también exige eficiencia en su recaudación.

³ Sentencia C-445 de 1995 M.P. Alejandro Martínez Caballero

⁴ Sentencia C-252 de 1997 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz

De lo anteriormente expuesto se colige que el deber de la administración de velar por la estricta recaudación de los recursos públicos, no sólo se predica del autocontrol sobre la eficiencia del gasto, sino también en la eficiencia en su recaudación. Por ende, el deber de contribuir con los gastos públicos lleva implícito dos aspectos: de un lado, el ordenamiento jurídico y la administración deben facilitar el cumplimiento de los deberes fiscales a los contribuyentes y, de otro lado deben potenciar la lucha contra el fraude fiscal, de tal manera que se apliquen objetivamente los principios de capacidad económica, equidad y eficiencia tributarios. Por consiguiente, el ordenamiento jurídico debe conferir a la autoridad recaudadora los instrumentos para hacer exigible el deber ciudadano de colaborar con el financiamiento de los gastos públicos.

Ahora bien, lo anterior sugiere una pregunta: para efectos de potenciar el recaudo de tributos, ¿puede la ley autorizar a la DIAN el registro de las oficinas de los contribuyentes? La respuesta a ese interrogante divide la opinión de los intervinientes de este proceso, pues para los actores y algunos intervinientes el registro equivale a una función de policía judicial que no puede ser desempeñada por las autoridades administrativas. Por su parte, quienes sostienen la constitucionalidad de la norma acusada consideran que el registro es un mecanismo ágil y eficiente para el control de la evasión tributaria, pues facilita la obtención de la prueba. Entra pues la Corte a resolver este interrogante.

Registro domiciliario y poder tributario

6- El principio de separación de poderes (C.P. art. 116) implica una diferenciación entre las autoridades administrativas y judiciales, pues sus funciones, las finalidades que persiguen, la responsabilidad de sus integrantes, y el tipo de normas que las rigen, son distintas. Como consecuencia de ello, también se distinguen las atribuciones de policía judicial y de policía administrativa. Las primeras hacen referencia al "conjunto de autoridades que colaboran con los funcionarios judiciales en la investigación de los delitos y en la captura de los delincuentes"⁵, mientras que la segunda noción se define como "aquella actividad de la administración que tiene como objeto limitar el ejercicio de los derechos de los administrados, con la única finalidad de mantener el orden y el interés público en la sociedad"⁶

Ahora bien, los actores tienen razón en sostener que las funciones de policía judicial están atribuidas, en primera instancia, a las autoridades judiciales, y que el artículo 250 de la Constitución dispone como una función de la Fiscalía General de la Nación la coordinación de las funciones de policía judicial que ejerce la Policía Nacional. Por lo tanto, surge una pregunta obvia: ¿es el registro domiciliario en la investigación tributaria una función de policía judicial, que debería entonces ser coordinada por la Fiscalía General?

⁵Sentencia C-024 de 1994 M.P. Alejandro Martínez Caballero

⁶Sentencia T-581 de 1992 M.P. Ciro Angarita Barón.

7- La respuesta al anterior interrogante es negativa, pues el registro en el proceso tributario corresponde a una manifestación del poder tributario, según el cual es legítimo que el Estado organice un sistema y un procedimiento para percibir los ingresos y regular los gastos para el cumplimiento de sus fines. En efecto, la filosofía de la investigación tributaria no es la de sancionar una conducta penalmente reprochable sino la de evidenciar el cabal cumplimiento del deber de tributar, por lo que el registro está planteado como un instrumento que se dirige a verificar la conducta del contribuyente, esto es, a facilitar la búsqueda de la prueba que permite la comprobación de la declaración tributaria en los libros y documentos del contribuyente, pues es allí en donde se plasma su realidad económica. Por consiguiente, el registro previsto por la norma impugnada no corresponde a una función de policía judicial, sino que es un mecanismo dirigido a obtener las pruebas que le permitan a la DIAN verificar la veracidad de la declaración tributaria y de la conducta del contribuyente, lo cual corresponde a la actividad investigadora de la administración recaudadora, que se fundamenta en el poder tributario del Estado. Al mismo tiempo, es razonable sostener que el registro estimula el cumplimiento oportuno y correcto del deber de tributar, lo cual obviamente cuenta con sustento constitucional. Por lo tanto, el registro domiciliario que se acusa no es una diligencia obligatoriamente coordinada por la Fiscalía General de la Nación sino que puede adelantarse por los funcionarios administrativos encargados de velar por la estricta recaudación de las rentas públicas y de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias.

Con todo, es indudable que las facultades de comprobación e investigación del órgano administrativo de recaudación no son potestades absolutas, pues no pueden desconocer derechos y garantías constitucionales. El poder tributario también es una facultad reglada del Estado, que está sometida a límites formales y materiales que lo legitiman, por lo que es indispensable ponderar otros bienes constitucionalmente protegidos. Por lo tanto, la Corte entra a analizar si esta competencia de la DIAN desconoce o no el derecho a la intimidad.

