

Rca
14/11/7

REPUBLICA DE COLOMBIA



CORTE CONSTITUCIONAL
Sala Plena

SENTENCIA C-860 DE 2007

Referencia: Expediente D-6820

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 555-2 (parcial) del Estatuto Tributario (art. 1º. del Decreto 624 de 1989), adicionado por el artículo 19 de la Ley 863 de 2003, "*Por la cual se establecen normas tributarias, aduaneras, fiscales y de control para estimular el crecimiento económico y el saneamiento de las finanzas públicas*" y contra el artículo 36 de la misma Ley 863 de 2003.

Demandante: Humberto Aníbal Restrepo Vélez.

Magistrado Ponente:
Jaime Córdoba Triviño

Bogotá, D.C., diecisiete (17) de octubre de dos mil siete (2007).

La Sala Plena de la Corte Constitucional en cumplimiento de las atribuciones conferidas por el artículo 241, numeral 4, de la Constitución y de los requisitos de trámite establecidos en el Decreto 2067 de 1991, profiere la siguiente

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, el ciudadano Humberto Aníbal Restrepo Vélez demandó los artículos 555-2 (parcial) del Estatuto Tributario (art. 1º. del Decreto 624 de 1989), adicionado por el artículo 19 de la Ley 863 de 2003, y 36 de la misma Ley 863 de 2003.



Cumplidos los trámites constitucionales y legales propios de los procesos de constitucionalidad, la Corte Constitucional procede a decidir acerca de la demanda de la referencia.

1. Las normas demandadas

A continuación se transcribe el texto de los artículos 19 y 36 de la Ley 863 de 2003 y se destacan en ellas las expresiones demandadas:

ARTÍCULO 19. Registro Único Tributario – RUT. *Adiciónase el Estatuto Tributario con el siguiente artículo.555-2:*

“Artículo 555-2. Registro Único Tributario – RUT. El Registro Único Tributario – RUT – administrado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, constituye el mecanismo único para identificar, ubicar y clasificar las personas y entidades que tengan la calidad de contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y no contribuyentes declarantes de ingresos y patrimonio; los responsables del régimen común y los pertenecientes al régimen simplificado; los agentes retenedores; los importadores, exportadores y demás usuarios aduaneros, y los demás sujetos de obligaciones administradas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, respecto de los cuales ésta requiera su inscripción.

El Registro Único Tributario sustituye el registro de exportadores y el registro nacional de vendedores, los cuales quedan eliminados con esta incorporación. Al efecto, todas las referencias legales a dichos registros se entenderán respecto del RUT.

Los mecanismos y términos de implementación del RUT, así como los procedimientos de inscripción, actualización, suspensión, cancelación, grupos de obligados, formas, lugares, plazos, convenios y demás condiciones, serán los que al efecto reglamente el Gobierno Nacional.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales prescribirá el formulario de inscripción y actualización del Registro Único Tributario – RUT.

Parágrafo 1. *El Número de Identificación Tributaria – NIT constituye el código de identificación de los inscritos en el RUT. Las normas relacionadas con el NIT serán aplicables al RUT.*

Parágrafo 2. *La inscripción en el Registro Único Tributario – RUT – deberá cumplirse en forma previa al inicio de la actividad económica*



ante las oficinas competentes de la DIAN, de las cámaras de comercio o de las demás entidades que sean facultadas para el efecto.

Tratándose de personas naturales que por el año anterior no hubieren estado obligadas a declarar de acuerdo con los artículos 592, 593 y 594-1, y que en el correspondiente año gravable adquieren la calidad de declarantes, tendrán plazo para inscribirse en el RUT hasta la fecha de vencimiento prevista para presentar la respectiva declaración. Lo anterior, sin perjuicio de la obligación de registrarse por una calidad diferente a la de contribuyente del impuesto sobre la renta.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales se abstendrá de tramitar operaciones de comercio exterior cuando cualquiera de los intervinientes no se encuentre inscrito en el RUT, en la respectiva calidad de usuario aduanero.

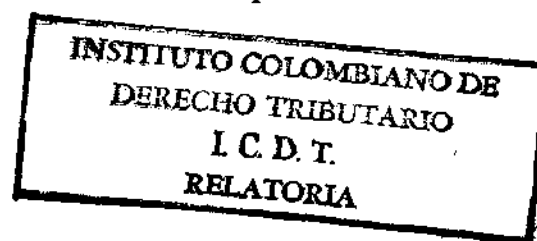
Parágrafo transitorio. Los responsables del impuesto sobre las ventas pertenecientes al régimen simplificado que a la fecha de entrada en vigencia de esta ley no se hubieren inscrito en el Registro Único Tributario – RUT -, tendrán oportunidad de inscribirse sin que haya lugar a la imposición de sanciones, antes del vencimiento de los plazos para la actualización del RUT que señale el reglamento”. (Las expresiones en negrilla y subrayadas corresponden a los apartes acusados de la norma).

ARTÍCULO 36. Información en materia aduanera. *Los datos contenidos en las declaraciones aduaneras de importación y exportación, así como en las de impuestos al consumo y participación departamental no están sometidos a reserva alguna. (Las expresiones en negrilla y subrayadas corresponden a los apartes acusados de la norma).*

2. La demanda

El ciudadano Restrepo Vélez solicita declarar la inconstitucionalidad de los apartes normativos acusados del artículo 19 de la Ley 863 de 2003, por vulnerar lo dispuesto en los artículos 150, numeral 19, literales b) y c); 189, numeral 25 y 136, numeral 1, de la Constitución Política.

El demandante señala que la Carta Política, en su artículo 150, numeral 19, literales b) y c), establece que la regulación del comercio exterior y del régimen de aduanas debe hacerse mediante leyes marco. Esta técnica normativa circunscribe la función legislativa en materia de comercio exterior y de aduanas a la expedición de normas generales en las que se señalen los objetivos y



critérios a los cuales debe sujetarse el Gobierno Nacional para su regulación, como efectivamente aconteció, en materia aduanera, con la expedición de la Ley 6 de 1971 y, para el caso del comercio exterior, con la Ley 7 de 1991, reglamentadas, entre otros, por los Decretos 2685 de 1999 y 2681 de 1999, respectivamente.

Tratándose de materias sometidas a ley marco, sostiene el actor, la Constitución excluye la posibilidad de su regulación legislativa en ejercicio de la función general y ordinaria del Congreso. Ello con el fin de evitar que concurren simultáneamente en dos ramas distintas – Legislativa y Ejecutiva - la función de disciplinar una misma materia. La razón para someter el régimen de aduanas y el comercio exterior a la técnica de las leyes marco obedece a su especialidad y a la necesidad de dotar al Gobierno de mecanismos que le permitan regular el régimen de aduanas en forma ágil y oportuna. Por tanto, explica el demandante, cuando esa regulación se realiza mediante una ley ordinaria, el legislador no sólo se abroga una competencia que no tiene en esta materia, sino que le niega la posibilidad al Gobierno de regular en forma diferente estos aspectos e incluso de modificarlos.

El actor señala que las disposiciones legales acusadas infringen la constitución, por cuanto no corresponden a pautas generales objeto de una ley marco, sino que contienen regulaciones puntuales relacionadas con el comercio exterior y el régimen de aduanas. En ellas el legislador no se limita a fijar criterios y objetivos generales sobre estas materias (art. 150-19, literales b y c de la Constitución), sino que invade competencias normativas reservadas al Gobierno Nacional a través de decretos reguladores de leyes marco (art. 189-25 de la Constitución). Por esta razón, infringe la prohibición, contenida en el artículo 136-1 de la Carta, de inmiscuirse en asuntos de competencia privativa de otras autoridades.

En tal sentido, sostiene el demandante, en primer lugar, que *“(e)stablecer un mecanismo único para la identificación, clasificación y ubicación de los importadores, exportadores y demás usuarios aduaneros, es un aspecto de naturaleza aduanera que modifica precisamente el Régimen de Aduanas, en lo que se refiere a la clasificación de los usuarios aduaneros [...] y a las notificaciones de las actuaciones aduaneras [...], por lo tanto y al no tratarse de una pauta general objeto de una ‘ley marco’, solo puede ser regulado por el Gobierno Nacional”*. Prueba de ello es que el establecimiento del RUT ha implicado una derogación tácita de las normas del Decreto 2685/1999, referidas a la clasificación de los usuarios aduaneros (arts. 28 a 40) y a la notificación de las actuaciones aduaneras (arts. 562, 564 y 567). Con lo anterior, se desconoce lo dispuesto en los artículos 150-19, literal c); 189-25 y 136-1 de la Constitución.

En segundo lugar, el ciudadano Restrepo Vélez considera que el aparte

INSTITUTO COLOMBIANO DE
DERECHO TRIBUTARIO
I. C. D. T.
RELATORIA

demandado contenido en el inciso segundo del artículo 19 de la Ley 863 de 2003, en tanto reemplaza el Registro Nacional de Exportadores por el denominado RUT, elimina un registro que había sido establecido por el Gobierno Nacional en ejercicio de su función reguladora del comercio exterior y, en consecuencia, deroga tácitamente el Decreto 2681/1999, que regulaba el registro nacional de exportadores. Tal proceder contraría lo dispuesto en los artículos 150-19, literal b); 189-25 y 136-1 de la Carta.

En tercer lugar, el inciso final del párrafo 2° del artículo 555-2 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 19 de la ley 863 de 2003, vulnera las disposiciones constitucionales que se acaban de citar, toda vez que el aparte normativo acusado, al condicionar el trámite de las operaciones de comercio exterior a la previa inscripción en el RUT de los intervinientes, excede las facultades de regulación que la constitución le otorga en una materia que, como el comercio exterior, sólo puede ser regulada por el Congreso a través de leyes marco y por el Gobierno Nacional mediante los decretos que las desarrollan.

