

**FACULTAD LEGISLATIVA – Es exclusiva del Congreso. Facultad excepcional del Presidente de la República / POTESTAD REGLAMENTARIA – Limitaciones / DECRETO REGLAMENTARIO – Se requiere cuando se expide una ley y se requiere un decreto para hacer posible su aplicación / PRESIDENTE DE LA REPUBLICA – Facultad reglamentaria**

*En virtud del artículo 150 de la Constitución Política, la función legislativa es propia del Congreso y sólo excepcionalmente éste puede autorizar al Presidente de la República para legislar, indicándole las facultades en forma expresa y precisa en la ley que lo habilita, nunca de manera implícita y sin que puedan admitirse analogías, ni interpretaciones extensivas.* La potestad de reglamentar las leyes, de que trata el numeral 11 del artículo 189 de la Constitución Política, que se ha confiado al Presidente, tiene la limitación de que no es posible modificar, ampliar, adicionar, enervar ni suprimir, por esa vía, disposiciones que el legislador ha consagrado, pues el único objeto de la norma reglamentaria es lograr el cumplimiento y efectividad de la ley que desarrolla. Respecto de la expedición del decreto reglamentario, conviene señalar que éste se requiere cuando el Congreso expide una ley en la que ha señalado los principios y reglas básicas, sin desarrollar aquellos elementos que hacen posible su aplicación, por lo que le corresponde al ejecutivo encauzarla hacia la operatividad efectiva en el plano de lo real. Así las cosas, la potestad reglamentaria es la facultad constitucional que se atribuye de manera permanente al Gobierno Nacional para expedir un conjunto de preceptos jurídicos, de carácter general y abstracto, para la debida ejecución de la ley, a través de los cuales despliega las reglas y principios en la ley determinados y la completa, en caso de ser necesario, para su debida aplicación. El artículo 189 de la Constitución Política establece que le 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; es decir, la potestad reglamentaria es una facultad constitucional que autoriza al ejecutivo para expedir normas de carácter general dedicadas a la adecuada ejecución y observancia de la ley, facultad sujeta a ciertos límites, que no son otros que los fijados por la misma Constitución y la ley, ya que al reglamentar no puede extender, limitar o alterar el contenido legal, es decir, las normas reglamentarias deben subordinarse a la ley referente, y su finalidad exclusiva es la ejecución de ella.

**FUENTE FORMAL: CONSTITUCION POLITICA – ARTICULO 150**

**NORMA DEMANDADA: DECRETO 567 DE 2007 (1 de marzo) MINISTERIO DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO – ARTICULO 1 (No anulado)**

**FINANCIAMIENTO DEL ESTADO – Obligación constitucional / IMPUESTO SOBRE LA RENTA – Obligados a presentarla / PERSONAS NATURALES – Todos están sometidos al impuesto sobre la renta pero sólo algunos tienen la obligación de declarar / RETENCION EN LA FUENTE - Mecanismo que proporciona un movimiento periódico, regular y constante de ingresos al Estado. No es un impuesto**

La Constitución Política, en su artículo 95, numeral 9, ordena que es obligación de todo ciudadano contribuir al financiamiento de los gastos y de las inversiones del Estado. Es decir, que, por precepto constitucional, todos tenemos el deber de ayudar, con el pago de impuestos, al sostenimiento del Estado; no obstante lo anterior, no todo colombiano tiene la obligación formal de presentar la declaración anual del impuesto sobre la renta y complementarios. Aunque todos podemos ser

contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, la ley ha determinado que no todos debemos cumplir con la obligación de declarar, atendiendo parámetros legalmente determinados relacionados con los ingresos brutos, patrimonio bruto, consumos mediante tarjeta de crédito, compras y consumos y el valor total acumulado de consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financieras. Toda persona natural está sometida al impuesto sobre la renta y complementarios pero no todas tienen la obligación de declarar; sin embargo, lo anterior no significa que las personas naturales no obligadas a declarar porque no superan los topes señalados, no deban cancelar el impuesto sobre la renta, vía retención en la fuente, cuando perciben ingresos tales como dividendos y participaciones gravados. Según la norma transcrita, el impuesto sobre la renta de los no declarantes es igual al monto de las retenciones en la fuente que por todo concepto se deban aplicar a los pagos o abonos en cuenta realizados al contribuyente durante el respectivo período fiscal. La retención en la fuente es un mecanismo que proporciona un movimiento periódico, regular y constante de ingresos al Estado, que le garantiza una disponibilidad económica para el cumplimiento de sus fines; adicionalmente, es una herramienta de control del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes y responsables, que permite su recaudo al momento de percepción del ingreso e impone el deber, a cargo de quien tiene una obligación dineraria (agente retenedor) a favor de otra persona, de conservar, guardar o descontar del pago o del abono en cuenta, una suma determinada a título de impuesto. Bajo esta condición, la retención en la fuente no es un impuesto, es un medio que facilita, acelera y asegura el recaudo del tributo, pero que tiene su fundamento en los artículos 365 y siguientes del Estatuto Tributario.

**FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 365**

**IMPUESTO DE RENTA – Se recauda anticipadamente a través de la retención en la fuente / RETENCION EN LA FUENTE – Tarifa aplicable a los dividendos y participaciones / RETENCION EN LA FUENTE A DIVIDENDOS Y PARTICIPACIONES – El gobierno no excedió la facultad reglamentaria pues al hacerlo no creó obligaciones sustantivas adicionales a cargo de las personas naturales no declarantes**

Siempre que una persona perciba un ingreso constitutivo de renta, de un agente de retención, éste debe retener una parte del valor a título de impuesto sobre la renta y complementarios; es esa la razón de ser del artículo 6° del Estatuto Tributario, antes transcrito, significa que el impuesto se va pagando por adelantado y con ocasión de cada ingreso que se obtenga, sin importar que el beneficiario sea o no declarante del impuesto sobre la renta, de manera que aunque no se esté obligado al deber formal de declarar, se cumple el mandato constitucional de ayudar al financiamiento de los gastos y de las inversiones del Estado. En ese caso, la tarifa de retención en la fuente aplicable será la del impuesto de renta vigente para las personas naturales, y el impuesto de las no obligadas a presentar la declaración es el que resulte de sumar las retenciones en la fuente practicadas sobre todos los ingresos recibidos, es decir, se entiende que el valor del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al ingreso es exactamente igual al que se le retuvo en la fuente. De acuerdo con los artículos de la Ley 223 de 1995 y del Decreto 567 de 2007, antes transcritos, se facultó al Gobierno Nacional para determinar la tarifa de retención en la fuente aplicable a los dividendos y participaciones, con la condición de que no podía sobrepasar el 35%, facultad que el Gobierno no excedió en el reglamento al fijarla en el 33% para las personas naturales no declarantes. En ese contexto, la norma acusada atiende la facultad dada al Gobierno Nacional para ejercer su potestad

reglamentaria, a partir del señalamiento expreso del artículo 390 del Estatuto Tributario, que en criterio de la Ley 223 de 1995 debía ser objeto de reglamentación; ello, en consideración a la imposibilidad del legislador de regular de forma rigurosa todo lo relacionado con esa materia. Aunado a lo expuesto, observa la Sala que la ley que facultó al Gobierno Nacional no estableció que la retención en la fuente se debía aplicar sólo a los contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios; en consecuencia, sin autorización legal, no podía excluir a los contribuyentes no declarantes, de la retención en la fuente sobre los dividendos y participaciones que les fueran entregados o abonados en cuenta. Por lo tanto, no excedió el ejecutivo la Ley 223 de 1995, al expedir el Decreto 567 de 2007 con el fin de reglamentar lo relacionado con la tarifa de retención en la fuente aplicable a los dividendos y participaciones, pues al hacerlo no creó obligaciones sustantivas adicionales a cargo de las personas naturales no declarantes, como lo afirma el demandante, sino que se limitó a desarrollar las atribuciones constitucionales reglamentarias, sin exceder los parámetros de la ley que reglamenta.

**FUENTE FORMAL:** LEY 223 DE 1995

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCION CUARTA**

**Consejera ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ**

Bogotá, D. C. dieciséis (16) de diciembre de dos mil once (2011)

**Radicación número: 11001-03-27-000-2009-00016-00(17639)**

**Actor: NORBEY DE JESUS VARGAS RICARDO**

**Demandado: MINISTERIO DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO**

**FALLO**

Decide la Sala la acción pública de nulidad instaurada por el ciudadano Norbey de Jesús Vargas Ricardo, contra el artículo 1° (parcial) del Decreto 567 de 2007, proferido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, relacionado con la tarifa de retención en la fuente sobre dividendos o participaciones gravados.

**La demanda**

El ciudadano Norbey de Jesús Vargas Ricardo solicita la nulidad de los apartes que se subrayan del artículo 1° del Decreto 567 de 2007:

***“DECRETO No. 567 del 1° de marzo de 2007***

Por medio del cual se reglamenta parcialmente la Ley 1111 de 2006 y se dictan otras disposiciones

**EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA**

En ejercicio de sus facultades constitucionales y legales, en especial las que le confieren el numeral 11 del artículo 189 de la Constitución Política, los artículos 49, 389, 390 y 391 del Estatuto Tributario y los artículos 5, 8, 13 y 39 de la Ley 1111 de 2006

**DECRETA:**

**ARTICULO 1. Tarifa de retención en la fuente sobre dividendos o participaciones gravados** . Los pagos o abonos en cuenta por concepto de dividendos y participaciones, que se realicen a los socios, accionistas, comuneros, asociados, suscriptores o similares que sean declarantes del impuesto sobre la renta, en exceso del resultado previsto en el numeral 1 ó en el Parágrafo 1 del artículo 49 del Estatuto Tributario, están sometidos a retención en la fuente a título de impuesto sobre la renta a la tarifa del veinte por ciento (20%).

Cuando el beneficiario del pago o abono en cuenta sea una persona natural no obligada a presentar declaración de renta y complementarios, la tarifa de retención en la fuente es del treinta y tres por ciento (33%).

