

Actuación tributaria. *Principios constitucionales que la orientan. Facultad reglamentaria. Límites*

### *1. Principios constitucionales que orientan la actuación tributaria*

Los principios constitucionales que orientan la actuación tributaria, según la Corte Constitucional, son el de legalidad, de equidad, de eficiencia, de progresividad, de irretroactividad, igualdad y el de la capacidad contributiva. Estos principios aseguran que los tributos se establezcan y apliquen de manera justa, transparente y efectiva, respetando los derechos de los contribuyentes y garantizando la financiación del Estado.

A partir de estos principios se establece una correlativa limitación entre derecho y deber a la que el Legislador no escapa, razón por la cual, el amplio margen de configuración legislativa en materia tributaria debe respetar dichos principios.

Esto se traduce en tributos: (a) estatuidos en leyes válidamente producidas, (b) que no sean retroactivos, (c) con todos sus elementos perfectamente delimitados, (d) que tengan en cuenta que las cargas sociales no pueden ser desproporcionadas, (e) cuyo recaudo tenga un costo significativamente inferior a lo recaudado, (f) que consulten la capacidad de pago de los contribuyentes, (g) que establezcan el principio de solidaridad como un deber de todos y todas<sup>1</sup>.

En cuanto al principio de legalidad, la creación y modificación de tributos deben estar establecidas en la ley, garantizando la seguridad jurídica y la transparencia en la actividad tributaria.

El artículo 338 de la Constitución Política señala que, en tiempos de paz, el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales pueden imponer contribuciones fiscales o parafiscales. Dice, además, que la ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar directamente los sujetos activos, los sujetos pasivos, los hechos, las bases gravables y las tarifas de los impuestos. De este mandato se desprende el principio de legalidad tributaria, según el cual, todos los tributos deben ser decretados por los órganos de representación popular (No ha lugar impuesto sin representación) y, además, los elementos que conforman el tributo deben estar claramente establecidos (certeza del tributo). El principio de legalidad tributaria exige que sean los órganos de elección popular los que, de manera directa, señalen los elementos esenciales del tributo, pero, además, exige que cuando fijen los elementos del tributo, lo hagan con suficiente claridad y precisión, pues, de lo contrario, como lo ha señalado la Corte Constitucional, no sólo se genera inseguridad jurídica, sino que en el momento de la aplicación de las normas se permiten los abusos impositivos<sup>2</sup>.

El artículo 338 de la Carta Política consagra la competencia exclusiva del legislador en materia tributaria:

*Artículo 338 C.P. En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.*

*La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos.*

*Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a*

---

<sup>1</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-571 de 2019.

<sup>2</sup> Consejo de Estado. Sección Cuarta del 9 marzo de 2017. Exp. 1 1001-03-27-0002012-00042-01(19715).

*partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.*

De la misma manera, el artículo 154 de la Constitución Política le otorga al legislador la facultad para crear, modificar o suprimir exclusiones o exenciones tributarias, por razones de política económica o para realizar la igualdad real y efectiva a partir de la iniciativa del Gobierno nacional. Las exenciones tributarias creadas por el legislador, al hacer parte de las manifestaciones de la política fiscal, también están cobijadas por los principios de legalidad y certeza. De tal forma que, los elementos principales de cualquier exención deben estar definidos previamente por el legislador, las asambleas o los concejos, en los términos de los artículos 150, numerales 10 y 12, y 338 de la Constitución.

La facultad de regular exenciones tributarias es una potestad exclusiva del legislador, generalmente definida por la Constitución Política de un país, y se refiere a la capacidad de establecer, modificar o suprimir exenciones o exoneraciones fiscales. En Colombia, el artículo 154 de la Constitución Política<sup>3</sup> establece esta competencia exclusiva del legislador, especialmente cuando se trata de exenciones de impuestos, tasas y contribuciones nacionales, bajo la iniciativa del Gobierno nacional.