De igual manera, el señor Restrepo Vélez pide que se declare la inconstitucionalidad de los apartes acusados del artículo 36 de la Ley 863 de 2003, por infringir los artículos 150, numeral 19, literal c); 189, numeral 25 y 136, numeral 1 de la Constitución. Ello por considerar que las expresiones acusadas, al otorgar carácter público a la información contenida en las declaraciones de importación y exportación, regulan un aspecto puntual del régimen aduanero, cuya disciplina corresponde al Gobierno Nacional a través de decretos reglamentarios de ley marco. Ahora bien, sostiene el demandante, si en gracia de discusión se considera que la norma demandada sólo establece un criterio general al que debe sujetarse el Gobierno, esto es, si el legislador no invadió el ámbito de las competencias reguladoras del Ejecutivo, en todo caso la disposición es inconstitucional en cuanto no está contenida en una ley marco, sino en una ley ordinaria.

Finalmente, el demandante considera que el artículo 36 de la Ley 863 de 2003, desconoce en su conjunto lo dispuesto en el artículo 74 de la Carta Política, por cuanto, a su juicio, *“esta disposición solo le permite al Legislador señalar los casos de reserva de la información y no aquellos en los que no opera”*.

3. Intervenciones

3.1. Intervención de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

El abogado Enrique Guerrero Ramírez, en calidad de ciudadano colombiano y, a su vez, apoderado de la Nación, Ministerio de Hacienda y Crédito Público y de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, intervino en este proceso con el fin de solicitar a la Corte declararse inhibida por inepta demanda o, en su defecto, denegar las pretensiones que en ella se formulan.

**INSTITUTO COLOMBIANO DE
DERECHO TRIBUTARIO
I. C. D. T.
RELATORIA**

Para respaldar la solicitud principal argumenta que *“el cargo constitucional no solo es infundado sino que impide hacer una confrontación entre el mandato constitucional y la norma demandada [...] toda vez que las normas constitucionales con las que se pretende sustentar el cargo no corresponden a las que en estos eventos (sic), de tal forma que es claro que la demanda es inepta, y la decisión de la Corte debe ser inhibitoria”*.

En relación con la segunda petición, señala que *“para el legislador estaba claro que, cuando introduce las modificaciones al artículo 555-2 del Estatuto Tributario, buscaba ante todo hacer una reforma tributaria tendiente a combatir la evasión de impuestos y de ninguna forma introducir modificaciones a otro tipo de materias, incluidas las aduaneras o de comercio exterior”*. Igualmente, *“la sola mención que en la ley 863 de 2003 se hace de sujetos tales como ‘importadores, exportadores y demás usuarios aduaneros permanentes’, no puede entenderse per se sujeta a las leyes marco de aduanas y de comercio exterior, ni mucho menos modificar estos regímenes, cuando se trata es de identificarlos para efectos tributarios”*.

Por último, el artículo 36 de la Ley 863 de 2003 no desconoce sino, antes bien, desarrolla el artículo 74 de la Carta, en tanto *“lo que aquí se trata es de delimitar cuáles de los datos quedarían reservados y cuáles no, atendiendo razones de interés público, como de privacidad de quien elabora una declaración”*.

3.2. Intervención de la Universidad Externado de Colombia

La Facultad de Derecho de la Universidad Externado de Colombia fue invitada a participar en este proceso de constitucionalidad, emitiendo un concepto técnico sobre la norma demandada, en virtud de lo dispuesto en el artículo 13 del Decreto 2067 de 1991. Atendiendo a esta invitación, Julio Roberto Piza Rodríguez, en calidad de Director del Departamento de Derecho Fiscal y Centro de Estudios Fiscales de dicha universidad, presentó un concepto en el que afirma la constitucionalidad de las normas impugnadas con fundamento en las siguientes consideraciones:

En cuanto a los aspectos formales, el interviniente señala que si bien los artículos 19 y 36 de la Ley 863/2003 ya han sido sometidos a la consideración de la Corte Constitucional en ocasiones anteriores, no existe respecto de ellos cosa juzgada absoluta. Así, en la sentencia C-111/2007 la Corte se declaró inhibida para pronunciarse sobre los cargos formulados, debido a la ineptitud sustantiva de la demanda. Por su parte, en la sentencia C-981/2005, declaró exequible el artículo 36 de la citada ley, pero únicamente en cuanto a que la materia regulada en esta norma no está sujeta a reserva de ley estatutaria. En consecuencia, y dado que en esta ocasión la demanda explica con suficiencia las

**INSTITUTO COLOMBIANO DE
DERECHO TRIBUTARIO
I. C. D. T.
RELATORIA**

razones que respaldan la inconstitucionalidad de las normas acusadas, se dan las condiciones para que la Corte emita un pronunciamiento de fondo sobre los cargos formulados.

Sostiene el representante de la Universidad Externado de Colombia que el problema jurídico planteado en la demanda consiste en establecer si una ley ordinaria, al regular un sistema único para identificar, ubicar y clasificar a los usuarios aduaneros, vulnera las competencias constitucionales del Presidente de la República en lo relativo a la regulación del comercio exterior y a la determinación del régimen de aduanas.

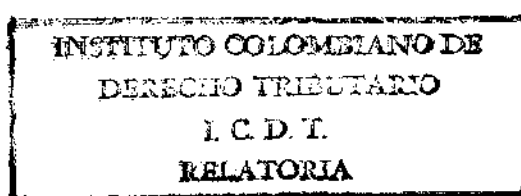
Tras hacer un recuento de la jurisprudencia constitucional sobre las leyes marco, el interviniente concluye que para analizar detalladamente las competencias de legislativo y ejecutivo en el ámbito de la legislación marco, es preciso establecer la finalidad para la cual se ha creado esta técnica de legislación compartida. En ese orden de ideas, señala que la finalidad del régimen especial de las leyes marco, tanto en materia de comercio exterior, como en lo relativo a los aspectos de política comercial del régimen aduanero, *“obedece a las necesidades del comercio, a la protección de los intereses del Estado y al establecimiento de una política comercial”*.

Ahora bien, señala el ciudadano Piza Rodríguez, *“las normas demandadas, nada tienen que ver con la protección económica del país, ni a medidas comerciales que requieran de una regulación cambiante o que sea un instrumento de política comercial”*. Por el contrario, su finalidad es *“facilitar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, el intercambio de información en desarrollo del artículo 189 No. 20 de la C.N.”*. Se trata de una norma cuyo objeto es regular la gestión de los tributos, estableciendo un mecanismo a través del cual la DIAN pueda identificar, clasificar y controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, aduaneras y cambiarias, e igualmente asignando una consecuencia, consistente en la no tramitación de las operaciones de comercio exterior cuando una de las partes incumpla su obligación de registrarse en el RUT.

3.3. Intervención de la Universidad del Rosario

El señor Alejandro Venegas Franco, Decano de la Facultad de Jurisprudencia de la Universidad del Rosario, presentó ante la Corte un concepto elaborado por Carlos Ariel Sánchez Torres y Edilberto Peña González, profesores de dicha Facultad, en colaboración con Andrea Guzmán Bocanegra y Edwin Santamaría, jóvenes investigadores de la misma.

Tras efectuar un análisis de los diferentes cargos formulados, y hacer un recuento de la jurisprudencia constitucional sobre las leyes marco, los intervinientes sostienen que el artículo 19 de la Ley 863 de 2003 se ajusta a la



constitución por cuanto *“esta regulación no limita, de manera alguna las posibilidades del Presidente de la República en orden a precisar, completar o reglamentar la materia relacionada con el RUT que incidan en asuntos de comercio exterior o cuestiones aduaneras. Incluso, podría admitirse que la norma que se analiza concede un amplio margen de acción al ejecutivo en tales asuntos”*, razón por la cual no interfiere con las competencias reguladoras propias de las materias sometidas a ley marco. Pero además, la finalidad principal de dicha norma es consagrar un mecanismo que permita controlar la evasión en el pago de las diferentes obligaciones administradas por la DIAN. Siendo así, *“se puede concluir que en ningún caso esta ley busca producir efectos en materia de comercio exterior o en el régimen de aduanas, y que por el contrario, sus efectos son primordialmente tributarios”*.

Finalmente, en relación con el cargo de violación al artículo 74 de la Carta, formulado en contra del artículo 36 de la Ley 863 de 2003, los intervinientes solicitan a la Corte declararse inhibida para fallar por ineptitud sustancial de la demanda. Para apoyar tal petición sostienen que no se encuentra cómo el citado artículo legal pueda violar la constitución, pues solamente se limita a confirmar el principio de publicidad en relación con los datos consignados en las declaraciones de aduanas y demás documentos a los que dicha norma se refiere.

3.4. Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario

Invitada a pronunciarse respecto a los cargos formulados en la demanda, esta entidad, a través de su Presidente, Luis Miguel Gómez Sjöberg, presentó un concepto, elaborado por Luz Clemencia Alfonso Hostios y aprobado por los miembros del Instituto, en el que se defiende la constitucionalidad de las impugnadas.

Para respaldar esta conclusión, se afirma que la sola confrontación del artículo 555-2 del Estatuto Tributario con la jurisprudencia constitucional en materia de leyes marco - en la que se sostiene que solo están sometidos a esta técnica de regulación los aspectos del régimen aduanero relacionados con la política comercial - bastaría para afirmar la constitucionalidad de la citada norma, por cuanto, *“al regular el mecanismo único para identificar y clasificar las personas y entidades que cumplen con deberes y obligaciones de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, no está invadiendo la órbita del Gobierno Nacional en materia aduanera y de comercio exterior”*.