Limitaciones del derecho a la intimidad frente al poder tributario del Estado

8- El reconocimiento constitucional expreso del derecho a la intimidad (C.P. art. 15) tiene como finalidad el respeto a aquella esfera individual en donde no caben las interferencias arbitrarias del Estado ni de las demás personas. El amparo a la privacidad de las personas supone entonces una protección especial, que incluye espacios como el nombre, la familia, el domicilio, la comunicación y la correspondencia privadas⁷. Sin embargo, como todo derecho, éste no es absoluto⁸, como quiera que puede limitarse cuando entra en conflicto con derechos de terceros o con la defensa de intereses superiores

⁷Entre muchas otras, pueden consultarse las sentencias C-558 de 1994, C-309 de 1996, T-623 de 1996, T-203 de 1997 y T-630 de 1998.

⁸Al respecto pueden verse las sentencias T-561 de 1994, C-394 de 1995 y T-517 de 1998.

del ordenamiento. Un ejemplo claro de limitación del derecho fundamental a la intimidad cuando colisiona con el interés general es la potestad de que goza la administración para requerir información de contenido y pertinencia fiscal (C.P. art. 15). Así pues, la reserva del dato comercial, que en principio puede gozar de una protección constitucional semejante a la que se otorga a la vida privada del individuo, sin embargo puede limitarse por el deber del ciudadano de contribuir para el sostenimiento de los gastos públicos (CP arts 15 y 95 ord 9°).

9- En este contexto, también es claro que el derecho a la intimidad del contribuyente, en principio, no ampara los libros de contabilidad y los demás documentos privados que tienen incidencia directa en investigaciones tributarias, de la misma manera como protege la correspondencia privada y los documentos estrictamente personales de los individuos. En efecto, el artículo 15 de la Carta explícitamente distingue estos dos tipos de documentos, pues establece que la correspondencia y las demás formas de comunicación privada “sólo pueden ser interceptadas o registradas mediante orden judicial”, mientras que autoriza que, “para efectos tributarios”, y en los “casos de inspección, vigilancia e intervención del Estado”, las autoridades competentes exijan la presentación de libros de contabilidad y demás documentos privados, en los términos que señale la ley. Esta diferencia de trato establecida directamente por la Carta implica entonces que la reserva judicial cubre la correspondencia privada y los documentos puramente personales, pero no se extiende a los libros de contabilidad y documentos con incidencia fiscal, o que se relacionen con la inspección, vigilancia e intervención del Estado, pues en tales eventos, otras autoridades, distintas a la judicial pero definidas por la ley, pueden ordenar la exhibición coactiva de tales documentos (C.P. art. 15). Por consiguiente, no viola la intimidad que la norma acusada autorice a la DIAN a examinar los documentos con incidencia fiscal.

Inviolabilidad del domicilio, reserva judicial y autorización para el registro de locales comerciales para efectos tributarios.

10- A pesar de lo anterior, puede considerarse, como lo señalan los actores y uno de los intervinientes, que la norma acusada es de todos modos inconstitucional por cuanto vulnera la inviolabilidad domiciliaria (CP art. 28), en la medida en que faculta a la DIAN no sólo a exigir la exhibición de los libros contables y demás documentos con incidencia fiscal, sino que le permite ordenar directamente el registro de los locales y las oficinas de los contribuyentes. Ahora bien, argumentan estos intervinientes, conforme a la jurisprudencia constitucional, los locales cerrados y las oficinas gozan de la misma protección que el domicilio de una persona natural, por lo cual sólo pueden ser registrados por orden judicial (CP art. 28). Entra pues la Corte a examinar si la competencia de registro de la DIAN desconoce o no la inviolabilidad domiciliaria

11- Esta Corporación⁹ ha sido clara en señalar que la Constitución protege en forma estricta el domicilio, pues para su registro, en principio, se exigen tres requisitos: a) la legalidad del motivo que origina el registro (C.P. art. 28); b) el estricto cumplimiento de las formalidades legales (C.P. art. 28) y; c) la orden judicial de allanamiento, esto es el mandamiento escrito de autoridad judicial competente (C.P. art. 15 y 28) . En el presente caso, la facultad de registro que se acusa está autorizada por la ley y exige un acto administrativo motivado que la justifique, en donde la DIAN debe indicar con precisión las razones que explican el allanamiento, por lo que la disposición cumple con las dos primeras exigencias. No obstante, el funcionario que ordena el allanamiento no es judicial sino administrativo, ya que corresponde al Administrador del Impuestos de Aduanas Nacionales y al Subdirector de Fiscalización de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por lo cual, pareciera que la disposición acusada desconoce la estricta reserva judicial en materia de registro domiciliario.

