



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

**CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN**

**Bogotá, D.C., treinta (30) de enero de dos mil veinticinco (2025)**

**Referencia:** Nulidad y restablecimiento del derecho  
**Radicación:** 25000-23-37-000-2021-00441-01 (28777)  
**Demandante:** Ingenierías y Servicios SAS  
**Demandado:** DIAN

**Temas:** Sanción por no declarar. Autorretención del CREE 2015. Reiteración jurisprudencial.

**SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación<sup>1</sup> interpuesto por la demandante contra la sentencia del 14 de diciembre de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que decidió<sup>2</sup>:

Primero. Negar las pretensiones de la demanda.

Segundo. No se condena en costas en esta instancia, por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia. (...)

**ANTECEDENTES**

**Actuación administrativa**

Mediante Resolución 900019, del 13 de marzo de 2020, se le impuso a la actora sanción por no declarar la autorretención en la fuente del impuesto sobre la renta para la equidad (en adelante, Cree) del período 12 del año gravable 2015. Tras haber sido recurrida, la decisión fue confirmada a través de la Resolución 1936, del 25 de marzo de 2021<sup>3</sup>.

**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 pretensiones<sup>4</sup>:

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 por no declarar del periodo 12 del año gravable 2015, contenido en las siguientes resoluciones:

<sup>1</sup> Samai CE, índice 3, certificado E606F1F4C3E37384 8B62FF1613BB51C8 E51DE6902F58EF43 6677515D87DF73D7 (pdf), p. 1.

<sup>2</sup> Samai tribunal, índice 31, certificado 2D109FEAE5142CB3 B2F102BDC6893891 8F7295E6056A21B9 5823A03C54B53F01 (pdf), p. 13.

<sup>3</sup> Samai tribunal, índice 2, certificado 20B2470D3D676DB0 427039BD63009CCC D2E09B08E06F9388 62252F6B31268C65 (pdf), pp. 54 a 66 y 73 a 79.

<sup>4</sup> Samai tribunal, índice 2, certificado 20B2470D3D676DB0 427039BD63009CCC D2E09B08E06F9388 62252F6B31268C65 (pdf), p. 5.



a. Resolución Sanción por no Declarar 900019, del 13 de marzo de 2020. expedida por la [demandada].

b. Resolución 1936 del 25 de marzo de 2021 expedida por la [demandada], que lo confirmó.

B. Que a título de restablecimiento del derecho, se declare(sic) Ingenierías y Servicios SAS, Incer SAS, no está obligada a pagar suma alguna por concepto de sanción por no declarar a la DIAN por el período 12 de autorretención en la fuente del Cree y por consiguiente, el archivo de su respectivo expediente administrativo.

C. 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 CGP y en concordancia con los numerales 3.1., 3.1.2., y 3.1.3., del Acuerdo 1887 de 2003.

(...)

Invocó como vulnerados los artículos 6, 29, 122, 123, 150.12 y 338 de la Constitución; 137 y 138 del CPACA; 562, 565, 643 y 730 del ET (Estatuto Tributario); el Decreto 4048 de 2008; y las Resoluciones DIAN 7 y 9 de 2008, bajo el siguiente concepto de violación<sup>5</sup>:

*-Nulidad por falta de competencia.* Sostuvo que la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes no era competente para proferir el emplazamiento por no declarar ni la resolución sanción, pues al momento de emisión de tales decisiones no estaba calificada como gran contribuyente. Sostuvo que los funcionarios públicos solo podían ejercer las funciones y atribuciones establecidas, de manera previa y expresa, en la constitución, la ley y los reglamentos, como lo ha puntualizado la Corte Constitucional y la Corte Suprema de Justicia. En ese sentido, resaltó que los artículos 137 y 138 del CPACA consagran la incompetencia de la entidad o del funcionario como causal de nulidad de los actos administrativos. Además, enfatizó que, de forma armónica, el artículo 730.1 del ET dispone como causal de nulidad de los actos de liquidación de impuestos y la resolución de recursos que estos hayan sido proferidos «*por funcionario incompetente*»

Luego, tras citar algunos pronunciamientos de esta corporación y de la Corte Constitucional sobre la falta de competencia, señaló que, en materia tributaria, los grandes contribuyentes han merecido especial atención. En ese sentido, puntualizó que el artículo 562 ídem, estableció una «*competencia especial, reglada*» para la administración de grandes contribuyentes, considerando que son un grupo de importancia en el recaudo, y por ello reciben un especial control. Indicó que algunas seccionales tienen un grupo especializado para tales contribuyentes, pero, en el caso de Bogotá D.C., existía una «*Seccional (...) especializada*» a quien se le atribuyó la «*competencia exclusiva y excluyente*» para su administración tributaria. En ese contexto, explicó que, en desarrollo de tal precepto, se reglamentó la distribución de funciones de la Administración respecto de dichos contribuyentes mediante el Decreto 4048 de 2008 junto con las Resoluciones 07 y 09 de 2008 y 7234 de 2009.

