



**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D C., trece (13) de noviembre de dos mil veinticinco (2025)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2021-00023-01 (29860)
Demandante: Omega Energy Colombia
Demandada: DIAN

Temas: Competencia. Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes. Exclusión de calificación gran contribuyente. Reiteración.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación¹ interpuesto por la demandante contra la sentencia del 31 de octubre de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que decidió²:

Primero. Niéganse las pretensiones de la demanda, de conformidad con lo expuesto en la motiva de la presente providencia.

Segundo. Por no encontrarse causadas, no se condena en costas a la parte vencida.

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

La Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes profirió la Resolución Sanción 900037, del 10 de junio de 2019, por no declarar la actora la autorretención en la fuente del período 9 de 2014, a título del impuesto CREE. Esta decisión fue confirmada, a través de la Resolución 3293 del 17 de junio de 2020, que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto³.

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones⁴:

A. Que se declare la nulidad total de los siguientes actos administrativos:

1- El acto administrativo por el cual la DIAN expidió la resolución sanción del período (9) del año

¹ Samai CE, índice 3, certificado AAF864AFA52C7975 0674355C45D987E1 DEC3EE84A3EA6AF6 1C8DB2784F112B81 (pdf) p.1.

² Samai tribunal, índice 42, certificado 06E42CFD7C44C615 C1BCA54DB24CA8B1 095D38C51AFFEC30 80BA8B518947FC2E (pdf) pp. 14 a 15.

³ Samai tribunal, índice 2, certificado F8A23F79673038D0 D8E11718C8171C4E 3191C8BE092D195D 50E5EC3863192B26 (pdf) p.24 a 32.

⁴ Samai tribunal, índice 23 certificado 07416D0E833245E7 73151B07803D10C3 984F04A10F8686E1 DD921009D336E98C (zip) 6 a 18 (pdf) pp. 6 a 18.



gravable 2014, acto administrativo contenido en las siguientes resoluciones:

- La Resolución Sanción 900037 del 10 de junio de 2019 expedida por la [demandada].
- La Resolución 3293 del 17 de junio de 2020 expedida por la ... [demandada] que la confirmó.

B. Que a título de restablecimiento del derecho, se declare a (sic) Omega Energy Colombia, no está obligada ni estuvo a pagar suma alguna en favor de la DIAN con base en los actos administrativos anulados.

C. Declare que operó el fenómeno de la caducidad de la acción fiscalizadora de la DIAN en contra de Omega Energy Colombia por los periodos a que se refieren los actos administrativos anulados, esto es, periodo 9 del año gravable 2014.

D. Condene en costas (incluidas las agencias en derecho) a la DIAN de conformidad con el contenido normativo determinado en los artículos 361, 363, 364 365 y 366 del Código General del Proceso y en concordancia con los numerales 3.1., 3.1.2., y 3.1.3., del Acuerdo 1887 de 2003.

Al efecto, invocó como normas vulneradas los artículos 6, 122 y 123 de la Constitución; 264 de la Ley 223 de 1995; 113 de la Ley 1943 de 2018; 562 y 730 del ET (Estatuto Tributario); el Decreto 4048 de 2008; las resoluciones 07, del 04 de noviembre de 2008, y 09, del 04 de noviembre de 2008, proferidas por la DIAN; y el Concepto de la misma autoridad 003164 de 2011, bajo el siguiente concepto de violación⁵:

Incompetencia como vicio grave. En primer lugar, alegó que la Dirección Seccional de impuestos de Grandes Contribuyentes carecía de competencia para proferir los actos demandados. Expuso que la falta de competencia constituye una causal de nulidad de los actos administrativos, conforme a los artículos 137 y 138 del CPACA y al ordinal 1 del artículo 730 del ET. Seguidamente, aludió al principio de legalidad del artículo 6 constitucional, en consonancia con los artículos 122 y 123 ibidem, relacionados con los límites de la competencia de los funcionarios públicos de conformidad con los reglamentos y leyes que determinan las funciones correspondientes al cargo; lo cual también ha señalado la jurisprudencia de la Corte Constitucional, (sentencia C-893 del 2003, MP: Alfredo Beltrán Sierra), en la cual se precisó que «*los servidores públicos solo pueden hacer aquello que les está permitido por la Constitución y las leyes respectivas, y de ello son responsables. A diferencia de los particulares, que pueden hacer todo aquello que la Constitución y la ley no les prohíba*».

