



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Magistrado ponente: Wilson Ramos Girón

Bogotá, D.C., 25 de septiembre de 2026

Referencia: Nulidad
Radicación: 11001-03-27-000-2025-00065-00 (30246)
Demandantes: Katherin Díaz Velilla y otro
Demandado: DIAN

Temas: Autorretención especial. Aplicación del régimen general de umbrales para la retención en la fuente.

SENTENCIA DE ÚNICA INSTANCIA

La Sala decide, en única instancia, la demanda de nulidad¹ promovida contra el Oficio DIAN 5622, del 15 de marzo de 2017, y el Concepto DIAN 5623 (int. 1526), del 02 de octubre de 2023. Cuestionan los demandantes que en dichos actos se afirmara que para efectos de la «*autorretención especial*» no resultaban aplicables las «*bases mínimas*», sino que debía tenerse en cuenta la totalidad del pago o abono en cuenta, pues, de lo contrario, se afectaría el recaudo y se desconocería la finalidad del Decreto 2201 de 2016.

ANTECEDENTES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad, previsto en el artículo 137 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), los demandantes pretenden² la nulidad del Oficio 5622, del 15 de marzo de 2017, y del Concepto 5623 (int. 1526), del 02 de octubre de 2023, cuyos textos son los siguientes:

Oficio 5622, del 15 de marzo de 2017.

(...) Mediante el radicado de la referencia consulta si una empresa solo debe aplicar la autorretención de que trata el Decreto 2201 de 2016, cuando se superen las cuantías mínimas para pagos por conceptos de venta de bienes y prestación de servicios.

(...)

De las normas anteriormente citadas este Despacho interpreta que, tratándose de la base, cuando se indica que las bases para calcular la autorretención tomarán en cuenta las existentes en renta, lo que se reconoce es la posibilidad que esta se efectúe sobre el ingreso gravable para el sujeto pasivo, permitiendo la depuración de la base.

Igualmente, respecto de la tarifa se entiende que el artículo 1.2.6.8 proporciona un elemento adicional a la hora de aplicar la autorretención además de la base y es la tarifa, la cual se liquidará sobre cada pago o abono en cuenta realizado al contribuyente sujeto pasivo de este tributo, de acuerdo con las actividades económicas y a los porcentajes allí establecidos.

¹ Samai CE, índice 3, certificado 8002CC57E2827E57 2648ABA9BA96B145 4F9284D2111FA584 3EA365AB64D77242 (pdf), pp. 1 a 11.

² Además, los demandantes solicitaron, en escrito aparte, la suspensión provisional de los actos demandados (índice 3 de Samai), la cual fue negada a través del auto del 16 de marzo de 2026 (Índice 30 de Samai); decisión que no fue controvertida por los actores y, por ende, quedó en firme.



Sin embargo, frente a las cuantías mínimas a partir de las cuales deba hacerse la retención, que están previstas para el impuesto sobre la renta y complementarios, el decreto en mención, no hizo expresa consagración.

En este punto es preciso indicar que no se puede perder de vista la diferencia entre la base de retención y la cuantía o valor mínimo a partir del cual deba hacerse la autorretención.

En efecto, en diversa doctrina este Despacho ha señalado que es la magnitud o la medición del hecho gravado, a la cual se le aplica la tarifa para determinar la cuantía de la obligación tributaria; respecto a la cuantía mínima se ha indicado que esta noción corresponde a aquellos valores sobre los cuales no se aplica retención la cual debe estar señalada.

Así las cosas, para el caso materia de análisis si bien la norma remite a las bases establecidas en las normas vigentes para calcular la retención del impuesto sobre la renta y complementario, no se consagra en dicha **disposición lo relacionado con cuantías mínimas lo que permite concluir que para efectos de esta autorretención no existen y en consecuencia esta procede sobre el cien por ciento (100%) del pago o abono en cuenta** efectuado al sujeto pasivo. (...)

Concepto 5623 (int. 1526), del 02 de octubre de 2023.

(...) A) Solicitud de reconsideración.

Mediante el radicado de la referencia, el peticionario solicita la reconsideración del Oficio 005622 del 15 de marzo de 2017 con base en los siguientes argumentos:

“La discusión se enmarca en el análisis de si es posible, en virtud de lo estipulado en el Artículo 1.2.6.7. del DURT (...) aplicar en la autorretención especial allí anunciada, las mismas cuantías mínimas particulares establecidas para calcular la retención del impuesto sobre la renta y complementario.

El Concepto cuya rectificación se solicita concluye que “(...) no se consagra en dicha disposición lo relacionado con cuantías mínimas lo que permite concluir que para efectos de esta autorretención no existen y en consecuencia esta procede sobre el cien por ciento (100%) del pago o abono en cuenta efectuado al sujeto pasivo” (...)

(...)

Al final (...) las bases establecidas para la retención son las reglas, los fundamentos, las premisas que conducen a hacer la retención. Una de esas reglas, premisas o fundamentos es la base de retención en la fuente, definiéndose esta como el monto sobre el cual se debe aplicar la tarifa de descuento.

En tal sentido, los ingresos derivados de operaciones que no superan la base mínima de retención en la fuente no deben estar sujetos a la autorretención especial precisamente porque las “bases establecidas” en las normas vigentes resultan aplicables para la autorretención especial (...)” (subrayado fuera de texto)

(...)