Seguidamente, reprodujo los artículos 3 y 4 de la Resolución 7 de 2008 puntualizando que la competencia de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá no tenía competencia sobre los grandes contribuyentes pues correspondía a la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes. Así, concluyó que cuando los artículos 688 y 691 del ET asignaron la expedición de los actos preparatorios y definitivos a los jefes de las unidades de fiscalización y liquidación, respectivamente, tales disposiciones se referían al jefe de la unidad de la dirección seccional que tuviera «*jurisdicción*» y «*competencia*» sobre el administrado, siguiendo un criterio estrictamente

<sup>5</sup> Samai tribunal, índice 2, certificado 20B2470D3D676DB0 427039BD63009CCC D2E09B08E06F9388 62252F6B31268C65 (pdf), pp. 7 a 31.



reglado; de ahí que la competencia para la administración de los grandes contribuyentes, para adelantar las actuaciones de determinación, liquidación y cobro, de conformidad con la Resolución 007 de 2008, residía exclusivamente en la Dirección Seccional de Grandes Contribuyentes, sin considerarse la vigencia y/o procesos adelantados durante el período en el cual se mantuviera esa denominación, y en el mismo sentido, cuando perdían tal calidad, ya no sería competencia de tal Administración y entraría a ser competente la dirección seccional del domicilio del contribuyente, para el caso, la Dirección Seccional de Bogotá.

Advirtió que, mediante la Resolución 76 de 2016, se calificaron a los grandes contribuyentes para las vigencias 2017 y 2018, en donde fue excluida de dicha categoría, por lo que una interpretación armónica de tal decisión y de los artículos 3 y 4 de la Resolución 7 de 2008 conducía a concluir que la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes perdió competencia respecto de las declaraciones presentadas y, en su lugar, el competente funcional era la «Dirección Seccional de Bogotá». Explicó que, aunque el artículo 3 *ibidem* consagraba «*facultades ultractivas*» para las direcciones seccionales respecto de las declaraciones presentadas durante los periodos en los cuales fueron competentes, dichas facultades aplicaban únicamente cuando existía un cambio de domicilio, de manera que era inaplicable al caso, dado que la actora no cambió su domicilio. Para respaldar su interpretación, citó los Conceptos 98525 de 1998 y 39495 de 2014, y resaltó que, en todo caso, la Resolución 76 fue derogada en virtud del artículo 8 de la Resolución 12635 de 2018, por lo que seguía siendo aplicable la distribución de competencias establecida en las resoluciones antes citadas.

Así, reiteró que la Dirección Seccional de Grandes Contribuyentes era la competente para proferir actos administrativos exclusivamente en relación con quienes detentaran la calificación de «*grandes contribuyentes*»; en consecuencia una vez retirada dicha calidad, se convirtió en un contribuyente «ordinario» domiciliado en Bogotá, por lo que, la competencia era de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, tanto por las actuaciones anteriores al 01 de diciembre de 2016 -fecha en que perdió esa condición, sin importar que los hechos objeto de sanción hayan sido mientras tuvo la calidad de gran contribuyente-, así como por los posteriores, pues la competencia de la Administración de grandes era funcional, donde no aplicaba la independencia de periodos gravables.

Seguido de lo anterior, hizo hincapié en la obligatoriedad de la doctrina de la DIAN para sus funcionarios, contexto bajo el cual acotó que, según los prenotados conceptos, no existía «*conservación de competencias por años gravables del competente anterior*» por efecto de la calificación como gran contribuyente, puesto que la competencia de la Dirección Seccional de Grandes Contribuyentes estaba supeditada a la calidad gran contribuyente, y en el mismo sentido, su «*descalificación*» como gran contribuyente tenía el mismo efecto, esto es, el retiro de la competencia sobre tal contribuyente. En la misma línea, puntualizó que el Concepto DIAN 98525 de 1998 al analizar el caso de un administrado que presentó declaraciones ante una dirección seccional y posteriormente fue calificado como gran contribuyente, reconoció que la competencia de la Dirección Seccional de Grandes Contribuyentes, estaba ligada exclusivamente a los contribuyentes con esa calidad e igualmente admitió que la independencia de periodos no resultaba aplicable cuando ocurría un «*cambio de competencias de gran contribuyente*». Por ello, sostuvo que no era aceptable que si al ser calificado un gran contribuyente la dirección seccional a la que pertenecía perdiera la competencia, no ocurriera lo mismo en el caso contrario, al perder el contribuyente tal calidad, pues eso iría en contravía de la doctrina de la DIAN y de las resoluciones señaladas, pues la 12635 de 2018 no consagró la norma de conservación de la competencia de las direcciones seccionales sobre periodos anteriores cuando el contribuyente era calificado como grande -como si lo hizo la Resolución 76 de 2016-,



