SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÌUREZ RAMÍREZ

Bogotá D.C., ocho (8) de noviembre de dos mil diecisiete (2017)

Referencia: NULIDAD

Radicación: 11001-03-27-000-2012-00025-00 (19373)

Demandante: MANUEL ALEJANDRO RUBIO ARÉVALO

Demandado: MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

Temas: Potestad reglamentaria. Facultades de registro

SENTENCIA ÚNICA INSTANCIA

Procede la Sala a dictar sentencia en el proceso donde el actor Manuel Alejandro Rubio Arévalo pretende la nulidad del artículo 1° del Decreto 3050 de 1997 modificado por el artículo 1 del Decreto 2321 de 2011, expedido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

ANTECEDENTES

1. LA DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad consagrada en el artículo 84 del código Contencioso Administrativo, el actor solicitó que se declare la nulidad del artículo 1° del Decreto 3050 de 1997 modificado por el artículo 1 del Decreto 2321 de 2011[1].

El artículo demandado establece:

> *"**Artículo 1**°. Facultades de Registro. Para efectos de lo previsto en el parágrafo primero del artículo 779-1 del Estatuto Tributario, son competentes para ordenar el ejercicio de las facultades allí contenidas, los Directores Seccionales de*

[1] Fls 1 a 15

Impuestos, los Directores Seccionales de Impuestos y Aduanas, los Directores Seccionales Delegados de Impuestos y Aduanas.

También son competentes para ejercer estas facultades, el Director de Gestión de Fiscalización, el Subdirector de Fiscalización Tributaria, para el control y penalización tributaria y el Subdirector de Fiscalización Aduanera, para la represión y penalización del contrabando".

La Sala analizará los argumentos expuestos por el demandante para efectos de la motivación y decisión que adoptará.

1.1.- La competencia para ordenar el registro al que se refiere el artículo 779-1 del Estatuto Tributario recae exclusivamente en el Director de Impuestos y Aduanas Nacionales y en el Subdirector de Fiscalización de Impuestos y Aduanas Nacionales

Para el actor, cuando se agregó el artículo 779-1 del Estatuto Tributario se buscó darle una herramienta a la Administración de Impuestos para combatir de manera eficaz la evasión fiscal y el contrabando, pero estableció un límite en relación con las autoridades que pueden ordenar dicha medida.

El artículo 3° del proyecto que se presentó para adicionar el artículo 779-1 del Estatuto Tributario señaló en el parágrafo que "*La competencia para ordenar el registro y aseguramiento de que trata*

el presente artículo, corresponde al Administrador de Impuestos y Aduanas Nacionales". De la exposición de motivos del artículo se establece que la medida debe ser aplicada como última ratio en la investigación, debido a que el único funcionario competente para ordenar la diligencia era el Administrador de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Durante el debate en la Cámara de Representantes el artículo 3° del proyecto tuvo modificaciones y se propuso adicionar al parágrafo la frase "…*y el Subdirector de Fiscalización de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Esta competencia es indelegable*", toda vez que el Decreto 2117 de 1992 otorga competencia a esta Subdirección para controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, aduaneras y cambiarias con jurisdicción en todo el país.

El Congreso entendió que la diligencia de registro era un método de recolección de pruebas invasivo que podía vulnerar el derecho fundamental a la intimidad consagrado en el artículo 15 de la Constitución Política. Por tal razón, consideró imperativo que la medida estuviera sometida a un riguroso control, manifestando que dicha facultad debía entenderse regida dentro del marco del Código de Procedimiento Penal, Código Contencioso Administrativo y Estatuto Tributario.

La ley estableció que solo el Administrador de Impuestos y Aduanas Nacionales y el Subdirector de Fiscalización de Impuestos y Aduanas Nacionales son competentes para ordenar el registro, porque eran las máximas autoridades de control de la obligación tributaria dentro de la estructura de la DIAN con jurisdicción en todo el territorio nacional.

Debido a que el registro tiene la virtualidad de vulnerar derechos fundamentales, la decisión no podía quedar al arbitrio de cualquier funcionario, por lo que el legislador estableció en sus ponencias que la competencia no se podía delegar en funcionarios seccionales o regionales de la DIAN.

La posición de la Corte Constitucional en la sentencia C-505 de 1999 respalda la posición del legislador y de la demanda, ya que el acto que ordena la diligencia de registro debe cumplir varios requisitos y uno de ellos es que sea expedido por la autoridad competente, esto es, el Administrador de Impuestos y Aduanas Nacionales y el Subdirector de Fiscalización de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Con la expedición del artículo 1° del Decreto 3050 de 1997, el gobierno permite que funcionarios no competentes ejerzan funciones que tienen la potencialidad de vulnerar derechos

fundamentales, excediendo sus competencias regulatorias y no tiene en cuenta la finalidad de la ley.