12- El anterior argumento no es empero de recibo, pues la propia norma acusada distingue entre los locales comerciales y el lugar de habitación de las personas naturales, y establece una clara prohibición a fin de proteger la intimidad y la inviolabilidad domiciliaria. Así, el registro no podrá adelantarse cuando las oficinas del comerciante coincidan con su casa de habitación, con lo cual la disposición acusada estaría respetando la estricta reserva judicial en materia de registro domiciliario (CP art. 28), pues la DIAN no puede ordenar el allanamiento del domicilio, esto es, de la casa de habitación del contribuyente.

13- Con todo, podría objetarse, como lo hace uno de los intervinientes, que esta garantía de la disposición impugnada, según la cual la DIAN no puede ordenar el registro de la casa de habitación de las personas naturales, si bien es importante, no es suficiente, pues la propia jurisprudencia constitucional ha considerado que el concepto constitucional de domicilio no se limita a la residencia física de las personas naturales sino que se extiende a otros espacios cerrados en donde los individuos desarrollan su intimidad, como pueden ser los establecimientos comerciales y los lugares de trabajo. Una obvia pregunta surge entonces: los establecimientos comerciales e industriales, los sitios en donde se encuentran los libros de contabilidad y las oficinas del contribuyente ¿deben ser o no considerados como parte integrante de su domicilio, a tal punto que deben gozar de la misma protección constitucional que su lugar de habitación? En efecto, si, como lo sugiere el interviniente, todas las garantías que la Constitución confiere al domicilio de una persona se extienden integralmente a sus oficinas y lugares cerrados de trabajo, habría que concluir que la competencia conferida a la DIAN por la norma acusada es inconstitucional, pues una autoridad que no es judicial estaría ordenando un registro domiciliario, desconociendo el perentorio mandato del artículo 28 de la Carta. Por el contrario, si la estricta reserva judicial sólo cubre el lugar de residencia de las personas, entonces el ordenamiento legal puede, dentro de ciertas circunstancias, facultar a ciertas

⁹Sentencia C-024 de 1994. M.P. Alejandro Martínez Caballero. En el mismo sentido puede consultarse la sentencia C-179 de 1994 M.P. Carlos Gaviria Díaz.

autoridades administrativas a decretar el registro de locales comerciales y sitios de trabajo cerrados, y la disposición impugnada puede ajustarse a la Carta. Entra pues la Corte a examinar el alcance constitucional de la inviolabilidad del domicilio y, en particular, si la estricta reserva judicial cubre también las oficinas, los establecimientos comerciales y los sitios cerrados de trabajo.

Esferas de intimidad, grados de protección a la inviolabilidad domiciliaria y reserva judicial.

14- Esta Corporación ha precisado que “por inviolabilidad de domicilio se entiende en general el respeto a la casa de habitación de las personas, lo cual muestra que el concepto de domicilio a nivel constitucional no corresponde a su acepción en el derecho civil.” En efecto, ha precisado la Corte, “la definición constitucional de domicilio excede la noción civilista y comprende, además de los lugares de habitación, todos aquellos espacios cerrados, en donde las personas desarrollan de manera más inmediata su intimidad y su personalidad mediante el libre ejercicio de su libertad” ¹⁰.

Esto muestra que, conforme a tales criterios, la protección del domicilio no comprende exclusivamente el lugar de habitación sino que se proyecta a otros espacios cerrados, que son importantes para el amparo de la intimidad y del libre ejercicio de la libertad individual. Por tal razón, esta Corporación ha protegido como domicilios otros espacios como los cuartos de hotel. Dijo entonces la Corte:

“El derecho a la intimidad de toda persona y de toda familia, protegido por la Constitución, que las autoridades deben respetar y hacer respetar según el precepto mencionado, comprende el ámbito reservado e inalienable al que aquéllas se acogen, con total independencia de la propiedad o administración del inmueble que las cobija, o del tiempo durante el cual permanezcan dentro de él, por lo cual no es menos susceptible de amparo constitucional la casa tomada en arriendo, la habitación de un inquilinato o el cuarto de un hotel, que la casa cuyo derecho de dominio puede demostrar quien la habita, o en la cual ha vivido por muchos años.”¹¹

En síntesis, conforme a los criterios adelantados por esta Corte, la definición constitucional de domicilio “comprende, además de los lugares de habitación, trabajo, estudio, todos aquellos espacios o recintos aislados en los que la persona normal y legítimamente pretenda desarrollar su propia vida privada, separada de los terceros y sin su presencia (subrayas no originales)¹²” En ese mismo orden de ideas, esta Corporación ha concluido que es perfectamente válido aceptar que incluso las personas jurídicas pueden ser titulares de este derecho, en el entendido de que en tal caso, esta protección constitucional al domicilio corporativo “no serviría de

¹⁰ Sentencia C-024 de 1994. M.P. Alejandro Martínez Caballero

¹¹ Sentencia C-181 de 1997. M.P. José Gregorio Hernández Galindo

¹² Sentencia C-041 de 1994. M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz

instrumento valioso para garantizar la intimidad personal o familiar”, pero “tendría ese carácter respecto de los asuntos, materias, procedimientos y demás actividades que revisten carácter reservado, que no por desarrollarse asociativamente adquieren una especie de publicidad forzada”¹³.