A la anterior conclusión se añade un segundo argumento, dirigido a rebatir la tesis del demandante según la cual el hecho de que las normas impugnadas deroguen regulaciones anteriores expedidas al amparo de decretos reglamentarios de ley marco, constituye una prueba de la invasión de competencias del ejecutivo por parte del legislativo. Al respecto, señalan que la existencia de una regulación anterior expedida por el ejecutivo no significa que



la misma no pueda modificarse si el Congreso expide, como en este caso, normas orientadas a facilitar las labores de recaudo y fiscalización tributaria. Dicha interpretación resulta inconstitucional, por cuanto *“se ‘deslegalizaría’ por esta vía asuntos que son de competencia exclusiva del Congreso, con grave peligro para la seguridad jurídica y para la debida estructura de las jerarquías normativas”*.

4. Concepto del Procurador General de la Nación

El Procurador General de la Nación, en ejercicio de las competencias asignadas por los artículos 242 numeral 2º y 278 numeral 5º de la Constitución Política, aportó concepto en el presente trámite, en el que solicita a la Corte inhibirse de emitir un pronunciamiento de fondo ante la ineptitud sustantiva de la demanda o, de manera subsidiaria, declare la exequibilidad de las normas acusadas. Para sustentar esta petición, expone los argumentos que a continuación se desarrollan:

A juicio del Procurador, el concepto de violación del artículo 74 de la Carta Política es insuficiente, pues *“de la argumentación según la cual, el legislador puede establecer los casos en que la información está sometida a reserva de ley, pero en cambio, no está autorizado para señalar puntualmente casos particulares de información que no está sometida a dicha reserva, no surge el mínimo elemento de juicio que permita al juez constitucional deducir una oposición razonable entre las normas confrontadas”*. Igual ocurre con el cargo referido a la vulneración de la reserva de leyes generales o marco, pues en este caso el ataque formulado no es claro, *“en cuanto no desarrolla las razones por las que el legislador sobrepasa el ámbito de su competencia en tal sentido e invade la órbita reguladora del gobierno nacional para los temas aludidos”*. El demandante, sostiene la Vista Fiscal, *“no establece cuál debió ser el ámbito de competencia del Congreso y el del Gobierno al respecto, ni cómo la actuación del primero invadió la competencia del segundo. Es más, se echa de menos la determinación previa de si dichas normas regulan, per se, asuntos de comercio exterior o de régimen de aduanas en sentido estricto”*. Por estas razones, se solicita a la Corte declararse inhibida para conocer de la demanda, por ineptitud sustantiva en relación con los cargos formulados.

De manera subsidiaria, y en caso de que la Corte decida pronunciarse de fondo, el Procurador solicita que las normas impugnadas sean declaradas exequibles. En tal sentido sostiene que, *“las decisiones del legislador de sustituir el Registro de Exportadores por el Registro Único Tributario para identificar, ubicar y clasificar a los usuarios aduaneros; exigir la inscripción de éstos en dicho registro para el trámite de las operaciones de comercio exterior; y de no permitir la reserva de los datos contenidos en las declaraciones aduaneras de importación y exportación, no vulneran las competencias de las leyes ‘marco’ para regular el comercio exterior y el régimen de aduanas”*. Por el contrario,

**INSTITUTO COLOMBIANO DE
DERECHO TRIBUTARIO
I. C. D. T.
RELATORIA**

añade el Procurador, *“los temas cuestionados desarrollan el principio de eficiencia contributiva encaminado a combatir la evasión, en un marco de dirección de la economía”*, asuntos que resultan de competencia plena del legislador.

II. CONSIDERACIONES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

1. Competencia

De acuerdo con el mandato contenido en el numeral 4 del artículo 241 de la Constitución Política, esta Corporación es competente para conocer y decidir sobre las demandas de inconstitucionalidad que presenten los ciudadanos contra las leyes, tanto por su contenido material como por vicios de procedimiento en su formación.

Como en esta ocasión el objeto de la acción pública recae sobre los artículos 19 (parcial) y 36 de la Ley 863 de 2003, la Corte es competente para adelantar el correspondiente examen de constitucionalidad.

2. Problemas jurídicos

Para decidir sobre el asunto sometido a su consideración, corresponde a la Corte resolver los siguientes problemas jurídicos:

2.1. En primer lugar, debe establecer si, como señalan el representante de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y el Ministerio Público en su concepto, ante la falta de claridad en los cargos de constitucionalidad formulados por el actor, la demanda presenta una ineptitud sustantiva tal que impide a esta Corporación pronunciarse de fondo, razón por la cual se debe proferir una sentencia inhibitoria.

2.2. En caso de concluir que se verifican los presupuestos para pronunciarse de fondo, la Corte deberá examinar, en segundo lugar, si las decisiones del legislador de: a) establecer el Registro Único Tributario – RUT – como mecanismo único para identificar, ubicar y clasificar a los importadores, exportadores y demás usuarios aduaneros; b) sustituir el Registro de Exportadores por el Registro Único Tributario; c) exigir la inscripción de los usuarios aduaneros en el RUT para el trámite de las operaciones de comercio exterior, y d) establecer la publicidad de los datos contenidos en las declaraciones aduaneras de importación, vulneran lo dispuesto en los artículos 150, numeral 19, literales b) y c); 189, numeral 25 y 136, numeral 1 de la Constitución Política, por ocuparse de asuntos relacionados con el comercio exterior y el régimen aduanero, cuya regulación no corresponde al Congreso, a través de ley ordinaria, sino al Gobierno Nacional a través de los decretos reglamentarios de leyes marco.

**INSTITUTO COLOMBIANO DE
DERECHO TRIBUTARIO
I. C. D. T.
RELATORIA**

2.3. Adicionalmente, la Corte deberá examinar si la decisión legislativa de no someter a reserva alguna los datos contenidos en las declaraciones aduaneras de importación y exportación, así como en las de impuestos al consumo y participación departamental, excede la facultad legislativa para establecer el carácter reservado de los documentos públicos, consagrada en el artículo 74 de la Constitución.

3. Existencia de cargo de constitucionalidad

3.1. Tanto el Procurador General como el representante de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales solicitan a la Corte que se inhiba de emitir un pronunciamiento de fondo en razón de la ineptitud sustantiva de la demanda. En apoyo de su pretensión, sostienen que el ataque formulado por el demandante no es claro ni los motivos expuestos suficientes, por cuanto los argumentos presentados en la demanda no permiten establecer cuál es el ámbito de la competencia legislativa que en materia de comercio exterior y de régimen aduanero corresponde al Congreso, cuál al Gobierno Nacional y por qué los apartes normativos demandados invaden la competencia de éste último. Tampoco se logra advertir con claridad cuál es la oposición que se plantea entre el artículo 74 de la Constitución, que establece el derecho de acceso a los documentos públicos, y la norma legal demandada, que afirma el carácter público de los datos contenidos en las declaraciones de importación y exportación y demás documentos allí mencionados. Por tal motivo, debe esta Corte pronunciarse, de manera preliminar, acerca de si la demanda satisface las exigencias de claridad y suficiencia en la argumentación, que permitan a esta Corporación tomar una decisión de fondo en el asunto de la referencia.

3.2. La claridad y la suficiencia en la formulación de los cargos de inconstitucionalidad constituyen condiciones necesarias para cumplir con la exigencia de *“exponer las razones por las cuales los textos constitucionales se estiman violados”*, contenida en el artículo 2, numeral 3, del Decreto 2067 de 1991.

Como lo afirmó esta Corte en la sentencia C-1052/2001, la claridad en la formulación de los cargos de inconstitucionalidad constituye *“un requisito indispensable para establecer la conducencia del concepto de la violación, pues aunque “el carácter popular de la acción de inconstitucionalidad, [por regla general], releva al ciudadano que la ejerce de hacer una exposición erudita y técnica sobre las razones de oposición entre la norma que acusa y el Estatuto Fundamental”¹, no lo excusa del deber de seguir un hilo conductor en la*

¹ Cfr Corte Constitucional Sentencia C-143 de 1993 M.P. José Gregorio Hernández. Estudió la Corte en aquella ocasión la demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 16 y 20 de la Ley 3ª de 1986, 246, 249 y 250 del Decreto 1222 de 1986. En el mismo sentido puede consultarse la Sentencia C-428 de 1996 M.P. Carlos Gaviria Díaz.



argumentación que permita al lector comprender el contenido de su demanda y las justificaciones en las que se basa."² (subrayas añadidas).

Por su parte, la suficiencia en la argumentación se satisface "con la exposición de todos los elementos de juicio (argumentativos y probatorios) necesarios para iniciar el estudio de constitucionalidad respecto del precepto objeto de reproche"; igualmente, este último requisito "apela directamente al alcance persuasivo de la demanda, esto es, a la presentación de argumentos que, aunque no logren prime facie convencer al magistrado de que la norma es contraria a la Constitución, si despiertan una duda mínima sobre la constitucionalidad de la norma impugnada, de tal manera que inicia realmente un proceso dirigido a desvirtuar la presunción de constitucionalidad que ampara a toda norma legal y hace necesario un pronunciamiento por parte de la Corte Constitucional".

3.3. Debe tenerse en cuenta que en la sentencia C-111/2007 esta Corte se declaró inhibida para pronunciarse sobre la demanda formulada, también por el ciudadano Restrepo Vélez, en contra de las mismas normas que hoy son objeto del juicio de constitucionalidad, por considerar que, en aquella ocasión, el demandante no cumplía con la carga de exponer de manera clara, concreta y suficiente las razones por las cuales considera que las normas demandadas desconocen el reparto de competencias establecido en el numeral 19 del artículo 150 de la Constitución.