C) Pronunciamiento de este Despacho.

La Ley 1607 de 2012 creó el impuesto sobre la renta para la equidad - CREE con destinación específica y facultó al Gobierno nacional para implementar el sistema de retenciones en la fuente para su recaudo (cfr. artículo 24).

Para facilitar su recaudo el Decreto 1828 de 2013 dispuso que, a partir del 1° de septiembre de 2013, todos los sujetos pasivos del CREE tuviesen la calidad de autorretenedores para efectos del recaudo y administración de este impuesto (cfr. artículo 2), para lo cual habrían de considerar, entre otras cosas, las bases establecidas en las normas vigentes para calcular la retención del impuesto sobre la renta (cfr. artículo 4) sin hacer referencia a “bases mínimas”.

Con ocasión de la derogatoria del CREE y su reunificación con el impuesto sobre la renta y complementario, surgió la necesidad de conservar la autorretención creada en vigencia del CREE; es decir, aquella regulada por el Decreto 1828 de 2013. Esto es especialmente relevante si se tiene



en cuenta que parte del impuesto sobre la renta tiene una destinación específica que coincide con aquella que tenía el CREE.

En esta línea, se introdujo el parágrafo 2 al artículo 365 del Estatuto Tributario, que fue reglamentado por el Decreto 2201 de 2016. Este decreto tuvo por objeto “hacer efectivo el incremento de la tarifa del impuesto sobre la renta y complementario y garantizar el adecuado flujo de recursos a la Nación de manera consecuente con la nueva tarifa del impuesto sobre la renta y complementario y los cambios introducidos por la nueva ley”. Así las cosas, el Decreto 2201 de 2016, que adicionó los artículos 1.2.6.6 del Decreto 1625 de 2016, debe interpretarse a la luz de este propósito. Es decir, cualquier interpretación que afecte el recaudo por la vía de la autorretención especial debe descartarse. Recuérdese que lo que se busca con esta autorretención es asegurar los recursos que tienen una destinación específica de acuerdo con el artículo 243 del Estatuto Tributario y que coincidían con los del CREE.

Con respecto a la aplicación de las bases y cuantías mínimas para efectos de la autorretención a título del CREE, en el Concepto 059385 del 19 de septiembre de 2013 y en el Oficio 011305 del 13 de febrero de 2014 se concluyó que no eran aplicables al no haber sido expresamente consagradas. Al contrario, se establecieron unas bases gravables especiales que, en ocasiones, admitían una depuración.

Es importante notar que las normas del Decreto 1828 de 2013 sobre la autorretención a título del CREE coinciden con las del Decreto 2201 de 2016 con algunas diferencias menores; en especial al impuesto al que se refieren. Dada la coincidencia entre las disposiciones del Decreto 1828 de 2013 y las del Decreto 2201 de 2016, así como el propósito que buscan ambas normas, para este Despacho no hay variación en su interpretación. **En efecto, al no haber una base gravable ni una cuantía mínima expresamente contempladas para efectos de la autorretención especial, se entiende que esta no existe.**

Si se aceptara la tesis del recurrente, no solo se contrarían las normas de la autorretención especial, al aplicar una cuantía que no está expresamente prevista, sino que se propicia un escenario en el que se frustra el propósito del Decreto 2201 de 2016 y se pone en riesgo el funcionamiento de las entidades receptoras de los nueve puntos del impuesto sobre la renta que tienen una destinación específica.

De lo anterior, este Despacho presenta las siguientes conclusiones:

1. La denominada autorretención especial tuvo su origen en el impuesto sobre la renta para la equidad - CREE, de ahí que ese contexto y la doctrina emitida en ese momento no se puedan obviar.

2. El artículo 1.2.6.7 del Decreto 1625 de 2016, adicionado por el Decreto 2201 de 2016, no consagró la posibilidad de que a la autorretención especial —que tiene por objeto cubrir la destinación específica del artículo 243 del Estatuto Tributario— le apliquen las bases mínimas de retención que están previstas para la retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta y complementario.

Así las cosas, esta Dirección confirma el Oficio 005622 del 15 de marzo de 2017.

Frente a lo anterior, se formularon las siguientes pretensiones³:

Primero. Que se ordene la suspensión provisional de los actos acusados.

Segundo. Que se declare la nulidad de los actos administrativos demandados por extralimitación de las facultades de interpretación de la DIAN, violación directa de normas superiores y falsa motivación.

Tercero. Que, como consecuencia de la nulidad, se declare que la expresión “Las bases establecidas en las normas vigentes” contenida en el artículo 1.2.6.7. del Decreto 1625 de 2016, debe ser interpretada de manera sistemática e integral, comprendiendo no solo el valor nominal de la operación, sino también las condiciones para su sujeción a retención, incluyendo las cuantías o topes mínimos previstos en el ordenamiento jurídico para la retención en la fuente a título de renta.

³ Samai CE, índice 3, certificado 8002CC57E2827E57 2648ABA9BA96B145 4F9284D2111FA584 3EA365AB64D77242 (pdf), pp. 2 y 3.



Cuarto. Que se condene en costas a la parte demandada.