15- Conforme a lo anterior, parece que el interviniente tiene razón y que los sitios cerrados de trabajo o los establecimientos comerciales o industriales no abiertos al público son constitucionalmente asimilables al domicilio, por lo cual su registro requiere de autorización judicial. La norma acusada sería entonces inexecutable.

A pesar de su aparente fuerza, la anterior interpretación no es admisible. Así, es cierto que esta Corte ha concluido que para ciertos efectos, algunos espacios cerrados distintos a los lugares de residencia, y en donde las personas realizan labores en parte privadas, son asimilables al domicilio, y gozan entonces de una protección constitucional semejante a aquella prevista para la casa de habitación. Sin embargo, esto no significa que todas las garantías que la Carta confiere al domicilio en sentido estricto, esto es, al lugar de residencia de una persona natural, se extienden automáticamente a estos otros lugares cerrados, como los sitios de trabajo o los centros de estudio. Para entender lo anterior, es necesario tener en cuenta que, como ya se dijo, la inviolabilidad del domicilio es una garantía que busca proteger los lugares en donde una persona desarrolla su intimidad o privacidad. Esto significa que la inviolabilidad del domicilio no protege tanto un espacio físico en sí mismo considerado sino al individuo en su seguridad, libertad e intimidad¹⁴.

Ahora bien, la intimidad, que es el derecho fundamental que busca ser salvaguardado por la inviolabilidad del domicilio, no es un valor puramente dicotómico, de tal manera que una actividad es estrictamente reservada o totalmente pública, sin que existan situaciones intermedias. Por el contrario, la experiencia humana demuestra que las personas desarrollan muchos comportamientos que son íntimos en ciertos aspectos, pero más o menos públicos para otros efectos. Por ejemplo, es indudable que la vida familiar de una persona es un asunto más privado que su relaciones de trabajo, pero eso no significa que su desempeño laboral sea una actividad pública que pueda automáticamente ser conocida y examinada por las autoridades y las demás personas. Debido a esa gradación de la privacidad, y con el fin de facilitar la ponderación entre la intimidad y otros derechos y valores constitucionales concurrentes, la jurisprudencia comparada ha distinguido diversas esferas de la intimidad, de suerte que en ellas el grado de protección constitucional es distinto¹⁵. Así, en Alemania, el tribunal constitucional ha diferenciado tres ámbitos: la esfera más íntima corresponde a los pensamientos o sentimientos más personales que un individuo sólo ha expresado a través de medios muy

¹³ Sentencia T-061 de 1996 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

¹⁴ Ver sentencias C-024 de 1994, C-041 de 1994 y T-061 de 1996.

¹⁵ Ver Pablo Salvador Cordech. (Ed). El mercado de las ideas. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1990 , pp 344 y ss. Robert Alexy. Teoría de los derechos fundamentales. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993, pp 349 y ss. Eduardo Novoa Monreal. Derecho a la vida privada y libertad de información. Un conflicto de derechos. Bogotá : Siglo XXI, 1981, p 47.

confidenciales, como cartas o diarios estrictamente privados, y es según esa corporación, un ámbito intangible de la dignidad humana. La garantía en este campo es casi absoluta, de suerte que sólo situaciones o intereses excepcionalmente importantes justifican una intromisión. Luego encontramos la esfera privada en sentido amplio, que corresponde a la vida en ámbitos usualmente considerados reservados, como la casa o el ambiente familiar de las personas, en donde también hay una intensa protección constitucional, pero hay mayores posibilidades de injerencia ajena legítima. Y, finalmente, el tribunal de ese país habla de la esfera social o individual de las personas, que corresponde a las características propias de una persona en sus relaciones de trabajo o más públicas, en donde la protección constitucional a la intimidad autonomía es mucho menor, aun cuando no desaparece, pues no se puede decir que las autoridades puede examinar e informar sobre todo lo que una persona hace por fuera de su casa, sin violar su intimidad.

