

T-381-93

Sentencia No. T-381/93

## DERECHO A LA PROPIEDAD

### PROPIEDAD INDUSTRIAL

Oponer la propiedad industrial o el derecho de reserva sobre los papeles privados -que son derechos nítidamente reconocidos en la Constitución- al normal ejercicio de las funciones públicas de inspección, vigilancia, intervención o búsqueda de pruebas judiciales, implica desnaturalizar el correspondiente derecho y acomodarlo a intereses ajenos a su contenido material, obstaculizando la labor oficial desplegada en interés público y, por ende, entrando en conflicto con éste.

### ESTATUTO TRIBUTARIO/MEDIO DE DEFENSA JUDICIAL-Eficacia/SECRETO INDUSTRIAL

El Estatuto Tributario consagra numerosas disposiciones encaminadas a lograr que los derechos del contribuyente tengan efectiva aplicación y existen, asimismo, procedimientos gubernativos y contencioso-administrativos para impugnar los actos de la autoridad tributaria. La sociedad demandante los tiene a su alcance si considera que alguna de las actuaciones cumplidas en el curso de visitas, inspecciones, requerimientos o investigaciones lesiona sus derechos. Se ha insistido, además, en el concepto de eficacia del medio judicial de defensa, destacando que, si éste no es apto para los específicos fines de proteger el derecho o de prevenir y contrarrestar su amenaza, su sola consagración formal no hace improcedente la tutela. En el caso concreto, ni la denuncia penal ni el ejercicio de la acción civil por el posible delito de revelación de secretos industriales pueden considerarse medios de defensa judicial aptos y eficientes para desplazar la acción de tutela. Tampoco el proceso ordinario ante la jurisdicción civil por competencia desleal -que opera entre particulares y no entre uno de éstos y el Estado-, ni las acciones ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, pues ninguno de tales medios lograría, en relación con el derecho fundamental, la protección cierta e inmediata que puede brindar la tutela.

### PROPIEDAD INDUSTRIAL-Protección jurídica/SECRETO INDUSTRIAL/KNOW HOW

La propiedad industrial está protegida en sus distintas expresiones por normas especiales de

orden interno y por convenciones de Derecho Internacional aplicables en Colombia, que consagran procedimientos administrativos y judiciales orientados, precisamente, a preservar los derechos básicos de quien la tiene a su favor de conformidad con la ley. A su vez, de la propiedad industrial hacen parte los secretos industriales, es decir, los que se refieren a los factores técnicos o científicos que, combinados de cierta manera, permiten una fabricación o transformación de productos con resultados específicos y característicos de la empresa industrial que los posee. Lo que se conoce como “Know how” es objeto de protección jurídica en razón precisamente del vínculo que establece entre el proceso y su resultado, cuyo conocimiento y manejo pertenece a la empresa y forma parte de su patrimonio. Las actividades que debe adelantar el Estado para el cabal ejercicio de sus potestades de imposición, determinación y cobro de tributos, así como para investigar a los contribuyentes y para cerrar posibles vías de evasión y elusión de impuestos, ciertamente limitan y restringen el derecho de propiedad en sus distintas manifestaciones, pero encuentran soporte suficiente en la Constitución Política.

#### ADMINISTRACION DE IMPUESTOS NACIONALES-Facultades

Es lícito 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. 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.

#### DERECHO A LA RESERVA DE LIBROS PRIVADOS

Tampoco fue vulnerado el derecho a la reserva de los libros y papeles privados, protegida en sí misma por la Constitución. Ya se ha visto que la situación planteada encaja perfectamente en una de las excepciones consagradas por el artículo 15 de la Constitución, desarrollada por

la ley en el Estatuto Tributario, de modo que la actitud de los funcionarios de Hacienda no excedió el campo de sus propias competencias dentro de la investigación que adelantaban y, por ende, tampoco puede afirmarse que haya constituido extralimitación de funciones y menos todavía violación o amenaza de los derechos de la nombrada persona jurídica.

-Sala Quinta de Revisión-

Ref.: Expediente T-10813

Acción de tutela intentada por BAVARIA S.A. contra MINISTERIO DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO-UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DIRECCION DE IMPUESTOS NACIONALES - ADMINISTRACION GRANDES CONTRIBUYENTES DE BOGOTA.

Magistrado Ponente:

Dr. JOSE GREGORIO HERNANDEZ GALINDO

Aprobada en Santafé de Bogotá, D.C., mediante acta del catorce (14) de septiembre de mil novecientos noventa y tres (1993).

Revisa la Corte los fallos proferidos por el Tribunal Superior de Distrito Judicial de Santafé de Bogotá -Sala Civil- y por la Sala de Casación Civil de la Corte Suprema de Justicia para resolver sobre la acción de tutela en referencia.

## I. INFORMACION PRELIMINAR

BAVARIA S.A., actuando por conducto de apoderado, ejerció acción de tutela contra el MINISTERIO DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO-UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DIRECCION DE IMPUESTOS NACIONALES-ADMINISTRACION GRANDES CONTRIBUYENTES DE BOGOTA, con el objeto de solicitar protección para su derecho de propiedad en relación con los siguientes hechos:

1. Señala la compañía demandante que el 21 de octubre de 1992 el Ministro de Hacienda y Crédito Público, RUDOLF HOMMES, presentó el proyecto de ley número 126 de 1992, por el cual se adopta el régimen tributario de las entidades territoriales, en cuya exposición de motivos formuló la siguiente afirmación: "...datos teóricos estimados nos señalan que en el

caso de las cervezas estamos llegando a una evasión aproximada del 36%”.

2. Expresa que el mismo día de la presentación del proyecto de ley el Ministro de Hacienda dio orden de expedir y repartir un comunicado de prensa en el cual se reiteró la citada aseveración.

3. Dice que el día 18 de noviembre, en debate ante el Senado de la República, el Ministro se ratificó plenamente al asegurar: “...me toca aquí ser como Galileo. Me da pena, pero se sigue moviendo la tierra alrededor del sol. Y no al revés”.

Según BAVARIA, la afirmación fue hecha y ha sido insistentemente ratificada por el Ministro de Hacienda sin que Bavaria, en ese momento, tuviese conocimiento de que fuera el resultado de una investigación sobre impuestos, la cual se había practicado “sin que los presuntos evasores sometidos por tal declaración al escarnio público hubiesen sido oídos en descargos antes de que se produjera su intempestivo y temerario juzgamiento”.

4. Añade el apoderado de la sociedad: “El natural instinto de defensa provocó la rectificación perentoria de los voceros de mi poderdante, lo cual a su vez puso de presente e intensificó el proceso investigativo, que ya venía realizándose en la empresa BAVARIA S.A., cuya culminación debería haber precedido a la grave acusación en vez de ser resultado prematuro y anticipado de dicho proceso”.

5. Acusa a varios funcionarios -destacados por la Administración de Impuestos para llevar a cabo la investigación- de cometer una serie de “desmanes” que, a juicio del apoderado, constituyen violación flagrante del derecho de propiedad consagrado en la Constitución.

