C-489-95

Sentencia No. C-489/95

CONTRIBUYENTE/DECLARANTE/RETENCION EN LA FUENTE/DECLARACION DE RENTA/OBLIGACION TRIBUTARIA/HECHO GRAVABLE

Se equivoca el demandante al afirmar que quien no está obligado a declarar no debe pagar impuestos, ya que confunde el concepto genérico de contribuyente con el específico de declarante, que es sólo una clase del primero. La modalidad del pago del impuesto – mediante declaración de renta y complementarios o mediante retención en la fuente – no debe confundirse con la obligación tributaria sustancial, la cual emana de la realización u ocurrencia del hecho gravable.

IMPUESTO DE RENTA PARA LOS CONTRIBUYENTES NO DECLARANTES

El artículo 6 del Decreto Ley 624 de 1989, no interfiere con la facultad ejecutiva de velar por la estricta recaudación y administración de las rentas y caudales públicos. Se limita a establecer una equivalencia entre el impuesto de renta y complementarios y el monto resultante de la aplicación de un sistema de recaudo del impuesto. La fórmula de recaudo no equivale al impuesto. La norma demandada es el título en virtud del cual se crea el impuesto de renta para los contribuyentes no declarantes. El que el Legislador haya optado por tomar como tarifa del impuesto el monto de las retenciones en la fuente aplicadas por todo concepto a los pagos realizados durante el respectivo período fiscal, no significa que el impuesto haya pasado a confundirse con el mecanismo para su recaudo.

DERECHO A LA INTIMIDAD PERSONAL Y FAMILIAR-Dimensiones

El derecho fundamental a la intimidad se proyecta en dos dimensiones: como secreto que impide la divulgación ilegítima de hechos o documentos privados, o como libertad, que se realiza en el derecho de toda persona a tomar las decisiones que conciernen a la esfera de su vida privada.

DERECHOS FUNDAMENTALES-Núcleo esencial

El núcleo esencial de un derecho fundamental es el ámbito intangible del derecho cuyo respeto se impone a las autoridades y a los particulares. Consiste en aquellas facultades necesarias para que el derecho sea reconocido como lo que es, sin que se desnaturalice. Se viola el núcleo esencial de un derecho cuando en su regulación legislativa queda sometido a limitaciones que lo hacen impracticable, dificultan irrazonablemente su ejercicio o lo privan de protección.

DERECHO A LA INTIMIDAD ECONOMICA

El concepto de intimidad ha estado ligado desde sus orígenes a los derechos de propiedad, libertad y autonomía. Actualmente, el derecho fundamental a la intimidad, aun cuando su definición varía según la órbita privada sustraída a la injerencia de terceros, incluye, en su núcleo esencial, la esfera económica individual o familiar. La intimidad económica es un ámbito que, en principio, sólo interesa al individuo, el cual impide a los particulares acceder a

la información económica de otro particular. No obstante, dado el deber ciudadano de contribuir al financiamiento de los gastos del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad, se justifica el conocimiento de los datos económicos del individuo por parte del Estado, siempre y cuando la injerencia sea proporcionada, esto es, se realice con medios necesarios, adecuados y que produzcan la menor lesión del derecho fundamental.

DEBER DE REVELAR INFORMACION ECONOMICA-Fundamental

El deber de revelar información económica, mediante la presentación de declaraciones tributarias, y la facultad correlativa de inspección fiscal en cabeza de las autoridades competentes, se fundamentan en el interés superior de que cada ciudadano contribuya al sostenimiento de las cargas públicas, interés éste que se erige en un límite del derecho a la intimidad.

DERECHO A LA INTIMIDAD ECONOMICA-Límites/PREVALENCIA DEL INTERES GENERAL EN MATERIA ECONOMICA/RESERVA TRIBUTARIA-Levantamiento

La posibilidad de exigir libros de contabilidad y demás documentos privados librada a las autoridades públicas en los términos que señale la ley, no es ilimitada. Su alcance está determinado por la protección del núcleo esencial del derecho fundamental a la intimidad. Las prerrogativas del Estado en materia de creación y recaudo de tributos, priman sobre el derecho a la intimidad económica, sin que en la regulación legal del levantamiento de la reserva tributaria pueda desconocerse que esta información goza de protección constitucional frente a otros particulares. En materia económica, el interés particular debe ceder ante el interés general, no sólo porque la Constitución así lo dispone, sino también por elementales razones de justicia y equidad.

DERECHO A LA RESERVA DE LIBROS PRIVADOS-Facultad del legislador para regularlo

La Constitución consagra, en favor del Legislador, la facultad para regular la presentación de libros de contabilidad y demás documentos privados. La mayor extensión de la regulación legal, significará para el derecho a la intimidad económica, un menor ámbito. El desarrollo de la anotada reserva, puede concretarse en un tratamiento integral de la materia, o en la progresiva inclusión de hipótesis en las que opere el levantamiento judicial de la reserva. De una o de otra manera, el balance entre el derecho a la intimidad económica y el derecho al debido proceso – en particular el derecho a solicitar, presentar y controvertir pruebas -, que explícita o implícitamente se haga en la ley, debe inspirarse en los principios y valores constitucionales. La ley podrá optar por levantar el sigilo fiscal en las causas en las que se debata la existencia de una relación laboral o de una obligación alimentaria, en cuyo caso se restringe legítimamente el alcance del derecho a la intimidad económica. Al hacerlo, respecto de los procesos penales, no se ha renunciado a ordenar legislativamente el levantamiento de la reserva en otros procesos, lo que bien podrá decidirse en el futuro.