16- La Corte Constitucional considera que esa gradación de las esferas de intimidad es aplicable, *mutatis mutandi*, en el ordenamiento constitucional colombiano, y es esencial para el estudio del alcance de la reserva judicial en materia de inviolabilidad domiciliaria (CP art. 28). En efecto, si bien esta Corporación reitera que, para determinados efectos constitucionales, los lugares de trabajo cerrados, gozan de una cierta inviolabilidad domiciliaria a fin de proteger determinados ámbitos de privacidad y reserva, esto no significa que esos espacios reciben exactamente la misma protección constitucional que el lugar de habitación de las personas naturales, por la sencilla razón de que el grado de intimidad de los hogares es mucho más intenso que el de la esfera laboral, en donde no sólo las relaciones son más públicas sino que las actividades tienen mayores repercusiones sociales. Debe entonces distinguirse entre aquellos espacios que interesan exclusivamente al titular del derecho y, aquellos en donde las actividades pueden tener repercusiones sociales, tal y como sucede precisamente con las relaciones laborales o empresariales. Por ello, esta Corte, al reconocer la existencia de una cierta inviolabilidad del domicilio corporativo de las personas jurídicas, precisó sin embargo que es “evidente que a diferencia del domicilio personal, sobre el corporativo gravitan con más intensidad y legitimidad intereses sociales y de terceros, lo que repercute en una más reducida esfera de protección y en una mayor gama de restricciones y limitaciones que ha de soportar”.¹⁶

La distinción entre domicilio en sentido estricto y domicilio ampliado, y sus efectos sobre la reserva judicial

17- Conforme a lo anterior, si la intimidad es mayor en los hogares que en los sitios de trabajo, es natural concluir que no gozan del mismo grado de inviolabilidad domiciliaria los lugares de habitación que las oficinas o los establecimientos comerciales e industriales, incluso si estos últimos son cerrados al público. La esfera más íntima, esto es, las casas y los lugares de habitación, debe protegerse con mayor rigor y los requisitos

¹⁶ Sentencia T-061 de 1996 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz. Fundamento Jurídico No 3.

constitucionales para ordenar el registro domiciliario deben ser estrictamente cumplidos; en cambio, los espacios cerrados menos íntimos, y en donde se desarrollan actividades con mayores repercusiones sociales, están sujetos a mayores posibilidades de inspección estatal, sin que por ello desaparezca totalmente la inviolabilidad domiciliaria. Por ello, la Corte concluye que constitucionalmente es necesario distinguir entre el domicilio en sentido estricto y lo que podría denominarse el domicilio ampliado. El primero corresponde al lugar de habitación de las personas naturales, y goza de todas las garantías previstas por el artículo 28 superior, y en especial de la estricta reserva judicial. En cambio, el segundo hace referencia al domicilio corporativo de las personas jurídicas y a los otros espacios cerrados, distintos al lugar de habitación, en donde existe un ámbito de intimidad a ser protegido pero que es menor que el propio de las relaciones hogareñas. Por ende, en el caso del domicilio ampliado, la reserva judicial no opera automáticamente en todos los casos, pues en ciertos eventos puede resultar admisible que, existiendo intereses constitucionales importantes, la ley autorice el registro por parte de autoridades administrativas. En efecto, extender la necesidad de orden judicial a todos estos espacios cerrados conduce a resultados irrazonables, ya que tal exigencia dificulta enormemente el cumplimiento de los cometidos de las autoridades públicas, sin que exista un ámbito de intimidad suficientemente poderoso que deba ser protegido por una estricta reserva judicial. Así por ejemplo, sería necesaria una orden judicial para que una autoridad sanitaria inspeccione la cocina de un restaurante, que puede estar ocasionando problemas de salubridad.

18- La existencia de diversas esferas de intimidad explica entonces que en los ámbitos menos privados, en donde se debaten asuntos que interesan al Estado y a la sociedad, como el caso de la protección al tributo y al control estatal sobre el deber de contribuir con los gastos públicos, la limitación del derecho es mucho mayor y, la exigencia constitucional del cumplimiento de una serie de requisitos para la protección del derecho, es menos rígida. Ahora bien, como ya se señaló en esta sentencia, los registros administrativos previstos por la disposición acusada no sólo persiguen una finalidad constitucional muy importante, como es asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, sino que además recaen sobre objetos y lugares que constitucionalmente no son espacios privilegiados de desarrollo de la intimidad. De un lado, se trata de inspeccionar los libros de contabilidad y demás documentos relevantes en el proceso fiscal, los cuales, como ya se indicó, no gozan de la reserva judicial propia de la correspondencia estrictamente privada, puesto que, conforme al artículo 15 de la Carta, su exhibición puede ser ordenada por las autoridades para efectos fiscales. De otro lado, el registro no cubre los lugares de habitación de las personas naturales, puesto que la disposición acusada expresamente los excluye; la DIAN sólo puede ordenar la inspección de oficinas, establecimientos comerciales, industriales o de servicios y demás locales del contribuyente o responsable, o de terceros depositarios de sus documentos contables o sus archivos. Por tales razones, la Corte concluye que en este caso, bien podía la ley atribuir a la DIAN, que es la autoridad administrativa encargada de recaudar los tributos, la

posibilidad de ordenar el registro de estas dependencias a fin de asegurar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