Invocó como vulnerados los artículos 6, 29, 121, 122 y 338 de la Constitución; 27, 28, 29, 30 y 32 del C. Civil (Código Civil); y 1.2.6.7., 1.2.4.4.1., 1.2.4.6.7., 1.2.4.6.8., 1.2.4.9.1. (letra *i.*) y 1.2.4.10.8. del DURT (Decreto Único Reglamentario en materia tributaria, 1625 de 2016), bajo el siguiente concepto de violación⁴:

En el recuento fáctico indicó que, de conformidad con el artículo 1.2.6.6 del DURT las bases establecidas en las normas vigentes para calcular la retención del impuesto sobre la renta y complementarios (arts. 1.2.4.4.1, 1.2.4.6.7, 1.2.4.6.8, 1.2.4.9.1 (letra *i.*) y 1.2.4.10.8 ídem), eran aplicables para practicar la autorretención allí regulada.

Luego, al desarrollar el concepto de violación, inició señalando que la doctrina demandada era un claro ejemplo de la extralimitación de la función interpretativa de la Administración, la cual invadía competencias legislativas y el poder reglamentario. Seguidamente, en el marco de la sentencia del 29 de julio de 2021, exp. 25346, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello, afirmó que la doctrina demandada incurría en un concurso de vicios, pues infringía el ordenamiento jurídico por una interpretación errónea, así como por la falta e indebida aplicación; vicios que, a su vez, estructuraban la falsa motivación.

En específico, planteó los cargos que se resumen a continuación:

-Primera causal. Violación directa de normas superiores por interpretación errónea y falta de aplicación. Adujo que la DIAN había violado la regla del artículo 27 del C. Civil, al ignorar el sentido claro y obvio de las palabras del reglamento, pues el artículo 1.2.6.7 del DURT había dispuesto que las bases establecidas en las normas vigentes eran aplicables igualmente para aplicar la autorretención, debiendo atenderse el significado de las palabras «base» y «establecer», contenidas en dicha disposición.

Dijo que de una lectura literal y desprevenida de la norma se concluía que esta remitía a un «fundamento» o «apoyo principal» que había sido instituido u ordenado «previamente». En ese sentido, el tenor literal de la disposición ordenaba remitirse al conjunto de normas que regulaban la base de retención y no a un fragmento de estas; de modo que la demandada erró en su interpretación al asignarle al texto un sentido restrictivo y antitécnico, que no correspondía al natural y obvio.

Adicionalmente, afirmó que la DIAN incurrió en la falta de aplicación del criterio de interpretación sistemático -art. 30 C Civil- porque, al interpretar el artículo 1.2.6.7 del DURT, ignoró y dejó de aplicar el artículo 1.2.4.9.1, letra *ibidem*, que era la «otra ley» que «versa sobre el mismo asunto» y que establecía la base aplicable a «otros ingresos», y que «de forma inseparable, supedita su aplicación a un umbral de 27 UVT». Alegó que lo anterior claramente constituía una falta de aplicación de la norma pertinente para la solución del caso, pues la demandada debió hacerla parte integral de la remisión, pero deliberadamente la omitió para llegar a su conclusión fiscalista. Aseguró que lo propio ocurrió en relación con los artículos 1.2.4.4.1, 1.2.4.6.7, 1.2.4.6.8 y 1.2.4.10.8 *ejusdem*.

También sostuvo que se aplicó indebidamente el poder de interpretación y se violó el principio de legalidad -art. 338 constitucional-, pues la demandada utilizó dicho poder para un fin que no fue conferido, esto es, la creación de cargas tributarias. Adujo que la DIAN, al usar el poder interpretativo para extender el hecho generador de la autorretención a operaciones de cualquier cuantía, utilizó su facultad de emitir conceptos

⁴ Samai CE, índice 3, certificado 8002CC57E2827E57 2648ABA9BA96B145 4F9284D2111FA584 3EA365AB64D77242 (pdf), pp. 7 a 10.

para resolver un asunto que no le competía, como modificar los elementos de una obligación tributaria.

-Segunda causal. Falsa motivación por error de derecho. Planteó que toda la estructura argumentativa de los conceptos demandados se cimentaba sobre un error de derecho que viciaba su legalidad. En esa línea, afirmó que la motivación del acto era jurídicamente falsa, puesto que fue el resultado de un proceso interpretativo erróneo, porque violó las reglas de la hermenéutica legal, en tanto, ignoró el sentido natural de las palabras, omitió aplicar el contexto normativo e hizo un uso indebido de dicha facultad. En suma, el acto se basó en una comprensión equivocada del derecho aplicable.

Indicó que en el concepto emitido en el año 2023 [5623], la DIAN motivó su decisión en la necesidad de «*garantizar el adecuado flujo de recursos*», lo que era una falsa motivación teleológica, pues, como lo ha señalado la jurisprudencia, el fin de una norma no puede justificar el desconocimiento de su texto ni de los principios estructurales del ordenamiento; de modo que la motivación real del acto no era aclarar el derecho, sino maximizar el recaudo, propósito que, si bien era lícito para la Administración, no podía lograrse a costa de distorsionar el ordenamiento jurídico. Concluyó que la demandada le asignó a la norma un alcance que no tenía -interpretación errónea-; dejó de aplicar la normativa a la que el texto se remitía -falta de aplicación-; y utilizó su poder para fines no autorizados -aplicación indebida-, lo que implicaba que los actos administrativos tenían una motivación contraria a derecho.