Las exenciones tributarias creadas por el legislador, al hacer parte de las manifestaciones de la política fiscal, también están cobijadas por los principios de legalidad y certeza. De tal forma que, los elementos principales de cualquier exención deben estar definidos previamente por el legislador, las asambleas o los concejos, en los términos de los artículos 150, numerales 10 y 12, y 338 de la Constitución<sup>4</sup>.

Así lo precisó la Corte Constitucional en la sentencia C-748 de 2009:

*Esta Corporación, en reiteradas oportunidades, ha establecido que, así como el legislador goza de amplia potestad de configuración normativa para establecer tributos y definir sus elementos esenciales, es natural que, de la misma forma, goce del poder suficiente para consagrar beneficios tributarios, por razones de política económica o para realizar la igualdad real y efectiva en materia fiscal.*

En este orden de ideas, el legislador tiene la facultad constitucional para:

- Crear exenciones: Establecer nuevas exenciones tributarias para ciertos grupos, actividades o sectores.
- Modificar exenciones: Cambiar los requisitos, condiciones o alcance de exenciones ya existentes.
- Suprimir exenciones: Eliminar exenciones tributarias que ya no sean necesarias o que hayan cumplido su propósito.

Del principio de legalidad tributaria se deriva el de certeza del tributo, conforme al cual no basta con que sean los órganos colegiados de representación popular los que fijen directamente los elementos del tributo, sino que es necesario que al hacerlo determinen con suficiente claridad y precisión todos y cada uno de esos componentes esenciales. Esta

---

<sup>3</sup> Artículo 154 C.P. Las leyes pueden tener origen en cualquiera de las Cámaras a propuesta de sus respectivos miembros, del Gobierno Nacional, de las entidades señaladas en el artículo 156, o por iniciativa popular en los casos previstos en la Constitución.

No obstante, sólo podrán ser dictadas o reformadas por iniciativa del Gobierno las leyes a que se refieren los numerales 3, 7, 9, 11 y 22 y los literales a, b y e, del numeral 19 del artículo 150; las que ordenen participaciones en las rentas nacionales o transferencias de las mismas; las que autoricen aportes o suscripciones del Estado a empresas industriales o comerciales y las que decreten exenciones de impuestos, contribuciones o tasas nacionales.

Las Cámaras podrán introducir modificaciones a los proyectos presentados por el Gobierno.

<sup>4</sup> Consejo de Estado. Sección Cuarta. del 9 marzo de 2017. Exp. 11001-03-27-0002012-00042-01(19715).

exigencia adquiere relevancia a la hora de dar aplicación y cumplimiento a las disposiciones que fijan los gravámenes, pues su inobservancia puede dar lugar a diversas situaciones nocivas para la disciplina tributaria como son la generación de inseguridad jurídica; propiciar los abusos impositivos de los gobernantes; o el fomento de la evasión «pues los contribuyentes obligados a pagar los impuestos no podrían hacerlo, lo que repercute gravemente en las finanzas públicas y, por ende, en el cumplimiento de los fines del Estado»<sup>5</sup>.

En la misma línea, la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado se ha pronunciado sobre el particular<sup>6</sup> al considerar que el señalado principio supone que tanto los contribuyentes como las autoridades administrativas y judiciales, al cumplir sus obligaciones o exigir sus derechos respecto de la liquidación, declaración, pago y recaudo de los tributos, entre otros, deben sujetarse a los mandatos de la ley.

De ahí que, dentro de este marco, el principio de legalidad en materia tributaria implica: i) la competencia para decretar, modificar o suprimir tributos en tiempo de paz es una facultad exclusiva atribuida a los órganos de representación popular pluralistas; ii) el deber de estos órganos de predeterminedar con claridad y certeza los elementos mínimos de la obligación tributaria (sujetos activo y pasivo, el hecho y la base gravable, y la tarifa a cobrar) y iii) la prohibición a las entidades territoriales de establecer contribuciones en contravención a lo dispuesto en la Constitución y la ley.