19. La Corte concluye que es válido que la norma acusada confiera la facultad de registro a la DIAN, pero eso no significa que quede desamparada la privacidad de los empresarios. En efecto, sin lugar a dudas el ingreso coactivo de la DIAN a las oficinas y establecimientos del contribuyente plantea una tensión entre el interés colectivo de la administración de adelantar, de manera rápida, eficiente y con un número importante de pruebas, la investigación tributaria y, de otra parte, el derecho a la intimidad y a la inviolabilidad del domicilio ampliado del contribuyente. Ahora bien, los dos intereses están protegidos constitucionalmente, por lo que, en virtud del principio de proporcionalidad, la restricción a la inviolabilidad domiciliaria y la intimidad debe ser la mínima indispensable para que las autoridades tributarias cumplan sus fines. Debe entonces entenderse que el registro para efectos tributarios es una facultad que desarrolla la administración en ejercicio de una investigación fiscal. Por lo tanto, es razonable que la autoridad que adelanta el procedimiento administrativo, que es quien conoce la especial situación del contribuyente, analice con detenimiento si el allanamiento es indispensable, por lo cual la orden administrativa se justificaría en defensa del interés general que se concreta en el registro como mecanismo ágil y eficiente para adelantar la investigación tributaria.

No obstante lo anterior, el amparo a la inviolabilidad del domicilio y al derecho a la privacidad de los contribuyentes obliga a que el juez constitucional proteja el contenido básico de estos derechos. Por lo tanto, la Corte considera que las intromisiones al lugar de trabajo y a los establecimientos del comerciante deben obedecer a razones que se encuentren claramente vinculadas a las funciones legales de la DIAN para combatir el incumplimiento de las obligaciones tributarias. De ahí pues que la motivación del acto administrativo que autoriza la diligencia debe justificar suficientemente las razones que conducen a tomar la decisión del registro y debe precisar igualmente su ámbito material, el cual debe estar directamente vinculado al objeto de la investigación tributaria. Esto significa que una interpretación razonable de la disposición acusada permite deducir que aquella sólo autoriza a requerir los datos económicos que son necesarios y que tienen relación directa con la declaración e investigación tributaria, y sólo autoriza a la DIAN a examinar los documentos que razonablemente se pueda pensar que tienen efectos fiscales. En efecto, la norma acusada podría entonces permitir una vulneración de la vida privada de los contribuyentes si se interpreta en el sentido de que la DIAN puede ordenar esos registros sin que existan razones objetivas que sustenten la decisión, y que además esa autoridad puede examinar todo tipo de documentos que se encuentren en un establecimiento comercial, incluso correspondencia puramente privada. Por consiguiente, debe entenderse que la facultad de la DIAN para registrar las oficinas del contribuyente impone el deber de abstención de la administración frente a los datos irrelevantes o impertinentes a la investigación fiscal.

Esto explica la importancia de que la resolución se encuentre adecuadamente motivada pues es la única forma de no sólo amparar la intimidad del contribuyente sino también establecer las condiciones para mantener el debido proceso administrativo. En efecto, de esa manera, la resolución podrá ser demandada ante el juez contencioso administrativo, para que se cumpla el control de legalidad correspondiente y, si el registro se ordenó con un motivo manifiestamente por fuera del objeto de la investigación, podría declararse la nulidad de ese acto administrativo, con el consiguiente efecto de que las pruebas obtenidas podrían también resultar nulas (CP art. 29).

Así entendida, la Corte concluye que se ajusta a la Carta la competencia de ordenar registros conferida por la disposición acusada a la DIAN.

El segundo asunto bajo revisión: las facultades discrecionales de aseguramiento de las pruebas.

20- Los actores también dirigen sus acusaciones contra la facultad que el segundo inciso del artículo parcialmente acusado confiere a la DIAN para tomar las medidas necesarias para conservar las prueba, por cuanto consideran que se trata de una atribución arbitraria que excede el poder reglado de la administración. Por el contrario, a juicio del Ministerio Público y de otros intervinientes, esta competencia de la DIAN, lejos de ser arbitraria, se encuentra adecuadamente delimitada por la norma acusada y constituye un mecanismo legítimo para asegurar la eficacia de las investigaciones tributarias. Entra pues la Corte a examinar este cargo.