-Tercera causal. Desviación de poder (argumento subsidiario). Adujo que la DIAN no empleó su facultad interpretativa doctrinal para fijar el genuino sentido de la ley, sino para maximizar el recaudo. Se evidenciaba una desviación del poder interpretativo, pues, en lugar de resolver una oscuridad normativa a la luz del espíritu de la ley y la equidad, optó por la interpretación más gravosa para los contribuyentes con la finalidad de asegurar un flujo de caja para el Estado; que la norma, correctamente interpretada, no ordenaba.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora⁵, con los argumentos que se resumen a continuación:

Precisó que la tesis de la DIAN era que el artículo 1.2.6.7 del DURT remitía a las bases establecidas en las normas vigentes para calcular la retención del impuesto sobre la renta y complementarios, pero no consagraba cuantías mínimas para calcular la autorretención, de manera que esta procedía sobre el 100% del pago o abono en cuenta efectuado al sujeto pasivo. En específico señaló lo siguiente:

-Las disposiciones demandadas no vulneran las normas superiores, por cuanto el actor sustenta la demanda en normas que no aplican para el caso concreto. Luego de reproducir apartes del oficio 5622 de 2017 y confrontarlos con las normas invocadas como vulneradas por la demandante -arts. 6, 29, 121, 122, y 338 constitucionales; 27 a 32 del C. Civil; y 1.2.6.7, 1.2.4.4.1, 1.2.4.6.7, 1.2.4.6.8, 1.2.4.9.1 (letra i.) y 1.2.4.10.8 del DURT-; señaló que la parte actora erraba al asimilar bases con cuantías y tarifas. Señaló que el artículo 1.2.6.7 ídem —queera la norma interpretada en los actos demandados— hacía referencia a las bases para establecer la autorretención a título del impuesto sobre la renta y complementarios, mientras que la normativa que la actora consideraba transgredida hacía referencia a cuantías y tarifas, de modo que no era posible realizar el análisis de legalidad, porque las normas determinaban asuntos

⁵ Samai CE, índice 24, certificado F6E1F8B7ED5F28FF 9070984540DA1EB6 6A1D907DF241B510 51FC863EA8442FAC (pdf), pp. 1 a 19.

diferentes. Adujo que, de hecho, los ordinales 1 a 9 del artículo 1.2.6.7 *ibidem* determinaban la forma como debía depurarse la base de los pagos o abonos en cuenta para efectos de lo previsto en ese artículo, pero de ninguna manera fijaba reglas para determinar cuantías mínimas.

Insistió en que el decreto reglamentario no consagró expresamente las cuantías mínimas a partir de las cuales debiera hacerse la retención en la fuente para el impuesto sobre la renta y complementarios, lo que era importante porque, a su juicio, la base de retención era diferente de la cuantía o valor mínimo a partir del cual debía efectuarse la autorretención. En el mismo orden, señaló que, como los conceptos de base y cuantía mínima eran diferentes, estas últimas —a las cuales aludía la demandante— no podían tomarse por analogía en la autorretención, debiendo entonces concluirse que, a tal efecto, no existían cuantías mínimas. En consecuencia, esta debía efectuarse sobre el 100% del pago o abono en cuenta que se efectuara al sujeto pasivo.

Como un segundo aspecto, planteó que la Ley 1607 de 2012 había creado el CREE como un impuesto con destinación específica en beneficio de los trabajadores, la generación de empleo y la inversión social, y había facultado al Gobierno nacional para implementar el sistema de retención en la fuente para facilitar su recaudo, en desarrollo de lo cual, el Decreto 1828 de 2013 dispuso que a partir del 01 de septiembre de 2013, todos los sujetos pasivos tendrían la calidad de autorretenedores y, a tal fin, debían considerarse las bases establecidas en las normas vigentes para calcular la retención en la fuente del impuesto sobre la renta, sin hacer referencia a las bases mínimas. Agregó que el artículo 4 del Decreto 1828 de 2013 dispuso las bases para la retención del CREE, mas no para la autorretención.

Luego, tras señalar que el artículo 1.2.6.7 del DURT preveía que las bases establecidas en las normas vigentes para calcular la retención del impuesto sobre la renta serían aplicables igualmente para practicar la autorretención a título de ese impuesto y que el artículo 1.2.6.8 *ídem* determinó que a partir del 01 de enero de 2017, todos los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta, mencionados en el artículo 1.2.6.6 *ejusdem*, tendrían la calidad de autorretenedores, por lo que destacó que dicha norma había determinado que la autorretención debía liquidarse sobre cada pago o abono en cuenta, lo cual vinculó a lo señalado en el concepto 5622 de 2017 acerca de que: «*cuando se indicaba que las bases para calcular la autorretención tomarán en cuenta las existentes en renta, lo que se reconoce es la posibilidad que esta se efectúe sobre el ingreso gravable para el sujeto pasivo, permitiendo la depuración de la base*» y defendió que tal interpretación correspondía a «*lo que en su momento se previó por el Decreto 1828 de 2013, que regulaba el [...] CREE y que establecía que no había bases mínimas*». En ese contexto, insistió en que, si bien el artículo 1.2.6.7 del DURT remitía a las bases establecidas en las normas de retención de renta, dicha disposición no consagraba cuantías mínimas, por lo que la autorretención debía hacerse sobre el 100% del pago o abono en cuenta.