-De la incompetencia de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes para expedir los actos demandados. Adujo que el artículo 562 del ET le estableció a tal seccional una competencia privativa para fiscalizar a los grandes contribuyentes, calificación que efectúa mediante resolución el director general de la DIAN, en consideración al volumen de operaciones, ingresos, patrimonio, importancia en el recaudo y actividad económica, conforme lo señala la mencionada disposición. Manifestó que en virtud de ello, se reglamentaron las funciones y competencias de la DIAN, mediante el Decreto 4048 de 2008, las resoluciones 007 y 009 de 2008, así como la 7234 de 2009, estos tres últimos actos distribuyeron las funciones a las Direcciones Seccionales y el artículo 3 de la Resolución 7234 ídem delimitó la competencia de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá a las personas jurídicas y asimiladas domiciliadas en el Distrito Capital y Cundinamarca -salvo Girardot y Villavicencio- e, igualmente, esta disposición determinó que la Dirección Seccional de Grandes Contribuyentes era la competente para fiscalizar a las personas calificadas como grandes contribuyentes, que estuvieran ubicadas en el Distrito Capital, así como en otros

⁵ Samai tribunal, índice 2, certificado F8A23F79673038D0 D8E11718C8171C4E 3191C8BE092D195D 50E5EC3863192B26 (pdf) pp.24 a 32.



territorios⁶. A partir de lo cual, anotó la actora que, a contrario sensu, tal entidad no tenía competencia respecto de contribuyentes que no tuvieran esa calidad, por lo que no podía fiscalizarlos, so pena de su nulidad.

En este contexto, destacó que la actora no cumplía la condición de ser gran contribuyente. Dejó de serlo en virtud de la Resolución 076, del 01 de diciembre de 2016, mediante la cual el director de la DIAN listó a los grandes contribuyentes para los años 2017 y 2018 y especificó en su artículo 2 que los contribuyentes que no estuvieran allí listados quedarían excluidos de tal calificación. Esta resolución empezó a regir con antelación a la expedición de los actos impugnados, de manera que la competencia para emitir tales actos no correspondía a la Dirección Seccional de impuestos de Grandes Contribuyentes, sino a la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá. Agregó que, la Resolución 012635 de 2018, que determinó los grandes contribuyentes para las vigencias 2019 y 2020, tampoco incluyó a la actora. Así, para los años en que se profririeron los actos demandados (2019 y 2020), la compañía no tenía la calidad de gran contribuyente y por ello la competente era la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá.

Luego, tras hacer el recuento extensivo de los fundamentos de uno de los actos acusados señaló que la Administración había errado, porque la calificación como gran contribuyente era solo por el término de vigencia de la resolución que le otorgaba tal calidad, de manera que *«[l]a competencia de la Seccional de Grandes Contribuyentes no está asociada a vigencias fiscales, sino a el (sic) marco temporal de la calificación y por tanto todas las actuaciones que la autoridad tributaria despliegue dentro del término en que el contribuyente sea gran contribuyente, deben ser adelantadas por dicha Seccional»*. Añadió, que si bien, el artículo 3 de la Resolución 076 otorgó facultades ultractivas a las Direcciones Seccionales para la fiscalización de las declaraciones tributarias presentadas ante ellas por los períodos en los cuales eran competentes, esto estaba referido a eventos de cambio de domicilio del contribuyente, lo que no aplicaba en este caso, puesto que la actora mantuvo su domicilio. Por ello, insistió en que los actos impugnados debieron ser emitidos por la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, pues la actora no detentó la calidad de gran contribuyente por los años 2017 a 2020.