Sin embargo, en esta ocasión el actor ha desplegado un mayor esfuerzo argumentativo, dirigido a sustentar la conclusión según la cual los apartes normativos demandados en cuanto: a) establecen el Registro Único Tributario – RUT – como mecanismo único para identificar, ubicar y clasificar a los importadores, exportadores y demás usuarios aduaneros; b) sustituyen el Registro de Exportadores por el Registro Único Tributario; c) exigen la inscripción de los usuarios aduaneros en el RUT para el trámite de las operaciones de comercio exterior, y d) establecen la publicidad de los datos contenidos en las declaraciones aduaneras de importación, vulneran lo dispuesto en los artículos 150, numeral 19, literales b) y c); 189, numeral 25 y 136, numeral 1 de la Constitución Política, por ocuparse de asuntos relacionados con el comercio exterior y el régimen aduanero, cuya regulación no corresponde al Congreso, a través de ley ordinaria, sino al Gobierno Nacional a través de los decretos reglamentarios de leyes marco.

Por otra parte, el ciudadano Restrepo Vélez suma a los cargos formulados en su demanda inicial un nuevo motivo de impugnación, esta vez referido a la posible vulneración del artículo 74 de la Constitución por la norma legal que establece el carácter público de los datos contenidos en las declaraciones aduaneras de importación y exportación, así como en las de impuestos al consumo y

² Sentencia C-1052/2001.



participación departamental. Cargo que sustenta afirmando que la citada norma constitucional faculta al legislador para establecer el carácter reservado de los documentos públicos, más no para disponer lo contrario, esto es, para negar el carácter reservado de dicha información.

3.4. Los argumentos presentados por el actor, aunque puedan dar lugar a discrepancias y estar basados en interpretaciones poco ortodoxas de los preceptos constitucionales que estima infringidos, permiten en todo caso establecer de manera clara y suficiente cuáles son las acusaciones que se formulan en contra de las normas demandadas y las razones en las que se sustenta la impugnación, al punto que el mismo Procurador General y todas las entidades intervinientes han logrado proponer razones sustantivas acerca de la constitucionalidad de las normas acusadas.

3.5. Por ende, en aplicación del principio *pro actione* que gobierna la acción pública de inconstitucionalidad³ y ante la presencia de acusaciones de inconstitucionalidad claramente identificables en contra de cada uno de los apartes normativos demandados, la Sala adoptará una decisión de fondo en relación con las normas legales sometidas a su consideración.

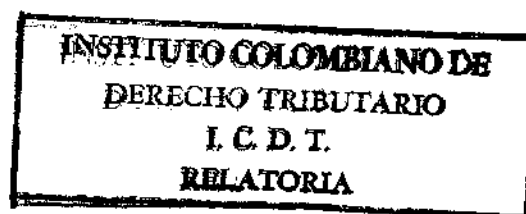
4. Examen de constitucionalidad de las normas acusadas

4.1. Como quedó expuesto en el numeral 2º de esta providencia, al formular los problemas jurídicos objeto de controversia, el actor plantea dos cargos de inconstitucionalidad claramente discernibles en contra de las normas acusadas: el primero de ellos se refiere a la posible infracción del reparto constitucional de competencias legislativas en materia de comercio exterior y régimen aduanero, por tratarse de asuntos sometidos a ley marco, en los que habría incurrido el legislador en los apartes normativos impugnados de los artículos 19 y 36 de la Ley 863 de 2003. El segundo versa sobre la vulneración del artículo 74 de la Constitución por la decisión legislativa de no someter a reserva alguna los datos contenidos en las declaraciones aduaneras de importación y exportación y demás documentos a los que se refiere el artículo 36 de la misma ley.

4.2. Para fundamentar su respuesta al primero de los cargos formulados, la Corte emprenderá el siguiente derrotero argumentativo⁴: en primer lugar,

³ Sobre la aplicación de este principio a la evaluación del concepto de violación de las demandas de inconstitucionalidad ha dicho la Corte en sentencia C-1052/2001 que *"la apreciación del cumplimiento de tales requerimientos ha de hacerse en aplicación del principio pro actione de tal manera que se garantice la eficacia de este procedimiento vital dentro del contexto de una democracia participativa como la que anima la Constitución del 91. Esto quiere decir que el rigor en el juicio que aplica la Corte al examinar la demanda no puede convertirse en un método de apreciación tan estricto que haga nugatorio el derecho reconocido al actor y que la duda habrá de interpretarse a favor del demandante, es decir, admitiendo la demanda y fallando de fondo"*.

⁴ Se adopta en esta ocasión una estructura argumentativa similar a la empleada recientemente en la sentencia C-723/2007, donde esta Corporación se pronuncia sobre la demanda formulada, también por el señor Restrepo Vélez, contra el artículo 6 de la Ley 1066 de 2006, al que acusaba de exceder las competencias atribuidas al legislador en la regulación del régimen aduanero.



reiterará las reglas jurisprudenciales sobre el reparto de competencias entre el Congreso y el Ejecutivo respecto de los asuntos propios de legislación marco. En segundo lugar, se ocupará específicamente de dilucidar cuál es el ámbito de competencia de la legislación marco en materia de régimen aduanero y de comercio exterior. Finalmente, examinará cuál es la materia objeto de regulación por las normas acusadas, con el fin de establecer si, en efecto, forman parte de los asuntos que han de ser regulados a través de ley marco para, de acuerdo con las conclusiones que se deriven del análisis precedente, pronunciarse sobre el primer cargo de inconstitucionalidad formulado por el impugnante.

4.3. La solución al segundo de los cargos formulados requiere a esta Corte efectuar, en primer lugar, algunas consideraciones en torno al derecho de acceso a los documentos públicos y a la reserva de ley para establecer límites a este derecho. Sobre esta base, se examinará si la norma demandada excede las facultades conferidas al legislador por el artículo 74 de la Carta.

5. Modelo constitucional de reparto de competencias entre el Congreso y el Ejecutivo, en relación con la regulación de las materias objeto de leyes generales o marco. Reiteración de jurisprudencia

5.1. Con ocasión de una serie de demandas similares a la presente, igualmente formuladas por el ciudadano Restrepo Vélez, esta Corporación ha efectuado en varias sentencias recientes un exhaustivo recuento de la jurisprudencia constitucional relacionada con el tema de las leyes generales o marco. Tal recuento ha dado lugar a la formulación de una serie de reglas que sintetizan la doctrina constitucional materia de leyes marco, las cuales serán retomadas en esta providencia en los términos en que fueron formuladas en la sentencia C-723/2007:

“5.1.1. Las leyes marco representan una técnica de producción normativa compartida entre el Legislativo y el Ejecutivo que desarrolla el principio de colaboración armónica previsto en el artículo 113 de la Constitución. En virtud de ella, el Congreso limita su papel a la expedición de normas marco o generales, donde fija las pautas generales o directrices que deben guiar la ordenación de una materia determinada, dejando a Gobierno Nacional la tarea de precisar y completar esta regulación a través de decretos que desarrollan la ley marco⁵.

5.1.2. El empleo de esta técnica se justifica por la existencia de asuntos que es preciso regular de manera ágil y oportuna, por estar sometidos a variables en constante transformación, y para los cuales se requiere además la aplicación de conocimientos altamente especializados. De ahí que, en relación con este tipo de materias, la técnica de legislación marco

⁵ Cfr. sentencias C-054/1998; C-140/2007; C-624/2007.



busque conciliar dos exigencias: en primer lugar, las impuestas por el principio democrático, al otorgar al Congreso la competencia para fijar, a través de la ley, criterios y objetivos generales que han de servir como parámetro para un desarrollo normativo posterior por parte del Ejecutivo. En segundo lugar, satisfacer imperativos de eficiencia en el tratamiento de asuntos que requieren de particular dinamismo y especialización, para lo cual se confía al Gobierno la regulación de sus aspectos particulares, en el entendido que éste dispone de sistemas de información técnica más adecuados y procedimientos más ágiles de creación normativa, sustraídos al ritmo necesariamente más lento que es propio de la deliberación parlamentaria⁶.

5.1.3. Esta forma de producción normativa exceptúa, o más bien atenúa, la cláusula general de competencia legislativa que la Constitución atribuye al Congreso, ya que en relación con las materias objeto de ley marco, el Legislativo no puede regular exhaustivamente la materia, sino circunscribirse a fijar pautas generales. De modo correlativo, ella amplía el ámbito de la potestad reglamentaria del Ejecutivo, puesto que le faculta ya no sólo para disciplinar aquellos aspectos necesarios para el cabal cumplimiento de las leyes, sino que le encomienda la tarea de completar la legislación atendiendo a las directrices generales fijadas por el Congreso⁷.

5.1.4. Por lo anterior, los decretos expedidos por el Gobierno en desarrollo de las leyes marco se distinguen de los decretos reglamentarios por la mayor amplitud de las facultades regulatorias que caracteriza a los primeros. En relación con este tipo de decretos la Corte ha explicado que "gozan de una mayor generalidad que los decretos reglamentarios expedidos con base en el artículo 189, numeral 11, de la Carta Política -dada la naturaleza, mucho más general, de las leyes que pretende desarrollar-"⁸, pero "no por eso pierden su naturaleza meramente ejecutiva."⁹

5.1.5. En efecto, las leyes marco no implican una delegación al Ejecutivo de facultades extraordinarias de tipo legislativo. Por esta razón, los decretos que desarrollan este tipo de leyes, al igual que difieren de los expedidos en ejercicio de la potestad reglamentaria ordinaria, también se distinguen de los decretos con fuerza de ley que expide el Gobierno al amparo de una ley de facultades (artículo 150 num. 10 C.P.). Así lo ratifica el hecho de que el control de constitucionalidad y legalidad de los decretos que desarrollan leyes marco es atribuido al Consejo de Estado y no a la Corte Constitucional, como ocurre en el caso de los decretos

⁶ Cfr. Sentencias C-140/2007; C-624/2007.