siendo entonces claro que la regla procedente era la de la competencia funcional, no siendo aplicable la independencia de periodos fiscales, como lo reconocía la doctrina de la DIAN.

Así, como a la fecha de expedición de los actos, la actora no tenía la calidad de gran contribuyente, la competencia era de la seccional Bogotá y no de la de Grandes Contribuyentes, debido a que cuando hay «*cambios de competencia entre seccionales*», sin modificar el domicilio, prevalece el criterio funcional, a partir del cual la competencia era de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá.

Para finalizar, señaló que si bien no se cuestionó este aspecto inicialmente, era plenamente procedente hacerlo en la demanda, pues conforme lo ha señalado esta corporación, el rigorismo no llega al extremo de que a la vía judicial no puedan presentarse nuevos argumentos, que guardaran armonía entre lo solicitado ante la Administración y en sede judicial, lo que se cumplía en este caso, porque en sede administrativa se objetó la resolución demandada, siendo procedente reiterar y mejorar los argumentos. Adicionalmente, el argumento de nulidad por falta de competencia corresponde a una razón de derecho, por lo que, en línea con lo señalado por esta corporación<sup>6</sup>, se estaría frente a una mejora del argumento y no a un hecho nuevo.

*-Violación directa al artículo 338 de la Constitución e interpretación errónea del artículo 643 del ET.* Adujo que se vulneró el debido proceso, los principios de reserva de ley, legalidad y el artículo 643 del ET. Frente a este último, arguyó que no contemplaba la sanción por no declarar la autorretención en la fuente a título del Cree, no obstante, a pesar de no encontrarse en ninguno de los supuestos fácticos sancionatorios, la demandada se sustentó en dicho artículo. Seguidamente, refirió el entendimiento judicial del artículo 29 de la Constitución, destacando que la Corte Constitucional ha señalado que no procede la analogía para la imposición de sanciones, por lo que previo a la multa debe advertirse a los administrados de la eventual infracción, a fin de que puedan adecuar su actuación y no cometer la «*conducta sancionable*». Luego expuso el alcance del principio de reserva de ley e insistió en la ausencia de una norma con fundamento en la cual la autoridad pretendiera imponer una sanción no determinada en la ley. Finalmente, adujo que se efectuaba una interpretación errónea del artículo 643 del ET, pues la Administración le dio un efecto que excedía su «*composición gramatical*», lo que usurpaba la facultad legislativa y vulneraba el principio de legalidad.

*-Indebida notificación.* Alegó que los actos fueron indebidamente notificados porque la Administración solo notificó las decisiones demandadas a uno de sus representantes legales. Sobre el particular, recalcó que la resolución que resolvió el recurso de reconsideración señaló que la notificación observó el artículo 565 del ET, vigente al momento de los hechos, de lo cual resultaba claro que los actos, incluidas las citaciones para notificación personal, debían notificarse a la dirección del Rut de la actora. Sin embargo, pese a que la compañía no asistió a la diligencia de notificación personal de la resolución que resolvió el recurso, la demandada no acudió a la notificación electrónica y envió el acto a un solo destinatario, pese a que lo correcto era remitir la resolución a ambos representantes legales, en forma simultánea, a la dirección informada en el Rut de la actora.

---

<sup>6</sup> Consejo de Estado, Sentencia No. 20684 del 10 de agosto de 2017. CP Stella Jeannette Carvajal Basto.