Ref: Expedientes D-878

Actor: Hernán Darío Velásquez

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 6 y el inciso 2º (parcial) del artículo 583

del Decreto Ley 624 de 1989 "Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales".

Magistrado Ponente:

Dr. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ

Santa Fe de Bogotá, D.C., Noviembre dos (2) de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Aprobado por Acta Nº

La Sala Plena de la Corte Constitucional integrada por su Presidente José Gregorio Hernández Galindo y por los Magistrados Jorge Arango Mejía, Antonio Barrera Carbonell, Eduardo Cifuentes Muñoz, Carlos Gaviria Díaz, Hernando Herrera Vergara, Alejandro Martínez Caballero, Fabio Morón Díaz y Vladimiro Naranjo Mesa

EN NOMBRE DEL PUEBLO

Y

POR MANDATO DE LA CONSTITUCION

Ha pronunciado la siguiente

S E N T E N C I A

En el proceso de constitucionalidad del artículo 6 y del inciso 2º (parcial) del artículo 583 del Decreto Ley 624 de 1989 "Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales".

1. El Presidente de la República expidió el Decreto Ley 624 de 1989, publicado en el Diario Oficial No. 38.756 de marzo 30 de 1989.

2. El ciudadano Hernán Darío Velázquez Gómez presentó demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 6 del Decreto Ley 624 de 1989 (Estatuto Tributario) por violación de los artículos 2 y 13 de la Constitución Política y contra la palabra "penales" que aparece en el inciso 2º del artículo 583 del mismo estatuto, por violación de los artículos 2, 13, 15, 86, 116 y 229 de la Constitución Política. El proceso fue radicado bajo el número D-878.

3. El ciudadano JUAN ROBERTO MEJIA MANSILLA, en calidad de funcionario de la División de Representación Externa de la Subdirección Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, dentro del término previsto en el artículo 7º del Decreto 2067 de 1991, solicitó por escrito la declaratoria de exequibilidad de las disposiciones demandadas.

4. Mediante auto del tres (3) de abril de 1995, el magistrado ponente solicitó al Instituto Colombiano de Derecho Tributario su concepto técnico sobre las normas demandadas.

5. El Procurador rindió concepto en el que solicita a la Corte declarar la exequibilidad del artículo 6 y la inexequibilidad de la expresión "penales" contenida en el inciso segundo del artículo 583 del Estatuto Tributario.

6. A continuación se exponen los cargos de la demanda, el concepto del Instituto de Derecho Tributario, la intervención ciudadana y el concepto del Procurador General. El texto de la norma acusada se transcribe bajo los cargos de la demanda.

7. La Corte Constitucional es competente para conocer de la presente demanda de conformidad con lo estipulado en el numeral 5º artículo 241 de la Constitución Política, ya que los artículos demandados hacen parte de un decreto con fuerza de ley (D. 624 de 1989).

III. FUNDAMENTOS

Primer cargo: Inconstitucionalidad del artículo 6 del Decreto Ley 624 de 1989, por violación de los artículos 2 y 13 de la Constitución.

TEXTO DE LA NORMA DEMANDADA

DECRETO 624 DE 1989

(marzo 30)

"ARTICULO 6.- EL IMPUESTO DE LOS NO DECLARANTES ES IGUAL A LAS RETENCIONES.- El impuesto de renta, patrimonio y ganancia ocasional, a cargo de los asalariados no obligados a presentar declaración de renta y complementarios, y el de los demás contribuyentes no obligados a declarar, es el que resulte de sumar las retenciones en la fuente por todo concepto que deban aplicarse a los pagos o abonos en cuenta realizados al contribuyente durante el respectivo año gravable."

(Se subraya la parte demandada).

Formulación del cargo

1. La norma discrimina a las personas no obligadas a declarar renta respecto de las que sí lo están. De esta forma, el Estado no protege por igual a todas las personas en sus bienes, sin que exista una justificación razonable para establecer dicha diferenciación. "Si una persona no está obligada a declarar, es forzoso concluir que no hay que pagar impuesto".

El trato discriminatorio implícito en la norma se evidencia en dos situaciones:

(1) La persona no obligada a declarar renta y a la que se le retiene en la fuente una determinada suma de dinero, no puede solicitar que le devuelvan lo retenido, ya que ello constituye el impuesto; en cambio, una persona obligada a declarar renta y a la cual le retienen en la fuente por encima del valor a pagar por concepto de impuesto de renta y complementarios, sí tiene derecho a que le devuelvan el exceso retenido.