- Aplicación indebida del artículo 264 de la ley 223 de 1995, artículo 113 de la ley 1943 de 2018, y el artículo 20 del decreto 4048 de 2018. La autoridad tributaria aplica indebidamente el Concepto 003164 del 2011. Adujo que, la autoridad aplicó indebidamente la doctrina al justificar la competencia de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, bajo el señalamiento de que esta se mantenía durante los períodos en los cuales se tuvo la calidad de gran contribuyente.

Reiteró que la competencia ultractiva de las direcciones seccionales respecto de las declaraciones ante ellas presentadas, que consagra el artículo 3 de la Resolución 0000076 de 2016, se encuentra prevista para cuando hay cambio del domicilio fiscal, lo cual no sucedió en su caso. Destacó que en el Concepto 098525 de 1998 se indicó que la competencia respecto de un contribuyente que es calificado como gran contribuyente, sin cambio de domicilio, es de la Dirección Seccional de Grandes Contribuyentes. En su criterio, lo anterior es indicativo de que la competencia se encuentra atada a la calidad del contribuyente durante la vigencia de su calificación, con independencia de los períodos a revisar y, por tanto, su *«descalificación como gran contribuyente»* tendría el efecto de retirarle la competencia.

⁶ Departamentos de Cundinamarca, Guainía, Guaviare, Vaupés y Vichada, excepto los municipios que corresponden a la competencia territorial de las Direcciones Seccionales de Impuestos y Aduanas de Girardot y de Villavicencio.



Reprochó que la Dian sustentara su posición en el Concepto 003164 de 2011 -el cual no aplicaba en este caso (pues hacía relación a los factores territorial y temporal), pues se concluía que, la dirección seccional competente era la que correspondiera al domicilio fiscal a la fecha en que el obligado presentó la declaración o debió cumplir con la obligación de informar, lo que solo era aplicable bajo el supuesto de cambio de domicilio, Es decir que en ese último evento, resultaba claro que la competencia era de la dirección seccional ante la cual fue presentada la declaración. Sin embargo, como esto no correspondía al caso en cuestión, debió aplicarse el factor subjetivo, teniendo en cuenta la pérdida de su calidad de gran contribuyente. Acotó que, al pretender la Dian justificar la competencia en factores territoriales y o temporales, desconoció su propia doctrina - de obligatorio cumplimiento- pues era claro que, en este caso, esto se definía por el factor de calificación.

En la misma línea, señaló como incorrecta la aplicación del concepto 003164 de 2011, en cuanto la demandada consideró que en virtud del factor temporal, la competencia dependía del año gravable objeto de determinación, lo que iría en *“contravía de lo señalado por la doctrina oficial, la cual a pesar de no ser aplicable para el presente caso, por no haber existido traslado de domicilio, establece que la competencia se determina en virtud del lugar donde se presentaron las declaraciones tributarias”*, de manera que la doctrina no dice lo que concluye la demandada. Inclusive, la autoridad tributaria contradice la citada doctrina en una de las resoluciones que desató el recurso de reconsideración contra uno de los actos acusados, pues sostuvo que era determinante establecer la calidad del contribuyente en el período de la declaración omitida, cuando lo señalado por el concepto era que, la competencia la conservaba la administración donde se presentó la declaración, sin vincularla de modo alguno al período fiscal.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones⁷ Explicó que, para efectos de establecer la competencia de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes para emitir los actos demandados, era necesario verificar que la actora ostentara la calidad de gran contribuyente en el período en que debió declarar la autorretención en la fuente omitida (año 2014), así como el lugar donde debió hacerlo. Lo anterior, sin dejar de lado la independencia de las declaraciones, pues la dirección seccional competente correspondía a la del lugar donde se presentaron o debieron presentarse las autorretenciones de acuerdo con el domicilio fiscal registrado en el RUT y la calidad que ostentaba en el año gravable objeto de investigación.