Afirmó que cuando se indicaba que para calcular la autorretención debían tomarse en cuenta las bases existentes en renta, lo que se reconocía era la posibilidad de que la autorretención se efectuara sobre el ingreso gravable para el sujeto pasivo, permitiendo la depuración de la base. Agregó que el artículo 1.2.6.8 *ejusdem*, además de la base, determinaba la tarifa, la cual se aplicaba sobre cada pago o abono en cuenta, según las actividades económicas y los porcentajes allí establecidos; sin embargo, no hacía mención a las cuantías mínimas a partir de las cuales debiera hacerse la autorretención.

Como un tercer aspecto, señaló que la autorretención especial del impuesto sobre la renta, de que trataban las mencionadas normas reglamentarias, tuvo su origen en el parágrafo 2 del artículo 365 del ET, que determinó que el Gobierno establecería dicho

sistema a título del impuesto sobre la renta, cuyo propósito —según los antecedentes de la ley— fue conservar el sistema de autorretenciones previsto para el CREE, en consideración a la derogatoria integral de las disposiciones de dicho tributo, de modo que preservó la autorretención, pero para efectos del impuesto sobre la renta. Entonces, «[a] no haber una base gravable ni una cuantía mínima expresamente contemplada para efectos de la autorretención especial del CREE, se entiende que esta no existe para el impuesto sobre la renta».

Sostuvo que en esa línea, fue reglamentado el mencionado párrafo 2 mediante el Decreto 2201 de 2016, que adicionó los artículos 1.2.6.6 y siguientes al DURT, cuyo objetivo fue «*hacer efectivo el incremento de la tarifa del impuesto sobre la renta y complementario y garantizar el adecuado flujo de recursos a la Nación de manera consecuente con la nueva tarifa del impuesto sobre la renta y complementario y los cambios introducidos por la nueva Ley*»; de modo que las disposiciones reglamentarias debían interpretarse a la luz de ese propósito, debiendo descartarse cualquier entendimiento que afectara el recaudo vía la autorretención. Seguidamente, reiteró que el artículo 1.2.6.7 *ibidem* no contempló la posibilidad de que a la autorretención especial —que propendía por cubrir la destinación específica del artículo 243 del ET— le aplicaran las bases mínimas previstas para la retención del impuesto sobre la renta.

Finalmente, expresó que las normas y fines de los Decretos 1828 de 2013 y 2201 de 2016 eran similares, de modo que no había variación en su interpretación. En ese sentido, al no haber una base gravable ni cuantías mínimas expresamente establecidas, se entendía que no existían. Adujo que una tesis contraria supondría contradecir las normas aplicables, frustrar el propósito del Decreto 2201 de 2016 y poner en riesgo el funcionamiento de las entidades receptoras del impuesto con destinación específica.

-Los oficios demandados no incurrir en falsa motivación por error de derecho, por cuanto el sustento normativo es el correcto y quien interpreta de manera equivocada la norma superior es la parte actora. Insistió en que el artículo 1.2.6.7 del DURT hacía referencia a las bases para calcular la autorretención a título del impuesto sobre la renta, mientras que las normas que consideraba vulneradas la actora hacían referencia a cuantías y tarifas, de modo que no era posible realizar el análisis de legalidad, porque las normas determinaban asuntos diferentes.

-Los oficios no incurrir en desviación de poder, por cuanto la interpretación absuelve la consulta sobre la autorretención en el impuesto de renta, conforme a los cambios introducidos por la nueva ley. Rechazó que la entidad utilizara su facultad de interpretación para alcanzar una finalidad fiscalista, pues, de conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, era función de la demandada absolver las consultas escritas que se formularan sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias en lo de su competencia. Para el caso, lo interpretado fue el párrafo 2 del artículo 365 del ET y el Decreto 2201 de 2016, que tenía por objeto hacer efectivo el incremento de la tarifa del impuesto de renta y garantizar el flujo de recursos que tenían una destinación específica de acuerdo con el artículo 243 del ET y, por ello, su interpretación se hizo de acuerdo con esa finalidad.

Intervenciones

El Centro de Estudios Tributarios de Antioquia (en adelante, CETA)⁶ pidió declarar la nulidad de la doctrina oficial demandada. En concreto, sostuvo que el artículo 1.2.6.7 del DURT establecía que a la autorretención especial la regían las mismas bases que las de la retención en la fuente del impuesto sobre la renta. Señaló que la distinción que hizo la autoridad entre los conceptos de cuantía y base gravable resultaba improcedente, dado

⁶ Samai CE, índice 23, certificado 1BA92D94C988489E 443664C0E30E4AC0 4844636D79ACC1B1 CFA25DC335245770 (pdf), pp. 1 a 7.

que la norma no hizo tal diferenciación. Estimó que se efectuó una indebida interpretación y se incurrió en una extralimitación de la función interpretativa, así como en la falta de aplicación de las normas procedentes. Además, describió que la demandada en el Concepto DIAN 59385 de 2013 —referido a la autorretención de CREE— había concluido que para el CREE no existían cuantías mínimas de autorretención, por la falta de una disposición normativa expresa; frente a lo cual, señaló que *«Este razonamiento, aplicado inversamente, refuerza que, en el caso de la autorretención sobre la renta, donde sí existe una disposición normativa (Art. 1.2.6.7 DURT) que remite a las bases y cuantías mínimas de la retención en la fuente, estas deben ser aplicadas»*.