No obstante lo anterior, la tarifa de retención en la fuente por concepto de dividendos y participaciones, será del veinte por ciento (20%) cuando el valor individual o acumulado de los pagos o abonos en cuenta, a favor de personas naturales sea igual o superior a mil cuatrocientas (1.400) Unidades de Valor Tributario – UVT, durante el respectivo año gravable.

(...)

**Normas violadas.**

El demandante considera<sup>1</sup> que el aparte subrayado del artículo 1° del Decreto 567 de 2007 viola los artículos 150 numeral 12 y 338 de la Constitución Política. El concepto de violación lo desarrolla con los siguientes argumentos:

El aparte demandado viola el principio de legalidad, en su derivación del principio de reserva de ley de los tributos, contenidos en los artículos citados, 150 numeral 12 y 338 de la Constitución Política, toda vez que por intermedio de un decreto, se crea una obligación tributaria sustancial a cargo de las personas naturales no obligadas a presentar declaración del impuesto sobre la renta y complementarios.

Anota que el poder para crear obligaciones tributarias sustanciales, esto es, la que implica el pago de un tributo, radica exclusivamente en el Congreso de la República y no en el ejecutivo, quien ostenta, según el artículo 189 numeral 11 de la Constitución Política, la potestad reglamentaria, en cabeza del Presidente de la República

---

<sup>1</sup> Folios 1 al 9

**La retención en la fuente a título de renta de las personas naturales no declarantes, debe ser fijada por ley y no por decreto.**

Manifiesta que nuestro ordenamiento jurídico tributario exige que las retenciones en la fuente, a título de impuesto sobre la renta, de las personas naturales no declarantes, deben ser fijadas por intermedio de una ley y no a través de decretos del Gobierno Nacional, por cuanto, de conformidad con el artículo 6° del Estatuto Tributario, la retención en la fuente practicada durante el período a las personas no obligadas a presentar declaración de renta, constituye su impuesto.

Indica que el hecho de crear mediante decreto la retención en la fuente a cargo de las personas naturales no declarantes, implica que mediante este tipo de normas se creen obligaciones tributarias sustantivas, facultad que está reservada al Congreso de la República, quien ostenta el poder primigenio, originario o primario, y que consiste en que en tiempo de paz, es el único con poder para crear obligaciones tributarias sustantivas a cargo de los contribuyentes.

Por su parte, los artículos 49 parágrafo 2° y 390 del Estatuto Tributario señalan que el porcentaje de retención en la fuente sobre dividendos, será el que disponga el Gobierno Nacional mediante decreto; dicha facultad cubre única y exclusivamente a las personas naturales o jurídicas que tengan la calidad de declarantes, en razón a que en este caso, la retención constituye un anticipo del impuesto sobre la renta y no la obligación tributaria misma.

**Violación al principio de legalidad, reserva de la ley y potestad tributaria.**

Conforme con lo consagrado en los artículos 150 numeral 12 y 338 de la Constitución Política, el Congreso de la República, por intermedio de la ley, crea, modifica o deroga tributos, es decir, dicha entidad es la única que ostenta la potestad tributaria primaria, que consiste en la facultad de imponer obligaciones tributarias a cargo de los administrados.

Advierte que, de acuerdo con lo anterior, es claro que mediante el artículo 1° del Decreto 567 de 2007, se creó una obligación tributaria sustancial en materia del impuesto sobre la renta a cargo de las personas naturales no obligadas a presentar dicha declaración, al establecer que la retención en este caso ascendía al 33%, violando de manera flagrante los mandamientos de orden superior antes citados.

El demandante hace referencia a la sentencia del Consejo de Estado del 29 de abril de 1994, Sección Cuarta, Expediente 4015 en la que se afirmó que *“Para la Sala, respecto a los contribuyentes no declarantes, no hay duda de que por mandato legal – artículos 6° y 244 del Estatuto Tributario - , el impuesto de renta es el que resulta al sumar, las retenciones en la fuente, lo cual quiere decir, que el Presidente al fijar la tarifa de retención en la fuente, consecuentemente, fija la tarifa del impuesto, que no es posible frente a lo dispuesto por el artículo 338 de la Carta.*

*El argumento de que la retención es un anticipo del impuesto que se concreta al final del ejercicio es válido en el caso de los declarantes, no lo es para los contribuyentes no declarantes, para quienes impuesto y retención tiene un mismo significado.*

*La actividad consistente en determinar la retención o incrementar las tarifas a título de impuesto, para los contribuyentes no declarantes, es una función de índole*

*legislativa, que en tiempo de paz está vedada al ejecutivo por disposición expresa de la Constitución. Por lo que no puede pretenderse qué (sic) corresponde a una actividad administrativa que pueda ser desarrollada en ejercicio de la potestad reglamentaria o de la de recaudación, numerales 11 y 20 artículo 189 C.P.*

*Sí bien es cierto que en materia del recaudo del tributo la retención en la fuente responde a un medio para tal efecto, y que su manejo y control es eminentemente administrativo, al igual que lo es el ajuste de valores absolutos expresados en moneda nacional. De acuerdo con el incremento porcentual del índice de precios al consumidor, tal como lo consagra el artículo 242 del Estatuto Tributario, esto es posible solamente para los contribuyentes declarantes, para quienes la retención es un anticipo del impuesto, no el impuesto mismo; por el contrario, tratándose de contribuyentes – no declarantes, la retención por mandato legal, es el impuesto mismo – artículo 6 y 244- ; luego, su fijación corresponde a la ley.*

