CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

Bogotá, D.C., cuatro (4) de junio de dos mil veintiséis (2026)

Referencia:	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación:	25000-23-37-000-2024-00038-01 (30558)
Demandante:	Panamericana Librería y Papelería S.A.
Demandado:	UAE Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN
Temas:	Retención en la fuente - Periodo 12 de 2018. Mecanismos de autorretención en la fuente a título del impuesto sobre la renta, Decreto 1625 de 2016.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 29 de mayo de 2025, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A", que resolvió[1]:

> **"PRIMERO: DECLÁRASE LA NULIDAD PARCIAL** de la Liquidación Oficial de Revisión No. 2022000050000132 del 27 de octubre de 2022, correspondiente a la retención en la fuente del período 12 del año gravable 2018 y, la Resolución No. 008487 del 10 de octubre de 2023, que desató el recurso de reconsideración en contra del acto anterior.
>
> **SEGUNDO:** A título de restablecimiento del derecho se declara que la demandante está obligada al pago de intereses moratorios conforme a lo establecido en el artículo 634 del Estatuto Tributario y la sanción por inexactitud en los términos expuestos en la parte motiva de esta providencia.
>
> **TERCERO:** Niéguense las demás pretensiones de la demanda.
>
> **CUARTO:** No se condena en costas de conformidad con lo expuesto en la parte motiva. (...)"

ANTECEDENTES

El 17 de enero de 2019, mediante el formulario 3501668346565, Panamericana Librería y Papelería S.A. presentó la declaración de retención y autorretención en la fuente del periodo 12 del año gravable 2018, en la que liquidó un total de retenciones a pagar por valor de $1.169.944.000[2].

Previo requerimiento especial[3] y respuesta a este[4], el 27 de octubre de 2022 la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión 202200005000013256, por medio de la

[1] Samai, exp. Tribunal, índice 47.
[2] Samai, exp. Tribunal, índice 10. Contiene un hipervínculo de acceso a los antecedentes administrativos. «01_CARPETA_1_DE_1», arch. «01_FOLIOS_1_106.pdf.», p. 22.
[3] Samai, exp. Tribunal, índice 02. Contiene el arch. «3_ED_DEMANDAY_RADICACIONDEMANDAD(.zip)», ruta: «PODER Y ANEXOS DE LA DEMANDA», pp. 26-49.
[4] Samai, exp. Tribunal, índice 10. Contiene un hipervínculo de acceso a los antecedentes administrativos. Ruta: «01_CARPETA_1_DE_1», arch. «01_FOLIOS_1_106.pdf», pp. 172-174, y arch. «02_FOLIOS_107_206.pdf»,pp. 1-5.
[5] Samai, exp. Tribunal, índice 02. Contiene el arch. «3_ED_DEMANDAY_RADICACIONDEMANDAD(.zip)», ruta: «PODER Y ANEXOS DE LA DEMANDA», pp. 26-49.
[6] *Ibidem*, pp. 50-70.

cual modificó la declaración privada en los términos de adicionar la base de autorretención en cuantía de $529.968.668.000, y correlativamente, determinar mayores retenciones en la fuente a título de impuesto sobre la renta por valor de $2.119.875.000. Asimismo, impuso sanción por inexactitud del 100%.

Contra el acto de determinación la demandante interpuso recurso de reconsideración, el cual fue resuelto a través de la Resolución 008487 del 10 de octubre de 20237, confirmatoria de la anterior.

DEMANDA

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 de la Ley 1437 de 2011 (en adelante, CPACA), Panamericana Librería y Papelería S.A. formuló las siguientes pretensiones[8]:

> **"PRINCIPALES:**
>
> 1. Que son NULOS los siguientes actos administrativos, proferidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN:
>
>   a. **La Liquidación Oficial de Revisión Número 2022000050000132 de fecha 27 de octubre de 2022**, proferida por la Dirección Operativa de Grandes Contribuyentes, de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, contra el contribuyente, la sociedad **PANAMERICANA LIBRERÍA Y PAPELERIA S.A** NIT: 830.037.946-3, mediante la cual se modifica la Liquidación Privada del contribuyente, estableciendo un saldo total a pagar de $4.239.750.000, en el cual se integra suma de $2.119.875.000 por concepto de sanción por inexactitud.
>   b. **La Resolución 008487 del 10 de octubre de 2023** mediante la cual se confirma la Liquidación Oficial de Revisión Número 2022000050000132.
>
> 2. A título de restablecimiento del derecho, se decrete la firmeza de la declaración privada de retención en la fuente correspondiente al periodo 12 del año 2018 presentada por la sociedad **PANAMERICANA LIBRERÍA Y PAPELERIA S.A** NIT: 830.037.946-3.
>
> **SUBSIDIARIAS**:
>
> 1. Que se declare la nulidad de los actos administrativos demandados en el sentido de establecer que para efectos de la determinación de la base para las autorretenciones del periodo 12 de 2018, no era posible acumular los ingresos obtenidos en periodos diferentes al del objeto de la declaración.
>
> 2. Que se declare la nulidad de los actos administrativos demandados en el sentido de establecer que el impuesto Sobre la Renta generado durante el periodo 2018 ya fue cancelado en su totalidad al momento de la presentación de la declaración correspondiente y se deberá solo pagar los intereses desde la fecha de presentación de la declaración de retención en la fuente del periodo 12 de diciembre de 2018, hasta el día en que se presentó y pagó la declaración del impuesto Sobre la Renta del año 2018.
>
> 3. Que se declare la nulidad de los actos administrativos demandados en el sentido de establecer que se trata de una diferencia de criterios y por tanto no se configura la sanción de inexactitud."