(2) Mientras que a la persona que presta sus servicios a una persona natural no se la aplica la retención en la fuente, a la que realiza idéntica prestación para una persona jurídica, sí se le descuenta el equivalente a la retención en la fuente.

Concepto del Instituto de Derecho Tributario

2. El legislador puede establecer condiciones y requisitos para diferentes grupos de sujetos. Ello no vulnera los principios de generalidad e igualdad de trato. La consagración del principio de “equidad” en el artículo 363 C.P., desliga al principio de igualdad de la noción de generalidad, porque en materia tributaria las situaciones diferentes para los hechos generadores y excluyentes de impuestos, ameritan un tratamiento distinto. Por lo tanto, así como la estructura del régimen impositivo que se divide en categorías, grupos y clasificaciones, guarda armonía con la Constitución Política, lo mismo el sistema de retenciones en la fuente se fundamenta en el principio de equidad y es constitucional.

La norma demandada define en abstracto la carga impositiva de los contribuyentes no obligados a declarar, pero no regula las retenciones en la fuente y su cuantificación. La categorización que plantea cargas disímiles entre el contribuyente declarante y el contribuyente que no lo es, no es producto de la norma acusada sino de la estructura del sistema legal.

La condición de declarante no es equivalente a la de contribuyente. Entonces, no todo declarante es contribuyente, ni todo contribuyente es declarante.

Juan Rafael Bravo Arteaga, miembro del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, dejó constancia de su discrepancia:

El artículo 6 del Estatuto Tributario – afirma -, es contrario a los mandatos constitucionales (C.P. arts. 150 ord. 12, 189 ord. 20 y 338) porque equipara la retención en la fuente a la obligación tributaria, “mezclando dos órdenes estatales que la Constitución Nacional ha querido mantener completamente separados entre sí: el legislativo relativo a la creación de tributos y el administrativo en lo referente a los mecanismos de recaudación de las rentas nacionales”.

La referida disposición – sostiene -, viola el principio de equidad (C.P. art. 363), al otorgar un tratamiento tributario más gravoso a las personas con menor capacidad económica, quienes al no declarar renta no pueden obtener deducciones, rentas exentas y descuentos a su favor, a diferencia de las personas con mayor capacidad económica.

Intervención de la DIAN

El deber de declarar que sólo se impone a ciertos contribuyentes, es diferente del deber de contribuir con las cargas públicas de la Nación. Las personas no obligadas a declarar, pero que reciben un ingreso, no dejan de tener la calidad de sujetos pasivos de la obligación tributaria.

Para las personas no obligadas a declarar (pero si a contribuir) la retención es el impuesto mismo. La norma es, por lo tanto, exequible.

Concepto del Procurador

Las personas que por ley no están obligadas a declarar, no por ese hecho dejan de ser contribuyentes, estando obligadas a pagar los impuestos cuando se realicen los respectivos

hechos generadores.

La retención en la fuente es un sistema de recaudo de los impuestos concomitante a la ocurrencia del hecho generador, a la vez que una forma anticipada de extinguir la obligación tributaria sustancial.

El artículo 6 “cierra el círculo de los contribuyentes, en la medida en que los no declarantes también contribuyan con los gastos públicos”, no encontrándose ningún reparo constitucional al mismo.

CONSIDERACIONES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

1. El demandante acusa el artículo 6 del Estatuto Tributario como violatorio del derecho a la igualdad. La norma acusada dispone que el impuesto de renta, patrimonio y ganancia ocasional al que están obligados los contribuyentes no declarantes, equivale a la suma de las retenciones en la fuente que por todo concepto le deban ser aplicadas durante el respectivo año gravable.

Tributos, obligación tributaria, sujetos pasivos y hechos gravables

2. El artículo 95 de la Constitución establece el deber de la persona y del ciudadano de “contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad” (numeral 9).

Este deber constitucional supone la facultad estatal de establecer tributos para el cumplimiento de los fines sociales del Estado (C.P. art. 150 -11, -12). La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables y las tarifas de los impuestos (C.P. art. 338).

3. La doctrina define como tributo “las prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”1.

Los impuestos, a diferencia de otros tributos como las tasas y las contribuciones, no están vinculados con actividades estatales que beneficien en forma individual a los contribuyentes. Su finalidad es la financiación de los objetivos genéricos del Estado y, como tal, representan uno de sus ingresos más importantes. Los impuestos pueden ser directos – tributación sobre la renta o sobre la propiedad – o indirectos – sobre el comercio exterior, sobre la producción y el consumo, sobre los servicios, etc. —

4. La ley determina los hechos generadores del impuesto. La obligación tributaria se origina para los contribuyentes al realizarse el presupuesto de hecho previsto en la ley (D.L. 624 de 1989, art. 1º). Los contribuyentes, o sujetos pasivos de la obligación tributaria, son las personas responsables del pago del tributo.

Entre los sujetos pasivos del impuesto de renta y complementarios se cuentan los contribuyentes que por su nivel patrimonial están obligados a presentar declaración de renta (D.L. 624 de 1989, art. 7), así como los contribuyentes que no tienen la obligación de declarar renta, pero que deben pagar el impuesto mediante el sistema de retención en la

fuente.