*Por último, observa la Sala, que al ser señalada la tarifa de retención para los contribuyentes no declarantes, en los decretos acusados, por el Presidente de la República, en ejercicio de la potestad reglamentaria, violó no solo el artículo 121 sino el 338 de la Constitución Nacional, toda vez que se arrogó atribuciones propias del legislador, en quien radica única y exclusivamente el poder impositivo.*

*En suma, al expedir las normas demandadas el Presidente de la República excedió sus facultades, pues ejerció funciones atribuidas constitucionalmente al Congreso de la República; por tanto habrá de declararse la nulidad de aquellas por violar normas superiores del ordenamiento jurídico. (...)"*

Manifiesta que la anterior posición jurisprudencial fue confirmada por la misma Corporación mediante sentencia del 4 de noviembre de 1994, Expediente 5692.

Finalmente, de acuerdo con las normas y la jurisprudencia transcrita, reitera que el artículo 1° del Decreto 567 de 2007 es parcialmente nulo, en el aparte que fija un porcentaje de retención en la fuente por concepto de dividendos del 33% para los no declarantes.

## **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA.**

**El Ministerio de Hacienda y Crédito Público<sup>2</sup>**, mediante apoderada, se opone a las pretensiones de la demanda, por las siguientes razones:

Conforme lo establece el artículo 390 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 125 de la Ley 223 de 1995, la tarifa de retención en la fuente aplicable a los dividendos y participaciones contemplados en el artículo 49 del mismo estatuto será la que determine el Gobierno Nacional, siempre que no sobrepase el 35%, tarifa que se ha venido reduciendo gradualmente hasta el 33% conforme con las modificaciones del artículo 12 de la Ley 1111 de 2006.

En armonía con lo anterior, a través del Decreto 567 del 1° de marzo de 2007, el Gobierno Nacional fijó las tarifas de retención aplicables a los dividendos y participaciones gravados, dentro de las cuales se estipula una tarifa del 33% cuando el beneficiario del pago o abono en cuenta sea una persona natural no obligada a presentar declaración del impuesto sobre la renta.

---

<sup>2</sup> Folios 23 a 27

Indica que una vez se determina, conforme con lo establecido en el artículo 49 del Estatuto Tributario, el componente no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, el exceso constituye renta gravable en cabeza de los socios y accionistas, asociados, suscriptores en el año gravable en el que se distribuya, monto sobre el cual se aplica la tarifa de retención del 33%, cuando se trate de persona natural no obligada a presentar declaración de renta, tarifa que se reduce al 20% cuando el valor individual acumulado sea igual o superior a 1400 UVT durante el respectivo año gravable.

De lo anterior se desprende que por el hecho de ser el contribuyente no declarante de renta, no se encuentra eximido de ser sujeto de la aplicación de la tarifa de retención en la fuente a que se refieren las normas antes mencionadas, máxime cuando el mismo artículo 6° del Estatuto Tributario, citado por el demandante, hace referencia a que el impuesto de renta de los no declarantes es igual a la suma de retenciones que les hubieren practicado durante el respectivo año gravable.

Manifiesta que, tal como lo establece el numeral 9° del artículo 95 de la Constitución Política, es deber ciudadano contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad, en la medida de sus posibilidades y conforme con las normas que se expidan en materia tributaria; de allí que si bien la norma exime a algunos contribuyentes de la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta, ello no implica que no tributen por dicho concepto y es por ello que su renta se calcula de acuerdo con las retenciones que les hubieren practicado durante el correspondiente año gravable.

#### **Supuesta ilegalidad por inconstitucionalidad.**

Anota que en materia tributaria es el legislador, en virtud del principio de legalidad de los tributos y la autonomía constitucional para establecer impuestos, quien fija sus elementos, delimita el núcleo de contribuyentes favorecidos con los tratamientos preferentes, modifica o excluye de dicho tratamiento a contribuyentes que tradicionalmente hubieren gozado de beneficios; que así mismo, es quien puede modificar las tarifas de los impuestos, bien sea incrementándolas o disminuyéndolas.

En virtud de dicha facultad se expidió la Ley 223 de 1995, en cuyo artículo 125, se modifica el artículo 390 del Estatuto Tributario, fijando una tarifa máxima del 35%, aplicable a los dividendos y participaciones que resulten gravados conforme a las reglas del artículo 49 del mismo estatuto, tarifa que por efectos de lo establecido en la Ley 1111 de 2006 se reduce gradualmente del 35% al 33%.

Por otra parte, el Presidente de la República en desarrollo de la potestad reglamentaria que le otorga el numeral 11 del artículo 189 de la Constitución Política, cuyo propósito es la cumplida ejecución de las leyes, concretó las circunstancias, detalles o aspectos no contenidos en ellas, sin modificar o ampliar el alcance y contenido de la ley, facultad que ejerce sin excesos en el caso del Decreto 567 de 2007, al contemplar la tarifa del 33% aplicable para el año 2008.