-*Condena en costas.* Solicitó su imposición, haciendo especial énfasis en las agencias en derecho, argumentado que la Administración desconoció la ley aplicable y la interpretación jurisprudencial de las altas cortes, no haber motivado adecuadamente las decisiones y desestimar sus argumentos en la actuación administrativa. Para su liquidación, pidió tener en cuenta los gastos por honorarios de abogados, viajes, transportes y/o expensas para la obtención de pruebas. A tal efecto, señaló que las costas se consideran probadas con los recibos de pago que reposan en el expediente y las agencias con el contrato y/o oferta de servicios de una firma de consultoría y representación legal, las cuales eran suficientes para determinar su comprobación (art. 361 del CGP). Agregó que no existe un límite temporal para demostrar la causación de las costas, pues tales soportes debían obrar en el expediente al momento de efectuar la liquidación. Por último, afirmó que las agencias en derecho ascendían a \$134.108.250, equivalentes al 7.5% del valor de la cuantía (art. 5.1 del Acuerdo PSAA16-10554 de 2016).

### **Contestación de la demanda**

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora<sup>7</sup>. Señaló que la sanción se fundamentó en que la contribuyente presentó sin pago su declaración de autorretención del Cree (período 12, año gravable 2015), lo cual derivó en su ineficacia de acuerdo con el artículo 580-1 del ET. Asimismo, defendió la competencia de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes para proferir los actos, toda vez que la actora perdió dicha calidad a partir del 1 de diciembre de 2017, en virtud del principio de independencia de los periodos fiscales. Frente a la tipicidad de la multa, destacó que el artículo 643.3 del ET estableció su aplicación a todas las declaraciones de retención en la fuente. En línea con ello, consideró que la presentación sin pago de dicho denuncia correspondía a un hecho sancionable y que un entendimiento contrario desatendía el «*sentido*» de las sanciones. Sobre la notificación de las decisiones, afirmó que estas solo fueron realizadas al representante legal principal «*en calidad de responsable subsidiario*», lo que hizo innecesario notificar al representante legal suplente. Además, cuestionó que la demandante presentó «*dos cargos adicionales*» que no pudo controvertir en sede administrativa [sin haber especificado los cargos].

Por otra parte, planteó como «*fundamentación fáctica y jurídica de la defensa*», los siguientes argumentos:

-*Configuración del hecho sancionable del artículo 643 del ET.* Reiteró los efectos de la presentación sin pago de la declaración. Sostuvo que, aunque la actora no discutió su incursión en el hecho sancionable y, por otra parte, contextualizó los presupuestos fácticos y jurídicos que fundamentaron la multa. En ese sentido, resumió el contenido de los artículos 580-1 y 643 ídem y sostuvo que la falta de pago total del valor determinado en el denuncia, incluso tras la notificación del emplazamiento para declarar, habilitó el ejercicio de su potestad sancionadora.

-*Competencia de la Dirección de Grandes Contribuyentes.* Aseveró que la demandante hizo una indebida interpretación del Concepto DAN 98525 de 1998, pues la hipótesis contenida en su numeral 3, referente a los contribuyentes domiciliados en Bogotá D.C. clasificados como grandes contribuyentes, no correspondía al asunto debatido dado que la demandada se domiciliaba en el Distrito Capital y ostentaba, previamente, la calidad de gran contribuyente, que luego perdió. En ese contexto, sostuvo que la dependencia competente para la fiscalización de los periodos anteriores a la pérdida de esa calificación era la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes por la independencia

<sup>7</sup> Samai tribunal, índice 10, certificado C36745D37B75AA24 3575A8F3DFB2437A E516323BDD2C844C ED1516B651522B90 (zip), 2 (pdf), pp. 1 a 18.



de periodos, conforme se señaló en el Concepto DIAN 3164 de 2011. Por lo anterior, concluyó que emplazamiento previo por no declarar y la resolución sanción fueron proferidos por la entidad competente y observaron la Constitución y la ley.

*-Procedencia de la sanción por no declarar.* Afirmó que se configuró «la tipicidad de la sanción», pues el artículo 643.3 del ET resultaba aplicable a todas las declaraciones de retención en la fuente, incluyéndose el Cree. Además, manifestó que la norma no estableció su procedencia «por ninguno de los renglones de la declaración de manera separada», simplemente se refirió a la omisión de la presentación de declaraciones de retención en la fuente; de ahí que era evidente que la demandante pretendía sustraerse de la sanción fijada en la ley. Seguidamente, precisó que la multa correspondió al 10% del total de costos y gastos, lo cual materializó la aplicación de la norma, lo que guardaba relación con el principio de legalidad. Igualmente, anotó que la argumentación de la demandante en torno a que la presentación de la declaración sin pago, no se enmarcaba en ningún hecho sancionable; desvirtuaba el sentido de las sanciones: castigar el incumplimiento del deber formal y sustancial de presentar y pagar la retención en la fuente; y desconocería la remisión expresa que hizo el legislador en el artículo 26 de la Ley 1607 de 2012 que creó el Cree, acorde con la cual, la Administración puede aplicar las sanciones consagradas en el Estatuto Tributario «compatibles con la naturaleza del impuesto».