Se viola el artículo 15 de la Constitución Política, porque el ejercicio de las potestades de registro solo se puede ejercitar según los términos fijados en la ley.

La actividad de registro es una potestad que no viola el artículo 15 de la Constitución Política si se practica en los términos de la ley, por lo que cualquier normativa que vaya en contravía trae como consecuencia la vulneración de los derechos consagrados en la Carta Magna.

Al otorgar la competencia para el registro a los funcionarios contemplados en el artículo 1° del Decreto 3050 de 1997 modificado por el Decreto 2321 de 2011 y excluir al Director de Impuestos, la Administración ejerció la potestad reglamentaria por fuera de los términos de la ley, violando de manera flagrante el artículo 15 superior.

1.2.- La decisión de practicar la diligencia de registro contemplada en el artículo 779-1 del Estatuto Tributario se debe tomar de manera conjunta por el Director de Impuestos y Aduanas Nacionales y el Director de Gestión de Fiscalización

La ley otorga la facultad para ordenar la diligencia de Registro al Director de Impuestos y Aduanas Nacionales y al Subdirector de Gestión de Fiscalización de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (hoy Director de Gestión de Fiscalización) de manera conjunta.

Como la palabra "*y*" tiene una connotación copulativa, el acto que contenga la orden debe ser expedido por los dos funcionarios, siendo otro aspecto en el que radica la ilegalidad de la norma acusada.

2.- OPOSICIÓN

2.1.- El Ministerio de Hacienda y Crédito Público se opuso a las pretensiones de la demanda[2].

Señaló que la demanda carece de asidero jurídico porque lanza juicios a priori sin analizar de fondo la estructura y competencias propias de la DIAN, que faculta a los funcionarios que ejercen los cargos contemplados en el artículo demandado para ordenar y adelantar las diligencias de registro.

[2] Fls 95 a 100

La estructura de la DIAN fue modificada y, en consecuencia, los cargos que se mencionan en las normas anteriores no concuerdan con la nueva estructura, razón por la cual mediante el reglamento se procede a adecuar la competencia a la nueva nomenclatura.

Con el Decreto 4048 de 2008 por medio del cual se "*modifica la estructura de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales*", se establece una nueva denominación de los cargos, de tal forma que el que antes se denominaba "*Administrador*", pasó a ser "*Director Seccional"* y el que era "*Subdirector de Fiscalización"* se subdividió en "*Subdirector de Fiscalización de Impuestos y Subdirector de Gestión de Fiscalización de Aduanas Nacionales y Subdirector de Impuestos y Aduanas Nacionales*". Por lo anterior, ni en la anterior ni en la nueva estructura de la DIAN, ha estado en cabeza del director general la facultad de ordenar el Registro.

No es cierto que se hayan incluido funcionarios no previstos en el artículo 779-1 del Estatuto Tributario, pues lo que pretendía el Decreto 2321 de 2011 era armonizar la norma con los cambios que se habían producido en la estructura de la entidad.

Teniendo en cuenta la estructura definida por el Decreto 4048 de 2008, el Director Seccional, el Director de Gestión de Fiscalización, el Subdirector de Gestión de Fiscalización Tributaria para el Control y Penalización y el Subdirector de Gestión de Fiscalización

Aduanera para el Control y Penalización son quienes ostentan la facultad para efectuar los registros.

La facultad para ordenar el registro siempre ha estado atribuida a los mismos funcionarios, ya que son los mismos cargos con denominación diferente. Ni ahora ni antes, el Director General ha tenido esta facultad.

Así las cosas, dada la nueva estructura de la DIAN, se considera que la delimitación de competencias contenida en la norma demandada es consecuente con la atribución contenida en el artículo 779-1 del estatuto tributario.

3.- ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

3.1.- El **demandante** presentó alegatos de conclusión en los que reiteró lo expuesto en la demanda[3].

Sostuvo, además, que no obstante la nueva estructura de la DIAN, el Decreto viola la esencia de la norma reglamentada porque vulnera, contradice y amplía el mandato del artículo 779-1 del Estatuto Tributario.

[3] Fls 121 a 132

Reiteró que la facultad conferida al Administrador de Impuestos y Aduanas Nacionales (hoy Director) y al Subdirector de Fiscalización (hoy Director de Gestión de Fiscalización) de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales es una facultad compartida por dichos funcionarios y es indelegable.

Revisado el organigrama de la estructura de la DIAN se evidencia, que las Direcciones Seccionales están lejos de tener carácter nacional y sus respectivos directores no tienen la competencia para ordenar medidas excepcionales como las del artículo 779-1 del Estatuto Tributario.