Precisa que el decreto citado guarda concordancia con la Ley 1111 de 2006, al precisar el alcance del legislador que estableció la aplicación de una tarifa de retención en la fuente sobre dividendos o participaciones gravados; en consecuencia, no hubo exceso de la potestad reglamentaria, toda vez que la tarifa cuestionada tiene sustento legal y, en esa medida, el reglamento, lejos de

pretender crear una tarifa no contemplada en la ley, da alcance a la misma, tal como se ha analizado, por lo que no se vulneran los artículos 150, 189 y 338 de la Constitución Política, como lo afirma el demandante, basado en un análisis tangencial y poco profundo de la situación planteada que deja de lado el espíritu del legislador.

Tampoco se aleja el decreto de la posición que ha venido adoptando la Corporación sobre el particular en tanto que la tarifa bajo análisis fue establecida por la ley y en esa medida el reglamentario que se ataca goza de legalidad en la medida en que se limita a dar alcance a la misma en los términos antes descritos.

Finalmente, solicita que se declare la legalidad de los apartes del decreto demandado, por encontrarse ajustados a las previsiones legales y constitucionales.

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN.**

La parte demandante reitera los argumentos expresados en la demanda<sup>3</sup>.

El demandado reitera los argumentos expresados en la contestación de la demanda<sup>4</sup> y hace referencia a la sentencia de la Corte Constitucional C-489 de 1995 que precisa que:

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

### **CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO**

El Procurador Sexto Delegado considera que el aparte demandado del artículo 1° del Decreto 567 de 2007 no viola los preceptos constitucionales invocados por el demandante.

Manifiesta que dentro de las normas invocadas por el Gobierno Nacional, que lo facultan para la expedición del Decreto 567 de 2007, se encuentran los artículos 49 y 390 del Estatuto Tributario que se refieren a la retención en la fuente sobre dividendos y participaciones.

Que el artículo 390 del Estatuto Tributario dispone que la tarifa aplicable a los dividendos y participaciones contemplados en el artículo 49 será la que determine el Gobierno Nacional, la cual en ningún caso podrá sobrepasar el treinta y cinco por ciento (35%); de lo que evidencia que el gobierno está facultado para hacerlo.

---

<sup>3</sup> Folios 52 a 53

<sup>4</sup> Folios 49 a 51

Agrega que el inciso primero del artículo 1° del Decreto 567 de 2007 hace referencia a la tarifa de retención en la fuente sobre dividendos o participaciones gravados, al establecer que los pagos o abonos en cuenta por concepto de dividendos y participaciones, que se realicen a los socios, accionistas, comuneros, asociados, suscriptores o similares que sean declarantes del impuesto sobre la renta, en exceso del resultado previsto en el numeral 1 ó en el Parágrafo 1 del artículo 49 del Estatuto Tributario, están sometidos a retención en la fuente.

Que el inciso segundo, objeto de demanda, se refiere al texto anterior al disponer que si el beneficiario del pago o abono en cuenta es persona natural no obligada a presentar declaración de renta y complementarios, la tarifa de retención en la fuente es del 33%.

Así las cosas, al expedir la norma demandada el ejecutivo, está obrando debidamente facultado por el artículo 390 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 125 de la Ley 223 de 1995, razón por la cual no es dable concluir que se haya excedido en la facultad reglamentaria cuando la misma ley le ordenó establecer la tarifa. Que, adicionalmente, el ejecutivo cumple con los límites que la misma ley le impuso, cual es que la retención sea sobre dividendos y participaciones contemplados en el artículo 49 del Estatuto Tributario y que la tarifa no excediera del 35%.

Advierte que, en ese orden, tampoco vulneró el Gobierno Nacional los señalados artículos de la Constitución Política, por cuanto no ha usurpado las funciones constitucionales del Congreso, toda vez que no ha establecido contribuciones fiscales ni parafiscales a las que se refiere el numeral 12 del artículo 150 y el inciso primero del artículo 338 de la Carta Superior.

Resalta que el artículo 338 constitucional, en su inciso segundo, establece que "*La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones...*"; atendiendo a esta facultad, el legislador, mediante el artículo 125 de la Ley 223 de 1995, ordenó al Gobierno Nacional determinar la tarifa de retención sobre dividendos y participaciones, sin sobrepasar el 35%.

Precisa que del contenido del artículo 49 del Estatuto Tributario y 1° del Decreto 567 de 2007 se establece que la retención en la fuente se aplica sobre los dividendos y participaciones gravados, resultantes de aplicar el procedimiento señalado en el numeral 1 y el Parágrafo 1° del artículo 49, respecto de los cuales no existe ninguna exención ni tratamiento preferencial que impida a las personas no obligadas a declarar, ser sujetos de la retención en la fuente; en consecuencia, no es posible afirmar que el Gobierno Nacional estaba facultado solamente para establecer la tarifa de retención en la fuente para las personas que tuvieran la calidad de declarantes.

#### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de los apartes demandados del artículo 1° del Decreto Reglamentario 567 del 1° de marzo de 2007, que reglamentó parcialmente la Ley 1111 de 2006 y dictó otras disposiciones, en cuanto establece que cuando el beneficiario del pago o abono en cuenta por concepto de dividendos y participaciones sea una persona natural no obligada a presentar la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, la tarifa de retención en la fuente es del treinta y tres por ciento (33%).

Las razones de la ilegalidad manifestadas en la demanda se concretan en afirmar que la disposición viola los artículos 150 numeral 12 y 338 de la Constitución Política y que el Gobierno Nacional extralimitó la potestad reglamentaria pues creó una obligación tributaria sustancial en materia del impuesto sobre la renta a cargo de las personas naturales no obligadas a declarar, arrogándose funciones legislativas, las cuales son de competencia privativa del Congreso de la República.

La Sala considera que el cargo de violación no está llamado a prosperar, por las siguientes razones:

En virtud del artículo 150 de la Constitución Política, la función legislativa es propia del Congreso y sólo excepcionalmente éste puede autorizar al Presidente de la República para legislar, indicándole las facultades en forma expresa y precisa en la ley que lo habilita, nunca de manera implícita y sin que puedan admitirse analogías, ni interpretaciones extensivas.

La potestad de reglamentar las leyes, de que trata el numeral 11 del artículo 189 de la Constitución Política, que se ha confiado al Presidente, tiene la limitación de que no es posible modificar, ampliar, adicionar, enervar ni suprimir, por esa vía, disposiciones que el legislador ha consagrado, pues el único objeto de la norma reglamentaria es lograr el cumplimiento y efectividad de la ley que desarrolla.

Respecto de la expedición del decreto reglamentario, conviene señalar que éste se requiere cuando el Congreso expide una ley en la que ha señalado los principios y reglas básicas, sin desarrollar aquellos elementos que hacen posible su aplicación, por lo que le corresponde al ejecutivo encauzarla hacia la operatividad efectiva en el plano de lo real.

El reglamento debe desarrollar no sólo lo que hay expreso en la ley, sino lo que hay implícito en ella, de suerte que no se convierta en una mera reproducción de aquélla. No le es permitido al Presidente, incluir modificaciones que transformen la voluntad del legislador; si las leyes expedidas por el congreso proveen todos los elementos indispensables para su ejecución, el órgano administrativo no tendría nada que agregar y, por lo tanto, no habría necesidad de ejercitar la potestad reglamentaria.

Así las cosas, la potestad reglamentaria es la facultad constitucional que se atribuye de manera permanente al Gobierno Nacional para expedir un conjunto de preceptos jurídicos, de carácter general y abstracto, para la debida ejecución de la ley, a través de los cuales despliega las reglas y principios en la ley determinados y la completa, en caso de ser necesario, para su debida aplicación.

La edificación jurídica y política del Estado Social de Derecho se apoya en el principio de legalidad que comporta que todos los miembros del poder público se supediten a la Constitución y a las leyes.

El artículo 189 de la Constitución Política establece que le 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;*, es decir, la potestad reglamentaria es una facultad constitucional que autoriza al ejecutivo para expedir normas de carácter general dedicadas a la adecuada ejecución y observancia de la ley, facultad sujeta a ciertos límites, que no son otros que los fijados por la misma Constitución y la ley,

ya que al reglamentar no puede extender, limitar o alterar el contenido legal, es decir, las normas reglamentarias deben subordinarse a la ley referente, y su finalidad exclusiva es la ejecución de ella.

En esta materia, la Corte Constitucional afirmó:

*"La potestad reglamentaria se caracteriza por ser una atribución constitucional inalienable, intransferible, inagotable, pues no tiene plazo y puede ejercerse en cualquier tiempo y, es irrenunciable, por cuanto es un atributo indispensable para la que la Administración cumpla con su función de ejecución de la ley." En muchas ocasiones del contenido mismo de la ley se desprende la necesidad del reglamento, pues aparece claro que algunas materias genéricamente normadas en ella deben ser especificadas por la autoridad administrativa que ha de ejecutarla. Pero en otras el legislador en el mismo ordenamiento le recuerda al Ejecutivo este deber en relación con aspectos puntuales y precisos, lo cual no infringe la Constitución.<sup>5</sup>*

En consecuencia, la ejecución de la potestad reglamentaria del ejecutivo debe enmarcarse en las atribuciones que la Constitución le otorga para desplegarla.

Sobre este mismo aspecto, esta Sección ha precisado:

*"(...)*

*La facultad reglamentaria, que la Constitución le reconoce al poder ejecutivo, es una facultad gobernada por el principio de necesidad, que se materializa justamente en la necesidad que en un momento dado existe de detallar el cumplimiento de una ley que se limitó a definir de forma general y abstracta determinada situación jurídica. Entre más general y amplia haya sido la regulación por parte de la ley, más forzosa es su reglamentación en cuanto que este mecanismo facilitará la aplicación de la ley al caso concreto. A contrario sensu, cuando la ley ha detallado todos los elementos que se requieren para aplicar esa situación al caso particular no amerita expedir el reglamento. Es evidente que el control judicial que recae sobre el reglamento debe cuidar que la función reglamentaria no sobrepase ni invada la competencia del legislativo, en el sentido de que el reglamento no puede ni desfigurar la situación regulada por la ley ni hacerla nugatoria ni extenderla a situaciones de hecho que el legislador no contempló. Si el reglamento preserva la naturaleza y los elementos fundamentales de la situación jurídica creada por la ley, bien puede este instrumento propio del ejecutivo detallar la aplicación de la ley al caso mediante la estipulación de trámites, procedimientos, plazos y todo lo concerniente al modo como los sujetos destinatarios de la ley la deben cumplir.*