En particular, la Resolución 14097, del 30 de diciembre de 2010, calificó a la actora como gran contribuyente y conservó esa designación para el año 2014, por cuenta de la Resolución 041 del 30 de enero de 2014, de manera que solo hasta la expedición de la Resolución 076, del 01 de diciembre de 2016, le fue retirada tal categoría. Por ello, para el 15 de octubre de 2014, fecha en la que se debía presentar la declaración aún ostentaba la calidad de gran contribuyente, con domicilio en Bogotá, de manera que la competencia era de la Dirección Seccional de Grandes Contribuyentes y no de la Dirección Seccional de Bogotá, al margen de que la contribuyente hubiere perdido tal categorización para la fecha en que los actos fueron expedidos (2019 y 2020).

Por otra parte, contrario a lo argüido por la demandante frente a la interpretación del Concepto 098525 de 1998, de este no se podía inferir que la Dirección Seccional de Bogotá fuera la competente para emitir las resoluciones acusadas, pues allí en realidad

⁷ Samai tribunal, índice 23 certificado 07416D0E833245E7 73151B07803D10C3 984F04A10F8686E1 DD921009D336E98C (zip) 6 a 18 (pdf) pp. 6 a 18.



se advirtió que la seccional que tendría tal atribución correspondería a la del lugar donde se presentaron o debieron presentarse las declaraciones tributarias, lo que, para el caso, obedecía a la autoridad que suscribió los actos demandados. En cuanto al Concepto 03154 de 2011, adujo que, aunque este hacía referencia a la competencia determinada por el domicilio, lo cierto era que remitía al Oficio 098525 de 1998, en el cual se precisó que debían tenerse en cuenta tres factores interrelacionados: territorial, temporal y funcional y, en circunstancias en las que se cambiaba la calificación de gran contribuyente, la dirección seccional competente será la del lugar donde fue presentada o debió presentarse la declaración, que para el caso fue la Seccional de Grandes Contribuyentes.

Solicitó que se condenara en costas a cargo de la actora y se reconocieran agencias en derecho, las cuales se causan por el simple hecho de comparecer como parte al proceso judicial.

Sentencia apelada

El tribunal negó las pretensiones de la demanda⁸. Acogió la tesis de la demandada al concluir que, en el caso en concreto, debía observarse la calificación de la contribuyente en los períodos de las obligaciones fiscalizadas, como así lo ha concluido la Sección Cuarta del Consejo de Estado (sentencia del 07 de marzo de 2024, exp. 28026, CP: Wilson Ramos Girón). Advirtió que la demandante fue clasificada como gran contribuyente desde el año 2010 (Res.14097), reiterada como tal en el año 2014 (Res. 41). Así, determinó que la Dirección de Grandes Contribuyentes era competente para proferir los actos demandados, pues los hechos que dieron origen a la investigación tributaria que originó la expedición de la resolución sanción por no declarar y la resolución que la confirmó ocurrieron en el año 2014. Adicionalmente, desestimó la indebida aplicación de la doctrina, por considerar que esta no establecía que la seccional de Bogotá asumiera la competencia de procesos y periodos fiscalizados de contribuyentes que, sin haber cambiado de domicilio, no tuvieran la calidad de grandes contribuyentes.

Recurso de apelación

La actora apeló la decisión del tribunal⁹, sustentada en los siguientes cargos:

-De la competencia de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes para adelantar investigaciones. Reiteró el cargo de la falta de competencia de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes para la resolución sanción por no declarar y la resolución que la confirmó del periodo 09 de 2014, a título del CREE, ya que, desde el 2017 y con antelación a la expedición de los actos debatidos perdió la calificación de gran contribuyente. Expuso que la competencia de esa seccional no dependía de la calidad de gran contribuyente que ostentó durante las vigencias fiscales, sino de que se hubiere desplegado la actuación administrativa mientras tenía tal calificación. Agregó que, en eventos en los que un obligado tributario pasa a ser gran contribuyente, la competencia sería de dicha seccional de impuestos, al margen de que estén en trámite investigaciones por parte de la Dirección Seccional de Bogotá y aún respecto de obligaciones tributarias de períodos en los cuales no se tuviere la calidad de gran contribuyente. Por el contrario, cuando el sujeto sea excluido de gran contribuyente, todas las fiscalizaciones corresponderán a la Seccional Bogotá.