Concluyó que al otorgar competencia para el registro a los funcionarios contemplados en el artículo 1° del Decreto 3050 de 1997, modificado por el artículo 1° del Decreto 2321 de 2011 excluyendo al Director de Impuestos, la Administración ejerció la potestad reglamentaria por fuera de los términos de la ley y violó el artículo 15 de la Constitución Política.

3.2.- El **demandado** presentó alegatos en los que, en términos generales, reiteró lo expuesto en la contestación de la demanda[4].

[4] Fls 133 a 141

Sostuvo, además, que el Decreto 1071 de 1999 estableció cuatro niveles en la estructura de la DIAN, Dirección o Nivel central, ii) Direcciones Regionales, Administraciones Especiales de Impuestos Nacionales y Administraciones Especiales de Aduanas Nacionales iii) Administraciones Locales y, iv) Administraciones Delegadas.

Señaló que en el Decreto 1265 de 1999 se crearon en el Nivel Central las Subdirecciones de Fiscalización Tributaria y Aduanera respectivamente y dispuso que las Administraciones de impuestos y Aduanas contarían con un Administrador.

Con el Decreto 4048 de 2008 se crearon las Direcciones Seccionales de Impuestos y Aduanas, quedando en cabeza de estas las funciones que le correspondían a las Administraciones de Impuestos y Aduanas Nacionales, razón suficiente para motivar el Decreto demandado, porque actualiza la competencia de registro de acuerdo con la nueva estructura de la DIAN.

4.- CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

No rindió concepto.

5. CONSIDERACIONES

5.1.- Problema jurídico

Le corresponde a la Sala determinar la legalidad del artículo 1° del Decreto 3050 de 1997 modificado por el artículo 1° del Decreto 2321 de 2011, expedido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, por medio del cual se reglamentan el Estatuto Tributario, la Ley 383 de 1997 y se dictan otras disposiciones.

De acuerdo con los argumentos expuestos por las partes, los problemas jurídicos específicos que deben resolverse son los siguientes:

i) Si la competencia para ordenar el registro al que se refiere el artículo 779-1 del Estatuto Tributario recae de forma exclusiva en el Director de Impuestos y Aduanas Nacionales y el Subdirector de Fiscalización de Impuestos y Aduanas Nacionales. Se debe determinar si la Administración ejerció la potestad reglamentaria por

fuera de los términos de la ley y violó el artículo 15 de la Constitución Política.

ii) Si la orden de registro se debe tomar de forma conjunta entre el Director de Impuestos y Aduanas Nacionales y el Director de Gestión de Fiscalización.

En ese orden se procederá a su estudio.

5.2.- Primer cargo: Competencia para ordenar el registro establecido en el artículo 779-1 del Estatuto Tributario. Potestad reglamentaria.

5.2.1.- La Ley 383 de 10 de julio 1997 adicionó al Estatuto Tributario el Artículo 779-1 del Estatuto Tributario, con el fin de otorgarle a la DIAN la facultad de realizar diligencias de registro. Señaló la norma:

> ***"Artículo 2°****. Adiciónase el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:*
>
> *"Artículo 779-1. Facultades de Registro. La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrá ordenar mediante resolución motivada, el registro de oficinas, establecimientos comerciales, industriales o de servicios y demás locales del contribuyente o responsable, o de terceros depositarios de sus documentos contables o sus archivos, siempre que no coincida con su casa de habitación, en el caso de personas naturales.*
>
> *(…)*

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

(…)".

5.2.2.- Para el 14 de julio de 1997, fecha de entrada en vigencia de la Ley 383 de 1997[5], la estructura de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN era la establecida en el Decreto 1693 de junio 27 de 1997, que en el artículo 4° estableció los siguientes niveles administrativos:

"ARTÍCULO 4o. NIVELES ADMINISTRATIVOS. *La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales desarrolla sus funciones en cuatro niveles, así:*
1. Dirección o Nivel Central.
2. Direcciones Regionales, Administraciones Especiales de Impuestos Nacionales y Administraciones Especiales de Aduanas Nacionales.
3. Administraciones Locales.
4. Administraciones Delegadas".

Los artículos 5, 8, 9, 10 y 11 del decreto establecieron la estructura orgánica de cada uno de los niveles. En el Nivel Central se ubicaron la Dirección General, las Direcciones y las Subdirecciones.

[5] Diario Oficial 43083 del 14 de julio de 1997

En el Nivel Regional se ubicaron las Direcciones Regionales, las Administraciones Especiales, las Administraciones Locales y las Administraciones Delegadas.

5.2.3.- Nótese que la Ley 383 de 1997, al adicionar el artículo 779-1 al Estatuto Tributario, tuvo en cuenta la estructura de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN para determinar qué funcionarios tenían la competencia para ordenar el registro: los Administradores de Impuestos y Aduanas Nacionales y el Subdirector de Fiscalización. Los Administradores, como puede verse no se encuentran en el Nivel Central, sino en los 3 niveles inferiores listados, en tanto que el Subdirector de Fiscalización está en el Nivel Central.