La distintas modalidades de recaudo del impuesto de renta y complementarios – la declaración de renta o la retención – obedecen a razones de eficiencia y oportunidad. La retención en la fuente es un sistema de recaudo que opera en el momento del nacimiento de la obligación tributaria. Su finalidad es facilitar, acelerar y asegurar el recaudo del impuesto sobre la renta, dentro del mismo ejercicio gravable en que se cause (D.L. 624 de 1989, arts. 365 y 367). Este sistema ha venido a sustituir gradualmente el sistema menos eficiente de la presentación de declaración de renta por parte de los contribuyentes, el cual se aplica principalmente como mecanismo de recaudo para las personas con altos niveles de renta o patrimonio.

En consecuencia, se equivoca el demandante, como lo anotan los intervinientes y el concepto del Ministerio Público, al afirmar que quien no está obligado a declarar no debe pagar impuestos, ya que confunde el concepto genérico de contribuyente con el específico de declarante, que es sólo una clase del primero. La modalidad del pago del impuesto – mediante declaración de renta y complementarios o mediante retención en la fuente – no debe confundirse con la obligación tributaria sustancial, la cual emana de la realización u ocurrencia del hecho gravable. En este sentido, carece de fundamento la afirmación del actor según la cual “si una persona no está obligada a declarar, es forzoso concluir que no hay que pagar impuesto”.

Cargos de discriminación

5. El actor acusa la norma por discriminatoria. Los términos de comparación que invoca son, por un lado, los contribuyentes obligados a declarar renta y, por el otro, los contribuyentes no obligados a hacerlo. A su juicio, la norma otorga un trato más favorable a los primeros, cuando les permite realizar deducciones o descuentos y obtener exenciones al presentar la declaración de renta y complementarios, mientras que a los segundos no les está permitido hacerlo, debido a que “la retención en la fuente equivale al impuesto a pagar”.

El demandante parte de una premisa que no demuestra, como es que la condición de declarante es idéntica a la condición de contribuyente no declarante como sujeto pasivo del impuesto de renta y complementarios. Esta identidad no sólo no está demostrada sino que, en principio, no es cierta. El nivel de renta o patrimonio es el factor determinante para estar obligado a presentar declaración de renta, mecanismo de recaudo que no excluye la retención en la fuente. La posibilidad de beneficiarse de deducciones, descuentos o exenciones responde a un principio de equidad tributaria (C.P. art. 363) que impide el exceso en la tributación para quienes, además de declarar renta, se les aplica retención en la fuente.

No es posible predicar igualdad matemática entre la obligación tributaria del declarante y la del no declarante. Precisamente, el nivel de ingresos o de patrimonio hace que el primero deba declarar renta y ser objeto de retención en la fuente. Para evitar la imposición de un gravamen excesivo, la ley establece que se tengan en cuenta las retenciones ya efectuadas, mediante su deducción o descuento, sin que esto implique que el declarante de renta tenga un trato más favorable que el no declarante, ya que existe una justificación objetiva y razonable para la diversidad de trato. El no declarante sólo está obligado a tributar la suma

de las retenciones en la fuente que por todo concepto deban aplicarse a los pagos realizados durante el respectivo año gravable, sin que pueda beneficiarse de los descuentos, las deducciones o exenciones. En consecuencia, de la mera no aplicación de este mecanismo a los no declarantes, no puede afirmarse la existencia de un trato desigual e inequitativo.

6. La segunda situación que expone el actor como violatoria del derecho a la igualdad consiste en la aplicación de la retención en la fuente a los contribuyentes no declarantes que prestan servicios a una persona jurídica, mientras que dicha retención no se aplica a los contribuyentes en la misma situación que prestan sus servicios a una persona natural.

La anterior afirmación riñe con lo dispuesto en la ley. Esta dispone que tanto las personas naturales como las jurídicas son agentes de retención. Es la naturaleza de los actos u operaciones en que intervengan las personas naturales o jurídicas, según expresa disposición legal, la que determina que se efectúe la retención o percepción del tributo correspondiente, y no el carácter del agente retenedor (D. 624 de 1989, art. 368). En consecuencia, no es posible afirmar la violación del derecho a la igualdad en la hipótesis planteada por el demandante.

Potestades de creación y recaudación de tributos

7. Una opinión minoritaria de los miembros del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, sostiene que la norma acusada "mezcla dos órdenes que la Constitución ha querido mantener separados" como lo son la creación de los tributos y su recaudo, lo que viola los artículos 150-12, 189-20 y 338 de la Constitución.

El ordinal 12 del artículo 150 de la Carta Política atribuye al Legislador la función de establecer contribuciones fiscales. El artículo 189, numeral 20, establece que corresponde al Presidente de la República velar por la estricta recaudación y administración de las rentas y caudales públicos y decretar su inversión de acuerdo con las leyes. Por su parte, el artículo 338 de la Carta reitera la potestad impositiva en cabeza de los órganos electivos del Estado y señala los elementos esenciales del tributo que deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos, según el caso.