⁸ Samai tribunal, índice 42, certificado 06E42CFD7C44C615 C1BCA54DB24CA8B1 095D38C51AFFEC30 80BA8B518947FC2E (pdf) pp.5 a 15.

⁹ Samai tribunal, índice 45 certificado 247D2BB6C9DB65F2 9E2696BDA9CFA5DE 4914FF5BCEAA41009 342BD975D221BE6B (pdf) pp. 2 a 7.



Consideró que la sentencia impugnada omitió analizar el ordinal 1 del artículo 1 de la Resolución 0007 de 2008, relativa a la competencia de las direcciones seccionales, atendiendo al lugar del domicilio del contribuyente. Reprochó que el a quo haya concluido que el criterio funcional implica asignar la competencia en la autoridad ante quien se presentó o debió presentarse la respectiva declaración, en vista de que la normativa aplicable así no lo estableció, sino que previó la competencia atendiendo al domicilio fiscal y fijó reglas para cuando el obligado tributario lo cambiara, lo que no ocurrió en su caso. Entonces, como la actora estaba domiciliada en Bogotá, la competencia dependía de si estaba calificada o no como gran contribuyente. Así, la Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes tendría competencia en la medida en que los sujetos estuvieran catalogados bajo tal calidad, pues de no estarlo, la competencia radicaba en la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá. Agregó que *“la competencia no está atada a la dirección seccional en la que se presentó la declaración, sino que se trata de una competencia dinámica que “persigue” al contribuyente dependiendo de su domicilio”*, lo cual estaba relacionado con el derecho al debido proceso y el acceso a la administración de justicia.

Sostuvo que las normas que fijan la competencia son de orden público y por ende de obligatorio cumplimiento, pues con ellas, se salvaguarda el derecho al debido proceso y el acceso a la administración de justicia, para que el contribuyente pueda ejercer su derecho de defensa en la misma ciudad o sede de su domicilio. De acuerdo con ello, planteó que, si una compañía domiciliada en Bogotá dejaba de ser gran contribuyente y cambiaba su domicilio, la competencia para investigarla no sería de la dirección seccional de grandes contribuyentes, sino de la seccional del nuevo domicilio, por ser esto último, el criterio prevalente. Como el domicilio de la actora estaba en la misma ciudad, la competencia dependía de si ostentaba o no la calidad de gran contribuyente, de manera que la competente era de la Seccional de Impuestos de Bogotá

-Nulidad por aplicación indebida del artículo 264 de la Ley 223 de 1995, 113 de la Ley 1943 de 2018 y 20 del Decreto 4048 de 2018. Sostuvo que la autoridad tributaria aplicaba indebidamente el Concepto 03164 de 2011 y la ley, pese a que le era obligatoria su doctrina conforme al artículo 264 de la Ley 223 de 1995 -vigente en los años 2019 y 2020 en que se emitieron los actos acusados-, regulación que posteriormente mantuvo tal vinculatoriedad de los conceptos de la autoridad en los artículos 113 de la Ley 1943 de 2018 y 20 del Decreto 4048 de 2008 (modificado por el artículo 10 del Decreto 1321 de 2011).