Invocó como disposiciones normativas vulneradas los artículos 604, 605, 647, 683

[7] *Ibidem*, pp. 71-84.
[8] Samai, exp. Tribunal, índice 02. Contiene el arch. «3_ED_DEMANDAY_RADICACIONDEMANDAD(.zip)», ruta: «DEMANDA PANAMERICANA - DIAN», pp. 50-70.

y 746 del Estatuto Tributario (ET), y 1.2.6.1. a 1.2.6.11. y 1.6.1.13.2.33 del Decreto 1625 de 2016.

Como **concepto de violación** expuso lo siguiente:

Sostuvo que los actos demandados determinaron indebidamente la base de autorretención del período 12 de 2018. Por una parte, porque la DIAN incluyó ingresos provenientes de pagos efectuados por personas naturales que no acreditaron su condición de agentes de retención, quienes, en los términos del artículo 1.2.6.4. del Decreto 1625 de 2016, eran las obligadas a retener. Especificó que, durante diciembre de 2018, registró ingresos por ventas de mercancía por $75.258.842.656, de los cuales $65.655.928.081 derivaron de operaciones de contado realizadas mediante tiquetes de máquinas registradoras POS, y precisó que el 98,88 % de estas correspondió a ventas efectuadas a personas naturales que no informaron ser agentes de retención.

Por otra parte, porque la Administración fijó la base de autorretención del período discutido en $568.957.421.000, considerando los ingresos obtenidos durante todo el año, y no en la suma de $75.258.842.656, relativa únicamente a los ingresos registrados en diciembre. Señaló que dicha actuación desconoció el artículo 1.2.6.9. del Decreto 1625 de 2016, que exige calcular, declarar y pagar la autorretención de forma mensual, y añadió que no hubo justificación legal para trasladar al período 12 la totalidad de los ingresos del año, máxime, cuando las declaraciones de los períodos 1 a 11 se encontraban en firme al momento de notificarse el requerimiento especial.

De manera subsidiaria, afirmó que, aun de aceptarse la procedencia de las autorretenciones determinadas por la DIAN, no era exigible su pago, porque presentó y pagó oportunamente la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2018 y satisfizo en su totalidad la obligación sustancial. Explicó que al ser la autorretención un mecanismo de recaudo anticipado del impuesto, exigir esas sumas luego de pagarse el tributo en virtud de la declaración anual, implicaría un doble cobro sobre la misma obligación. Refirió que, en ese escenario, la DIAN solo podía reclamar los intereses moratorios causados sobre las autorretenciones dejadas de practicar, liquidados desde la fecha en que debió presentarse la declaración de retención hasta el día en que se presentó y pagó la declaración del impuesto sobre la renta de 2018.

Finalmente, sostuvo que no era procedente la sanción por inexactitud, toda vez que los hechos y valores declarados corresponden con la realidad económica de la sociedad, y la controversia surgió de una diferencia de criterio frente a la interpretación y aplicación de las normas que regulan la autorretención a título del impuesto sobre la renta. En ese sentido, afirmó que su posición fue razonable y jurídicamente sustentada, de modo que no se configuró una conducta sancionable.

OPOSICIÓN

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente[9]:

Alegó que la demandante liquidó las autorretenciones de los doce períodos de 2018

[9] Samai, exp. Tribunal, índice 11. Contiene un archivo zip. «13RECIBE MEMORIAL_Expediente_250002337(.zip) NroActua 11», arch. «4.CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA».

sobre bases que, en conjunto, ascendían a $38.988.753.000, mientras que los ingresos netos consignados en el renglón 54 de la declaración del impuesto sobre la renta fueron de $568.957.421.000, coincidentes con los reportados en sus estados financieros. A partir de esa diferencia, concluyó que la sociedad omitió incorporar a la base respectiva $529.968.668.000, lo que derivó en un menor valor liquidado, declarado y pagado por concepto de autorretenciones, equivalente a $2.119.874.672, conforme a la tarifa del 0,40 % aplicable a su actividad económica principal. Lo anterior, la condujo a afirmar que la adición de la base de autorretención del período 12 de 2018 era procedente y que se encontraba amparada en el artículo 694 del ET, por lo cual no vulneraba la periodicidad mensual ni la independencia de las declaraciones de retención en la fuente.