*(...)"<sup>6</sup>*

---

<sup>5</sup> Sentencia de la Corte Constitucional C-302 de 1999

<sup>6</sup> Sentencia 17066 del 16 de marzo de 2011, C.P. Doctor Hugo Fernando Bastidas Barcenás

A su vez, el artículo 338, inciso primero, es del siguiente tenor:

*“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, las bases gravables y las tarifas de los impuestos (...).”*

En ese contexto es indudable que únicamente el Congreso de la República está facultado, por la Constitución Política para emitir, reformar o derogar las leyes y, que los decretos reglamentarios sólo tienen la labor de procurar el cumplimiento de lo consignado en ellas, siempre sometidos a los parámetros señalados por la ley, por lo que al Gobierno Nacional al promulgarlos, no le es posible ir más allá de lo que el mismo texto legal establece y menos cambiarla vía reglamento.

De acuerdo con lo anterior, debe examinarse si lo estipulado en el artículo 1° del Decreto Reglamentario 567 de 2007 se ajusta a la atribución que la Constitución Política le confirió al Presidente de la República, para lo cual es necesario analizar el impuesto sobre la renta y complementarios para los no declarantes y el carácter de la retención en la fuente para ellos.

La Constitución Política, en su artículo 95, numeral 9, ordena que es obligación de todo ciudadano contribuir al financiamiento de los gastos y de las inversiones del Estado. Es decir, que, por precepto constitucional, todos tenemos el deber de ayudar, con el pago de impuestos, al sostenimiento del Estado; no obstante lo anterior, no todo colombiano tiene la obligación formal de presentar la declaración anual del impuesto sobre la renta y complementarios.

Aunque todos podemos ser contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, la ley ha determinado que no todos debemos cumplir con la obligación de declarar, atendiendo parámetros legalmente determinados relacionados con los ingresos brutos, patrimonio bruto, consumos mediante tarjeta de crédito, compras y consumos y el valor total acumulado de consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financieras.

En cuanto a las personas naturales, el artículo 7° del Estatuto Tributario dispone:

*“LAS PERSONAS NATURALES ESTAN SOMETIDAS AL IMPUESTO. Las personas naturales y las sucesiones ilíquidas están sometidas al impuesto sobre la renta y complementarios. (...).”*

Significa lo anterior, que toda persona natural está sometida al impuesto sobre la renta y complementarios pero no todas tienen la obligación de declarar; sin embargo, lo anterior no significa que las personas naturales no obligadas a declarar porque no superan los topes señalados, no deban cancelar el impuesto sobre la renta, vía retención en la fuente, cuando perciben ingresos tales como dividendos y participaciones gravados y es por ello que el artículo 6 del Estatuto Tributario, establece:

*“EL IMPUESTO DE LOS NO DECLARANTES ES IGUAL A LAS RETENCIONES. El impuesto de renta y ganancia ocasional, a cargo de los asalariados no obligados a presentar declaración de renta y complementarios, y el de los demás contribuyentes no obligados a declarar, es el que resulte de sumar las retenciones en la fuente por*

*todo concepto que deban aplicarse a los pagos o abonos en cuenta realizados al contribuyente durante el respectivo año gravable.*

Según la norma transcrita, el impuesto sobre la renta de los no declarantes es igual al monto de las retenciones en la fuente que por todo concepto se deban aplicar a los pagos o abonos en cuenta realizados al contribuyente durante el respectivo período fiscal.

La retención en la fuente es un mecanismo que proporciona un movimiento periódico, regular y constante de ingresos al Estado, que le garantiza una disponibilidad económica para el cumplimiento de sus fines; adicionalmente, es una herramienta de control del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes y responsables, que permite su recaudo al momento de percepción del ingreso e impone el deber, a cargo de quien tiene una obligación dineraria (agente retenedor) a favor de otra persona, de conservar, guardar o descontar del pago o del abono en cuenta, una suma determinada a título de impuesto.

Bajo esta condición, la retención en la fuente no es un impuesto, es un medio que facilita, acelera y asegura el recaudo del tributo, pero que tiene su fundamento en los artículos 365 y siguientes del Estatuto Tributario.

Con este mecanismo, se vincula a los particulares en la actividad tributaria, asignándoles un deber de participación que se materializa en la obligación de practicar las retenciones a que haya lugar; expedir a los beneficiarios de los pagos los correspondientes certificados en los que consten las retenciones practicadas; presentar las declaraciones mensuales de retención en la fuente y consignar las retenciones en las entidades autorizadas para recaudar y dentro de los plazos fijados.