Fundamentalmente, adujo que tal vulneración ocurría porque no era cierto que la autoridad que expidió los actos demandados mantuviera competencia, pese a que los contribuyentes perdieran la calificación de gran contribuyente, pues, aunque se consagraran facultades ultractivas a las direcciones seccionales, esto solo ocurría ante el cambio de domicilio fiscal lo que no sucedió en su caso y, por tanto, no era aplicable la Resolución 76 de 2016. En ese sentido reiteró que no se estaba ante un supuesto de cambio de domicilio que condujera a fijar la competencia ante la Seccional donde se hubiere presentado la declaración tributaria, dado que la compañía había estado, antes y actualmente, ubicada en Bogotá; afirmó que lo que asignaba la competencia a la Seccional de Grandes Contribuyentes o le hacía perder la potestad para proferir los actos era el hecho de que el obligado fuera o se excluyera de la designación de ser gran contribuyente. Así, enfatizó que aquella doctrina estaría regulando un supuesto de competencia de la autoridad ante el cambio de domicilio fiscal, para fijar la atribución de emitir los actos en la Administración ante quien se presentó la declaración, pero sin atarla al período fiscal; no obstante, su situación no correspondía a tal supuesto, sino al evento en el que, se eliminaba la calificación de gran contribuyente, pero conservando el domicilio.



Pronunciamientos finales

La demandada¹⁰ solicitó a la Sala tener en cuenta la jurisprudencia consolidada por la Sección Cuarta en casos similares en los que confirmó que la competencia de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes se define por la calificación del contribuyente en el momento de los hechos investigados y no en la fecha de expedición de los actos administrativos (sentencias del 07 de marzo de 2024, exp. 28026, CP: Wilson Ramos Girón; del 26 de septiembre de 2024, exp. 28800, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello; y del 21 de noviembre de 2024, 29198, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello).

Por su parte, el ministerio público¹¹ emitió concepto en el que resaltó que «*en materia de competencia, lo relevante no es la condición del contribuyente al momento de emitir el acto administrativo, sino al momento de la omisión que da lugar a la sanción*», por lo cual, la sentencia debía ser confirmada.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo los cargos de apelación formulados por la demandante, en calidad de apelante única, contra la sentencia de primera instancia que negó sus pretensiones.

Corresponde determinar si, como lo aduce la apelante, la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes perdió, con posterioridad al año 2017, la competencia para emitirle a la actora la resolución sanción por no declarar y la resolución que la confirmó, en la medida en que desde esa anualidad fue excluida de la calificación de gran contribuyente y, dado que conservó su domicilio fiscal en el Distrito Capital, la competencia pasó a ser de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá. En línea con el anterior cargo de nulidad, se determinará si se violó la ley, por haberse aplicado indebidamente el Concepto 003164 del 2011 por parte de la demandada, pese a la obligatoriedad de los conceptos.

Análisis del caso concreto

2- Sobre la cuestión debatida, tanto la Administración como el tribunal coincidieron en que la competencia de la Dirección Seccional para fiscalizar una obligación tributaria era de la Administración que detentaba dicha potestad en el período objeto de fiscalización, por lo que, en el caso controvertido, la actora para el año 2014 en que omitió presentar las declaraciones de autorretención en la fuente tenía la calidad de gran contribuyente y por ello, era la Seccional de Grandes Contribuyentes la competente para proferir las actuaciones demandadas, con independencia de que, para los años 2019 y 2020 en que se emitieron las resoluciones demandadas, la actora hubiera perdido esa calificación.

La actora apelante se opuso a la decisión, por considerar que la Dirección Seccional de Grandes Contribuyentes carecía de competencia para expedir los actos acusados, pues, sus potestades para fiscalizar eran respecto de los sujetos calificados como grandes

¹⁰ Samai CE, índice 4 certificado 1B4C6C86B91C643D C58831166DE85FD9 D80A8D681AE4A206 6204B01A72C4244B (pdf) pp. 1 a 2.

¹¹ Samai CE, índice 16 certificado A788271BA6660050 AE3AE551FECD9D29 6FD27BF2FC5BCFC1 00D98C8131A46997 (pdf) pdf. 5 a 8.



contribuyentes para el momento en que se adelantaran las actuaciones, de modo que debió atenderse que para los años 2019 y 2020 en que se expidieron los actos demandados, la actora ya no tenía dicha categoría y, contrario a lo que sostuvo el tribunal, la competencia no dependía de la calidad de gran contribuyente que ostentó durante la anualidad sobre la que versaba la resolución sanción por no declarar la autorretención en la fuente del período 9 del año 2014, a título del CREE y el acto que la confirmó. Sumado a ello, como la actora conservó su domicilio en el Distrito Capital, la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá pasó a ser la competente, conforme al ordinal 1 del artículo 1 de la Resolución 0007 de 2008, lo que, señaló, no fue analizado por el tribunal.