Refirió que Panamericana confundió los regímenes de autorretención. A tal efecto, explicó que el artículo 1.2.6.4. del Decreto 1625 de 2016 regula la autorretención general, esto es, la aplicable a los contribuyentes autorizados como autorretenedores por la DIAN, mientras que la autorretención discutida en el caso concreto corresponde a la especial, prevista en los artículos 1.2.6.6. a 1.2.6.11. *Ibid.*, exigible a las sociedades nacionales (o asimiladas) contribuyentes del impuesto sobre la renta, y exoneradas de las cotizaciones al Sistema General de Seguridad Social en Salud y del pago de los aportes parafiscales, conforme al artículo 114-1 del ET. Con base en esa distinción, afirmó que la demandante estaba obligada a practicar la autorretención especial sobre cada pago o abono en cuenta recibido, incluidos los derivados de operaciones con personas naturales que no tuvieran la calidad de agentes de retención; a su juicio, porque, aunque el artículo 1.2.6.7. del Decreto 1625 remitiera a las reglas generales de retención para determinar la base de la autorretención especial, aquello no significaba que pudiera aplicarse la excepción del artículo 1.2.6.4. *Ibid*., exclusivamente atinente a la autorretención general.

Para terminar, justificó la procedencia de la sanción por inexactitud en que Panamericana incurrió en la conducta prevista en el artículo 647 del ET, por haber liquidado un menor valor por concepto de autorretención especial, sin considerar la totalidad de los ingresos recibidos durante el año. En esa medida, descartó la configuración de una diferencia de criterio, por no tratarse de una interpretación razonable del derecho aplicable, sino del desconocimiento de las normas que regulan la autorretención especial a cargo de los contribuyentes exonerados de aportes parafiscales.

SENTENCIA APELADA

El 29 de mayo de 2025 el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda, en el sentido de *i)* declarar la nulidad parcial de los actos administrativos demandados, *ii)* a título de restablecimiento del derecho, disponer que la demandante está obligada solo al pago de intereses moratorios y de la sanción por inexactitud; y *iii)* no condenar en costas[10].

Como fundamento de su decisión, sostuvo que a Panamericana le correspondía practicar la autorretención especial sobre los pagos recibidos de personas naturales que no acreditaron la calidad de agentes retenedores. Para ello, distinguió entre el régimen general de autorretención y el especial y, con sustento en los oficios DIAN

[10] Samai, exp. Tribunal, índice 22.

001832 del 17 de octubre de 2018 y 86 del 2 de enero de 2019, precisó que el artículo 1.2.6.4. del Decreto 1625 de 2016 pertenece únicamente al primero. Además, señaló que dicha disposición no regula bases sino que define quién debe asumir la retención cuando la operación se realiza con una persona natural; por esa razón, concluyó que no resultaba aplicable al caso concreto. Añadió que extender esa regla al comercio al por menor implicaría trasladar a cada comprador persona natural, que reúna las exigencias del artículo 368-2 del ET, la obligación de practicar la retención al momento del pago, conclusión que desnaturalizaría la lógica misma del sistema de autorretención.

Frente a la acumulación de ingresos de otros meses y a la exigibilidad de las sumas dejadas de autorretener, reconoció la independencia de los períodos de retención en la fuente; no obstante, precisó que este mecanismo opera como una forma de recaudo anticipado del impuesto y que no existe una prohibición legal expresa que impida a la Administración efectuar los ajustes necesarios para establecer la realidad de la obligación en un período gravable determinado. De este modo, tras verificar que Panamericana presentó y pagó oportunamente la declaración del impuesto sobre la renta del año 2018, concluyó que la DIAN no podía exigir nuevamente el pago de las autorretenciones omitidas, pues ello implicaría un doble cobro sobre ingresos que ya integraron la base del tributo. En consecuencia, declaró la nulidad parcial de los actos, afirmando que solo resultaba procedente reclamar los intereses moratorios causados por la falta de práctica oportuna de las autorretenciones, liquidados hasta la fecha en que se pagó el impuesto.