Finalmente, señaló que la interpretación que adoptó la autoridad contravino el principio de eficiencia en materia tributaria, pues, con ella, se incrementan los costos del cumplimiento para los contribuyentes, al extender la autorretención a *«montos insignificantes»*, y, asimismo, generaba inconsistencias en el sistema tributario, pues ocasionaba una falta de armonización entre la existencia de cuantías mínimas para la retención en la fuente y la supuesta ausencia para la autorretención, afectando además la percepción de justicia y equidad en el sistema.

El Instituto Colombiano de Derecho Tributario (en adelante, ICDT) también solicitó la nulidad de los actos acusados⁷. Indicó que, en aplicación de una interpretación sistemática, el artículo 1.2.6.7 ídem remitía expresamente a las *«normas vigentes para calcular la retención del impuesto sobre la renta y complementario»* y, en consecuencia, la base de determinación de la autorretención especial se encontraba sujeta a las bases mínimas contenidas, entre otros, en los artículos 1.2.4.4.1, 1.2.4.6.7, 1.2.4.6.8, 1.2.4.9.1 (letra i.) y 1.2.4.10.8 *ibidem*, sin importar que el artículo no lo señalara expresamente. En segundo lugar, advirtió que el Decreto 572 de 2025 ajustó las bases mínimas contempladas en los artículos anteriores, lo que demostraba que el Gobierno no tuvo la intención de modificar las bases mediante el artículo 1.2.6.8 *ejusdem*, el cual regulaba solo las tarifas, dejando la regulación de las bases a otras disposiciones del decreto, lo que evidenciaba que la autoridad desconoció en su totalidad el marco normativo.

Por último, expuso que la interpretación acusada desvirtuó la naturaleza instrumental de la autorretención especial, pues su finalidad no era aumentar la carga fiscal, sino facilitar el recaudo del impuesto dentro de los límites legales.

Trámite de sentencia anticipada

Mediante el auto del 13 de abril de 2026⁸, el magistrado sustanciador dispuso la aplicación del trámite para sentencia anticipada -art. 182A del CPACA- y con el auto del 30 de junio de 2026⁹ corrió traslado para alegar de conclusión a las partes y al ministerio público, por el término común de diez días.

Alegatos de conclusión

La parte actora¹⁰ reiteró los fundamentos expuestos en la demanda y, además, propuso, frente a la contestación de la demanda, los siguientes argumentos: (i) la cuantía mínima de la base de la autorretención especial, contrario a lo afirmado por la Administración, es un elemento intrínseco a ella y no ajeno, dado que se trata de un umbral constitutivo que al no superarse *«no existe base para el cálculo»*; (ii) a diferencia del CREE, el Decreto 2201 de 2016 tiene como referente normativo expreso el régimen de retención en la fuente del impuesto sobre la renta, el cual incluye las cuantías mínimas, por lo que la analogía

⁷ Samai CE, índice 25, certificado 5780F2065C3FEB6F FE5903484156DFDA 92FB755823096B66 6A869459C2BBE4D9 (pdf), pp. 1 a 12.

⁸ Samai CE, índice 35, certificado 94E74B0E1C5457C3 F751ADDC8C47E960 DE3EFDCCDD8AB81FD A07D9D5921EEDD23 (pdf), pp. 1 a 2.

⁹ Samai CE, índice 43, certificado AD06428C56037B67 717042E50171CDA3 457CFA913A78E878 B8EE34D9F2857A56 (pdf), p. 1.

¹⁰ Samai CE, índice 41, certificado E0E628CE20008EC2 43E048DFE723F110 78B3E974B52F242B C3E014F4A56AA39F (pdf), pp. 1 a 5.

resulta improcedente; y (iii) el fin recaudatorio y el propósito del decreto no puede servir de criterio hermenéutico para extender obligaciones tributarias, lo que, a su vez, demuestra la desviación de poder.

Por su parte, la demandada¹¹ reprodujo los argumentos expuestos en la contestación de la demanda. El ministerio público guardó silencio en esta oportunidad¹².

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- La Sala decide, en única instancia, la demanda de nulidad promovida en contra del Oficio 5622, del 15 de marzo de 2017, y el Concepto 5623 (int. 1526), del 02 de octubre de 2023, mediante los cuales la demandada absolvió una consulta y una solicitud de reconsideración, respectivamente, relacionadas con la aplicación de las bases mínimas de retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta señaladas en los artículos 1.2.4.4.1., 1.2.4.6.7., 1.2.4.6.8., 1.2.4.9.1. (letra *i.*) y 1.2.4.10.8. del DURT, a la autorretención especial prevista en los artículos 1.2.6.6. y siguientes ídem.

Problema jurídico

2- Corresponde a la Sala definir si la demandada, al expedir los actos acusados, violó las normas superiores por su interpretación errónea y falta de aplicación e incurrió en falsa motivación y desviación de poder, al establecer que a la autorretención a título del impuesto sobre la renta, prevista en los artículos 1.2.6.6 y siguientes del DURT, no le aplicaban los umbrales a partir de los cuales procedía la retención en la fuente por concepto del impuesto sobre la renta y complementarios, de acuerdo con los artículos 1.2.4.4.1, 1.2.4.6.7, 1.2.4.6.8, 1.2.4.9.1 (letra *i.*) y 1.2.4.10.8 ídem, en contravención a la remisión expresa del artículo 1.2.6.7 *ejusdem* a las disposiciones que regulan los mencionados umbrales.