⁷ Cfr. Sentencias C-1111/2000; C-140/2007; C-624/2007.

⁸ Sentencia C-1111 de 2000, reiterado en la C-140/2007.

⁹ *Ibidem*



legislativos. Una segunda diferencia radica en que, una vez el Gobierno expide un decreto que desarrolla una ley marco no agota su competencia reguladora sobre el tema, como si ocurre con los decretos legislativos dictados al amparo del artículo 150 numeral 10 de la Carta, sino que en el primer caso puede modificar, adicionar, sustituir o derogar tales decretos cuando lo estime oportuno, precisamente en razón del dinamismo normativo que requieren las materias sobre las que se atribuye al Ejecutivo esta competencia reglamentaria ampliada.¹⁰

5.1.6. Finalmente, las leyes marco no difieren por su trámite de las leyes ordinarias, razón por la cual no resulta inconstitucional la inclusión de normas marco en leyes que de manera prevalente no lo son, siempre y cuando se satisfaga el requisito de la unidad de materia y el grado de amplitud que debe caracterizar a las normas que regulan los asuntos objeto de leyes generales o marco.¹¹

5.2. Teniendo en cuenta las reglas anteriores, corresponde a la Corte establecer si los apartes normativos impugnados de los artículos 19 y 36 de la Ley 863/2003, se ocupan de aquellas materias que la constitución somete a esta técnica mixta de producción normativa. De concluir que tales normas no regulan asuntos objeto de ley marco, se declararían exequibles por los cargos propuestos. Por el contrario, si se trata de asuntos reservados a ley marco, esta Corporación entraría a examinar si en este caso el Congreso excedió el ámbito de sus competencias reguladoras en relación con dichos temas.

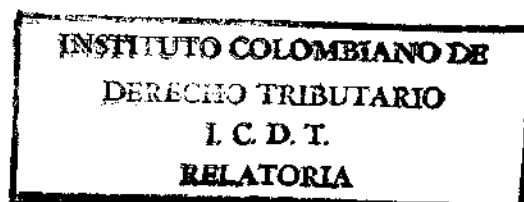
6. Ámbito de competencia de las leyes marco en materia de régimen aduanero y de comercio exterior. Reiteración de jurisprudencia.

6.1. El artículo 150, numeral 19 de la Constitución dispone que corresponde al Congreso hacer las leyes, y por medio de ellas: “(d)ictar las normas generales, y señalar en ellas los objetivos y criterios a los cuales debe sujetarse el Gobierno para: [...] b) regular el comercio exterior [...]; c) (m)odificar, por razones de política comercial, los aranceles, tarifas y demás disposiciones concernientes al régimen de aduanas (...)”. Por su parte, el artículo 189 numeral 25 de la Carta señala que “(c)orresponde al Presidente de la República ... modificar los aranceles, tarifas y demás disposiciones concernientes al régimen de aduanas”, e igualmente, “regular el comercio exterior”. (subrayas añadidas).

6.2. Conforme a estas disposiciones, tanto el régimen aduanero como el

¹⁰ En esta misma dirección, la Corte ha señalado una tercera razón para negar el carácter legislativo de los decretos que desarrollan leyes marco, afirmando que una vez que el Congreso expide esa categoría de leyes, no queda agotada su facultad legislativa sobre la materia, por lo cual, las normas contenidas en ellas “pueden ser modificadas, adicionadas, sustituidas o derogadas cuando, en ejercicio de sus competencias, el Congreso lo juzgue pertinente”. Tal argumento se expone en las sentencias C- 489/1994; C-455/1999; C-481/1999; C-208/2000; C-564/2000; C-140/2007 y C-624/2007.

¹¹ Cfr. Sentencias C-133/1993; C-955/2000; C-1370/2000; C-579/2001; C-668/2006; C-140/2007 y C-624/2007.



comercio exterior quedan comprendidos dentro de las materias que han de ser reguladas a través del mecanismo compartido de elaboración normativa propio de las leyes marco. No obstante, es preciso establecer si toda cuestión relacionada con dichos temas debe ser disciplinada a través de esta técnica normativa o si, por el contrario, respecto de ciertos aspectos del régimen aduanero y del comercio exterior el legislador conserva su competencia legislativa plena.

6.3. El régimen aduanero, como lo ha señalado la doctrina, comprende el conjunto de normas jurídicas que se ocupan de las operaciones de importación, exportación, almacenamiento y tránsito de mercancías. Ahora bien, no todas las regulaciones relacionadas con el tema aduanero quedan sometidas a la disciplina de las leyes marco. Así lo ha establecido esta Corporación en reiterada jurisprudencia, contenida, entre otras, en las sentencias C-723/2007, C-140/2007, C-798/2004, C-510/1992, en las que distingue entre dos tipos de finalidades que persiguen las disposiciones aduaneras: por un lado, las de *política comercial* y, por otro, las de *política fiscal o tributaria*. De acuerdo con tal distinción, y realizando una interpretación sistemática de los preceptos constitucionales, la jurisprudencia constitucional ha establecido que la Constitución tan sólo faculta al Gobierno para regular, a través de decretos de desarrollo de ley marco, aquellos aspectos del régimen aduanero que se orienten al logro de finalidades de política comercial. En cambio, las medidas aduaneras que persigan fines de política fiscal son competencia exclusiva del legislador en virtud del principio de legalidad de los tributos.

6.4. Un criterio similar ha sostenido esta Corporación al señalar que, no obstante la competencia asignada al Ejecutivo para dictar normas en materia de comercio exterior, con sujeción a lo establecido en las respectivas leyes marco, el Congreso conserva su competencia legislativa plena para tomar decisiones de política tributaria en relación con las actividades de importación y exportación.

Así quedó establecido en la sentencia C-536/1999, donde la Corte se pronunció sobre las objeciones presidenciales formuladas en contra de un proyecto de ley en el que se establecía la cuota de fomento tabacalero. A juicio del Gobierno, los artículos 4º y 6º del citado proyecto, al incluir como sujetos de la cuota de fomento y agentes retenedores de la misma a los exportadores de tabaco, establecen un gravamen al comercio internacional, el cual constituye uno de los componentes del manejo de la política de comercio exterior. De este modo, se planteaba en la objeción, el legislador habría infringido el artículo 189, numeral 25 de la Carta, al invadir la competencia constitucional propia del Gobierno para regular, con sujeción a leyes marco, lo relacionado con el comercio exterior.

En esta sentencia, la Corte rechazó de manera categórica la interpretación propuesta por el Gobierno para fundamentar su objeción a estos aspectos del proyecto, al señalar que:

INSTITUTO COLOMBIANO DE
DERECHO TRIBUTARIO
I. C. D. T.
RELATORIA

“(L)a interpretación que el Ejecutivo hace en el sentido de que su competencia constitucional para regular el comercio exterior excluye la actividad exportadora del ámbito de la competencia impositiva del Congreso, carece de todo asidero constitucional pues, conduciría a la conclusión que, por su absurdo debe desecharse, según la cual al Congreso le estaría vedado gravar con contribuciones parafiscales o con impuestos las actividades productivas cuando se orientan hacia la exportación. [...] La Corte reitera que las decisiones de política tributaria acerca de la actividad exportadora –que son del entero resorte del Congreso de la República-, no quedan comprendidas, por obvias razones, dentro de la competencia de regulación del comercio exterior que el artículo 189, numeral 25 de la Carta Política asigna al Presidente de la República”¹².

En el mismo sentido, sostuvo que la competencia para establecer los sujetos gravados y los agentes retenedores de los tributos corresponden en exclusiva al Congreso, aun cuando se refieran a tributos o contribuciones impuestas a las actividades relacionadas con el comercio exterior. Al respecto se afirma que:

“(L)a objeción que el Gobierno formula en relación con el artículo 6º, en cuanto incluye a los exportadores de la hoja de tabaco como sujetos que deben recaudar la renta parafiscal, junto con las compañías procesadoras y los comerciantes particulares compradores de la hoja de tabaco, es infundada pues,[...], tal regulación, constituye, por el contrario, prístina expresión de la competencia que, en materia de determinación del agente retenedor, le corresponde ejercer al Congreso determinando quienes serán los agentes de retención del tributo que, como manifestación del deber de colaboración que a todos impone el artículo 95 de la Carta, cooperarán con la administración tributaria en la labor de recaudo de la renta parafiscal.

Coincide la Corte con las Cámaras en considerar que la objeción presidencial confunde el sujeto gravado, con el agente retenedor de la renta parafiscal. Respecto de ninguno de estos elementos la facultad de regulación del comercio exterior que al Presidente de la República corresponde al tenor de lo preceptuado en el artículo 189-25 de la Carta, supone, en modo alguno, restricción a la atribución que constitucionalmente corresponde en forma amplia al Congreso de la República de acuerdo al artículo 150-12 ibídem, para imponer rentas parafiscales y de regular normativamente, en las condiciones que fije la ley, todos sus aspectos, incluyendo el relativo a la forma en que se

¹² Sentencia C-536/1999.



efectuará su recaudo, que es precisamente de lo que se ocupa el artículo 6° en estudio”.