Finalmente, mantuvo la sanción por inexactitud, al considerar que la demandante calculó la autorretención con fundamento en una norma que no resultaba aplicable y, con ello, declaró y pagó un menor valor por ese concepto, conducta que daba lugar a la sanción prevista en el artículo 647 del ET. En esa medida, estimó que los actos se encontraban debidamente motivados y descartó la existencia de una diferencia de criterio, pues, a su juicio, la sociedad, pese a conocer su modelo de negocio y el régimen aplicable a la autorretención especial, no ofreció una justificación suficiente para explicar las inconsistencias advertidas por la DIAN frente a la realidad de los hechos económicos.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** interpuso recurso de apelación[11], por medio del cual solicitó que se revoque la sentencia de primera instancia y, en su lugar, se acceda a las pretensiones principales de la demanda, con base en los siguientes argumentos:

Cuestionó que el Tribunal hubiera descartado la aplicación del artículo 1.2.6.4. del Decreto 1625 de 2016, bajo el argumento de que dicha disposición corresponde solo al régimen de autorretención general y no al especial. A su juicio, esa conclusión desconoció que el artículo 1.2.6.7. *Ibid.* remite, para efectos de determinar la base de la autorretención, a las normas generales de retención en la fuente a título de impuesto sobre la renta, entre ellas los artículos 401 y ss. del ET y sus normas reglamentarias, y al artículo 1.2.4.9.1. del Decreto 1625 de 2016, según el cual, dicha base corresponde a los pagos o abonos en cuenta susceptibles de constituir ingreso tributario para quien los recibe. Desde esa lectura del Título 6 del Decreto 1625 de 2016, reiteró que no procedía practicar autorretención sobre la totalidad de sus ingresos, cuando en algunos casos, la obligación de retener

[11] Samai, exp. Tribunal, índice 25.

correspondió a la persona natural que efectuó el pago y no acreditó su calidad de agente retenedor.

A partir de lo anterior, enfatizó en que, en diciembre de 2018, registró ingresos por ventas de mercancía por $75.258.842.656, de los cuales $65.655.928.081 correspondieron a operaciones de contado mediante tiquetes POS, y que el 98,88% de estas últimas correspondió a personas naturales que no acreditaron ser agentes retenedores; por esta razón, la base declarada en el período discutido excluyó correctamente tales ingresos y los actos demandados aplicaron indebidamente la norma.

Asimismo, reprochó que el *a quo* admitiera la acumulación, en la declaración del mes 12, de los ingresos correspondientes a los meses 1 a 11 de 2018, pese a que el artículo 604 del ET y el artículo 1.6.1.13.2.33. del Decreto 1625 de 2016 establecen que las retenciones y autorretenciones deben declararse mensualmente. Afirmó que la falta de una prohibición expresa no habilitaba a la DIAN para efectuar ese traslado, pues las autoridades solo pueden actuar dentro de sus competencias legales. Agregó que dicha acumulación obedeció a la firmeza de las declaraciones anteriores, lo que evidenciaba la falta de motivación de los actos y el traslado al contribuyente de las consecuencias derivadas de la inactividad administrativa.

Para concluir, cuestionó la confirmación de la sanción por inexactitud, al afirmar que los hechos y valores declarados fueron reales, completos y veraces, y que la controversia surgió de una diferencia razonable de criterio sobre la interpretación de las normas aplicables a la base de autorretención. Sostuvo que la sanción no procede cuando la discrepancia recae sobre el derecho aplicable y la posición del contribuyente cuenta con un fundamento jurídico objetivo, aunque no sea compartido por la Administración. En consecuencia, alegó que la sanción carecía de validez y estaba falsamente motivada.

TRÁMITE PROCESAL EN SEGUNDA INSTANCIA

El recurso se admitió mediante auto del 20 de febrero de 2026[12]. La parte demandante y el ministerio público guardaron silencio.

La DIAN[13] solicitó la confirmación de la sentencia de primera instancia, argumentando que el Tribunal acertó al excluir la aplicación del artículo 1.2.6.4. del Decreto 1625 de 2016 al caso y al concluir que la autorretención debía practicarse sobre cada pago o abono en cuenta recibido por Panamericana, sin importar si provenía de personas naturales que no eran agentes de retención. Asimismo, al considerar que la acumulación de ingresos no desconoció la independencia de los períodos, porque la Administración podía verificar la realidad económica de las bases declaradas con fundamento en los principios de eficiencia, economía, celeridad y primacía de la realidad; y al mantener la sanción por inexactitud, en ausencia de una diferencia de criterio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión 2022000050000132 del

[12] Samai, exp. CE, índice 4.
[13] Samai, exp. CE, índice 9.

27 de octubre de 2022 y la Resolución 008487 del 10 de octubre de 2023, que modificaron la declaración de retenciones en la fuente del periodo 12 de 2018, de Panamericana Librería y Papelería S.A., en el sentido de adicionar retenciones en la fuente a título del impuesto sobre la renta por valor de $2.119.875.000.

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante —apelante única—, corresponde a la Sala establecer si Panamericana Librería y Papelería S.A. estaba obligada a practicar autorretención a título del impuesto sobre la renta sobre los pagos provenientes de personas naturales que no acreditaron su calidad de agentes retenedores; si la DIAN podía ajustar en la declaración del periodo 12 de 2018 ingresos correspondientes a otros periodos de autorretención; y, en función de lo anterior, si resultaba procedente la sanción por inexactitud.