Análisis del caso concreto

3- La parte actora sostuvo que, en los actos acusados, la entidad demandada extralimitó su facultad de interpretación e invadió competencias del legislador y de la potestad reglamentaria, por su entendimiento erróneo y por la falta e indebida aplicación de las normas que regularon las bases mínimas, a partir de las cuales procedía la autorretención del impuesto sobre la renta. Al efecto, planteó que, bajo una interpretación que atienda el sentido natural de las palabras -art. 27 C Civil-, así como una sistemática -art. 30 ídem-, debió comprobarse que el artículo 1.2.6.7 del DURT remitía al conjunto de normas que regulaban la retención en la fuente por concepto del impuesto sobre la renta y complementarios, siendo por ello aplicable el umbral que fijaba la letra *i.* del artículo 1.2.4.9.1 ídem, como también los establecidos en los artículos 1.2.4.4.1, 1.2.4.6.7, 1.2.4.6.8 y 1.2.4.10.8 *ejusdem*.

Adujo que, dada la incorrecta interpretación, se incurrió en una falsa motivación, ya que la finalidad de la norma no podía desconocer su texto ni los principios estructurales del ordenamiento. Arguyó que el entendimiento de la Administración fue para maximizar el recaudo. Por último, afirmó que se incurrió en desviación de poder, porque la Administración no usó la facultad interpretativa doctrinal para fijar el genuino sentido de la ley, sino para establecer una situación más gravosa para los contribuyentes, con la finalidad de asegurar un flujo de caja para el Estado que la norma no ordenó.

¹¹ Samai CE, índice 49, certificado 46156A0EA1BC24E1 645264D859B0D08E 85D9D149BF99594A 50D2659E5C5D1A03 (pdf), pp. 1 a 11.

¹² Samai CE, índice 50, certificado D7BE49DCFA80B56C 8D6C7116D17C3192 58FB2996843357E0 FF2827C181BC7405 (pdf), p. 1.

Por su parte, la Administración manifestó que no trasgredió las normas superiores ni incurrió en falsa motivación al proferir la doctrina demandada, puesto que la norma interpretada era el artículo 1.2.6.7 ídem, el cual hacía referencia a las bases para establecer la autorretención a título del impuesto sobre la renta y complementarios, mientras que la normativa que la parte actora invocó como transgredida versaba sobre cuantías y tarifas, que trataban sobre asuntos diferentes y, por ello, no era posible realizar el análisis de legalidad de los actos acusados. Manifestó que la norma interpretada de ninguna forma fijó reglas respecto de bases mínimas de autorretención en la fuente.

Adujo que las cuantías mínimas sobre las cuales debía practicarse la retención en la fuente eran para el impuesto sobre la renta y complementarios, sin que el decreto hubiera hecho expresa mención a la autorretención y, además, debía distinguirse entre la base para retener y los conceptos de cuantía y valor mínimo a partir del cual debía efectuarse la autorretención. Puntualmente, señaló que, siendo estos conceptos diferentes, las cuantías mínimas a que aludía la parte demandante, no podían tomarse por analogía para la autorretención, por lo que debía concluirse que no había cuantías mínimas y, consecuentemente, la retención debía practicarse sobre el 100% del pago o abono en cuenta realizado al sujeto pasivo. Señaló que la autorretención especial se adoptó en el marco del impuesto sobre la renta para preservar el mecanismo de recaudo del CREE, por lo que, al no haber sido aplicables las bases mínimas para el CREE, tampoco resultaban aplicables para la autorretención por renta.

Alegó que no incurrió en falsa motivación por error de derecho, para lo cual reiteró que la norma interpretada y las que invocó la demandante como transgredidas regulaban asuntos diferentes. Aseguró que tampoco hubo desviación de poder, porque lo interpretado fue el parágrafo 2 del artículo 365 del ET y el Decreto 2201 de 2016, los cuales estaban dirigidos a regular el incremento en la tarifa del impuesto de renta y garantizar el flujo de recursos con destinación específica, conforme a lo previsto en el artículo 243 del ET; de modo que la interpretación se hizo de acuerdo con esa finalidad.

3.1- Para dirimir el *sub lite*, la Sala partirá de advertir que el significado que se impregne a un texto normativo no puede aislarse de su sentido contextual -interpretación sistemática- ni alejarlo del propósito que tiene la disposición para lograr eficazmente regular un aspecto del ordenamiento jurídico -interpretación teleológica o finalista-, pues todos los empeños interpretativos deben converger en develar el alcance u objetivo de la norma interpretada.

Precisado lo anterior, para el caso, es de recordar que, tras eliminarse el CREE, mediante la Ley 1819 de 2016, se reunificó en el impuesto sobre la renta la tributación de las personas jurídicas, en orden a simplificar la tributación y reducir los costos de cumplimiento y fiscalización. Ahora bien, en el trámite del proyecto de ley que culminó con la anotada Ley 1819 de 2016, el legislador propendió por conservar el sistema de autorretención que aplicaba para el CREE, pero esta vez bajo el impuesto sobre la renta y complementarios, contexto bajo el cual dispuso la incorporación del parágrafo 2 al artículo 365 del ET. Lo anterior fue puesto de presente en el debate de la plenaria del Senado, donde expresamente se señaló que su finalidad era «*conservar el sistema de autorretenciones en la fuente previsto para el impuesto sobre la renta para la equidad – CREE, solo que para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios*».