Agregó que la razón de fijar la competencia territorial según el domicilio del investigado era para salvaguardar el debido proceso y el derecho de defensa. En línea con esos razonamientos, sostuvo que se vulneró la doctrina oficial y se violó la ley, por cuanto se aplicó indebidamente el Concepto 003164 de 2011. A tal fin, indicó que se violaron los artículos 264 de la Ley 223 de 1995, 113 de la Ley 1943 de 2018 y 20 del Decreto 4048 de 2018 referentes a la obligatoriedad de los conceptos de la demandada. Sustentó la indebida aplicación en que, aun cuando la Resolución 076 de 2016, consagraba facultades ultractivas a las direcciones seccionales para fiscalizar las declaraciones tributarias presentadas ante ellas, por los periodos en que fueron competentes, esto solo estaba referido a eventos de cambio de domicilio fiscal, lo que no sucedió en su caso, de modo que tal previsión no le era aplicable, pues de lo que se trataba era de la competencia para adelantar el control tributario de los grandes contribuyentes cuando eran calificados como tales o perdían esa calidad.

Insistió en que, no se estaba ante un supuesto de cambio de domicilio que condujera a fijar la competencia de la Seccional ante quien se hubiera presentado la declaración, puesto que la compañía había estado, antes y actualmente, ubicada en Bogotá; sostuvo que lo que asignaba la competencia a la Seccional de Grandes Contribuyentes o le hacía perder la potestad para proferir los actos era el hecho de que el obligado fuera o se excluyera de ser un gran contribuyente. Igualmente, iteró que la prenotada doctrina regulaba un supuesto de competencia de la autoridad ante el cambio de domicilio fiscal, para emitir los actos por parte de la Administración ante quien se presentó la declaración, pero sin atarla al período fiscal; no obstante, su situación no correspondía a ese supuesto, sino al de la eliminación de la calificación de gran contribuyente, pero conservando el domicilio.

3- Con miras a dirimir el debate, la Sección reiterará, en lo pertinente, el criterio de decisión adoptado en procesos que guardan similitud fáctica y jurídica, con identidad de partes (sentencias del 07 de marzo de 2024, exp. 28026, CP: Wilson Ramos Girón, del 20 de febrero de 2025, exp. 29314, CP: Luis Antonio Rodríguez Montaña, del 27 de marzo y del 19 de junio de 2025, exps. 28874 y 29600, CP: Wilson Ramos Girón), así como la sentencia del 26 de septiembre de 2024 (exp. 28800, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello).

Conforme se señaló en los precedentes que se reiteran, con el fin de regular la estructura funcional de la DIAN establecida mediante el Decreto 4048 de 2008 -vigente para la época de los hechos-, la demandada emitió la Resolución 0007, del 04 de noviembre de 2008, cuyo ordinal 1 del artículo 1 previó la competencia de las direcciones seccionales, según el lugar del domicilio fiscal de los obligados tributarios. Por su parte, el ordinal 5 del artículo 3 *ejusdem* reguló que la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes sería competente para fiscalizar a quienes fueran clasificados como grandes contribuyentes y estuvieren domiciliados en el Distrito Capital de Bogotá.



Atendiendo esa normativa y las sentencias del 03 y 24 de junio de 2021 (exps. 24898 y 24966, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto) y del 10 de noviembre de 2022 (exp. 25971, CP Julio Roberto Piza)¹², la Sala precisó que, ante cambios o exclusiones en la calificación de los contribuyentes, la determinación de la dirección seccional competente dependía del factor subjetivo, esto es, de la calidad que tenía el obligado en el período fiscalizado -gran contribuyente o no-, así como del factor territorial -domicilio fiscal-. Lo anterior, salvo que existiera una regla especial, lo que para ese momento no se advierte positivizado¹³.