Mecanismos de autorretención en la fuente a título de impuesto sobre la renta. Alcance del artículo 1.2.6.7. del Decreto 1625 de 2016

La distinción entre 'autorretención general' y 'autorretención especial' no figura expresamente formulada en el Decreto 1625 de 2016. La doctrina de la Administración tributaria ha acudido a esas categorías para diferenciar dos grupos normativos contenidos en el Título 6 de dicho decreto compilatorio, denominado «Autorretención a título del impuesto sobre la renta». Al respecto, la DIAN ha señalado que «la autorretención general y la autorretención especial [son] figuras totalmente diferentes que no pueden interpretarse como iguales»[14], al precisar que la primera se encuentra regulada en los artículos 1.2.6.1 a 1.2.6.5, mientras que la segunda corresponde a la prevista en los artículos 1.2.6.6 a 1.2.6.11.

Sin embargo, para la Sala, esa distinción encuentra respaldo en el propio Decreto 1625 de 2016, en tanto allí pueden identificarse dos mecanismos de recaudo anticipado del impuesto sobre la renta, distinguibles por *i)* su origen normativo, *ii)* sus elementos estructurales y *iii)* la posibilidad de su concurrencia. En adelante, la Sala empleará las nociones de autorretención general y autorretención especial en ese sentido, por cuanto permiten identificar dichos mecanismos, cuyo alcance pasa a precisarse.

En cuanto a su origen, la autorretención general prevista en los artículos 1.2.6.1. a 1.2.6.5. del Decreto 1625 de 2016, surgió como una medida de administración del recaudo dispuesta para aquellos casos en los que el volumen de operaciones de venta del beneficiario de pagos o abonos en cuenta hacía inconveniente exigir la retención a un número elevado de agentes retenedores. Por ello, desde el Decreto 2509 de 1985[15] se permitió que determinadas personas jurídicas, previa autorización de la DIAN, practicaran retención sobre sus propios ingresos. Esa regulación fue complementada por disposiciones posteriores, *v.gr.* el artículo 4° del Decreto 2670 de 1988[16] y el artículo 11 del Decreto 836 de 1991[17].

Por otra parte, la autorretención especial consignada en los artículos 1.2.6.6. a 1.2.6.11. del Decreto 1625 de 2016 fue creada con fundamento en el parágrafo 2.º del artículo 365 del ET, adicionado por el artículo 125 de la Ley 1819 de 2016[18]. Esta disposición se introdujo en el marco de una reforma tributaria que, como lo

[14] Oficio 1832 del 17 de octubre de 2018.
[15] «Por el cual se dictan algunas normas en materia de retención en la fuente».
[16] «Por el cual se dictan unas disposiciones de carácter tributario».
[17] «Por el cual se reglamenta la Ley 49 de 1990 y se dictan otras disposiciones».
[18] «Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones.»

reconoció la Corte Constitucional en la sentencia C-235 de 2019[19], buscó unificar el impuesto sobre la renta y complementarios con el impuesto sobre la renta para la equidad —CREE. En ese contexto, el Decreto 2201 de 2016[20] incorporó al Decreto 1625 las reglas de la autorretención especial, con el objetivo de «hacer efectivo el incremento de la tarifa del impuesto sobre la renta y complementario» y «garantizar el adecuado flujo de recursos a la Nación», en consonancia con los cambios introducidos por la reforma.

En cuanto a sus elementos estructurales, también existen diferencias. En la retención relativa a la autorretención general el sujeto obligado es el contribuyente previamente autorizado por la DIAN para practicar retención sobre sus propios ingresos; la base se rige por las reglas ordinarias de retención («todos los pagos o abonos en cuenta susceptibles de constituir ingreso tributario para quien los recibe»[21]), aunque contempla excepciones propias, como la prevista para pagos provenientes de personas naturales que no acreditan su calidad de agentes retenedores (artículo 1.2.6.4.); y la tarifa corresponde a la que resultaría aplicable al respectivo concepto sometido a retención, sin que disponga una tabla tarifaria autónoma.

A diferencia del anterior, en la autorretención especial, el sujeto obligado se define a partir de las condiciones previstas en el artículo 1.2.6.6., esto es, ser sociedad nacional o asimilada, o establecimiento permanente, y estar exonerado del pago de las cotizaciones al Sistema General de Seguridad Social en Salud y de los aportes parafiscales. La base está regulada en el artículo 1.2.6.7., que, aunque remite a las bases establecidas en las normas vigentes para calcular la retención en la fuente, incorpora tratamientos diferenciados para determinados sectores o actividades, como combustibles, transporte, entidades sometidas a la vigilancia de la Superintendencia Financiera, transacciones en bolsa de energía, seguros, vigilancia, servicios temporales, comercializadoras internacionales, Fogafín y productos agrícolas. A su vez, la tarifa se determina según la actividad económica principal del contribuyente, de acuerdo con la tabla prevista en el artículo 1.2.6.8. del mismo Decreto.