Uno de esos actos consistió en que el Jefe de Fiscalización de Grandes Contribuyentes de Bogotá solicitó, entre otros datos, el cuadro de estándares para cervezas y maltas, por materias primas y marcas de productos, lo que equivalía -dice la compañía demandante- a la revelación de las fórmulas de las cervezas y maltas que produce la empresa.

La misma exigencia fue hecha por la Comisión de la Administración de Impuestos que efectuó una visita de inspección a Bavaria durante los días 30 de octubre y 5 de noviembre de 1992.

Señala la demanda que, aunque tales fórmulas constituyen secreto industrial de Bavaria S.A.

y la solicitud de ellas era inconducente para los fines de la investigación, la empresa decidió entregarlas para colaborar con los funcionarios investigadores.

También fue solicitada la relación de distribuidores inscritos en la fábrica de Bogotá (razón social, NIT y zona asignada) discriminando el valor de las ventas totales mes a mes y por el año 1991. Esta solicitud -señala la demanda- no fue atendida por Bavaria puesto que versaba sobre el mapa de distribución de cervezas en las zonas del Distrito Capital, dato que también equivale a secreto industrial de la empresa. Al respecto agrega: “La negativa se debió fundamentalmente a que la exigencia sobre revelación de cuestiones secretas y, además, inconducentes para los fines de la investigación, entrañaba el evidente e injustificado propósito de obtener y hacer figurar en el expediente datos que pertenecen al acervo de informaciones reservadas de la compañía, mantenidas bajo estricto sigilo debido a que comprenden parte de sus secretos industriales”.

A juicio de la sociedad actora, la revelación de un secreto industrial equivale a la pérdida de su propiedad. La exigencia coactiva de la autoridad en el sentido indicado implica una expropiación que, según la Constitución, sólo puede adelantarse por la vía administrativa en los casos determinados por el legislador.

Solicitó el apoderado de Bavaria que se ordenara a la administración restituir a aquella las fórmulas exigidas y que los funcionarios que las conocieron se abstuvieran de difundirlas, comunicarlas y hacer uso de ellas; destruir los documentos en que se hubieren anotado; abstenerse de solicitar el mapa de distribución de las cervezas de la empresa; abstenerse de exigir otros secretos industriales.

## II. LAS DECISIONES JUDICIALES OBJETO DE REVISION

### Primera instancia

El Tribunal Superior de Distrito Judicial de Santafé de Bogotá -Sala Civil-, mediante sentencia del 15 de enero de 1993, resolvió conceder la tutela solicitada y proteger el derecho de propiedad de la sociedad Bavaria S.A.

En consecuencia, se ordenó al Jefe de División de Fiscalización de la Administración Especial de Impuestos, Grandes Contribuyentes, que, dentro del plazo de 48 horas siguientes a la

notificación de la sentencia, restituyera a Bavaria las fórmulas de las cervezas que le fueron exigidas, consistentes en la información sobre aspectos técnicos de la producción y cuadro de estándares para cervezas y maltas. Ordenó asimismo a los funcionarios que tuvieron conocimiento de tales fórmulas abstenerse de difundirlas, comunicarlas, divulgarlas o en alguna forma hacer uso de ellas; a la Administración se ordenó devolver a la sociedad accionante los documentos o piezas en que dichas fórmulas se hubiesen anotado y se la conminó para que se abstuviera de solicitar el mapa de distribución relativo a las zonas asignadas a los distribuidores y demás secretos industriales que no fueran indispensables para la investigación adelantada.

Para adoptar la decisión el Tribunal argumentó así:

“El Estado, y por consiguiente sus agentes, para el cumplimiento de sus fines deben realizar una serie de actuaciones demarcadas por la Ley, de tal suerte que su gestión está reglamentada, pudiendo ejecutar todos aquellos actos que estén encaminados al cumplimiento de los fines específicamente trazados, por lo cual el ejecutar actos que desborden tal reglamentación o no conduzcan a los fines previstos, coloca al agente fuera del contexto legal, y por ende surge como derecho correlativo para el administrado, la facultad de ejercer la acción de tutela, siempre que con dicha actuación irregular se vulneren o amenacen derechos fundamentales de rango constitucional y el afectado no disponga de otro medio de defensa judicial”.

“...el derecho de propiedad industrial invocado como amenazado por el accionante, tiene el carácter de fundamental, pues él indudablemente es constitutivo del patrimonio de la Sociedad accionante”.

“Hacen parte del patrimonio y por ende constituyen derecho de propiedad, aquellos planes, reglas y métodos utilizados en actividades económico-comerciales y que hacen parte de lo que se conoce como “Know how” y que tienen reconocimiento en nuestro ordenamiento jurídico, al tipificarse como delito su divulgación por quienes no tengan facultad para ello (artículo 238 Código Penal), y al configurar hecho constitutivo de competencia desleal el obtener secretos industriales y comerciales ajenos (artículo 75 numeral 3º del Código de Comercio)”.

“...es requisito para la procedibilidad de la acción de tutela, que el afectado no disponga de

otro medio de defensa judicial, evento en el cual se encuentra el accionante, pues no existe mecanismo legal alguno para ordenar a la Administración restituir las fórmulas de las cervezas o abstenerse de solicitar el mapa de distribución de la empresa, razón por la cual el carácter subsidiario de que goza la acción de tutela concurre en el sub-judice haciéndola viable en cuanto a este tópico corresponde”.

“Dentro del asunto que nos ocupa, encuentra la Sala que la Dirección de Impuestos Nacionales, mediante auto comisorio número 005-271 de fecha noviembre 9 de 1992 (folio 172), en su artículo 2º, ordenó la práctica de una Inspección Tributaria a la sociedad Bavaria S.A. para determinar el impuesto al consumo de la cerveza por los períodos correspondientes a noviembre y diciembre de 1990, 1991, y enero a septiembre de 1992. Por consiguiente, solicitó a dicha sociedad la exhibición de los libros de contabilidad del contribuyente de conformidad con el art. 15 de la Constitución Política, artículo 68 del Código de Comercio y artículos 684 y 688 del Estatuto Tributario”.

“Resulta claro para la Sala, que la Administración con el fin de establecer el impuesto al consumo de la cerveza producida por Bavaria S.A. deba examinar libros de contabilidad y sus documentos de soporte, tales como comprobantes de ingresos y egresos, facturas de compraventa tanto de materias primas como del producto terminado, contratos con proveedores, movimiento de cuentas, etc.; pero no encuentra conducencia para establecer el citado impuesto, que se haya ocupado de otros aspectos atinentes al grado de humedad o de dilución para “llegar a cumplir la especificación de calidad”, al proceso para la cebada malteable, tiempo necesario de depósito, grados en que se produce la tostación, o qué cantidad de componente debe llevar cada una de las marcas de cerveza, ni qué sector de Bogotá atiende cada uno de los distribuidores”.