A juicio de la Corte, el artículo 6 del Decreto Ley 624 de 1989, no interfiere con la facultad ejecutiva de velar por la estricta recaudación y administración de las rentas y caudales públicos. Se limita a establecer una equivalencia entre el impuesto de renta y complementarios y el monto resultante de la aplicación de un sistema de recaudo del impuesto. La fórmula de recaudo no equivale al impuesto. La norma demandada es el título en virtud del cual se crea el impuesto de renta para los contribuyentes no declarantes. El que el Legislador haya optado por tomar como tarifa del impuesto el monto de las retenciones en la fuente aplicadas por todo concepto a los pagos realizados durante el respectivo período fiscal, no significa que el impuesto haya pasado a confundirse con el mecanismo para su recaudo.

En consecuencia, la Corte procederá a declarar la exequibilidad de la norma acusada.

Segundo cargo: Inconstitucionalidad de la palabra "penales" que aparece en el inciso 2 del artículo 583 del Decreto Ley 624 de 1989, por violación de los artículos 15, 2º y 13, 86, 116

y 229 de la Constitución Política.

Texto de la norma demandada

Decreto 624 de 1989

(marzo 30)

“ARTICULO 583.- RESERVA DE LA DECLARACION. La información tributaria respecto de las bases gravables y la determinación privada de los impuestos que figuren en las declaraciones tributarias, tendrá el carácter de información reservada; por consiguiente, los funcionarios de la Dirección General de Impuestos Nacionales, sólo podrán utilizarla para el control, recaudo, determinación, discusión y administración de los impuestos y para efectos de informaciones impersonales de estadística.

En los procesos penales, podrá suministrarse copia de las declaraciones, cuando la correspondiente autoridad lo decrete como prueba en la providencia respectiva.

(…) “.

(Se subraya la parte demandada).

Formulación del cargo:

(1) La expresión “penales” contenida en el inciso 2º del artículo 583 restringe inconstitucionalmente el artículo 15 de la Constitución Política, que dispone el levantamiento de la reserva de documentos privados para efectos “judiciales”. “Si la Constitución no distingue – afirma -, no le es dado hacerlo al Legislador”.

(2) La palabra acusada impide que un juez distinto al penal pueda ordenar que se aporte una declaración tributaria al proceso, lo que desconoce la protección que el Estado debe brindar a todas las personas (C.P. art. 2), y establece una diferenciación injustificada entre las personas que tramitan diferentes procesos judiciales (C.P. art. 13).

(3) La expresión demandada obstaculiza la tutela de los derechos fundamentales (C.P. art. 86), impide a los jueces y tribunales administrar justicia (C.P. art. 116) y niega el acceso de los ciudadanos a la administración de justicia (C.P. art. 229), por cuanto la declaración de renta puede constituir prueba indispensable en un proceso y, pese a ello, la ley priva al juez de la posibilidad de solicitarla en asuntos diferentes al penal.

Concepto del Instituto de Derecho Tributario

El actor no aporta nuevos argumentos a los ya presentados contra la misma expresión, la cual fuera declarada exequible mediante sentencia del 9 de agosto de 1990 por la Corte Suprema de Justicia (Exp. Nº 2.100). Si bien las disposiciones constitucionales sobre la reserva de documentos privados fueron modificadas, esta circunstancia no “comporta nuevas definiciones conceptuales, al menos en lo tocante al tema objeto de la demanda”.

Las declaraciones de renta recogen y reflejan los episodios económicos del declarante, por lo que tienen una finalidad estrictamente fiscal y un valor probatorio restringido. Es así como la regla del artículo demandado establece que la confidencialidad de las declaraciones sólo se perderá cuando sean conducentes como medios de prueba, a juicio del legislador.

(1) En relación con la expresión "penales" del inciso 2º del artículo 583 del Estatuto Tributario, ésta circunscribe al campo penal la posibilidad de utilizar copias de las declaraciones tributarias como prueba, con lo que está limitando el alcance de la norma constitucional.

(2) El término "penales" es inexequible, ya que el legislador, a diferencia de lo preceptúado en la Constitución anterior, no está autorizado para señalar los casos en los cuáles puede pedirse la exhibición de libros de contabilidad y de documentos privados.

Intervención de la DIAN

El legislador goza de la atribución de definir en qué eventos "tributarios o judiciales" es posible levantar la reserva de los documentos privados. "Luego, cuando el artículo 583 del Estatuto Tributario ..., dispone levantar la reserva de las declaraciones tributarias para efectos de control tributario y en asunto de carácter "penal", lejos de contradecir el citado mandato constitucional lo está desarrollando plenamente".

Concepto del Procurador

La expresión "judiciales" contenida en el artículo 15 de la Constitución involucra por igual las controversias civiles, laborales, etc.. Si la norma acusada sólo hizo referencia a los procesos penales para efectos de levantar la reserva frente a las declaraciones de renta, viola la norma constitucional en la medida que ésta autoriza el levantamiento de la reserva genéricamente en los procesos judiciales y no sólo en una especie de ellos.