Finalmente, la diferencia entre ambos sistemas se confirma por la posibilidad de su concurrencia. En efecto, el artículo 1.2.6.6. del Decreto 1625 de 2016 dispone que los contribuyentes que tengan la calidad de autorretenedores, conforme al parágrafo 1.º del artículo 368 del ET (es decir, que tengan autorización de la DIAN), deberán practicar ‘adicionalmente’ la allí prevista, cuando cumplan las condiciones exigidas para ese segundo sistema. Esa previsión parte, necesariamente, de la independencia de ambos mecanismos, pues solo aquello que es distinto puede concurrir sin confundirse en una única obligación.

Pues bien, en el caso concreto, la apelante sostuvo que, contrario a lo manifestado por el Tribunal, el artículo 1.2.6.7. del Decreto 1625 de 2016, al remitir a las normas generales de retención en la fuente para determinar la base de la autorretención especial, permite aplicar el artículo 1.2.6.4. *ibid.* Por esta razón, afirmó que no estaba obligada a incluir en la base de la autorretención del periodo 12 de 2018 los pagos provenientes de personas naturales que no acreditaron su calidad de agentes retenedores, pues, en esos eventos, la obligación de retener le correspondía a la persona natural pagadora. Así planteado el reparo, corresponde definir si la remisión

[19] MP. José Fernando Reyes Cuartas.
[20] «Por el cual se modifica el Decreto 1625 de 2016, Decreto Único Reglamentario en Materia Tributaria para adicionar unos artículos al Título 6, Parte 2 del Libro 1 y retirar otros artículos de los capítulos 4 y 5 Título 1 Parte 5 del Libro 1».
[21] Artículo. 1.2.4.9.1. Retención en la fuente por otros ingresos.

prevista en el artículo 1.2.6.7. *id.* permite extender al supuesto discutido la regla contenida en el artículo 1.2.6.4.

Lo primero que conviene precisar es que en este caso no estuvo en discusión la sujeción de la demandante al mecanismo de autorretención previsto en los artículos 1.2.6.6. y siguientes del Decreto 1625 de 2016. En efecto, la controversia no recayó sobre el cumplimiento de las condiciones previstas en el artículo 1.2.6.6. *ibid*., esto es, su calidad de sociedad nacional y la exoneración del pago de aportes parafiscales en los términos exigidos por la norma. De hecho, sobre esa premisa se estructuró la actuación administrativa y la discusión relativa a la base declarada para el periodo 12 de 2018.

Bajo esa delimitación, el debate consiste en establecer si la demandante podía excluir de dicha base los pagos recibidos de personas naturales que no acreditaron la calidad de agentes retenedores, con fundamento en el artículo 1.2.6.4. ibid. Sin embargo, esa lectura no se desprende del régimen aplicable, pues, como se explicó, esa última disposición regula una hipótesis específica dentro de la autorretención que opera previa autorización de la DIAN, mientras que el mecanismo aplicable a la demandante responde a una estructura propia.

Por ello, aunque el artículo 1.2.6.7. remite a las normas generales de retención en la fuente para determinar la base de la autorretención, esa remisión no incorpora, sin más, reglas exceptivas previstas para un sistema distinto. Su alcance no autoriza a trasladar excepciones ajenas a la estructura del mecanismo regulado en los artículos 1.2.6.6. y siguientes. En consecuencia, la demandante no podía excluir de la base del periodo 12 de 2018 los pagos recibidos de personas naturales que no acreditaron la calidad de agentes retenedores con fundamento en el artículo 1.2.6.4., por lo que el cargo de apelación no prospera.

Independencia de los periodos de autorretención en la fuente

El Tribunal consideró que, si bien las declaraciones de retención en la fuente son independientes y corresponden a obligaciones periódicas de recaudo anticipado, la ausencia de una prohibición expresa permitía a la DIAN acumular en la declaración del periodo 12 de 2018 los ingresos correspondientes a los periodos 1 a 11 del mismo año, con el fin de establecer la realidad de la obligación tributaria. A su turno, la apelante sostuvo que esa conclusión desconoció la periodicidad mensual del mecanismo, pues la falta de prohibición no autorizaba a la Administración a trasladar a diciembre los ingresos de meses anteriores, ni a atribuirle las consecuencias de su inactividad frente a declaraciones que, a su juicio, ya estaban en firme.

Prima facie, la Sala advierte que no le asiste razón a la demandante cuando sostiene que la DIAN no estaba facultada para revisar los periodos 1 a 11 de 2018 debido a su firmeza, pues respecto de las declaraciones de retención en la fuente el término de aquella se determina conforme al de la declaración de renta del respectivo año gravable, tal como lo dispone el artículo 705-1 del ET. Por ello, la Administración conservaba competencia para ejercer sus facultades de fiscalización sobre todos los periodos correspondientes a 2018[22].