Eso explica que el artículo 1° del Decreto 3050 de diciembre 23 de 1997, para precisar lo expresado en la Ley 383, dispusiera:

> *"ARTICULO 1o. FACULTADES DE REGISTRO. Para los efectos de lo previsto en el parágrafo 1o. del artículo 779-1 del Estatuto Tributario, son competentes para ordenar el ejercicio de las facultades allí contenidas, los administradores especiales, los administradores locales de impuestos nacionales, los administradores locales de aduanas nacionales, los administradores locales de impuestos y aduanas nacionales. También son competentes para ejercer estas facultades, el Subdirector de Fiscalización, para el Control y Penalización Tributaria y el Subdirector de Fiscalización Aduanera, Represión y Penalización del Contrabando".*

Por eso, no es cierto como alega el demandante, que con este artículo se haya decidido otorgar la facultad para ordenar la

diligencia de registro a funcionarios diferentes a los determinados en la Ley 383 de 1997. El decreto tuvo en cuenta la estructura de la entidad para el momento en que entró a regir la Ley y la modificación del Decreto 1725 de 1997, para precisar qué funcionarios estaban facultados para ordenar el registro, esto es, los administradores especiales, los administradores locales de impuestos nacionales, los administradores locales de aduanas nacionales, los administradores locales de impuestos y aduanas nacionales, que bien pueden quedar comprendidos en el término general utilizado en la ley.

5.2.4.- Ahora bien, cuando se expidió el Decreto 2321 de 30 de junio de 2011 mediante el cual se modificó el artículo 1° del Decreto 3050 de 1997, la estructura de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN cambió, por lo que en los considerandos del decreto se indicó lo siguiente:

> "*Que para garantizar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales y procedimentales se requiere otorgar a la Dirección de Gestión de Fiscalización de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, competencia para ordenar el registro y aseguramiento de que trata el artículo 779-1 del Estatuto Tributario.*
>
> *Que con fundamento en la actual estructura de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, se hace necesario precisar las competencias señaladas en el Estatuto Tributario para efectos de ordenar las facultades de registro a que hace referencia el artículo 779-1 Ibídem, así como su norma reglamentaria, en el sentido de establecerlas para los Directores Seccionales de Impuestos o de Impuestos y Aduanas Nacionales, para los Directores Seccionales Delegados de Impuestos y Aduanas, así*

como para el Director de Gestión de Fiscalización y el Subdirector de Fiscalización Tributaria, según el caso".

En ese decreto los empleos de Administrador de Impuestos fueron sustituidos por los Directores, lo que indica que simplemente hubo un cambio en la estructura que imponía adecuar la competencia de registro a la misma, y eso fue lo que hizo el referido decreto.

5.2.5.- Por lo anterior, la Sala concluye que el Decreto 3050 de 1997 modificado por el Artículo 1° del Decreto 2321 del 2011 no se apartó de lo establecido en el artículo 2° de la Ley 383 de 1997, al relacionar los funcionarios facultados para ordenar el registro de que trata el artículo 779-1 del Estatuto Tributario.

5.2.6.- El anterior recuento normativo permite concluir, que la potestad reglamentaria se ejerció dentro de los términos constitucionales y legales, con lo cual se descarta de paso la vulneración del artículo 15 de la Constitución Política alegada por este hecho.

Queda despachado así el primer cargo.

5.3.- Segundo cargo. La orden de registro se debe tomar de forma conjunta entre el Director el Director de Impuestos y Aduanas Nacionales y el Director de Gestión de Fiscalización

5.3.1.- El artículo 2 de la Ley 383 de 1997 que adicionó al Estatuto Tributario el artículo 779-1, es la norma que dispuso que la competencia para ordenar el registro le corresponde "*al Administrador de Impuestos y Aduanas Nacionales y al Subdirector de Fiscalización de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales*" y la norma demandada en este caso es el artículo 1° del Decreto 3050 de 1997, con la modificación del artículo 1 del Decreto 2321 de 2011.

En principio, la norma legal permite una de las dos opciones hermenéuticas: una la "y" como conjunción copulativa u otra la "y" como conjunción disyuntiva.

Por eso el decreto la precisa en el último de los sentidos, de forma que se acomoda al ejercicio de la potestad reglamentaria.

6.- Condena en costas

De conformidad con lo previsto en el artículo 171 del Código Contencioso Administrativo, no es procedente la condena en costas por tratarse de una acción pública.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

F A L L A

1.- NEGAR las pretensiones de las demanda, de acuerdo con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

2.- Sin condena en costas en atención a la naturaleza pública de esta acción.

Cópiese, notifíquese y cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Presidente de la Sección

MILTON CHAVES GARCÍA

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