“En efecto, no tiene relación con la investigación tributaria aspectos específicamente atinentes al procesamiento técnico como la humedad, tiempo de secamiento, maduración o grado de tostación; ni qué cantidades de elementos debe llevar cada una de las marcas de cerveza, dado que indistintamente se trate de Bavaria, Aguila, Club Colombia, Poker, etc., paga el mismo porcentaje de impuesto al consumo, luego le debe ser ajeno a la Administración cuánta cebada, o malta, o azúcar se necesita para producir la Bavaria, cuánta para la Poker, o cuánta para la Costeña, siendo precisamente en la combinación de dichas cantidades en donde radica la diferencia que surge entre una y otra cerveza”.

“Si bien es cierto el cuadro de estándares no constituye por sí solo una fórmula química y física en su sentido estricto para producir cerveza, él informa las exigencias de cantidad de cada uno de los elementos para cada una de las marcas de cerveza en particular, lo cual conjugado con otros elementos de conocimiento universal (ejemplo los citados en las enciclopedias traídas al proceso) o los inspeccionados por la Administración como grados de humedad, tostación, etc., sí pueden poner al descubierto todo un esquema de producción con el que labora la Empresa para fabricar sus productos que gozan de unas características específicas que los diferencian de otros de su género, constituyendo por lo tanto tales estándares parte muy importante de un todo”.

“En punto de las zonas adjudicadas a cada uno de los distribuidores en Bogotá, igualmente concluye la Sala que en nada enriquecen la investigación tributaria, pues la cerveza, se expenda en uno u otro sector, paga el mismo porcentaje de impuesto al consumo; y si se trata de confrontación o cruce de información entre lo reportado por Bavaria y lo registrado por los distribuidores, la Empresa suministró a la Administración el listado de sus distribuidores, direcciones, números de identificación tributaria, y valor de ventas, información a partir de la cual puede ejercer los mecanismos de control que le son propios.

El proceso comercial de una Empresa no se limita a la elaboración de un producto, sino que se hace necesario trazar políticas que permitan a menores costos ponerlo en la mayor cantidad posible al mayor número de consumidores y en el menor tiempo, constituyendo ellas estrategia de mercadeo que son el resultado de estudios socio-económicos y sondeos de opinión los cuales han requerido inversión económica y profesional, y que consecuentemente hacen parte del haber empresarial”.

“La economía de mercado, que hoy se impone, conlleva una producción incentivada por una alta competitividad, razón por la cual todas aquellas fórmulas, técnicas, sistemas o estrategias para producir y comercializar productos o servicios adquieren una mayor importancia para los empresarios y por ende un especial sigilo en su conservación, pues en gran medida el éxito y supervivencia en el mercado de ellas dependen”.

“En el asunto sub-examine es claro que la Administración desbordó su competencia al indagar sobre grados de humedad, o de tostación, o tiempo de secamiento, además de inquirir sobre las cantidades de cada uno de los elementos para producir las diferentes



marcas de cerveza, al igual que el señalamiento de los sectores o zonas en que opera cada uno de los distribuidores en Bogotá, como atrás quedó expuesto. Estos hechos indudablemente constituyen una amenaza al derecho de dominio sobre tales secretos industriales y en consecuencia debe ser atendida la solicitud de tutela en tal sentido impetrada”.

Se apartó de la determinación en referencia el Magistrado Bernardo Morales Casas, quien sostuvo:

“La información solicitada y allegada al proceso, que se refiere a los estándares de consumo de materias primas para la producción de cerveza, es el punto central del debate y, por tanto, resulta ajeno y extraño en esta oportunidad calificar tal prueba como una fórmula para la elaboración de la cerveza o como único documento para establecer el impuesto al consumo en la investigación adelantada, pues en verdad frente a la investigación, que aún no ha concluido oficialmente y que debe concluir con la concreción del impuesto al consumo de cerveza, el documento “estándares” no tiene otra apreciación distinta al de ser un medio de prueba simplemente para el fin perseguido, medio de prueba que desde ahora no se puede calificar o desechar al igual que cualquier otro medio, pues aún no se ha hecho la valoración del mismo.

De otra parte, es equivocada la calificación que hace el accionante del documento que contiene los estándares, al catalogarlo como fórmula maestra de elaboración de la cerveza y de allí encadenar toda una serie de Derechos Fundamentales Constitucionales a proteger, pues, en verdad, el suscrito considera que la información contenida en los estándares no constituye una fórmula maestra, sino un simple documento, cuyo valor probatorio aún no ha sido determinado dentro la investigación adelantada. De manera, pues, que no existe en éste documento violación de ningún derecho fundamental, que pueda ser tutelado, como lo consideró la mayoría de la Sala.

Respecto de los mapas de distribución relativos a las zonas asignadas a los distribuidores, como quiera que se trata de otra prueba dentro del curso de la investigación, tiene la misma significación y merece iguales consideraciones a la de los estándares.

No está por demás advertir, que si existe otro mecanismo para obtener la defensa de éste derecho, pues fenecida la investigación y liquidado el impuesto al consumo, si es que a ello

hay lugar, al contribuyente le queda expedita la vía ante lo contencioso-administrativo para atacar esta prueba, “estándares”, si fue uno de los fundamentos que tuvo la administración para la fijación del impuesto.

Al existir otro medio de defensa, la acción de tutela resulta improcedente”.

La providencia fue impugnada por el Director de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos Nacionales.

## Segunda instancia

La Sala de Casación Civil de la Corte Suprema de Justicia, por sentencia del 18 de febrero de 1993, decidió revocar el fallo en referencia y, en su lugar, denegó la tutela impetrada.

Se fundó la Corte Suprema en los argumentos que siguen:

“...la garantía de “la propiedad privada y los demás derechos adquiridos con arreglo a las leyes civiles”, consagrada en el Art. 58 de la Constitución Política, constituye ciertamente un derecho fundamental, que, conforme a la doctrina constitucional, atañe a la necesidad de que toda persona tenga un patrimonio y a la posibilidad de acceder a la propiedad, razón por la cual, en principio, puede ser objeto de reclamación en tutela. (Sentencia de la Corte Constitucional Nro. T-015/2-20-92). Sin embargo, debido a su regulación exhaustiva y consagración de medidas judiciales de defensa, consecuencia de su misma importancia, generalmente no resulta tutelable, salvo como mecanismo transitorio, porque ha de sujetarse al ejercicio de estas acciones o defensas judiciales”.

(...)

“...la propiedad industrial, como manifestación de la propiedad privada, encuentra su amparo en la Constitución, y no directa ni exclusivamente en la legislación prevalente de la Decisión 85 del Pacto Andino o Acuerdo de Cartagena, que sólo se limita a patentes de invención, registros de dibujos y modelos industriales y de marcas. Ni tampoco radica su fuente exclusiva en la legislación nacional ordinaria.

(...)