Siempre que una persona perciba un ingreso constitutivo de renta, de un agente de retención, éste debe retener una parte del valor a título de impuesto sobre la renta y complementarios; es esa la razón de ser del artículo 6° del Estatuto Tributario, antes transcrito, significa que el impuesto se va pagando por adelantado y con ocasión de cada ingreso que se obtenga, sin importar que el beneficiario sea o no declarante del impuesto sobre la renta, de manera que aunque no se esté obligado al deber formal de declarar, se cumple el mandato constitucional de ayudar al financiamiento de los gastos y de las inversiones del Estado.

En ese caso, la tarifa de retención en la fuente aplicable será la del impuesto de renta vigente para las personas naturales, y el impuesto de las no obligadas a presentar la declaración<sup>7</sup> es el que resulte de sumar las retenciones en la fuente practicadas sobre todos los ingresos recibidos, es decir, se entiende que el valor del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al ingreso es exactamente igual al que se le retuvo en la fuente.

En lo relacionado con la tarifa de retención, el artículo 125 de la Ley 223 de 1995 (*artículo 390 del Estatuto Tributario*) estableció:

***“RETENCIÓN SOBRE DIVIDENDOS Y PARTICIPACIONES.*** *La tarifa aplicable a los dividendos y participaciones contemplados en el artículo 49, será la que determine el Gobierno Nacional. En ningún caso la tarifa podrá sobrepasar el treinta y cinco por ciento (35%).”*

---

<sup>7</sup> Artículos 592, 593, 594-1 y 594-3 del Estatuto Tributario

Y el Decreto 567 de 2007, para determinarla según el anterior mandato, señaló en su artículo 1°:

*“ARTICULO 1. Tarifa de retención en la fuente sobre dividendos o participaciones gravados. Los pagos o abonos en cuenta por concepto de dividendos y participaciones, que se realicen a los socios, accionistas, comuneros, asociados, suscriptores o similares que sean declarantes del impuesto sobre la renta, en exceso del resultado previsto en el numeral 1 ó en el Parágrafo 1 del artículo 49 del Estatuto Tributario, están sometidos a retención en la fuente a título de impuesto sobre la renta a la tarifa del veinte por ciento (20%).*

*Cuando el beneficiario del pago o abono en cuenta sea una persona natural no obligada a presentar declaración de renta y complementarios, la tarifa de retención en la fuente es del treinta y tres por ciento (33%).*

*(...)”*

De acuerdo con los artículos de la Ley 223 de 1995 y del Decreto 567 de 2007, antes transcritos, se facultó al Gobierno Nacional para determinar la tarifa de retención en la fuente aplicable a los dividendos y participaciones, con la condición de que no podía sobrepasar el 35%, facultad que el Gobierno no excedió en el reglamento al fijarla en el 33% para las personas naturales no declarantes.

En ese contexto, la norma acusada atiende la facultad dada al Gobierno Nacional para ejercer su potestad reglamentaria, a partir del señalamiento expreso del artículo 390 del Estatuto Tributario, que en criterio de la Ley 223 de 1995 debía ser objeto de reglamentación; ello, en consideración a la imposibilidad del legislador de regular de forma rigurosa todo lo relacionado con esa materia.

Aunado a lo expuesto, observa la Sala que la ley que facultó al Gobierno Nacional no estableció que la retención en la fuente se debía aplicar sólo a los contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios; en consecuencia, sin autorización legal, no podía excluir a los contribuyentes no declarantes, de la retención en la fuente sobre los dividendos y participaciones que les fueran entregados o abonados en cuenta.

Por lo tanto, no excedió el ejecutivo la Ley 223 de 1995, al expedir el Decreto 567 de 2007 con el fin de reglamentar lo relacionado con la tarifa de retención en la fuente aplicable a los dividendos y participaciones, pues al hacerlo no creó obligaciones sustantivas adicionales a cargo de las personas naturales no declarantes, como lo afirma el demandante, sino que se limitó a desarrollar las atribuciones constitucionales reglamentarias, sin exceder los parámetros de la ley que reglamenta.

Por último, advierte la Sala que el precedente jurisprudencial del 29 de abril de 1994, traído por el demandante, no puede ser tenido en cuenta en el caso en estudio, ya que allí se declaró la nulidad de las normas demandadas en razón a que mediante decreto reglamentario se aumentó la tarifa general de la retención en la fuente (que para los no declarantes constituye el impuesto) para los conceptos de honorarios, comisiones, contratos de consultoría y administración delegada, lo que únicamente podía hacerse a través de una ley.

No ocurre lo mismo en el caso que nos ocupa, puesto que aquí la norma reglamentaria (artículo 1° del Decreto 567 de 2007) no está modificando el mandato legal contenido en la Ley 223 de 1995, en cuanto a la tarifa de retención en la fuente aplicable a los dividendos y participaciones; lo que hizo el reglamento fue fijarla dentro de los parámetros señalados en la norma legal, que la establecía hasta en un treinta y cinco por ciento (35%), hoy treinta y tres por ciento (33%).

Por todo lo anterior la Sala negará las súplicas de la demanda.

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

**F A L L A:**

- 1. DENIÉGANSE** las súplicas de la demanda.

Cópiese, notifíquese, comuníquese, devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**  
Presidenta

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**