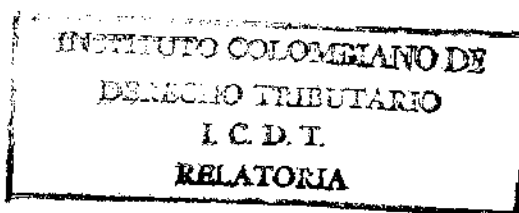
6.5. En definitiva, de acuerdo a jurisprudencia reiterada de esta Corporación, las competencias atribuidas por la Constitución al Gobierno Nacional para regular aquellos aspectos que son materia de leyes marco, deben interpretarse de manera armónica con los preceptos de la Carta que establecen el principio de legalidad de los tributos. Bajo esta luz, las normas que persigan objetivos de política fiscal, por regular lo relacionado con el establecimiento, recaudo y gestión de los tributos y demás contribuciones fiscales y parafiscales, así mencionen o tengan incidencia en el régimen aduanero, en el comercio exterior o en el régimen de cambios internacionales¹³, no están sometidas al sistema de legislación compartida propio de las leyes marco sino que, respecto de dichos temas, el Congreso mantiene su competencia legislativa plena. Además, para el caso específico del régimen aduanero, la técnica de legislación marco sólo tiene cabida en aquellos aspectos relacionados con el logro de objetivos de política comercial.

Teniendo en cuenta la anterior conclusión, debe la Corte examinar cuál es la materia regulada por las normas impugnadas y la finalidad que con ellas se persigue, para así determinar si ellas permanecen dentro del ámbito de competencia del legislador o, por el contrario, su regulación corresponde al Gobierno Nacional.

7. Contenido del artículo 19 de la Ley 863 de 2003. Competencia del legislador ordinario para incluir a los importadores, exportadores y demás usuarios aduaneros dentro de los sujetos obligados a inscribirse en el Registro Único Tributario; para sustituir con éste último el Registro Nacional de Exportadores y para condicionar el trámite de operaciones de comercio exterior a la inscripción en el RUT.

7.1. Esta disposición, que contiene tres de los apartes normativos impugnados por el señor Restrepo Vélez, forma parte de la Ley 863 de 2003, *“por la cual se establecen normas tributarias, aduaneras, fiscales y de control para estimular el crecimiento económico y el saneamiento de las finanzas públicas”*. En ella se establecen diversas medidas que modifican el Estatuto Tributario en relación

¹³ Sobre la exclusión de la reserva de ley marco de las normas de naturaleza tributaria que tengan incidencia sobre el régimen de cambios internacionales, cfr. sentencia C-339/2007, donde se afirma que: *“Los artículos 326, con su parágrafo, y 327 del Estatuto Tributario acusados, señalan una regla legislativa para la regulación de la inversión extranjera, pero con una finalidad netamente tributaria. Por tanto, no le asiste razón al demandante para estimar que este asunto debe regularse mediante una ley marco, pues si bien la norma contempla el cambio de titularidad de la inversión extranjera, se circunscribe a la protección del Estado para que éste reciba el pago del impuesto correspondiente a ese cambio y la declaración de renta, sin que ello signifique que a través de estas disposiciones se regulen temas cambiarios, ni que, por ende, se desconozca la potestad tripartita encomendada por la Constitución al Gobierno, al Congreso y al Banco de la República. La sola mención cambiaria en asuntos tributarios, no puede entenderse por se sujeta a la técnica de leyes marco, ni da base alguna al alegado desconocimiento de lo estatuido en el artículo 150 numeral 19, literal b, de la Constitución Política.”* (negritas en el texto original).



con el impuesto sobre la renta y complementarios, los gravámenes a movimientos financieros, recompensas por denuncia de evasión y contrabando, conciliación y terminación de procesos en los que sea parte la DIAN, acuerdos de pago, extinción de dominio por contrabando, sanciones relativas a la documentación comprobatoria presentada a la DIAN, disposiciones en relación con los impuestos a la cerveza, a los juegos de suerte y azar, retención en la fuente, renta, entre otras. Todos sus preceptos comparten la finalidad común de contribuir al saneamiento de las finanzas públicas, ya sea modificando algunos aspectos sustantivos del sistema de tributos existente, o bien diseñando instrumentos de diversa índole que permitan a la administración garantizar el recaudo efectivo de los tributos y disminuir los índices de evasión fiscal.

7.2. El artículo 19 de dicha ley se ocupa, en particular, de establecer el Registro Único Tributario – RUT – como una herramienta para identificar, ubicar y clasificar a las personas y entidades que tengan la calidad de contribuyentes y, en general, de sujetos de obligaciones administradas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. El propósito que motivó su creación fue el de hacer visible a un amplio sector de actividades económicas que hasta entonces se venían desarrollando bajo la sombra de la informalidad y, por ende, sustraídas del cumplimiento de las obligaciones fiscales. La creación de este registro, acompañado de mecanismos eficaces para instar a los potenciales contribuyentes a darse de alta en él, permitiría entonces controlar la evasión a través de la identificación, ubicación y adecuada clasificación de los sujetos llamados a cumplir con las diversas obligaciones que administra la DIAN.

7.3. Para alcanzar dicho objetivo, la disposición comentada establece, en los apartes normativos objeto de impugnación, tres medidas específicas: a) la inclusión de los importadores, exportadores y demás usuarios aduaneros, entre los sujetos obligados a inscribirse en el RUT; b) la sustitución del Registro de Exportadores por el Registro Único Tributario; y c) la obligación para la DIAN de abstenerse de tramitar operaciones de comercio exterior cuando cualquiera de los intervinientes en ella no se encuentre inscrito en el RUT en calidad de usuario aduanero.

7.4. Asiste razón al demandante cuando afirma que tales medidas impactan el régimen de aduanas y de comercio exterior, en tanto modifican aspectos puntuales de dicha normatividad, al establecer la obligación para importadores, exportadores y demás usuarios aduaneros de darse de alta en un Registro hasta entonces inexistente; al sustituir por el RUT el Registro Nacional de Exportadores de Bienes y Servicios que venía funcionando hasta la fecha y al establecer una consecuencia desfavorable, como es la negativa a tramitar operaciones de comercio exterior, para quienes incumplan la obligación de inscribirse en el mencionado Registro Único.

INSTITUTO COLOMBIANO DE
DERECHO TRIBUTARIO
I. C. D. T.
RELATORIA

7.5. Pero dicha incidencia es una consecuencia inevitable si quiere alcanzar el objetivo de política fiscal que con ellas se persigue. En efecto, establecer un mecanismo eficaz de identificación y ubicación de los sujetos obligados, y de este modo disminuir la evasión fiscal, requiere unificar los sistemas de información, a través de un registro que agrupe, y a la vez clasifique, a los distintos tipos de obligados, entre ellos a los importadores, exportadores y demás usuarios aduaneros. Dicha unificación, a su vez, convierte en innecesaria la existencia del Registro Nacional de Exportadores, que conforme a uno de los apartes normativos acusados, viene a integrarse en el RUT. Ambas medidas, la centralización de un sistema de información y la supresión de otros registros paralelos, contribuyen asimismo a realizar los principios de eficacia y economía que rigen la función administrativa, pues se orientan a evitar la dispersión de esfuerzos e información que supone la existencia de diversos sistemas de registro destinados a cumplir con la misma finalidad. De igual manera, la eficacia del RUT para cumplir con sus cometidos se incrementa si la obligación de darse de alta en él viene acompañada con la previsión de consecuencias jurídicas desfavorables para quien la incumple, como sucede con la negativa a tramitar las operaciones de comercio exterior de personas o entidades no inscritas en el RUT.

7.6. Por otra parte, el que tales regulaciones tengan algún impacto en el régimen de aduanas o en el comercio exterior no desvirtúa por este sólo hecho su naturaleza tributaria, que viene dada por la finalidad que con ellas se persigue de servir como instrumentos que mejoren el sistema de recaudo de los tributos. Menos aún, les convierte en medidas dictadas por razones de política comercial – únicas sometidas a reserva de ley marco en materia aduanera - pues en modo alguno se trata de mecanismos orientados a promover objetivos de carácter económico, tales como los mencionados por esta Corte en la sentencia C-798/2004 - *“favorecer la producción nacional [,] promover la estabilidad económica [a través del] aumento o disminución de los aranceles, la contracción o ampliación de las importaciones [que] pueden afectar el nivel general de precios y los movimientos de la oferta y la demanda”, estimular el crecimiento económico, proteger la industria nacional, promover la inversión, controlar los precios domésticos, defender a los consumidores e incentivar la competitividad de los productos nacionales*” - u otros de naturaleza similar.

7.7. Así las cosas, no es de recibo la tesis del demandante según la cual, en los tres apartes normativos acusados del artículo 19, el legislador excede sus competencias para invadir las que corresponden al Gobierno Nacional para expedir decretos reglamentarios de leyes marco. La inequívoca naturaleza tributaria de las medidas acusadas, así como de la disposición y del conjunto legal en el que se insertan, lleva a concluir que no existen razones para exceptuar, o matizar, la competencia legislativa plena que en estos asuntos corresponde al Congreso. Tal competencia, además de estar reforzada por la reserva expresa que la Constitución en sus artículos 150, numeral 12, y 338,

**INSTITUTO COLOMBIANO DE
DERECHO TRIBUTARIO
I. C. D. T.
RELATORIA**

atribuye al legislador en materia tributaria, hunde sus raíces en uno de los principios más sólidamente asentados en la historia del constitucionalismo.