En consonancia con ese propósito, la versión definitiva del artículo 125 de la Ley 1819 (que modificó el artículo 365 del ET) facultó, en el parágrafo 2, al Gobierno nacional para establecer un sistema de autorretención a título del impuesto sobre la renta, sin excluir la posibilidad de que se les practicara, a su vez, retención en la fuente. Así, con la anotada modificación al artículo 365 del ET, se adoptó el sistema de autorretención en la fuente

para el impuesto sobre la renta y complementarios; sistema que únicamente significó que la retención o anticipo del tributo fuera practicada directamente por el propio beneficiario del pago o abono en cuenta, cuando el correspondiente ingreso fuera gravado con el impuesto sobre la renta y complementarios, propósito para el cual, en esencia, se mantuvo la estructura y cumplimiento de deberes y obligaciones de los agentes retenedores del impuesto sobre la renta.

A los efectos anteriores, se expidió la norma reglamentaria de la autorretención, Decreto 2201 de 2016, que adicionó al Decreto 1625 de 2016 -DURT- los artículos 1.2.6.6 a 1.2.6.11. En particular, en lo que interesa al proceso, el inciso 1 del artículo 1.2.6.7 ídem determinó que «*Las bases establecidas en las normas vigentes para calcular la retención del impuesto sobre la renta y complementario serán aplicables igualmente para practicar la autorretención a título de este impuesto ...*», con lo cual se unificaron las bases de retención por el impuesto sobre la renta, con independencia de la modalidad —autorretención o detracción por parte de un tercero—, lo que resulta razonable y justificado, en tanto la finalidad es la misma; el recaudo anticipado del impuesto. A la vez, dicha disposición estableció de manera taxativa algunas excepciones a la aplicación de las bases generales, respecto de las cuales especificó cuál sería la base de la retención.

Como se observa, la norma reglamentaria —artículo 1.2.6.7 ídem— previó expresamente la aplicación en la autorretención especial de los umbrales previstos para la retención en la fuente, lo que debe ser interpretado contextualmente con el artículo 1.2.6.8. ídem, que ordena aplicar la autorretención en la fuente sobre «*cada pago o abono en cuenta*» (art. 8 del Decreto 572 de 2025), lo que se traduce en que esta última previsión debe entenderse referida a los pagos que superen la cuantía mínima.

Ahora bien, la expresa remisión de la norma reglamentaria a las bases de retención en la fuente a título de renta para la autorretención era suficiente, por lo que no resultaba necesario que reprodujera las disposiciones que regulan las cuantías mínimas, como parece entenderlo la demandada, pues justamente ese es el efecto y alcance de una remisión normativa. Si bien, como lo señala la entidad demandada, el régimen de autorretención a título de CREE fue regulado en la misma forma para el impuesto sobre la renta, tras eliminarse el anterior tributo, lo cierto es que antes y después de la reunificación eran aplicables los umbrales para el mecanismo de la autorretención, en la medida en que así fue previsto por la norma reglamentaria, la cual a la vez se ocupó de determinar las excepciones expresa y taxativamente, frente a lo cual no resulta oponible la doctrina oficial de la demandada, puesto que esta carece de fuerza legal.

3.2- Con fundamento en el derecho aplicable y contrario a lo señalado en los actos acusados, para efectos de la autorretención en la fuente por el impuesto sobre la renta, aplican las bases establecidas en la normativa que regula la retención en la fuente por el mismo impuesto sobre la renta, porque así fue determinado por el artículo 1.2.6.7 del Decreto 1625 de 2016; norma de obligatorio cumplimiento.

Por último, debe precisarse que lo señalado por la demandada respecto de que el Decreto 2201 de 2016 pretendía garantizar un adecuado flujo de recursos a las entidades beneficiarias (SENA, ICBF y subsistema de salud), dada la destinación específica prevista en el artículo 243 del ET, no tiene entidad alguna para modificar la conclusión anterior, pues con prescindencia de que la autorretención se efectúe a partir de unos determinados montos, no comporta ninguna afectación al recaudo con destinación específica, en tanto, lo que ordena la última disposición es que de la tarifa del impuesto de renta, nueve puntos porcentuales se destinen a las entidades antes citadas. Nótese que la referencia es al monto del tributo y no al de la retención en la fuente.



Como lo anterior resulta suficiente para anular los actos demandados, la Sala no abordará los demás cuestionamientos de nulidad.

Conclusión

4- Por lo razonado en precedencia, la Sala establece como contenido interpretativo de la presente sentencia que, contrario a lo afirmado en la doctrina demandada, los umbrales para la práctica de la retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta resultan aplicables para la autorretención especial, porque así fue determinado por la norma reglamentaria, vía remisión normativa.

Costas

5- Acorde con el artículo 188 *ibidem*, sobre el presente asunto de interés público no procede condenar en costas.

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

FALLA

1. **Declarar** la nulidad del Oficio 5622, del 15 de marzo de 2017, y del Concepto 5623 (int. 1526), del 02 de octubre de 2023, de conformidad con la parte considerativa de esta providencia.
2. Sin condena en costas.

Notifíquese y comuníquese. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Salva voto

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

(Firmado electrónicamente)
CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

La integridad de este documento electrónico puede comprobarse con el «validador de documentos» disponible en:
<https://samaj.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>