“...puede afirmarse que el secreto industrial es aquél aspecto de la órbita privada de la actividad industrial o comercial (vgr. en lo relativo a descubrimientos, invenciones y aplicaciones industriales y comerciales), que, en desarrollo de la privacidad y protección a que tiene derecho toda empresa, sólo se da a conocer a ciertas personas y se mantiene oculto o reservado para los demás, con la facultad para conservarlo en esa forma, siempre que, desde luego, no atente contra las buenas costumbres y el orden público de la Nación. Luego, se trata de una de las categorías o, en su caso, uno de los atributos o garantías del derecho de propiedad industrial, que, de una parte, se funda en cuanto al contenido del secreto industrial mismo, en el derecho que tiene toda empresa a su privacidad, y, en cuanto a su finalidad, en la misión protectora que aquél cumple con relación a la propiedad de la empresa (Arts. 15 en armonía con el 58 de la Constitución Política); y que, de la otra, normalmente se ampara en la reserva de libros de contabilidad y papeles y el deber de guardar los secretos y correspondencia (así lo recogen los Arts. 61 y 62 del Código de Comercio colombiano). De allí que, si en Colombia resulta admisible mantener sin intervención estatal (no patentando, ni registrando) el secreto industrial sobre aquellos derechos que forzosamente exigen patentes, como la invención, o registro, como de los dibujos y modelos industriales y las marcas, corriendo el titular los riesgos correspondientes, no es menos cierto que igualmente pueda establecerse el secreto industrial sobre muchos aspectos tendientes al mejoramiento, progreso, seguridad, etc., de la actividad industrial o comercial pertinente, tal como ocurriría con el secreto relativo a la información sobre inventario de productos, clases de productos, aspectos de distribución o mercadeo, descripción de la composición o elementos de cada uno de los productos, número y características de las partes o elementos del mismo, etc. Con todo, si ello es aceptable dentro de la órbita del derecho privado, la ley penal (Art. 283 C.P.) sólo tipifica como delito la divulgación del secreto industrial, en cuanto implique revelación de innovación tecnológica aplicada a la industria y no al comercio, y el de espionaje industrial, cuando se da a conocer, se copia o se obtiene el secreto industrial indebidamente. Sin embargo, la protección privada del secreto industrial, en cuanto a su contenido, permanencia y finalidad, se encuentra condicionada a que no contrarie las buenas costumbres o el orden público de la Nación”.

“Pues bien, la investigación de carácter impositiva constituye, en su exacto sentido, una limitación al derecho de propiedad en sus diversas manifestaciones”.

“En efecto, el derecho fundamental de la propiedad privada, en su modalidad de industrial,

sea conocida o reservada en los términos expuestos, se encuentra limitada, en desarrollo del orden público, por el régimen impositivo del Estado. Ello tiene su razón de ser en que prevaleciendo el interés público o social sobre el interés privado, y el interés general sobre el particular (Arts. 58 y 1º de la Cons. Política), el Estado debe servir a la comunidad y a sus miembros (Art. 2º, Ibídem), en cuyo desarrollo, en materia fiscal, establece para las personas, al lado del derecho de propiedad mencionado, el deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad (Art. 95, numeral 9º de la C.P.), lo que se hace fundamentalmente a través de los impuestos (Arts. 338, 345 y 357 de la C.P.).

(...)

El precepto constitucional (art. 15) autoriza expresamente al Estado para hacer inspecciones, vigilancias e intervenciones y para exigir la presentación de libros de contabilidad y documentos en general, con la única condición, para este caso, que sea “para efectos tributarios”. Y ello significa, en términos generales, la facultad del Estado para verificar las situaciones fácticas que constituyen la base de la imposición, hayan sido declaradas o no, así como la eventual tasación de los impuestos a que hubiere lugar, con la obligación de sólo darle uso tributario en lo pertinente y, si fuere el caso, desechando toda aquella información que no sea tributaria, la que no puede utilizarse ni interna ni externamente para otros fines. De allí que en esta actividad desarrollada en virtud del poder de inspección, vigilancia e intervención, el Estado no pueda garantizar un resultado positivo y exclusivamente fiscal, por cuanto su carácter investigativo fiscal solamente le acarrea el deber de orientar los medios hacia ese objetivo, pudiendo resultar útil en forma positiva o negativa de impuestos, o bien inútil en materia tributaria por tratarse de asunto extraño a ella. Despréndese de lo anterior que entonces el Estado pueda acudir no sólo a medios de pruebas conocidos sino también a los medios de pruebas con carácter de reservados mencionados, a fin de indagar y encontrar elementos e informaciones de trascendencia tributaria, independientemente de su resultado fiscal y del conocimiento ocasional de aspectos extraños. No Admitirlo así sería limitar a priori la actividad fiscal, so pretexto de divulgación de secreto industrial, lo que, como se dijo, resulta contrario a su naturaleza y a los fines del Estado. Por lo tanto, la circunstancia de haber tenido conocimiento, con ocasión de una investigación fiscal, de elementos o informaciones no tributarias, no implica ningún desbordamiento de la función pública en la medida en que el Estado se limite a desecharla tributariamente, a no utilizarla para fines

distintos, y a no hacerlos públicos en caso de reserva industrial. Y es este el criterio que ha adoptado la legislación colombiana en el Art. 283 del Código de Comercio cuando dispone que “ninguno de los funcionarios de la Superintendencia podrá revelar los procedimientos secretos de producción industrial, los sistemas de propaganda o de venta y las referencias o datos que puedan afectar a la empresa en relación con la competencia y que hayan conocido con ocasión del ejercicio de sus funciones...”. Lo que implícitamente consagra la norma es el ejercicio recto de las funciones cuando se conocen secretos industriales de manera ocasional, siempre que, se cumpla el deber de no revelarlos”.

Sobre el caso concreto, expuso la Corte Suprema:

“A contrario de lo sostenido por el señor Director de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos Nacionales (folio 35, cdno. principal), la denuncia penal y el ejercicio dentro de un proceso de esta índole de la acción civil por el supuesto delito de revelación de secretos industriales, no son de suyo y por su propia naturaleza suficientes para deducir que excluyen la procedibilidad de la acción de tutela, ya que ésta persigue como fin que les es propio la protección inmediata de un derecho fundamental vulnerado o amenazado por la acción de cualquier autoridad pública y excepcionalmente por los particulares (Art. 86, C.Nal.), en tanto que mediante el proceso penal se pone en actividad la potestad punitiva del Estado y con la acción civil ejercida dentro de él se pretende la reparación de los perjuicios ocasionados con un hecho punible por una o varias personas, lo que diáfananamente es por completo ajeno a la tutela cuya efectividad autoriza impetrar el artículo 86 de la Constitución Política.

Tampoco es cierto que la acción de tutela de que aquí se trata sea improcedente porque pueda incoarse un proceso ordinario ante la jurisdicción civil por “competencia desleal” (fl. 352, cdno. principal), ya que ella es solo predicable entre comerciantes (Arts. 75 y ss. del Código de Comercio), lo cual señala a las claras que no es imaginable siquiera entre la administración de Impuestos Nacionales y un contribuyente, por razón o con ocasión del ejercicio de las funciones oficiales de aquella.

Ni puede predicarse que las acciones de restablecimiento del derecho y reparación directa que consagra el Código Contencioso Administrativo puedan enervar el ejercicio de la tutela impetrada por el contribuyente en este caso concreto, pues con ellas no se persigue la

obtención inmediata de protección de los derechos fundamentales, como ocurre con la última; e igual sucede con los recursos para agotar la vía gubernativa y los establecidos en el Estatuto Tributario, pues estos últimos como salta a la vista, no son medios de defensa judicial sino que se ejercen ante la propia administración”.