7.8. La interpretación que propone el impugnante llevaría a consecuencias manifiestamente irrazonables y contrarias al orden constitucional. En efecto, ella conduciría a negar la competencia del legislador ordinario para dictar medidas de política fiscal que, de algún modo, incidan en ámbitos tales como crédito público, comercio exterior, cambios internacionales, régimen de aduanas, actividades relacionadas con el manejo, aprovechamiento e inversión de los recursos captados del público, y demás materias señaladas en el artículo 150, numeral 19, de la Constitución como sometidas a ley marco. Miradas las cosas desde tal perspectiva, el Congreso carecería entonces de facultades para establecer tributos en relación con importantes sectores de la actividad económica, los cuales, a la luz de esta interpretación, o bien quedarían al margen de cualquier medida impositiva o, de no admitirse la anterior conclusión, tales medidas sólo podrían ser adoptadas por el Gobierno Nacional, con la consiguiente, y constitucionalmente inadmisiblemente, deslegalización de buena parte del sistema tributario.

7.9. Las consideraciones anteriores llevan a concluir que los fragmentos demandados del artículo 19 de la mencionada ley son exequibles, pues aunque las normas que en ellos se expresan tienen alguna incidencia en el régimen aduanero y en el comercio exterior, se trata de medidas de inequívoca naturaleza tributaria. Este tipo de medidas, según quedó expuesto en el numeral 6 de esta providencia, quedan sustraídas del ámbito de regulación de las leyes marco en materias aduanera y de comercio exterior, por cuanto su adopción corresponde en exclusiva al legislador ordinario en virtud del principio de legalidad de los tributos.

Corresponde ahora examinar el contenido y los cargos formulados en contra de la segunda de las normas impugnadas.

8. Contenido del artículo 36 de la Ley 863 de 2003. El derecho de acceso a los documentos públicos y la competencia exclusiva del legislador para establecer reserva sobre dichos documentos.

8.1. Esta disposición establece que "*(l)os datos contenidos en las declaraciones aduaneras de importación y exportación, así como en las de impuestos al consumo y participación departamental no están sometidos a reserva alguna*". En contra de las normas que en ella se expresan, el impugnante formula los siguientes cargos:

8.1.1. Al incluir las declaraciones aduaneras de importación y exportación dentro de los documentos no sometidos a reserva, el legislador infringe lo dispuesto en los artículos 150, numeral 19, literal c); 189, numeral 25, y 136,



numeral 1 de la Constitución, por cuanto establece una regulación específica en materia aduanera que invade las competencias reguladoras del Gobierno Nacional, como quiera que se trata de un tema sometido a reserva de ley marco. Pero incluso, de admitir que dicha norma se limita a establecer una pauta general sobre el régimen de publicidad de la información aduanera, en este caso también sería inconstitucional porque la disposición que la establece no forma parte de una ley marco.

8.1.2. El contenido normativo que se desprende del artículo 36 en su conjunto, vulnera el artículo 74 de la Constitución, por exceder la competencia que esta norma constitucional atribuye al legislador para establecer reservas al acceso a los documentos públicos.

Con el fin de tener elementos de juicio para emitir un pronunciamiento sobre dichas objeciones, es necesario efectuar algunas consideraciones sobre el derecho de acceso a los documentos públicos y la reserva de ley para establecer limitaciones al mismo.

8.2. Existe en la actualidad una sólida doctrina constitucional acerca de la naturaleza, fundamento, contenido, alcance y limitaciones del derecho de acceso a los documentos públicos consagrado en el artículo 74 de la Carta Política¹⁴. Los elementos centrales de dicha doctrina pueden resumirse así:

8.2.1. La facultad de todo ciudadano de acceder a los documentos públicos está protegida en nuestro sistema jurídico como un derecho fundamental autónomo, aunque a la vez estrechamente vinculado al ejercicio de otros derechos tales como el de petición (art. 23 C.P.)¹⁵ y el derecho a participar en la conformación, ejercicio y control del poder político (art. 40 C.P.)¹⁶.

8.2.2. El principio de publicidad de los documentos oficiales recaba además su fundamento en el modelo de democracia participativa establecido en la constitución. Así lo ha señalado esta Corporación al afirmar que *"(e)l fortalecimiento de una democracia constitucional guarda una estrecha relación con la garantía del derecho de todas las personas a acceder a los documentos públicos, salvo los casos que establezca la ley. La publicidad de la información permite que la persona pueda controlar la gestión pública, en sus diversos órdenes: presupuestal, grado de avance en los objetivos planteados, planes del Estado para mejorar las condiciones de vida de la sociedad, entre otros. En tal sentido, el control efectivo de los ciudadanos sobre las acciones públicas*

¹⁴ Desarrollada, entre otras, en las sentencias T-464/1992; T-473/1992; T-306/1993; T-605/1996; T-074/1997; T-424/1998; T-842/2002; C-891/2002; C-872/2003; T-527/2005.

¹⁵ Sobre la relación entre ambos derechos cfr. sentencias T-462/1992; T-473/1992; T-527/2005, entre otras.

¹⁶ Al respecto se afirma en la sentencia C-038/1996 que: *"(s)i el desempeño del poder, en los distintos ámbitos del Estado, fuera clandestino y secreto, no sería posible que el ciudadano pudiera "participar en la conformación, ejercicio y control del poder político" (C.P. art. 40). La publicidad de las funciones públicas (C.P. art. 209), es la condición esencial del funcionamiento adecuado de la democracia y del Estado de derecho; sin ella, sus instituciones mutan de naturaleza y dejan de existir como tales."*



requiere no sólo una abstención por parte del Estado de censurar la información sino que demanda una acción positiva consistente en proporcionarle a los individuos los medios para que accedan a los archivos y documentos en los cuales se plasma, día a día, la actividad estatal”¹⁷.

8.2.3. En relación con el contenido de este derecho se ha establecido que, por tratarse de una condición necesaria para el control ciudadano de la actividad estatal y, con ello, contribuir al desarrollo de una democracia participativa, el artículo 74 de la Carta debe ser interpretado en sentido amplio, para albergar un principio general de publicidad de la información estatal, que faculta a toda persona para la consulta *in situ* y la reproducción de todos los documentos públicos, con excepción de los excluidos por mandato de la ley.

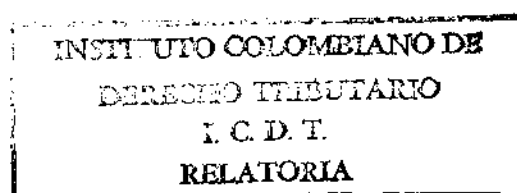
La Ley 57 de 1985 “*por la cual se ordena la publicidad de los actos y los documentos oficiales*” establece una serie de reglas que desarrollan el contenido del derecho de acceso a los documentos públicos. Ellas han sido retomadas por la jurisprudencia de esta Corporación para precisar los alcances de este derecho, y sintetizadas en la sentencia T-527/2005, donde se establece que forman parte del mismo:

“(i) la facultad de consulta y obtención de copias de los documentos que reposen en oficinas públicas, a excepción de aquellos sometidos a reserva por mandato legal o que estén relacionados con la defensa y seguridad nacional (art. 12); (ii) la caducidad de la reserva, que es de treinta años a partir de la expedición del documento (art. 13); (iii) la obligación del peticionario de pagar a favor del tesoro público el valor de las copias que solicite, suma que no podrá exceder el costo de reproducción (art. 17); (iv) la inoponibilidad de la reserva del documento cuando su acceso fuere solicitado por una autoridad en ejercicio de sus funciones (art. 20); (v) la necesidad de motivar la decisión que niegue el acceso a los documentos y la posibilidad del control judicial de tal determinación ante el contencioso administrativo (art. 21); (vi) la obligación de las autoridades de resolver la solicitud de acceso en el término de diez días, entendiéndose que vencido ese lapso procede el silencio administrativo positivo y deberá suministrarse el documento en los tres días siguientes (art. 25)”.

8.2.4. Respecto a las excepciones a este principio general de publicidad de la información, la jurisprudencia de esta Corporación ha establecido que ellas deben satisfacer tres requisitos:

8.2.4.1. Sólo pueden ser estipuladas por ley. En relación con la reserva de ley para imponer restricciones al derecho de acceso a los documentos públicos, la

¹⁷ Sentencia C-872/2003. Sobre la relación entre el derecho de acceso a los documentos públicos y la democracia participativa cfr. además las sentencias C-038/1996; C-891/2002.



Corte ha señalado que, si bien el artículo 74 autoriza que se establezcan excepciones a este derecho por medio de la ley, no especifica un tipo especial de ley. En consecuencia, aunque no se requiera de ley estatutaria, tales limitaciones deben estar contempladas en una ley ordinaria o, en su caso, en un decreto con fuerza de ley, como los expedidos en virtud de la delegación de competencias que puede efectuar el Congreso con fundamento en el artículo 150, numeral 10, de la Constitución.¹⁸

8.2.4.2. Tales excepciones deben sujetarse a los principios de razonabilidad y proporcionalidad, e igualmente estar relacionadas con la protección de derechos fundamentales, como es el caso de la intimidad, o de valores constitucionalmente protegidos, como sucede con la seguridad y la defensa nacional¹⁹.

8.2.4.3. Deben ser temporales, en la medida en que la ley debe fijar un plazo después del cual los documentos pasan al dominio público.

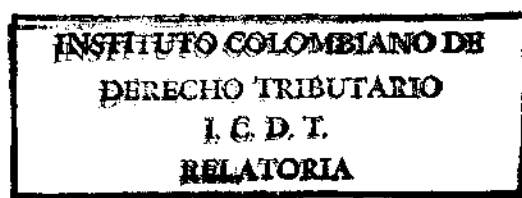
8.3. Teniendo en cuenta las anteriores consideraciones, corresponde ahora examinar la impugnación formulada en contra las expresiones del artículo 36 de la Ley 863/2003, que contemplan las declaraciones aduaneras de importación y exportación dentro de los documentos que el legislador ordinario ha decidido no someter a reserva.