Ahora bien, en materia tributaria la facultad reglamentaria, no obstante, está limitada por el principio de legalidad, tiene un margen más o menos amplio en la medida en que hay ciertos aspectos que dado su tecnicismo o variabilidad no pueden ser regulados de forma exhaustiva por el legislador y por lo mismo se delegan a la administración. Lo cual ha sido precisado por la Corte Constitucional en los siguientes términos:

*La facultad reglamentaria en materia tributaria. El principio de legalidad en su faceta de certeza tributaria limita y enmarca, pero no anula la facultad reglamentaria de las autoridades administrativas en materia impositiva. Esto es así, porque la Constitución no exige al legislador llevar a cabo una regulación exhaustiva del régimen jurídico de la obligación tributaria y permite que la reglamentación de algunas materias sea delegada a la administración. En particular, la Corte Constitucional ha reconocido que las autoridades administrativas cuentan con potestad reglamentaria en relación con: (i) la concreción de variables económicas que inciden en los elementos esenciales de la obligación fiscal y (ii) la regulación de aspectos técnicos vinculados a la ejecución técnica y administrativa de los tributos<sup>7</sup>.*

En este sentido, se ha dejado dentro del ámbito de competencia de la autoridad tributaria la reglamentación de algunos elementos estructurales del tributo tales 2199. Reiteración en Concepto PL 0005 de 2022.

como: costos, precios, ingresos, en la medida en que estos se constituyen como variables económicas no determinables de forma definitiva, facultad que en todo caso debe atenerse a los principios tributarios que son el instrumento de restricción de esta atribución de concreción asignada a la administración<sup>8</sup> 18.

*El principio de certeza tributaria prohíbe que el alcance de los elementos esenciales de la obligación fiscal sea determinado motu proprio por la administración. Sin embargo, permite que el legislador delegue a las autoridades administrativas la función de delimitar las variables económicas (costos, precios, ingresos etc.) que "inciden en la definición*

---

<sup>5</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-594 de 2010

<sup>6</sup> Consejo de Estado. Sala de Consulta y Servicio Civil. Concepto del 25 de agosto de 2014. Exp.

<sup>7</sup> Corte Constitucional, C-019 2022.

<sup>8</sup> *Ibidem*.

*concreta de los elementos estructurales del ingreso fiscal". Estas variables son susceptibles de un "tratamiento menos restringido", debido a que son difícilmente aprehensibles de forma definitiva e instantánea en un precepto legal y, por lo tanto, "deben ser diferidas a disposiciones reglamentarias" En estos casos, sin embargo, la Constitución exige que existan criterios o parámetros legales generales que enmarquen y delimiten la función de concreción administrativa. Lo anterior, con el objeto de prevenir que el uso de variables económicas en el diseño de la obligación tributaria se traduzca en una autorización a la administración para determinar con absoluta autonomía los elementos esenciales de la obligación tributaria.*

Así mismo, el principio de legalidad también aplica en materia sancionatoria, tanto para las faltas como para las sanciones, el cual exige que la conducta reprochable y la consecuencia que trae consigo estén previamente definidas en la ley, como garantía al debido proceso y a la seguridad jurídica del administrado.

La Constitución Política autoriza el ejercicio de potestades sancionatorias sujeta a los límites del ius puniendi previstos en el artículo 29. De esta forma ha sido considerado por la Sala<sup>9</sup>:

*El principio de legalidad de las faltas y de las sanciones "alude a que una norma con fuerza material de ley establezca la descripción de las conductas sancionables, así como las clases y cuantías de las sanciones a ser impuestas"<sup>10</sup>. "En consecuencia, la Constitución exige la predeterminación legal de las infracciones administrativas, así como las correspondientes sanciones. Este principio se desarrolla en una doble dimensión: i) reserva de ley, y ii) tipicidad.*

*[...] para la doctrina de la Sala, la jurisprudencia del Consejo de Estado y de la Corte Constitucional, es competencia exclusiva del Legislador establecer la descripción de las conductas sancionables, así como las clases y cuantías de las sanciones a imponer. Lo anterior implica un mandato de tipificación que se expresa en describir los elementos básicos de la conducta típica que será sancionada, así como determinación de tipo y cuantía de las sanciones que serán impuestas. En la tipificación de las infracciones, podrán preverse tipos en —blanco bajo remisiones normativas precisas o criterios por medio de los cuales se pueda determinar con claridad la conducta. Así mismo, la ley debe señalar el procedimiento a seguir para la imposición de la sanción (reserva de ley en materia de procedimiento) y la autoridad competente para adelantarla e imponer finalmente la sanción administrativa.*