“Como quiera que uno de los atributos de la soberanía del Estado es el de imponer y recaudar tributos para el cumplimiento de sus fines en beneficio de los asociados (arts. 150, num. 2.338, 335 y 346 C. Pol.). la propia Carta Política consagra como uno de los deberes de los asociados el de “contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad”, (art. 95, num. 9) razón esta por la cual, ella misma autoriza a las autoridades para que, con fines tributarios, pueda “exigirse la presentación de libros de contabilidad y demás documentos privados, en los términos que señale la ley” (art. 15, último inciso, C. Nal.)”.

“Así las cosas, la “Inspección tributaria” que de oficio se ordenó a la empresa Bavaria S.A., mediante “Auto Comisorio No. 005-271” que obra a folio 172 del cuaderno principal, suscrito por el “Jefe de la División de Fiscalización – Administración Especial Grandes Contribuyentes de Bogotá”, está dotada de legitimidad desde el punto de vista constitucional y legal, ya que, además, tiene como soporte jurídico lo dispuesto por el artículo 779 del Estatuto Tributario (Decreto 624 de 1989)”.

“En desarrollo de las normas constitucionales y legales mencionadas, los funcionarios encargados de adelantar una inspección tributaria, pueden solicitar para el eficiente cumplimiento de su función y, desde luego, exclusivamente para fines de carácter tributario, “la exhibición y examen parcial o general de los libros, comprobantes y documentos tanto del contribuyente como de terceros”, es decir, para establecer la exactitud de las declaraciones respectivas para efectos de tributación, así como para verificar “la existencia de hechos gravables o no” (art. 779, D. 624 de 1989)”.

#### Aclaración del fallo de segunda instancia

La sociedad demandante, afirmando que existían incongruencias entre la parte motiva y la resolutive de la sentencia, solicitó a la Corte Suprema de Justicia que hiciera varias aclaraciones a la misma.

La solicitud fue denegada con el siguiente fundamento (Providencia de marzo 1 de 1993):

“Postulado fundamental para el ejercicio de la función jurisdiccional del Estado, es que las sentencias una vez pronunciadas no son susceptibles de reforma ni de revocación por el juez que las hubiere proferido, principio este que no se opone a que “de oficio o a solicitud de parte” puedan aclararse “en auto complementario los conceptos o frases que ofrezcan verdadero motivo de duda, siempre que estén contenidas en la parte resolutive de la sentencia o que influyan en ella” (artículo 309 C. de P. C.).

De manera que no puede el juzgador, so pretexto de la aclaración de una sentencia adicionar ni modificar la resolución judicial ya proferida y, en todo caso, ha de tener en cuenta que esa facultad solo puede ejercerse cuando exista “verdadero motivo de duda”, que haga ininteligible o susceptible de interpretaciones equívocas la parte resolutive del fallo, lo cual no ocurre en este caso por cuanto con absoluta nitidez aparece que lo decidido por la Corte fue, de una parte, revocar el fallo proferido en primera instancia por el Tribunal Superior del Distrito Judicial de Santafé de Bogotá, el 15 de enero de 1993 al decidir esta acción de tutela y, de otra parte, en su lugar denegar la tutela impetrada por Bavaria S.A. contra el Ministerio de Hacienda y Crédito Público-Administración de Impuestos Nacionales de Santafé de Bogotá-División de Grandes Contribuyentes, decisiones estas que no ofrecen confusión, duda u oscuridad que hagan necesaria su aclaración por la Corte.

Agréguese a lo dicho que, de la lectura misma del memorial que obra a folios 88 a 93 de este cuaderno y del fallo que se impetra aclarar, aparece de bulto que aquél se refiere a la parte motiva de este y no a su parte resolutive, lo que, de suyo, pone de manifiesto la absoluta improcedencia de la petición de aclaración a que se refiere esta providencia.

Además, siendo el fallo denegatorio congruente con la acción de tutela incoada, el contenido de la solicitud aclaratoria al primero resulta entonces ajeno a lo inicialmente pretendido y resuelto definitivamente, lo que reitera su improcedencia”.

### III CONSIDERACIONES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

#### Competencia

Esta Corte es competente para revisar los fallos en referencia, según lo establecido en los

artículos 86 y 241-9 de la Constitución Política y en el Decreto 2591 de 1991.

Ha intentado la acción una sociedad anónima, que considera violado su derecho a la propiedad, lo cual es posible, a la luz del artículo 86 de la Constitución, según lo ha dejado en claro reiterada jurisprudencia de esta Corte, ya que las personas jurídicas son titulares de varios derechos fundamentales susceptibles de ser vulnerados o amenazados y, además, la Constitución, al consagrar el instrumento de defensa judicial, no distinguió en su contra. (Cfr. sentencias números T-411, T-430, T-458, T-463, T-555 de 1992; T-030, T-044, T-051, T-172, T-201 y T-257 de 1993, entre otras).

Carácter fundamental pero no absoluto del derecho de propiedad

La Corte Constitucional ha entendido -y debe reiterarlo ahora- que el de propiedad es uno de los derechos constitucionales fundamentales, aunque, claro está, ello no significa que sea un derecho absoluto.

Dijo así la Sentencia T-506 del 21 de agosto de 1992 (M.P.: Dr. Ciro Angarita Barón):

(...)

“La propiedad es un derecho económico y social a la vez. En consecuencia, la posibilidad de considerarlo como derecho fundamental depende de las circunstancias específicas de su ejercicio. De aquí se concluye que tal carácter no puede ser definido en abstracto, sino en cada caso concreto. Sin embargo, esto no significa que tal definición pueda hacerse de manera arbitraria.

A la hora de definir el carácter de derecho fundamental de la propiedad en un caso concreto, el juez de tutela debe tener como criterio de referencia a la Constitución misma y no simplemente al conjunto de normas inferiores que definen sus condiciones de validez. Esto significa que, en su interpretación, el juez de tutela debe mirar el caso concreto bajo la óptica de los principios, valores y derechos constitucionales, de tal manera que ellos sean respetados.

Sólo en el evento en que ocurra una violación del derecho a la propiedad que conlleve para



su titular un desconocimiento evidente de los principios y valores constitucionales que consagran el derecho a la vida, a la dignidad y a la igualdad, la propiedad adquiere naturaleza de derecho fundamental y, en consecuencia, procede la acción de tutela. Dicho en otros términos, la propiedad debe ser considerada como un derecho fundamental, siempre que ella se encuentre vinculada de tal manera al mantenimiento de unas condiciones materiales de existencia, que su desconocimiento afecte el derecho a la igualdad y a llevar una vida digna”. (Subrayado en el texto).

Sobre el alcance de tal derecho y las restricciones a las que está sometido, la Sala Plena de la Corte ha observado:

“El derecho de propiedad que la Constitución garantiza no es arbitrario sino que está limitado y condicionado en su ejercicio a la realización de los objetivos sociales y subordinado a ellos, de tal forma que, ante los perentorios términos de la Carta, hoy no es posible sostener que esta resulte desconocida por una ley mediante la cual se exija al propietario el acatamiento a tal principio”. (Cfr. Corte Constitucional. Sala Plena. Fallo C-216 de junio 9 de 1993).