CONSIDERACIONES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

8. Para algunos intervinientes, la posibilidad de levantar la reserva tributaria en los procesos penales, constituye un desarrollo legal del artículo 15 de la Constitución. Para el demandante y para el Ministerio Público, en cambio, la disposición acusada limita inconstitucionalmente la posibilidad prevista por la Carta para los procesos judiciales en general.

Para contestar el cargo de inconstitucionalidad, se hace necesario delimitar las competencias judiciales y legislativas en relación con el contenido y los límites del derecho a la intimidad. La reserva de los documentos privados es una garantía constitucional de este derecho fundamental. Su levantamiento, por consiguiente, marca los límites constitucionales del derecho a la intimidad.

El problema de competencias enunciado, visto desde la óptica de la teoría de los derechos fundamentales, puede ser formulado de la siguiente manera: ¿Hasta dónde puede ir el Legislador en la regulación del levantamiento de la reserva sobre los documentos privados, sin que viole el núcleo esencial del derecho fundamental a la intimidad (C.P. art. 15)?.

Reserva de ley y núcleo esencial del derecho a la intimidad

9. El derecho fundamental a la intimidad se proyecta en dos dimensiones: como secreto que impide la divulgación ilegítima de hechos o documentos privados, o como libertad, que se realiza en el derecho de toda persona a tomar las decisiones que conciernen a la esfera de su vida privada2. El derecho a la intimidad es un derecho de status negativo, o de defensa frente a cualquier invasión indebida de la esfera privada, a la vez que un derecho de status positivo, o de control sobre las informaciones que afecten a la persona o la familia. Mediante este derecho se asegura a la persona y a su familia un reducto o espacio físico inexpugnable, en el que es posible encontrar el recogimiento necesario para proyectar libremente la personalidad, sin las intromisiones propias de la vida en sociedad3.

El artículo 15 de la Constitución consagra, entre otros, el derecho a la intimidad personal y familiar, y establece una serie de garantías para su protección: (i) el deber del Estado y de los particulares de respetarlo; (ii) la inviolabilidad de la correspondencia y demás formas de comunicación privada, salvo el registro o la interceptación por orden judicial, en los casos y con las formalidades de ley; (iii) la reserva de libros de contabilidad y demás documentos privados, salvo su exigibilidad para efectos tributarios o judiciales y para los casos de inspección, vigilancia e intervención del Estado, “en los términos que señale la ley”.

El Constituyente reservó al Legislador la facultad de determinar el alcance de las garantías constitucionales para la protección de las diversas formas de comunicación privada y de documentos privados. Esta reserva de ley, no obstante, debe ser ejercida de tal forma que no desconozca el núcleo esencial del derecho a la intimidad personal y familiar.

10. El núcleo esencial de un derecho fundamental es el ámbito intangible del derecho cuyo respeto se impone a las autoridades y a los particulares. Consiste en aquellas facultades necesarias para que el derecho sea reconocido como lo que es, sin que se desnaturalice. Se viola el núcleo esencial de un derecho cuando en su regulación legislativa queda sometido a limitaciones que lo hacen impracticable, dificultan irrazonablemente su ejercicio o lo privan de protección4.

El concepto de intimidad ha estado ligado desde sus orígenes a los derechos de propiedad, libertad y autonomía. Actualmente, el derecho fundamental a la intimidad, aun cuando su definición varía según la órbita privada sustraída a la injerencia de terceros, incluye, en su núcleo esencial, la esfera económica individual o familiar. La intimidad económica es un ámbito que, en principio, sólo interesa al individuo, el cual impide a los particulares acceder a la información económica de otro particular. No obstante, dado el deber ciudadano de contribuir al financiamiento de los gastos del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad (C.P. art. 95-9), se justifica el conocimiento de los datos económicos del individuo por parte del Estado, siempre y cuando la injerencia sea proporcionada, esto es, se realice con medios necesarios, adecuados y que produzcan la menor lesión del derecho fundamental.

Alcance de la potestad legislativa en materia de intimidad económica

11. En este orden de ideas, el deber de revelar información económica, mediante la presentación de declaraciones tributarias, y la facultad correlativa de inspección fiscal en cabeza de las autoridades competentes, se fundamentan en el interés superior de que cada ciudadano contribuya al sostenimiento de las cargas públicas, interés éste que se erige en un

límite del derecho a la intimidad.

La posibilidad de exigir libros de contabilidad y demás documentos privados librada a las autoridades públicas en los términos que señale la ley, no es ilimitada. Su alcance está determinado por la protección del núcleo esencial del derecho fundamental a la intimidad. Es así cómo la solicitud de datos económicos más allá del tiempo en el que una persona ordinariamente conserva dicha información, la exigencia de información económica irrelevante para el cumplimiento de los deberes ciudadanos o su utilización para fines diversos a los señalados en la ley, son intervenciones irrazonables o desproporcionadas, que violan el derecho a la intimidad.

Se pregunta la Corte si la norma que permite el levantamiento de la reserva de las declaraciones tributarias exclusivamente en los procesos penales, recorta la facultad constitucional de las autoridades de exigir documentos privados para efectos judiciales en general y amplía inconstitucionalmente el derecho a la intimidad en desmedro de otros valores, principios y derechos constitucionales, como sostiene el demandante.