Ahora bien, dentro de los principios en materia tributaria también se impone la igualdad entre sujetos que se encuentren en la misma situación sean tratados de la misma manera, que no se impongan cargas tributarias excesivas y que se atienda a la capacidad económica de las personas.

La jurisprudencia constitucional ha indicado que se desconoce el principio de igualdad en materia tributaria cuando (i) el tributo no tiene en cuenta la capacidad contributiva de las personas; (ii) los sujetos o grupos en igualdad de condiciones son objeto de trato diferente sin ninguna justificación; o (iii) la tributación tiene efectos confiscatorios. De conformidad con la sentencia C-468 del 2016 para establecer la violación del derecho a la igualdad es necesario precisar si se introduce un trato diferente entre supuestos que se encuentran en la misma situación.

---

<sup>9</sup> Consejo de Estado. Sala de Consulta y Servicio Civil. Concepto 2403 del 5 de marzo de 2019.

<sup>10</sup> Corte Constitucional, C-019 2022.

Por último, la actividad tributaria está regida por el principio de irretroactividad, el cual se traduce en que las leyes tributarias no pueden aplicarse a hechos anteriores a su entrada en vigor.

Sobre el particular, la Corte Constitucional ha señalado que la irretroactividad de las normas jurídicas tributarias se respalda tradicionalmente en el concepto de seguridad jurídica, de manera que la norma impositiva tenga un carácter previo a la producción de los hechos que regula. Así mismo, dicho principio tiene como justificación la defensa del contribuyente frente a la imposición repentina de nuevas o más gravosas cargas<sup>11</sup>.

## *2. Los límites de la facultad reglamentaria en materia tributaria*

El numeral 11 del artículo 189 de la Constitución Política consagra la potestad reglamentaria en los siguientes términos:

*Corresponde al Presidente de la República como Jefe de Estado, Jefe del Gobierno y Suprema Autoridad Administrativa:*

*[...]*

*11. Ejercer la potestad reglamentaria, mediante la expedición de los decretos resoluciones y órdenes necesarios para la cumplida ejecución de las leyes.*

Esta potestad ha sido definida por la jurisprudencia de esta Corporación como:

*"[L]a facultad constitucional que se atribuye de manera permanente al Gobierno Nacional, en cabeza del Presidente de la República, para expedir un conjunto de disposiciones jurídicas de carácter general y abstracto para la debida ejecución de la ley, a través de las cuales desarrolla las reglas y principios en ella fijados y la completa en aquellos detalles y pormenores necesarios que permiten su aplicación, pero que en ningún caso puede modificar, ampliar o restringir en cuanto a su contenido material o alcance"*<sup>12</sup>.

Respecto a esta potestad, la Sala ha identificado las siguientes características<sup>13</sup>

- i) Conlleva el ejercicio de una función administrativa<sup>14</sup>.
- ii) Tiene como propósito precisar y detallar la ley para que de esta forma pueda ejecutarse adecuadamente<sup>15</sup>.

---

<sup>11</sup> Sentencias C-527 de 1996, C-185 de 1997 y C-878 de 2011.

<sup>12</sup> Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Primera. Sentencia del 18 de febrero de 2016. Radicación número: 1 1001-03-24-000-2013-00018-00. "La potestad reglamentaria es la facultad constitucional atribuida de manera permanente a algunas autoridades para expedir un conjunto de disposiciones jurídicas de carácter general y abstracto para la debida ejecución de la ley, a través de las cuales se desarrollan las reglas y principios en ella fijados. Su propósito es señalar aquellos detalles y pormenores necesarios que permiten la debida aplicación de la ley, sin que en ningún caso pueden modificarla, ampliarla o restringirla en cuanto a su contenido material o alcance". Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Primera. Sentencia del 20 de noviembre de 2014. Radicación número: 1 1001-03-24-000-2010-001 19-00. Véase igualmente: Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda. Sentencia del 21 de agosto de 2014. Radicación número: 11001-03-25-000-2009-00095-00(1280 09), Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda. Sentencia del 12 de marzo de 2015. Radicación número: 11001-03-26-000-2008-00060-00(2174-12).