En Sentencia C-066 del 24 de febrero de 1993 se dijo:

“El derecho de propiedad, lo mismo que los demás derechos adquiridos con arreglo a las leyes civiles, está garantizado por la Constitución aunque cada vez con un carácter menos absoluto (artículo 58 C.N.).

Así, en aplicación del principio general sobre prevalencia del bien general (artículo 1º C.N.) deben ceder ante el interés público o social los derechos de particulares que entren en conflicto con él a propósito de la aplicación de una ley expedida con fundamento en aquellos motivos, tal como lo dispone el mismo precepto que consagra la garantía”.

De otra parte, es menester que se tenga en cuenta que todo derecho garantizado por la Constitución lo es en la medida en que su ejercicio no dañe a los demás ni obstruya la actividad estatal encaminada a los fines de interés colectivo.

Tampoco puede invocarse un derecho constitucional para esconder o disculpar conductas u omisiones que deban ser materia de investigación o juzgamiento por los competentes organismos del Estado.

Así, oponer la propiedad industrial o el derecho de reserva sobre los papeles privados -que son derechos nítidamente reconocidos en la Constitución- al normal ejercicio de las funciones públicas de inspección, vigilancia, intervención o búsqueda de pruebas judiciales, implica desnaturalizar el correspondiente derecho y acomodarlo a intereses ajenos a su contenido material, obstaculizando la labor oficial desplegada en interés público y, por ende, entrando en conflicto con éste.

Definitivamente, no son oponibles los argumentos de posible amenaza o violación de los derechos con el sólo propósito de eludir una obligación tan perentoria como la de “contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad” (art. 95, numeral 9, C.N.).

#### Procedencia de la tutela para proteger el derecho de propiedad

La propiedad está garantizada en la Constitución, en términos tales que no puede ser desconocida ni vulnerada por leyes posteriores (artículo 58 C.N.), mucho menos por actos de la autoridad pública. Respecto de éstos, para la defensa del núcleo esencial del derecho, cabe intentar la acción de tutela siempre que no exista otro medio judicial con el mismo propósito. Las posibilidades son escasas, salvo el caso del perjuicio irremediable -como lo advierte con acierto la Corte Suprema de Justicia en el fallo objeto de revisión-, habida cuenta de la consagración pormenorizada de procedimientos y medidas para su protección.

Recuérdese que la acción de tutela es de naturaleza supletoria, residual, por lo cual únicamente tiene cabida ante la falta de otros medios judiciales de defensa, excepto en el caso de su utilización como mecanismo transitorio. Es natural, entonces, que en la medida de una mayor cantidad de figuras jurídicas concebidas para la protección específica de un derecho o grupo de derechos dentro de la legislación ordinaria, disminuyan las posibilidades de resguardarlos mediante el uso de la tutela.

El Estatuto Tributario consagra numerosas disposiciones encaminadas a lograr que los derechos del contribuyente tengan efectiva aplicación y existen, asimismo, procedimientos gubernativos y contencioso-administrativos para impugnar los actos de la autoridad tributaria. La sociedad demandante los tiene a su alcance si considera que alguna de las actuaciones cumplidas en el curso de visitas, inspecciones, requerimientos o investigaciones lesiona sus derechos. La acción de tutela -se repite- es supletoria y por ende, resulta

improcedente para atacar decisiones de la administración para las cuales el ordenamiento jurídico contempla vías especiales. Pero los aspectos no incluídos por la ley en tales posibilidades de defensa y que de todas maneras puedan generar violación o amenaza de los derechos fundamentales están cobijados por el artículo 86 de la Constitución y en cuanto a ellos procede la tutela para el fin específico de lograr la cierta e idónea salvaguarda de los derechos fundamentales.

La jurisprudencia de la Corte ha insistido, además, en el concepto de eficacia del medio judicial de defensa, destacando que, si éste no es apto para los específicos fines de proteger el derecho o de prevenir y contrarrestar su amenaza, su sola consagración formal no hace improcedente la tutela (Cfr. Corte Constitucional. Sentencia T-03 del 11 de mayo de 1992. Sala Tercera de Revisión).

Así, en el caso concreto de que ahora se ocupa esta Corte, ni la denuncia penal ni el ejercicio de la acción civil por el posible delito de revelación de secretos industriales pueden considerarse medios de defensa judicial aptos y eficientes para desplazar la acción de tutela. Tampoco el proceso ordinario ante la jurisdicción civil por competencia desleal -que opera entre particulares y no entre uno de éstos y el Estado-, ni las acciones ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, pues ninguno de tales medios lograría, en relación con el derecho fundamental, la protección cierta e inmediata que puede brindar la tutela, como bien lo señaló el fallo de la Corte Suprema de Justicia materia de revisión.

El derecho de propiedad industrial. Los secretos industriales. Examen de documentos para fines tributarios

Del derecho en mención hace parte la propiedad industrial y, por tanto, también ésta goza de la garantía constitucional, sujeta al régimen que imponga la ley (artículo 150, numeral 24 C.N.) y a las restricciones y obligaciones que implican la función social, aplicable a todas las formas y expresiones del dominio (artículo 58 eiusdem), y la prevalencia del interés general (artículo 1º C.N.).

La propiedad industrial está protegida en sus distintas expresiones por normas especiales de orden interno y por convenciones de Derecho Internacional aplicables en Colombia, que consagran procedimientos administrativos y judiciales orientados, precisamente, a preservar los derechos básicos de quien la tiene a su favor de conformidad con la ley.

A su vez, de la propiedad industrial hacen parte los secretos industriales, es decir, los que se refieren a los factores técnicos o científicos que, combinados de cierta manera, permiten una fabricación o transformación de productos con resultados específicos y característicos de la empresa industrial que los posee. Lo que se conoce como “Know how” es objeto de protección jurídica en razón precisamente del vínculo que establece entre el proceso y su resultado, cuyo conocimiento y manejo pertenece a la empresa y forma parte de su patrimonio.

La garantía de esta forma de propiedad particular no riñe, sin embargo, con la función que cumplen las autoridades tributarias para el logro de fines que interesan a la comunidad, los cuales -se repite- prevalecen sobre el interés privado, aunque anotando que los funcionarios estatales correspondientes, en caso de tener acceso a documentos integrantes del secreto industrial, están obligados a utilizarlos para los exclusivos fines tributarios, a no divulgarlos y a no aprovecharlos ilícitamente, pues en tales eventos serían responsables de graves faltas sujetas a las sanciones que prevé la ley, inclusive desde el punto de vista penal.

Para la Corte Constitucional no cabe duda de que -como también lo dijo la Corte Suprema en el fallo que se revisa- las actividades que debe adelantar el Estado para el cabal ejercicio de sus potestades de imposición, determinación y cobro de tributos, así como para investigar a los contribuyentes y para cerrar posibles vías de evasión y elusión de impuestos, ciertamente limitan y restringen el derecho de propiedad en sus distintas manifestaciones, pero encuentran soporte suficiente en la Constitución Política.