Para el caso, se observa que la demandante fue catalogada como gran contribuyente por la Resolución 041, del 30 de enero de 2014, y, solo hasta la expedición de la Resolución 076, del 01 de diciembre de 2016, le fue retirada tal calificación, previsión que empezó a regir desde el año 2017. Así, como la resolución sancionadora demandada versaba sobre el deber de declarar la autorretención en la fuente a título del CREE por el período 9 del 2014 y en esa anualidad la actora ostentaba la calidad de gran contribuyente, la competencia para expedir los actos acusados era de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, como efectivamente ocurrió; de modo que no se dará prosperidad al cargo de apelación.

Adicionalmente, desestimaré la Sala el cargo atinente a la indebida aplicación de la doctrina con lo cual se habría quebrantado la ley pues, si bien el Concepto 003164 de 2011 alude a la relevancia del criterio territorial (domicilio fiscal), el que, según la apelante siempre ha sido el mismo, lo cierto es que la doctrina igualmente reconoce que para determinar la competencia se requiere atender tres factores que se interrelacionan, entre ellos el subjetivo, criterio que implica tener en cuenta la calificación del sujeto, lo que en sentir de la Sala debe verificarse respecto del período gravable en el cual se efectuaron las operaciones con incidencia fiscal por las cuales se le investigó y reclamó el incumplimiento de un deber legal.

No habiendo tenido prosperidad la apelación, la Sala confirmará la sentencia apelada.

Conclusión:

4- Por lo razonado en precedencia, la Sala establece como contenido interpretativo de la presente sentencia que la pérdida de la calificación de gran contribuyente no desplaza la competencia de la Dirección Seccional de Grandes Contribuyentes para fiscalizar los períodos en los cuales, el obligado tributario detentó tal calidad.

Costas

5- Atendiendo a los criterios de decisión fijados por la Sección en sentencia del 23 de septiembre de 2025 (exp. 28292, CP: Wilson Ramos Girón), se condenará a la demandante en costas, en esta instancia, dado que no prosperó el recurso de apelación. Al efecto, se tasan las agencias en derecho en un (1) salario mínimo, mensual, legal vigente a la ejecutoria de esta providencia y se ordenará al tribunal tramitar el

¹² En los precedentes la Sala advirtió que existe una regla especial para el caso de los obligados tributarios que siendo asignados a la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá pasen a ser calificados como grandes contribuyentes, en cuyo evento, el artículo 1 de la Resolución 6 de 2019 fijó la competencia en la Dirección Seccional de Grandes Contribuyentes; disposición que no resulta aplicable al asunto controvertido, por cuanto se refiere a una situación fáctica contraria a la de la demandante, además de que es una norma posterior a los períodos fiscalizados -2014 y 2015-.

¹³ En los precedentes la Sala advirtió que existe una regla especial para el caso de los obligados tributarios que siendo asignados a la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá pasen a ser calificados como grandes contribuyentes, en cuyo evento, el artículo 1 de la Resolución 6 de 2019 fijó la competencia en la Dirección Seccional de Grandes Contribuyentes; disposición que no resulta aplicable al asunto controvertido, por cuanto se refiere a una situación fáctica contraria a la de la demandante, además de que es una norma posterior a la anualidad en la que se reprende la omisión de declarar -2014-.



correspondiente incidente de liquidación, de conformidad con lo previsto en el artículo 366 del CGP.

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. **Confirmar** la sentencia de primera instancia.
2. **Condenar** en costas a la demandante en esta instancia y fijar las agencias en derecho en un salario mínimo, mensual, legal vigente a la ejecutoria de la providencia. En consecuencia, ordenar al tribunal que dé trámite al respectivo incidente, conforme a lo expuesto en la parte motiva de esta sentencia.

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

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

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Aclaró voto

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

(Firmado electrónicamente)
CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

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