<sup>13</sup> Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil. Concepto del 14 de septiembre de 2016. Radicación número: 1 1001-03-06-000-2016-00066-00(2291). Reiteración en el Concepto del 19 de septiembre de 2017. Exp. 11001-03-06-000-2016-00220-00(2318).

<sup>14</sup> "El numeral 11 del artículo 189 C.P. atribuye la potestad reglamentaria al Presidente de la República como Suprema Autoridad Administrativa, por lo que su ejercicio corresponde al cumplimiento de una función administrativa que se sujeta, por definición, a la observancia de normas superiores como son la Constitución Política y la ley". Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil. Concepto del 21 de agosto de 2014. Radicación número: 11001-03-06-000-2014 00012000(2213).

<sup>15</sup> "Entonces, se trata de normas de ejecución, ya que hacen más precisas y detalladas las disposiciones que tienen fuerza material de ley". Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera. Sentencia del 9 de marzo de 2016. Radicación número: 11001-03 26-000-2009-00009-00(36312)A. "El

- iii) Finaliza con la expedición de actos de carácter general y abstracto<sup>16</sup>, los cuales, en el caso del Presidente de la República, reciben el nombre de decretos reglamentarios.
- iv) El acto que resulta no es una nueva ley, sino un acto complementario de esta<sup>17</sup>.
- v) Promueve la organización y el funcionamiento de la administración<sup>18</sup>
- vi) Representa un mecanismo de colaboración entre los poderes legislativo y ejecutivo<sup>19</sup>
- vii) Facilita la inteligencia y entendimiento de la ley por parte de la administración y los administrados<sup>20</sup>
- viii) No puede ejercerse en el caso de materias que deben necesariamente regularse a través de una ley<sup>21</sup>
- ix) No es absoluta, en virtud de encontrarse limitada. En esta dirección, la jurisprudencia ha señalado que no es posible ejercer la potestad reglamentaria cuando se trate de una ley

---

propósito único de la potestad reglamentaria, tal como lo ha precisado esta Sección, es posibilitar la debida ejecución de las leyes (incluyendo dentro de ellas las normas que tienen fuerza de ley), mediante la precisión y puntualización de las circunstancias de tiempo, modo y lugar y de aquellos aspectos concretos que son indispensables para garantizar su cabal cumplimiento y ejecución. Al hacer uso de esa potestad el Ejecutivo tiene como finalidad hacer mucho más explícita la norma de carácter legal, en orden a facilitar su ejecución y cumplimiento y viabilizar su estricta observancia". Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Primera. Sentencia del 18 de febrero de 2016. Radicación número: 1 1001 03-24-000-201300018-00.

<sup>16</sup> "Entonces, se trata de normas de ejecución, ya que hacen más precisas y detalladas las disposiciones que tienen fuerza material de ley". Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera. Sentencia del 9 de marzo de 2016. Radicación número: 11001-03 26-000-2009-00009-00(36312)A. "El propósito único de la potestad reglamentaria, tal como lo ha precisado esta Sección, es posibilitar la debida ejecución de las leyes (incluyendo dentro de ellas las normas que tienen fuerza de ley), mediante la precisión y puntualización de las circunstancias de tiempo, modo y lugar y de aquellos aspectos concretos que son indispensables para garantizar su cabal cumplimiento y ejecución. Al hacer uso de esa potestad el Ejecutivo tiene como finalidad hacer mucho más explícita la norma de carácter legal, en orden a facilitar su ejecución y cumplimiento y viabilizar su estricta observancia". Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Primera. Sentencia del 18 de febrero de 2016. Radicación número: 1 1001 03-24-000-201300018-00.