El artículo 15 de la Constitución preceptúa en su último inciso que “para efectos tributarios o judiciales y para los casos de inspección, vigilancia e intervención del Estado podrá exigirse la presentación de libros de contabilidad y demás documentos privados, en los términos que señale la ley”.

Este poder del Estado no es nuevo. El artículo 38 de la Constitución de 1886 lo preveía en los siguientes términos:

“ARTICULO 38. La correspondencia confiada a los telégrafos y correos es inviolable. Las cartas y papeles privados no podrán ser interceptados ni registrados sino por la autoridad, mediante orden del funcionario competente, en los casos y con las formalidades que establezca la ley y con el único objeto de buscar pruebas judiciales.

Para la tasación de impuestos y para los casos de intervención del Estado, podrá exigirse la presentación de los libros de contabilidad y demás papeles anexos.

Podrá gravarse, pero nunca prohibirse en tiempo de paz, la circulación de impresos por los correos". (Subrayado fuera de texto).

"Esta garantía no necesita mayores comentarios. La vida del comercio, de la industria y de las mismas relaciones sociales, se haría imposible si el Estado, por medio de sus funcionarios, pudiera inspeccionar la correspondencia en cualquier tiempo y sin formalidades fijadas en las leyes. Mas comoquiera que no hay derechos absolutos, en este mismo asunto se contemplan excepciones. Entre estas últimas se halla la investigación de los delitos comunes, que impone a las autoridades la obligación de llegar, por todos los caminos posibles, a hacer efectiva la responsabilidad de los delincuentes. Por eso en la práctica de pruebas judiciales hay que admitir una intervención en el examen de la correspondencia privada.

De igual modo, en la fijación de los impuestos tiene el gobierno facultades para exigir que se compruebe la exactitud de los datos suministrados por el contribuyente, y cuando dude de la realidad de los informes, establecer cotejos con los respectivos libros de contabilidad". (Subraya la Corte. Cfr. PEREZ, Francisco de Paula: Derecho Constitucional Colombiano, Santafé de Bogotá, D.C., 1992. Pontificia Universidad Javeriana. Facultad de Ciencias Jurídicas y Socio-económicas. Págs. 199 y 200).

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 reptir 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.

Al respecto el Estatuto Tributario -"Decreto 624 de 1989"- señala, entre otras disposiciones, las siguientes:

“ART. 631. Para estudios y cruces de información. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 684 y demás normas que regulan las facultades de la Administración de Impuestos, el Director General de Impuestos Nacionales podrá solicitar a las personas o entidades, contribuyentes y no contribuyentes, una o varias de las siguientes informaciones, con el fin de efectuar los estudios y cruces de información necesarios para el debido control de los tributos.

a) Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada una de las personas o entidades que sean socias, accionistas, cooperadas, comuneras o asociadas de la respectiva entidad, con indicación del valor de las acciones, aportes y demás derechos sociales, así como de las participaciones o dividendos pagados o abonados en cuenta en calidad de exigibles.

b) Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada una de las personas o entidades a quienes se les practicó retención en la fuente, con indicación del concepto, valor del pago o abono sujeto a retención, y valor retenido.

PAR. 1º- La solicitud de información de que trata este artículo, se formulará mediante resolución del Director General de Impuestos Nacionales, en la cual se establecerán, de manera general, los grupos o sectores de personas o entidades que deben suministrar la información requerida para cada grupo o sector, los plazos para su entrega, que no podrán ser inferiores a dos (2) meses, y los lugares a donde deberá enviarse.

PAR.2º- Cuando se trate de personas o entidades que en el último día del año inmediatamente anterior a aquél en el cual se solicita la información, hubieren poseído un patrimonio bruto superior a...(hoy \$676.600.000) o cuando los ingresos brutos de dicho año sean superiores a...(hoy \$1.353.300.000), la información a que se refiere el presente artículo, deberá presentarse en medios magnéticos que sean procesables por la Dirección General de Impuestos Nacionales”.

“ART. 632.- Deber de conservar informaciones y pruebas. Para efectos del control de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales, las personas o entidades, contribuyentes o no contribuyentes de los mismos, deberán conservar por un período mínimo de cinco (5) años, contados a partir del 1º de enero del año siguiente al de su elaboración, expedición o recibo, los siguientes documentos, informaciones y pruebas, que deberán ponerse a disposición de la Administración de Impuestos, cuando ésta así lo

requiera:

1. Cuando se trate de personas o entidades obligadas a llevar contabilidad, los libros de contabilidad junto con los comprobantes de orden interno y externo que dieron origen a los registros contables, de tal forma que sea posible verificar la exactitud de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos, deducciones, rentas exentas, descuentos, impuestos y retenciones consignados en ellos.

Cuando la contabilidad se lleve en computador, adicionalmente, se deben conservar los medios magnéticos que contengan la información, así como los programas respectivos.

2. Las informaciones y pruebas específicas contempladas en las normas vigentes, que dan derecho o permiten acreditar los ingresos, costos, deducciones, descuentos, exenciones y demás beneficios tributarios, créditos activos y pasivos, retenciones y demás factores necesarios para establecer el patrimonio líquido y la renta líquida de los contribuyentes, y en general, para fijar correctamente las bases gravables y liquidar los impuestos correspondientes.

3. La prueba de la consignación de las retenciones en la fuente practicadas en su calidad de agente retenedor.

4. Copia de las declaraciones tributarias presentadas, así como de los recibos de pago correspondientes”.

“ART. 684.- Facultades de fiscalización e investigación. La administración tributaria tiene amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales.

Para tal efecto podrá:

a) Verificar la exactitud de las declaraciones u otros informes, cuando lo considere necesario;

b) Adelantar las investigaciones que estime convenientes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias, no declarados;

c) Citar o requerir al contribuyente o a terceros para que rindan informes o contesten interrogatorios;

d) Exigir del contribuyente o de terceros la presentación de documentos que registren sus operaciones cuando unos u otros estén obligados a llevar libros registrados;

e) Ordenar la exhibición y examen parcial de los libros, comprobantes y documentos, tanto del contribuyente como de terceros, legalmente obligados a llevar contabilidad, y

f) En general, efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, facilitando al contribuyente la aclaración de toda duda u omisión que conduzca a una correcta determinación”.

“ART. 684-1.- Adicionado. L. 6a./92, art. 49. Otras normas de procedimiento aplicables en las investigaciones tributarias. En las investigaciones y prácticas de pruebas dentro de los procesos de determinación, aplicación de sanciones, discusión, cobro, devoluciones y compensaciones, se podrán utilizar los instrumentos consagrados por las normas del Código de Procedimiento Penal y del Código Nacional de Policía, en lo que no sean contrarias a las disposiciones de este estatuto.

ART. 684-2.- Adicionado. L. 6a./92, art. 50. Implantación de sistemas técnicos de control. La Dirección de Impuestos Nacionales podrá prescribir que determinados contribuyentes o sectores, previa consideración de su capacidad económica, adopten sistemas técnicos razonables para el control de su actividad productora de renta, o implantar directamente los mismos, los cuales servirán de base para la determinación de sus obligaciones tributarias.