El inciso segundo del artículo 583 del Decreto 624 de 1989, parcialmente demandado, permite a la administración suministrar información tributaria con destino a un proceso penal a solicitud de la autoridad judicial competente. Las declaraciones tributarias recogidas por la administración gozan de la garantía de la reserva tributaria. La ley establece una excepción, tratándose del proceso penal. Se demanda la regulación por no incluir otros eventos judiciales diferentes a la materia penal. Para absolver el cargo, la Corte considera necesario explorar las razones que justifican el levantamiento de la reserva de las declaraciones tributarias en las diversas hipótesis señaladas en la Constitución y desarrolladas en la ley.

Ponderación entre intimidad e intereses públicos que justifican los poderes impositivo, punitivo y de inspección, vigilancia e intervención.

12. Como se anotó anteriormente, intereses de orden superior justifican la limitación del derecho a la intimidad para efectos tributarios, judiciales y de inspección, vigilancia e intervención del Estado. Las potestades impositiva, punitiva y de inspección, vigilancia e intervención del Estado, buscan asegurar intereses generales que justifican los límites constitucionales del derecho a la intimidad, “en los términos que señale la ley” (C.P. art. 15).

Las prerrogativas del Estado en materia de creación y recaudo de tributos, priman sobre el derecho a la intimidad económica, sin que en la regulación legal del levantamiento de la reserva tributaria pueda desconocerse que esta información goza de protección constitucional frente a otros particulares. En materia económica, el interés particular debe ceder ante el interés general (C.P. arts. 1, 58, 333 y 334), no sólo porque la Constitución así lo dispone, sino también por elementales razones de justicia y equidad.

Por otra parte, el Legislador es el llamado a fijar las normas a las cuales debe sujetarse el Gobierno (C.P. art. 150-8, -19, -21) para el ejercicio de las facultades de inspección, vigilancia (C.P. arts. 67, 189-21, -22, -24, -26) e intervención del Estado (C.P. art. 334). Las restricciones fijadas al derecho a la intimidad en materia de documentos privados, están plenamente justificadas en aras de la protección de intereses sociales de fundamental

importancia como la educación, la prestación de servicios, el manejo del ahorro público o el cumplimiento de los fines altruistas por las instituciones de utilidad común.

El ejercicio del ius puniendi del Estado, cuyo objetivo es la persecución y sanción de las conductas que atentan contra los bienes jurídicos tutelados, constituye razón suficiente para limitar el derecho a la intimidad, mediante la regulación legal que ordena a la administración suministrar, a petición de la autoridad judicial competente, las declaraciones tributarias presentadas por particulares con fines diversos a la defensa penal. Esta posibilidad, no obstante, debe ser interpretada de conformidad con el artículo 28 de la Constitución, según el cual "nadie puede ser molestado en su persona o familia …, sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad judicial competente, con las formalidades legales y por motivo previamente definido en la ley".

Sobre la constitucionalidad de las restricciones constitucionales del derecho a la intimidad, y consiguiente facultad estatal de exigir la presentación de libros de contabilidad y demás documentos privados, la Corte sostuvo en anterior ocasión:

"Ahora bien, como facultad alguna en manos de los funcionarios estatales puede ser omnímoda ni de infinito o arbitrario alcance cuando se ejerce en un Estado de Derecho, debe repetirse que, por una parte la misma Constitución ha definido la órbita y los propósitos dentro de los cuales la enunciada atribución puede ser ejercida: para los exclusivos fines tributarios o judiciales y para que el Estado cumpla con eficiencia sus funciones de inspección, vigilancia e intervención. (…)

"A lo anterior se añade que la autoridad – en este caso la tributaria – no puede exigir a los particulares la presentación de sus libros y papeles privados, entre ellos los de la propiedad industrial, sino en los términos que la ley le indique. (…)

"Es lícito, entonces, que el Estado exija documentos privados de cuyo análisis y evaluación pueda concluirse la determinación de costos, rentas, tributos, exenciones, retenciones, pasivos, pagos y deducciones, siempre y cuando su actividad de inspección, investigación y vigilancia se lleve a cabo en los términos dispuestos por la ley y para los exclusivos fines que contempla el artículo 15 de la Carta. Se trata de elementos de juicio, de verdaderas pruebas, que hacen parte de una actuación administrativa específicamente autorizada por la Constitución y, mientras su trámite se sujete a la ley que la regula, está permitida y, más aún, adelantarla constituye obligación para la Administración de Impuestos. (…)

"Debe tenerse en cuenta que el Estado no puede ser privado de su poder de indagación tributaria ni de su capacidad investigativa, las cuales, por ser de orden público, prevalecen sobre la voluntad de los particulares y se imponen a ellos. Por tanto, las competentes agencias estatales no pueden ser limitadas por la reserva – como lo quiere la sociedad petente – en la búsqueda de pruebas orientadas a definir el monto real de las obligaciones a cargo de los contribuyentes, menos aun si existen indicios acerca de comportamientos evasivos. Restringir esos poderes de tal manera que, en gracia de la reserva, se obligue al Estado a tomar por ciertas e incontrovertibles las declaraciones de los contribuyentes, conduciría no sólo a la inutilidad e inaplicabilidad del artículo 15, inciso último, de la Carta, sino que sería un retroceso a la ya superada época del "Estado-gendarme"5.