21- Una lectura rápida y aislada de la expresión acusada parece dar razón a los actores pues la norma estaría confirmando a la DIAN una facultad particularmente indeterminada, ya que la autorizaría a tomar todas las medidas que juzgue necesarias. Sin embargo, la interpretación sistemática de este segundo inciso evidencia que no les asiste la razón a los demandantes, como quiera que el Legislador no consagra atribuciones ilimitadas a la administración, pues restringe las medidas: (i) al estricto desarrollo de las facultades que se ordenan en un acto administrativo motivado, (ii) a una finalidad específica, esto es a "evitar que las pruebas obtenidas sean alteradas, ocultadas o destruidas" y, (iii) a través de la "inmovilización y aseguramiento" de las pruebas". La norma impugnada delimita entonces adecuadamente esta facultad de conservación de la prueba por la DIAN, por lo cual el cargo de los actores carece de sustento.

Con todo es cierto que la disposición acusada atribuye facultades discrecionales a la autoridad administrativa; sin embargo, esta discrecionalidad es válida constitucionalmente, pues si bien autoriza al funcionario a decidir con un margen de apreciación mayor que en los caso de facultades estrictamente regladas, la autoridad debe ceñirse a los parámetros y límites legal y constitucionalmente señalados. Diferente es que el Congreso otorgue facultades arbitrarias u omnímodas, esto es aquellas que

se rigen por el arbitrio del funcionario, lo cual obviamente es contrario al Estado de Derecho. Al respecto la Corte ha dicho:

“Esta diferenciación entre lo discrecional y lo arbitrario tiene claro fundamento constitucional en Colombia, pues la Carta admite la discrecionalidad administrativa pero excluye la arbitrariedad en el ejercicio de la función pública. Así la potestad discrecional es una herramienta jurídica necesaria e indispensable, en ciertos casos, para una buena administración pública, pues se le brinda al gestor público la posibilidad de decidir, bajo un buen juicio, sin la camisa de fuerza de una reglamentación detallada que no corresponda a la situación que se quiera superar o enfrentar. En cambio, la arbitrariedad está excluida del ordenamiento jurídico colombiano.”¹⁷

El tercer asunto bajo revisión: improcedencia de recursos contra la orden de registro y debido proceso.

22- Finalmente, los actores también consideran inconstitucional la improcedencia de recursos contra la resolución que ordena el registro para efectos de la investigación tributaria, pues se estaría afectando el derecho de defensa del contribuyente; por su parte, el Ministerio Público se opone a esa pretensión pues, según su parecer, la doble instancia no es una garantía propia del proceso administrativo.

Para resolver este cargo, la Corte recuerda que, conforme a jurisprudencia reiterada,¹⁸ el Congreso goza de libertad legislativa para configurar los procedimientos judicial y administrativo, lo que incluye la determinación de los recursos contra las decisiones judiciales y los actos administrativos. En lo pertinente esta Corporación ha señalado:

"Los recursos son, por lo general, medios de defensa de creación legal. Salvo las referencias consagradas en la propia Carta -como ocurre con la doble instancia de las sentencias condenatorias prevista en el artículo 31 o con la impugnación de los fallos de tutela contemplada en el artículo 86-, es el legislador el que instituye los recursos contra las providencias administrativas y judiciales, indica cuándo proceden, señala la oportunidad para interponerlos y resolverlos y prescribe los efectos de las correspondientes decisiones"¹⁹

Es cierto que la "discrecionalidad del legislador no es absoluta, es decir, debe entenderse limitada por los preceptos de la Carta"²⁰, por lo que podría ser acertado que, como lo afirman los actores, exista vulneración del derecho de defensa del contribuyente o agente retenedor, como quiera que la ausencia de recurso le podría impedir el derecho a presentar y controvertir pruebas. No obstante, basta examinar las oportunidades procesales que otorgan los

¹⁷ Sentencia C-318 de 1995 M.P. Alejandro Martínez Caballero. Sobre este tema también pueden consultarse las sentencias C-176 de 1996, C-031 de 1995, C-100 de 1996 y T-303 de 1994.

¹⁸ Entre muchas otras, pueden consultarse las sentencias C-365 de 1994, C-058 de 1996 y C-619 de 1997

¹⁹ Sentencia C-005 de 1996 M.P. José Gregorio Hernández Galindo.

²⁰ Sentencia C-619 de 1997 M.P. José Gregorio Hernández Galindo.

artículos 703 y 720 del Estatuto Tributario, para concluir que el sujeto pasivo de la investigación tributaria puede aportar el material probatorio suficiente para desvirtuar las pruebas que con ocasión al registro la administración recolectó en su contra.

Así mismo, la Corte considera que la disposición normativa que niega los recursos contra el acto administrativo que ordena el registro, es una medida razonable y su objetivo es válido constitucionalmente, pues el registro es un mecanismo efectivo para obtener las pruebas sólo si opera de tal manera que las pruebas que inculpan al contribuyente o agente retenedor no se alteren, oculten o destruyan. Por lo tanto, la eficacia del acto administrativo (C.P. art. 209) depende, en buena parte, de la oportunidad, la celeridad y lo imprevisible que alcance a ser la orden de allanamiento, por lo cual la norma acusada se justifica constitucionalmente.