La no adopción de dichos controles luego de tres (3) meses de haber sido dispuestos por la Dirección de Impuestos Nacionales o su violación dará lugar a la sanción de clausura del establecimiento en los términos del artículo 657.

La información que se obtenga de tales sistemas estará amparada por la más estricta reserva”.

“ART. 742.- Las decisiones de la administración deben fundarse en los hechos probados. La determinación de tributos y la imposición de sanciones deben fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente, por los medios de prueba señalados en



las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuando éstos sean compatibles con aquéllos”

“Artículo 779. Inspección tributaria de oficio. La administración podrá ordenar la realización de inspecciones tributarias y la exhibición y examen parcial o general de los libros, comprobantes y documentos tanto del contribuyente como de terceros, legalmente obligados a llevar contabilidad, para verificar la exactitud de las declaraciones o para establecer la existencia de hechos gravables declarados o no”.

Por otra parte el artículo 25 del Decreto 825 de 1978 prescribe:

“ART. 25.- La administración Tributaria podrá practicar todas las investigaciones conducentes a la obtención del efectivo cumplimiento de las obligaciones fiscales especialmente las siguientes.

- a) Verificar la exactitud de las declaraciones u otros informes;
- b) Establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias, no declarados;
- c) Efectuar citaciones o requerimientos al contribuyente o a terceros para que rindan informes o contesten interrogatorios, y
- d) Ordenar la exhibición y examen parcial o general de los libros, comprobantes y documentos tanto del contribuyente como de terceros, legalmente obligados a llevar contabilidad”.

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 observar la Corte que las actuaciones de la administración tributaria están gobernadas, como todo trámite que pueda culminar en la imposición de sanciones, por las reglas propias del debido proceso. En consecuencia, por perentorio e ineludible mandato del artículo 29 de la Carta, el contribuyente debe contar con oportunidad de defensa y tener a su alcance las opciones de probar, controvertir pruebas en su contra y ejercer los recursos pertinentes para atacar las determinaciones que lo afectan.

En el caso que nos ocupa, la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos Nacionales – Administración Grandes Contribuyentes de Santafé de Bogotá, estaba facultada para solicitar la exhibición de los papeles privados de Bavaria S.A. con el objeto de obtener datos y hacer comprobaciones indispensables para la determinación de tributos a cargo de la Compañía, en especial teniendo en cuenta los altos niveles de evasión (36%) que, según los datos estimados del Ministerio de Hacienda, ha venido presentando la industria cervecera.

Ahora bien, si nos atenemos al expediente y a las pruebas y documentos allí incorporados, se tiene que la Administración Tributaria no solicitó propiamente las fórmulas químicas de fabricación de las cervezas y maltas, ni tampoco pidió que se le indicara la manera de llegar a determinarlas, como lo afirma la sociedad demandante, sino el cuadro de estándares referente a materias primas y marcas de productos.

La propiedad industrial alegada por la sociedad demandante hubiera sido afectada si, más allá de lo previsto en la Constitución y la ley, la Administración de Impuestos hubiera hecho o amenazado hacer uso abusivo o ilícito de los datos y documentos objeto de su análisis y particularmente de los que Bavaria cree que llevarían a obtener las fórmulas secretas para la fabricación de sus productos, lo cual no ha acontecido, según las pruebas que obran en el expediente. Nada en él muestra que la tarea desplegada por los funcionarios estatales hubiese estado enderezada, ni siquiera de manera probable, a tales fines.

No se estaba exigiendo, por tanto, que Bavaria revelara secreto industrial alguno ni “el esquema de producción con que labora la empresa para fabricar sus productos”, como erróneamente lo concluyó el Tribunal de Santafé de Bogotá en primera instancia, ni se afectaba tampoco la propiedad de Bavaria en lo relativo a las fórmulas usadas para su producción. Los cuadros en mención revelan la proporción existente entre la producción y las materias primas utilizadas en ella, dato necesario para establecer la veracidad y exactitud de

las declaraciones tributarias en lo referente a insumos. La Administración de Impuestos gozaba de autorización constitucional para establecer, con arreglo a la ley, los hechos generadores de la tributación y podía, en consecuencia, pedir el cuadro de estándares por materias primas y marcas de cervezas y maltas así como los documentos relativos a la distribución de los productos de la compañía cervecera, también con los mismos propósitos tributarios.

El derecho que Bavaria creyó violado fue el de propiedad, muy específicamente la industrial, en relación con las fórmulas de fabricación de sus productos. Ya se ha deducido con entera claridad que no fueron ellas exigidas a la compañía y, por ende, la acción de tutela carecía de sustento.

Pero debe resaltarse, además, que tampoco fue vulnerado el derecho a la reserva de los libros y papeles privados, protegida en sí misma por la Constitución. Ya se ha visto que la situación planteada encaja perfectamente en una de las excepciones consagradas por el artículo 15 de la Constitución, desarrollada por la ley en el Estatuto Tributario, de modo que la actitud de los funcionarios de Hacienda no excedió el campo de sus propias competencias dentro de la investigación que adelantaban y, por ende, tampoco puede afirmarse que haya constituido extralimitación de funciones y menos todavía violación o amenaza de los derechos de la nombrada persona jurídica.

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”.

Tan extrema concepción de la reserva significaría, por otra parte, errónea interpretación del principio de la buena fe (artículo 83 C.N.). Este, en efecto, no consiste en que el Estado deba

someterse sin análisis ni posibilidad de evaluación a lo afirmado por los particulares. Implica sí que las autoridades presuman -“juris tantum”- que las personas actúan ante ellas de buena fe, pero siempre con la posibilidad correlativa de desvirtuar la presunción, con arreglo a derecho, exigiendo entonces las consiguientes responsabilidades por violación de la Constitución o de las leyes (art. 6º C.N.).

No se amenazó ni violó derecho constitucional alguno, por lo cual no era pertinente conceder la tutela, razón suficiente para confirmar la sentencia proferida en segunda instancia por la Corte Suprema de Justicia, que a su vez revocó la del Tribunal Superior de Distrito Judicial de Santafé de Bogotá, mediante la cual se había otorgado.

## DECISION

Con fundamento en las consideraciones que anteceden, la Corte Constitucional de la República de Colombia -Sala Quinta de Revisión- administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

Primero.- CONFIRMAR en todas sus partes la Sentencia proferida el 18 de febrero de 1993 por la H. Corte Suprema de Justicia -Sala de Casación Civil-, mediante la cual se revocó el fallo de primera instancia que inicialmente había concedido la tutela impetrada por la sociedad BAVARIA S.A. en el asunto de la referencia.

Segundo.- LIBRESE la comunicación prevista en el artículo 36 del Decreto 2591 de 1991.

Cópiese, notifíquese, comuníquese, publíquese en la Gaceta de la Corte Constitucional y cúmplase.

JOSE GREGORIO HERNANDEZ GALINDO

Magistrado Ponente

Presidente de la Sala

ALVARO TAFUR GALVIS

ALEJANDRO MARTINEZ CABALLERO

Conjuez

Magistrado

MARTHA VICTORIA SACHICA DE MONCALEANO

Secretaria General