Como se puede observar, el levantamiento de la reserva de documentos privados “para efectos judiciales”, por sí sola, no limita el derecho fundamental a la intimidad. El Constituyente atribuyó a la ley la facultad de determinar los casos en que se justifica la restricción de este derecho por razones de interés general. Resta entonces evaluar si la decisión legislativa de circunscribir el levantamiento de la reserva de documentos privados a los procesos penales, sin hacerlo extensible a otro tipo de procesos judiciales, vulnera la Constitución.

Derecho a la intimidad y derechos de otros particulares

13. El demandante manifiesta que limitar el levantamiento de la reserva tributaria a los procesos penales, – cuando la declaración tributaria del demandado constituye la única prueba de lo alegado -, viola el deber estatal de proteger a todos los residentes en Colombia, discrimina entre las personas que tramitan diversos procesos judiciales, obstaculiza la tutela de los derechos fundamentales, impide a los jueces administrar justicia y niega el acceso a la administración de justicia a los ciudadanos.

El actor cuestiona la omisión legal en ordenar el suministro de documentación privada por parte de la administración, con destino a los procesos diferentes al penal, cuando la autoridad competente lo solicite.

14. La Corte considera que no puede, a priori, establecerse una jerarquía entre los diferentes derechos fundamentales. Las normas que adopta el Legislador pueden, en determinados casos, otorgar precedencia a un específico derecho. La Corte, con fundamento en los principios y valores consagrados en la Constitución, con ocasión del ejercicio de sus competencias jurisdiccionales, podrá pronunciarse sobre el contenido y alcance de la obra legislativa.

La Constitución consagra, en favor del Legislador, la facultad para regular la presentación de libros de contabilidad y demás documentos privados (C.P., art. 15). La mayor extensión de la regulación legal, significará para el derecho a la intimidad económica, un menor ámbito. El desarrollo de la anotada reserva, puede concretarse en un tratamiento integral de la materia, o en la progresiva inclusión de hipótesis en las que opere el levantamiento judicial de la reserva. De una o de otra manera, el balance entre el derecho a la intimidad económica y el derecho al debido proceso – en particular el derecho a solicitar, presentar y controvertir pruebas -, que explícita o implícitamente se haga en la ley, debe inspirarse en los principios y valores constitucionales. Desde luego, sin desconocer que, en punto a la reserva tributaria, la declaración de renta equivale a una confesión del contribuyente y que, por consiguiente, su indiscriminada supresión podría conducir a una situación de virtual autoincriminación (C.P., art. 33), lo mismo que al vaciamiento del núcleo esencial del derecho a la intimidad.

Por vía de ilustración, la ley podrá optar por levantar el sigilo fiscal en las causas en las que se debata la existencia de una relación laboral o de una obligación alimentaria, en cuyo caso se restringe legítimamente el alcance del derecho a la intimidad económica. Al hacerlo, respecto de los procesos penales, no se ha renunciado a ordenar legislativamente el levantamiento de la reserva en otros procesos, lo que bien podrá decidirse en el futuro.

IV. DECISION

En mérito de lo expuesto, la Corte Constitucional

R E S U E L V E :

PRIMERO.- Declarar EXEQUIBLE el artículo 6º del Decreto Ley 624 de 1989.

SEGUNDO.- Declarar EXEQUIBLE la expresión “penales” contenida en el inciso 2º del artículo 583 del Decreto Ley 624 de 1989, bajo el entendido de que la ley podrá en cualquier momento disponer el levantamiento de la reserva de la declaración tributaria en otros procesos judiciales.

NOTIFIQUESE, COMUNIQUESE, CUMPLASE, INSERTESE EN LA GACETA DE LA CORTE CONSTITUCIONAL Y ARCHIVESE EL EXPEDIENTE.

JOSE GREGORIO HERNANDEZ GALINDO

Presidente

JORGE ARANGO MEJIA

Magistrado

ANTONIO BARRERA CARBONELL

Magistrado

EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ

Magistrado

CARLOS GAVIRIA DIAZ HERNANDO HERRERA VERGARA

Magistrado Magistrado

ALEJANDRO MARTINEZ CABALLERO

Magistrado

FABIO MORON DIAZ VLADIMIRO NARANJO MESA

Magistrado Magistrado

MARTHA V. SACHICA DE MONCALEANO

Secretaria General

1Modelo de Código Tributario para América Latina.

2Corte Constitucional. Sentencia ST-414 de 1992. MP CIRO ANGARITA BARON

3Corte Constitucional. Sentencia ST-210 de 1994. MP EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ

4Corte Constitucional. Sentencia ST-426 1992. MP EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ

5Corte Constitucional. Sentencia ST-381 de 1993. MP JOSE GREGORIO HERNANDEZ GALINDO