<sup>17</sup> Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Primera. Sentencia del 6 de junio de 2013. Radicación número: 1 1001-03-24-000-2006-00284-00.

<sup>18</sup> "Como señala la doctrina, la razones políticas que fundamentan el ejercicio de la potestad reglamentaria pueden resumirse en dos: i) la necesidad de asegurar la organización y funcionamiento del aparato administrativo y ii) el aumento de aquellos sectores en los que el Estado puede intervenir, limitando derechos o actividades de los particulares para garantizar condiciones de bienestar e interés colectivo, con la presencia constante de autoridades administrativas mediante el reconocimiento legal de competencias. Entonces, se trata de normas de ejecución, ya que hacen más precisas y detalladas las disposiciones que tienen fuerza material de ley". Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera. Sentencia del 9 de marzo de 2016. Radicación número: 11001-03-26-000-2009-00009-00 (36312)A.

<sup>19</sup> "[E]l ejercicio de la potestad reglamentaria permite dictar normas sobre aspectos procedimentales o sustanciales más puntuales (sin que se materialicen o concreten en actos administrativos particulares), que generalmente la ley no definió. Se trata de una especie de colaboración que ejerce el ejecutivo para completar la función del poder legislativo". Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 10 de septiembre de 2015. Radicación número: 1 1001-03-26-000-2014-00054-00(21025).

<sup>20</sup> "La Jurisprudencia de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado ha sido reiterativa en el sentido de señalar que el objeto de la potestad reglamentaria consiste en la expedición de normas de carácter general destinadas a lograr la correcta ejecución, cumplimiento y efectividad de la ley para así volverla activa y plenamente operante, facilitando su inteligencia y cumplimiento de parte 11001-03-06-000-2025-00098-00

<sup>21</sup> "De acuerdo con lo anterior esta la facultad reglamentaria en comento, tiene límites derivados de: a) la propia ley, a saber del grado de desarrollo legislativo, pues "es inversamente proporcional a la extensión de la ley. De suerte que, ante menos cantidad de materia regulada en la ley, existe un mayor campo de acción para el ejercicio de la potestad reglamentaria, y viceversa", y b) del constituyente el cual por motivos de reserva legal ha dispuesto que determinadas materias sean directamente desarrolladas a través de la función legislativa, garantía que impide que sea por medio de la potestad reglamentaria que se produzca su regulación". Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda. Sentencia del 12 de marzo de 2015. Radicación número: 11001-03-26-000-2008-00060-00(2174-12).

que incorpore disposiciones precisas y claras que no requieren de una regulación adicional para su ejecución (límite por necesidad)<sup>22</sup>.

Como lo ha señalado la Sala de tiempo atrás, «entre más detallada sea la norma expedida por el legislador, menor será el ámbito de acción de la administración para reglamentar la norma. Con todo, el límite más importante para el ejercicio de la potestad reglamentaria es su subordinación a la ley<sup>23</sup>, tanto desde el punto de vista jerárquico como sustancial. En consecuencia, a través de la potestad reglamentaria no es posible ampliar, restringir, modificar o contrariar la norma promulgada legislador (límite por competencia), así como tampoco limitar o impedir la realización de los fines perseguidos por esta»<sup>24</sup>

Por ende, en el ejercicio de su función reglamentaria, el poder ejecutivo no puede adicionar nuevas disposiciones:

*De lo expuesto pueden inferirse los dos límites que enmarcan la potestad reglamentaria: de un lado, se encuentra un criterio de competencia y, del otro, un criterio de necesidad. El primero se refiere al alcance de la atribución que se entrega al ejecutivo, de manera que le está prohibido, so pretexto de reglamentar la ley, adicionar nuevas disposiciones, por lo que debe entonces, para asegurar la legalidad de su actuación, limitarse al ámbito material desarrollado por el legislativo<sup>25</sup>.*

Del mismo modo, entra dentro de la órbita de competencia de la administración la reglamentación técnica que se circunscribe a aspectos no esenciales del tributo, pero necesarios para hacerlos efectivos referidos en esencia a obligaciones formales subsidiarias y a los trámites administrativos como lo ha resaltado la Corte Constitucional como se cita a continuación:

*las autoridades administrativas son competentes para definir mediante el reglamento aspectos técnicos "vinculados a la ejecución técnica y administrativa de los tributos". El*

---

<sup>22</sup> [32] "Así mismo, la Sala ha identificado dos criterios que contribuyen a determinar los límites y alcance del poder reglamentario, como son: el de competencia y el de necesidad, los cuales han sido entendidos así: Corresponde al Presidente de la República como Jefe del Estado, Jefe de Gobierno y Suprema Autoridad administrativa: Ejercer la potestad reglamentaria mediante la expedición de los decretos, resoluciones y órdenes necesarios para la cumplida ejecución de las leyes. Fija así la norma básica los límites y alcances de este poder al enmarcarlo dentro de dos criterios expresamente señalados: el de competencia y el de necesidad. Criterio de competencia o atribución que si bien responde a la obligación del Gobierno de hacer cumplir la ley, tiene sus propios límites en la ley reglamentada y no puede el Presidente de la República, so pretexto de reglamentarla crear una nueva norma no contenida en aquella, ni modificarla para restringir o extender su alcance ni contrariar su espíritu o finalidad. El criterio de "necesidad" consagrado expresamente en el artículo citado (189-11 de la Constitución Política) enmarca el poder reglamentario a aquellos casos en que la ley por ser oscura, condicional o imprecisa lo exija. De manera que no es procedente hacer uso del poder reglamentario cuando la ley contiene ordenamientos precisos, claros e incondicionados que no requieren de regulación adicional para su ejecución". Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera. Sentencia del 29 de agosto de 2013. Radicación número: 11001-03-26-000-2005-000-2005-00076-00 (32293)a.

<sup>23</sup> "La actividad reglamentaria se encuentra limitada y encausada por la norma legal y por ello debe respetar tanto su texto como su espíritu. Dicho en otras palabras, so pretexto de hacer eficaz y plenamente operante la norma superior de derecho, el Presidente de la República no puede llegar al extremo de reducir o extender lo que en ella se dispone". Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Primera. Sentencia del 18 de febrero de 2016. Radicación número: 11001-03-24-000-2013-00018-00.

<sup>24</sup> En consecuencia, en ejercicio de la potestad reglamentaria y de expedición de actos administrativos generales no se puede sobrepasar la ley (debe preservarse su naturaleza y elementos), así como tampoco es posible dictar una regulación que en lugar de facilitar su aplicación (de la ley), la restrinja o impida la realización de sus fines". Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil. Concepto del 16 de abril de 2015. Radicación número: 11001-03-06-000 2014-0017400 (2223).

<sup>25</sup> Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera. Sentencia del 9 de marzo de 2016. Radicación número: 11001-03-26-000-2009-00009-00 (36312)A.

*objeto propio de la reserva legal en materia fiscal es únicamente la delimitación general de los elementos esenciales del gravamen. Por esta razón, la administración puede regular los siguientes aspectos no esenciales del tributo: (i) las obligaciones formales "necesarias para hacer efectiva la obligación tributaria principal" y (ii) los "trámites administrativos, siempre que no comprometan derechos fundamentales y sean excepcionales, relacionados con el recaudo, liquidación, determinación, discusión y administración de ciertos tributos, y con sus circunstancias de recaudo"*<sup>26</sup>.

De lo antes descrito queda suficientemente claro que la facultad reglamentaria en materia tributaria está fuertemente restringida fundamentalmente por el principio de legalidad, especialmente en lo concerniente a la definición general de los elementos esenciales del tributo, pero tiene un margen relativamente amplio en lo que tiene que ver con aspectos económicos variables y técnico procedimentales.

En consecuencia, no le está permitido a la Administración exceder esa competencia reglamentaria estableciendo condiciones por fuera de lo que la ley creadora del gravamen establece y mucho menos en contravía de la misma.

---

<sup>26</sup> C-066 de 2021 y C-060 de 2018.