8.3.1. El actor argumenta que, si se entiende que tal decisión constituye una regulación específica sobre un tema aduanero, el órgano facultado para adoptarla era el Gobierno Nacional, a través de decretos reglamentarios de ley marco, y no el Congreso, mediante ley ordinaria. La tesis de fondo del impugnante, por lo demás consistente con su interpretación extensiva de las disposiciones constitucionales en materia de ley marco, sostiene que la competencia para determinar el carácter reservado de los documentos públicos referidos al tema aduanero y, por extensión, de todos aquellos relacionados con las materias enunciadas en el artículo 150, numeral 19, de la Carta como sometidas a ley marco, corresponde al Gobierno Nacional y no al legislador.

Esta interpretación llevaría a vaciar de contenido la reserva de ley establecida en el artículo 74 de la Constitución, esto es, a “deslegalizar”, en relación con amplios sectores de información de relevancia pública, la facultad de imponer restricciones al derecho fundamental de acceso a los documentos públicos, para radicarla de modo permanente en un órgano que no ostenta el carácter plural y representativo propio del Legislativo y, por tanto, carece de las notas que confieren a este último un plus de legitimidad democrática respecto del Ejecutivo.

¹⁸ Cfr. sentencia C-872/2003.

¹⁹ Cfr. sentencia T-527/2005.



En contra de la tesis del impugnante debe esta Corte reiterar, en el mismo sentido que se hiciera en el numeral 7.8 de esta providencia, la necesidad de efectuar interpretaciones armónicas del reparto de poderes normativos diseñado en la constitución, teniendo en cuenta que las competencias reguladoras del Ejecutivo en desarrollo de los temas propios de ley marco son, en todo caso, excepcionales, y no se imponen sobre las facultades exclusivas de regulación del Congreso en materias especialmente trascendentes como son los límites al ejercicio de los derechos constitucionales o el establecimiento de tributos. En este orden de ideas, tratándose de normas que impongan restricciones a derechos fundamentales, como el de acceso a los documentos públicos, cuya expedición esté sometida a reserva legal, la competencia para expedirlas corresponde al Congreso y no al Gobierno Nacional, así tales regulaciones tengan incidencia sobre las materias enunciadas en el artículo 150, numeral 19, de la Constitución como temas propios de la legislación marco.

8.3.2. Por otra parte, el demandante sostiene que, si en lugar de ser interpretada como una regulación específica sobre la publicidad de la información de ciertos documentos aduaneros, se entiende que el aparte impugnado del artículo 36 se limita a establecer una pauta general sobre el régimen de publicidad de la información aduanera, el Congreso se mantendría dentro de los límites fijados a su competencia legislativa en el ámbito propio de las leyes marco. Sin embargo, a juicio del impugnante, también este contenido normativo sería inconstitucional, porque la disposición que lo establece no forma parte de una ley marco sino que está integrada a una ley ordinaria.

Tampoco esta objeción está llamada a prosperar por cuanto, según jurisprudencia reiterada de esta Corporación, ratificada en el epígrafe 5.1.6. de esta providencia, el trámite de las leyes marco no difiere del de las leyes ordinarias, razón por la cual no resulta inconstitucional la inclusión de normas marco en leyes que de manera prevalente no lo son, siempre que se satisfaga el requisito de la unidad de materia y el grado de amplitud que debe caracterizar a las normas que regulan los asuntos objeto de leyes marco. En consecuencia, aún si se admite que respecto a los documentos que guarden relación con las materias sometidas a reserva de ley marco, toda limitación a su acceso debe quedar previamente establecida por el legislador en la correspondiente ley marco, y no confiada a la regulación del Gobierno, tampoco en este caso la norma impugnada sería inconstitucional. Ello porque, si bien esta última aparece integrada en una ley que, como la 863 de 2003, en su mayor parte no establece normas marco, sino regulaciones específicas en materia tributaria, se cumple con el requisito de la unidad de materia, como quiera que la exclusión de la reserva sobre las declaraciones aduaneras de importación y exportación está orientada a facilitar el cumplimiento de los objetivos de política fiscal que animaron la expedición de la citada ley. Por otra parte, como lo admite el propio actor, la norma impugnada tiene la generalidad suficiente como para considerar que con ella el legislador no incursiona mas allá de las facultades de

**INSTITUTO COLOMBIANO DE
DERECHO TRIBUTARIO
I. C. D. T.
RELATORIA**

regulación restringida que tiene en relación con las materias sometidas a ley marco, pero al mismo tiempo no se despoja de una competencia que la constitución le atribuye en exclusividad, como es la de establecer restricciones al acceso a los documentos públicos. En definitiva, también mirada desde esta perspectiva, la expresión demandada es constitucional.

8.4. Respecto al cargo formulado en contra del artículo 36 en su conjunto, éste se apoya en una interpretación del artículo 74 de la Carta, según la cual el legislador tendría la competencia para establecer el carácter reservado de los documentos públicos, pero no para negar dicha reserva, como ocurre en el presente caso. Tal entendimiento, apegado a la literalidad del precepto constitucional y orientado por una comprensión en exceso restrictiva de las cláusulas que establecen competencias legislativas, soslaya, sin embargo, que cuando el legislador, en lugar de establecer límites para el acceso a ciertos documentos tributarios, atribuye carácter no reservado a los mismos, simplemente se limita a ratificar lo ya dispuesto por el artículo 74 de la Constitución. Así las cosas, tal disposición podría considerarse redundante, pero en modo alguno inconstitucional, como lo propone el actor.

9. Conclusión. Exequibilidad de las normas impugnadas.

A la luz de las consideraciones anteriores, la Corte concluye que, tanto las expresiones demandadas de los artículos 19 y 36 de la Ley 863 de 2003, como este último artículo en su conjunto, son exequibles respecto de los cargos de inconstitucionalidad propuestos. Ello porque, aunque las normas contenidas en tales disposiciones tienen alguna incidencia en el régimen aduanero y en el comercio exterior - como quiera que: a) incluyen a los importadores, exportadores y demás usuarios aduaneros, entre los sujetos obligados a inscribirse en el RUT; b) sustituyen el Registro de Exportadores por el Registro Único Tributario; c) condicionan el trámite de operaciones de comercio exterior a que los intervinientes se encuentren inscritos en el RUT y, d) afirman el carácter público de los datos contenidos en las declaraciones aduaneras de importación y exportación, así como en las de impuestos al consumo y participación departamental - se trata, no obstante, de medidas de inequívoca naturaleza tributaria y, en el caso de esta última, referida además al derecho fundamental de acceder a los documentos públicos. Ambos temas se sustraen al ámbito de regulación de las leyes marco en materias aduanera y de comercio exterior para, en cambio, ser atribuidos en exclusiva al legislador ordinario, en atención al principio de legalidad de los tributos y a la reserva de ley para imponer límites al principio de publicidad de los documentos oficiales. Pero además, en el caso de la medida contemplada en el artículo 36 de la citada ley, ella no resulta inconstitucional por cuanto no contradice, sino que reafirma, el principio consagrado en el artículo 74 de la Carta.



III. DECISIÓN

En mérito de lo expuesto, la Sala Plena de la Corte Constitucional, administrando justicia en nombre del Pueblo y por mandato de la Constitución,

RESUELVE:

PRIMERO: Declarar **EXEQUIBLE**, por los cargos analizados, la expresión “*los importadores, exportadores y demás usuarios aduaneros*” contenida en el inciso primero del artículo 555-2 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 19 de la Ley 863 de 2003.

SEGUNDO: Declarar **EXEQUIBLE**, por los cargos analizados, la expresión “*...el Registro de Exportadores y...*”, contenida en el inciso segundo del artículo 555-2 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 19 de la Ley 863 de 2003.

TERCERO: Declarar **EXEQUIBLE**, por los cargos analizados, el inciso final del párrafo segundo del artículo 555-2 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 19 de la Ley 863 de 2003, que dice: “*La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales se abstendrá de tramitar operaciones de comercio exterior cuando cualquiera de los intervinientes no se encuentre inscrito en el RUT, en la respectiva calidad de usuario aduanero*”.

CUARTO: Declarar **EXEQUIBLE**, por los cargos analizados, las expresiones “*Información en materia aduanera*” y “*...aduaneras de importación, exportación, así como en las de...*”, contenidas en el artículo 36 de la Ley 863 de 2003.

QUINTO: Declarar **EXEQUIBLE** el artículo 36 de la Ley 863 de 2003, por el cargo analizado, por violación del artículo 74 de la Constitución Política.

Notifíquese, comuníquese, publíquese, cúmplase, insértese en la Gaceta de la Corte Constitucional y archívese el expediente.

— EN COLECCIÓN —

RODRIGO ESCOBAR GIL
Presidente

INSTITUTO COLOMBIANO DE
DERECHO TRIBUTARIO
I. C. D. T.
RELATORIA

JAIME ARAUJO RENTERÍA
Magistrado

Consejero de Estado

MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA
Magistrado

JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO
Magistrado

MARCO GERARDO MONROY CABRA
Magistrado

NILSON PINILLA PINILLA
Magistrado

- En Comisión -

HUMBERTO ANTONIO SIERRA PORTO
Magistrado

MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO
Magistrado

CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ
Magistrada

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MENDEZ
Secretaria General

SENTENCIA C-860/2007.

INSTITUTO COLOMBIANO DE
DERECHO TRIBUTARIO
I. C. D. T.
RELATORIA