[22] Conforme al Decreto 2442 de 2018, el plazo de las personas jurídicas calificadas como grandes contribuyentes, para presentar la declaración del impuesto sobre la renta y complementario por el año gravable 2018, de acuerdo con el último dígito del NIT de Panamericana Librería y Papelería S.A., era el 15 de abril de 2019.

De ahí que el debate no recaiga en la competencia de la DIAN para fiscalizar las declaraciones de retención en la fuente de los periodos 1 a 11 de 2018, sino en si estaba facultada para acumular en la declaración del periodo 12 de 2018 los ingresos correspondientes a los otros 11 periodos del mismo año.

A efectos de desatar el asunto, conviene señalar que en la declaración de retención en la fuente del periodo 12 de 2018, Panamericana Librería y Papelería S.A. registró, como base sujeta a autorretención a título del impuesto sobre la renta y complementarios (renglón 42) la suma de $8.132.837.000 y, por concepto de autorretención (renglón 66), $32.531.000[23].

La DIAN, mediante la Liquidación Oficial de Revisión 202200005000013[24], modificó dichos valores y fijó la base en $538.101.505.000 y la autorretención en $2.152.406.000, al considerar que, del cotejo entre las declaraciones de retención en la fuente de los periodos 1 a 12 de 2018 y la declaración de renta del mismo año gravable, se evidenciaba una diferencia entre los ingresos netos reportados en renta ($568.957.421.000) y la base declarada para autorretenciones ($38.988.753.000). Así, con fundamento en el artículo 694 del ET, estimó viable ajustar en la declaración del periodo 12 las inexactitudes detectadas en los meses 1 a 11 y concluyó que la sociedad omitió incluir ingresos sujetos a autorretención especial por $529.968.668.000, sobre los cuales aplicó la tarifa del 0,4 % prevista para su actividad económica en el artículo 1.2.6.8. del Decreto 1625 de 2016 —«Comercio al por menor de libros, periódicos, materiales y artículos de papelería y escritorio, en establecimientos especializados»—, determinando así un mayor valor por autorretenciones dejadas de declarar y pagar de $2.119.874.672 y una sanción por inexactitud del 100%.

Sin embargo, aunque el artículo 695 del ET permite que los emplazamientos, requerimientos, liquidaciones oficiales y demás actos administrativos se refieran a más de un período gravable tratándose de retenciones en la fuente, esa habilitación tiene alcance procedimental: permite adelantar una actuación de fiscalización que comprenda varios periodos y, de ser el caso, modificar cada una de las declaraciones afectadas. No autoriza, en cambio, a trasladar a una sola declaración ingresos que, según la propia Administración, correspondían a otros meses. Por ello, la DIAN no podía acumular en el periodo 12 las diferencias detectadas en los meses 1 a 11, pues la autorretención especial debe declararse y pagarse mensualmente, conforme al artículo 1.2.6.9. del Decreto 1625 de 2016, y la base debe asociarse al mes en que los ingresos fueron realizados fiscalmente, en los términos del artículo 28 del ET.

En ese sentido, considerando que al advertir ingresos omitidos en distintos meses de 2018, la DIAN debía individualizar el ajuste en las declaraciones respectivas, y no acumular la totalidad de la diferencia anual en la declaración de diciembre, la Sala declarará la nulidad parcial de los actos administrativos demandados, en los términos aquí referidos.

A título de restablecimiento del derecho, se tiene como liquidación la practicada por la Sala, en la cual se excluyen de la base gravable los ingresos indebidamente

[23] Samai, exp. Tribunal, índice 10. Contiene un hipervínculo de acceso a los antecedentes administrativos. Ruta: «01_CARPETA_1_DE_1», arch. «01_FOLIOS_1_106.pdf»., p. 22.
[24] Samai, exp. Tribunal, índice 02. Contiene el arch. «3_ED_DEMANDAY_RADICACIONDEMANDAD(.zip)», ruta: «PODER Y ANEXOS DE LA DEMANDA», pp. 50-70.

acumulados en el periodo 12 de 2018 y se mantienen únicamente aquellos correspondientes a dicho periodo, en los siguientes términos:

CONCEPTO	Liquidación privada	Liquidación oficial	Consejo de Estado	Diferencia
Rentas de trabajo	79.302.000	79.302.000	79.302.000	-
Honorarios	17.053.000	17.053.000	17.053.000	-
Comisiones	1.996.000	1.996.000	1.996.000	-
Servicios	16.759.000	16.759.000	16.759.000	-
Arrendamientos	9.193.000	9.193.000	9.193.000	-
Compras	500.842.000	500.842.000	500.842.000	-
Otros pagos sujetos a retención	9.749.000	9.749.000	9.749.000	-
Total retenciones	**634.894.000**	**634.894.000**	**634.894.000**	
Autorretenciones (Contribuyentes exonerados de aportes art 114-1 ET)	8.132.837.000	538.101.505.000	75.258.843.000	67.126.006.000
Ventas	4.028.941.000	4.028.941.000	4.028.941.000	-
Comisiones	218.413.000	218.413.000	218.413.000	-
Servicios	3.382.148.000	3.382.148.000	3.382.148.000	-
Otros conceptos	318.808.000	318.808.000	318.808.000	-
Autorretenciones exonerados de aportes	**32.531.000**	**2.152.406.000**	**301.035.000**	**268.504.000**
Autorretención ventas	100.724.000	100.724.000	100.724.000	-
Autorretención comisiones	24.025.000	24.025.000	24.025.000	-
Autorretención servicios	135.286.000	135.286.000	135.286.000	-
Autorretención otros conceptos	12.576.000	12.576.000	12.576.000	-
Retenciones practicadas en exceso	43.789.000	43.789.00Ω	43.789.000	-
Total retenciones en Renta	**896.247.348**	**3.016.122.000**	**1.164.751.000**	**268.504.000**
Retenciones de IVA	273.697.000	273.697.000	273.697.000	-
Total retenciones	**1.169.944.000**	**3.289.819.000**	**1.438.448.000**	**268.504.000**
Sanciones	**-**	**2.119.875.000**	**268.504.000**	**268.504.000**
Total	1.169.944.000	5.409.694.000	1.706.952.000	537.008.000

Asimismo, los intereses a que haya lugar, desde el día siguiente al vencimiento del plazo para declarar y pagar hasta el 15 de abril de 2019, fecha en la cual se presentó la declaración de renta, conforme el artículo 634 del ET.

Sanción por inexactitud - Reiteración Jurisprudencial[25]

En el presente caso, la Sala advierte que la demandante incurrió en una conducta constitutiva de inexactitud sancionable, en los términos de los artículos 647 y 647-1 del Estatuto Tributario, al disminuir la base de la autorretención especial del período 12 de 2018 mediante la exclusión de ingresos que, conforme al artículo 1.2.6.7. del Decreto 1625 de 2016, hacían parte de la base gravable del respectivo mecanismo.

Asimismo, la Sala considera que la conducta no se encuentra amparada por una diferencia de criterios en la interpretación del derecho aplicable, en la medida en que la controversia no recae sobre la existencia de una duda razonable acerca del alcance normativo del artículo 1.2.6.7. del Decreto 1625 de 2016, sino sobre la indebida exclusión de conceptos expresamente sometidos al mecanismo de autorretención especial, conforme a su estructura normativa. En consecuencia, se configura el supuesto de inexactitud sancionable previsto en el artículo 647 del ET.

[25] Se reitera el criterio expuesto por la Sala en sentencias del 20 de febrero de 2017, exp. 20623, MP. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas (E) y 9 de marzo de 2017, exp. 19823, MP. Stella Jeannette Carvajal Basto, entre otras.

SANCIONES	
Total retenciones liquidadas por el contribuyente	1.169.944.000
Total retenciones liquidadas, Consejo de Estado	1.438.448.000
Base sanción por inexactitud	268.504.000
Tarifa: Ley 1819/17 art 288	100%
Sanción por inexactitud	268.504.000

Condena en costas

La Sala se abstendrá de imponer condena en costas en esta instancia, comoquiera que en este caso prosperaron parcialmente las pretensiones, conforme el numeral 5 del artículo 365 del Código General del Proceso (aplicable por remisión del artículo 188 de la Ley 1437 de 2011).

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,

FALLA

1. Revocar la sentencia del 29 de mayo de 2025, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A". En su lugar se dispone:

> "**1. Declarar** la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión 202200005000013226 del 27 de octubre de 2022 y de la Resolución 008487 del 10 de octubre de 202327, expedidas por la Subdirección Operativa de Fiscalización y Liquidación de la Dirección Operativa de Grandes Contribuyentes, y la Subdirección de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica, respectivamente, mediante las cuales se modificó la declaración de retención en la fuente del periodo 12 del año 2018, presentada por Panamericana Librería y Papelería S.A.
>
> **2.** A título de restablecimiento del derecho declarar que la sociedad Panamericana Librería y Papelería S.A. únicamente está obligada al pago de la sanción por inexactitud, por la mayor autorretención liquidada conforme a lo expuesto en la parte considerativa de la presente providencia, así como de los intereses causados desde la fecha de vencimiento de la declaración de retención en la fuente del periodo 12 del año 2018 hasta la fecha de presentación de la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2018."

2. Sin condena en costas.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

[26] Índice 02, Samai, Tribunal. Archivo: «3_ED_DEMANDAY_RADICACIONDEMANDAD(.zip)», ruta: «PODER Y ANEXOS DE LA DEMANDA», pp. 26-49.
[27] Ibidem, pp. 71-84.

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

(Firmado electrónicamente)
CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

La validez e integridad de este documento pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica:
https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/evalidador