Al mismo tiempo, es razonable que no existan recursos contra la decisión de ordenar el registro, como quiera que este acto administrativo es de carácter preparatorio cautelar, esto es un acto de trámite o instrumental que se constituye en un presupuesto importante para la decisión final que debe adoptar la administración. Así pues, esta declaración de voluntad administrativa está inserta en el procedimiento que adelanta la DIAN, por lo que sólo se dirige a preparar que el acto definitivo y final se dicte dentro de los parámetros legal y constitucionalmente determinados, el cual por su propia naturaleza no es impugnabile.

Procedencia de la unidad normativa.

23. Según un interviniente, la Corte Constitucional debe pronunciarse sobre la totalidad del artículo 2º de la Ley 383 de 1997 y no, como lo solicitan los actores, sólo sobre algunos apartes de esa norma. El interviniente sostiene que la posible declaratoria de inconstitucionalidad de las disposiciones acusadas tornaría inane el resto del artículo, pues la orden de registro es la esencia y el punto de partida de todo el texto normativo, sin el cual no tendrían sentido los apartes que no fueron expresamente demandados. Entra pues esta Corporación a analizar si procede o no un pronunciamiento de fondo sobre la totalidad del artículo 2º de la Ley 383 de 1997, a pesar de que los actores formalmente acusaron únicamente tres expresiones del mismo.

En varias oportunidades²¹, esta Corte ha precisado que la unidad normativa es excepcional, y por ello sólo procede cuando es necesaria para evitar que un fallo sea inocuo, o cuando ella es absolutamente indispensable para pronunciarse de fondo sobre un contenido normativo que ha sido demandado en debida forma por un ciudadano. Ahora bien, la Corte considera que el argumento del interviniente es parcialmente correcto en el presente caso, pues al analizar las expresiones “podrá ordenar mediante resolución motivada, el registro”, contenida en el primer inciso del artículo 2º, y “podrá tomar las medidas necesarias” que está inserta en el inciso segundo de la

²¹ Ver, entre otras, la sentencia C-320 de 1997, C-019 de 1993, C-089A de 1994, C-565 de 1998.

misma norma, esta Corporación tuvo que hacer un estudio constitucional completo e integral de ambos incisos, como quiera que los solos enunciados acusados no guardan una coherencia propia, sino que se encuentran íntima e inescindiblemente unidos al texto íntegro de los textos que los contienen. Así, a guisa de ejemplo, no es posible desarrollar un juicio constitucional sobre el registro si no se analiza el lugar donde recae la autorización de la DIAN, esto es, sobre los lugares que son objeto de allanamiento. Igualmente, la Corte no podía estudiar la facultad de la autoridad administrativa para “tomar las medidas necesarias” sin que se analice el objetivo de aquellas, pues la norma acusada circunscribe la finalidad de la atribución a la urgencia de “evitar que las pruebas obtenidas sean alteradas, ocultadas o destruidas”. Por ende, la Corte concluye que es procedente que su fallo se extienda a ambos incisos.

Por el contrario, esta Corporación pudo estudiar autónomamente la expresión “contra la misma no procede recurso alguno” del primer párrafo. En ese mismo orden de ideas, la Corte considera que el inciso 3º y el primer párrafo del artículo 2º de la Ley 383 de 1997 no tienen incidencia directa sobre el reproche constitucional del registro, ni de las medidas adoptadas por la DIAN, ni de la ausencia de recurso del acto administrativo. Por lo tanto, esta Corporación no se pronunciará sobre estos contenidos normativos, ya que no fueron expresamente demandados por el actor y su estudio no era estrictamente indispensable para tomar la presente decisión.

VII. DECISIÓN

En mérito de lo expuesto, la Corte Constitucional de la República de Colombia, en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

RESUELVE

Declarar EXEQUIBLES los incisos primero y segundo del artículo 2º de la Ley 383 de 1997, así como la expresión “*contra la misma no procede recurso alguno*” contenida en el párrafo segundo del mismo artículo 2º de la Ley 383 de 1997.

Cópiese, notifíquese, comuníquese, cúmplase e insértese en la Gaceta de la Corte Constitucional.

EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ
Presidente



ANTONIO BARRERA CARBONELL
SIERRA

Magistrado

ALFREDO BELTRAN

Magistrado

CARLOS GAVIRIA DÍAZ
GALINDO

Magistrado

JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ

Magistrado

MARTHA V. SÁCHICA DE MONCALEANO
MARTÍNEZ CABALLERO

Magistrada (E)

ALEJANDRO

Magistrado

FABIO MORÓN DÍAZ
NARANJO MESA

Magistrado

VLADIMIRO

Magistrado

PABLO ENRIQUE LEAL RUIZ
Secretario General (E)