*-Correcta notificación de las actuaciones administrativas.* Preciso que los actos se notificaron al representante legal, en calidad de responsable subsidiario, considerando que era el representante principal, siendo innecesario notificar al suplente, al no estar acreditada su falta absoluta o temporal. Agregó que de acuerdo con la Corte Constitucional los actos deben ser notificados a los deudores subsidiarios o solidarios para permitir que ejerzan su derecho de defensa y contradicción, lo que se cumplió en este caso. Aclaró que, de acuerdo con el certificado de existencia y representación legal de la actora, el representante legal suplente reemplazaría al titular cuando existiera «una falta absoluta, temporal o accidental», lo cual no se acreditó. Asimismo, citó pronunciamientos de la Superintendencia de Sociedades sobre el propósito de la suplencia de la representación legal y destacó que el representante suplente tenía una «obligación permanente de disponibilidad», sin embargo, su capacidad para contratar nacía cuando el titular no podía desempeñar el cargo. Además, subrayó que el certificado expedido por la Cámara de Comercio no determina que se deba notificar a ambos, por lo que no vulneró el debido proceso. Finalmente, afirmó que el representante legal titular conoció todas las actuaciones procesales y se garantizó su derecho de defensa, inclusive como eventual responsable subsidiario.

*-Improcedencia de la condena en costas.* Advirtió que los casos donde se ventilaban intereses públicos no eran susceptibles de tal declaratoria. Al efecto, sostuvo que las discusiones sobre tributos y/o exactitud de las declaraciones revestían tal calidad, dado que eran la fuente de recaudo de las sumas que garantizaban la sostenibilidad fiscal y el cumplimiento a los fines del Estado. Alegó que la conducta investigada impidió la obtención de recursos indispensables para la inversión, por lo que la petición de la contribuyente violaba el espíritu de justicia, máxime cuando expidió las decisiones en observancia a sus funciones de «fiscalización, liquidación y discusión». Enfatizó la ausencia de temeridad o mala fe en su actuación y la falta de comprobación de las costas, por lo que solicitó la desestimación del cargo y, en su lugar, realizar dicha condena a su favor, con base en las tarifas definidas por el Consejo Superior de la Judicatura.



## Sentencia apelada

El tribunal negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas<sup>8</sup>. Precisó que las partes no discutieron la fecha en que la demandante perdió su calidad de gran contribuyente, esto fue, el 01 de enero de 2017 [aunque para la demandante la fecha fue el 1 de diciembre de 2016], la expedición de la resolución sanción y la resolución que resolvió el recurso de reconsideración en 2020 y 2021, respectivamente, ni que los hechos que soportaron la multa sucedieron en 2015, por lo que debía establecerse la clasificación que tenía la actora y que debía observarse para determinar la dependencia que podía fiscalizarla; esto es, aquella vigente al momento de la comisión de los hechos o la que regía a la fecha de la sanción. Por ello, reiteró el criterio adoptado por esta Sección en la sentencia del 03 de junio de 2021 (exp. 24898, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), según el cual «*la calidad o calificación del contribuyente debe mirarse de cara al año fiscal investigado*». Bajo esa premisa, concluyó que la competencia recaía en la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes; en especial, teniendo en cuenta que la Resolución 7 de 2008 previó que la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá no podía «*aprehender*» las funciones asignadas a la primera. Asimismo, tampoco encontró precedentes los planteamientos de la actora sobre la ultraactividad del artículo 3 *ibidem*, pues las normas que regulaban competencias en las dependencias del fisco no asignaron a las direcciones seccionales potestades «*para conocer de asuntos relacionados con grandes contribuyentes por períodos anteriores cuando perdieron esa condición*».

Sobre la interpretación errónea del artículo 643 del ET y la violación al principio de reserva de ley, el tribunal reiteró el criterio que fijó en una sentencia previa con «*similitud fáctica*». En ese sentido, explicó que el parágrafo 1 del artículo 2 del Decreto 1828 de 2013 determinó que los autorretenedores del Cree estaban sometidos al régimen sancionador del ET. Luego, trajo a colación el entendimiento de esta Sección respecto del artículo 643.3 *ejusdem* y concluyó que la sanción allí prevista cubría «*todo tipo de retención*», por lo que no se desconocieron los principios de tipicidad, legalidad, reserva de ley ni debido proceso. En cuanto a la notificación de los actos, concluyó que las decisiones previas y de fondo fueron notificadas en la dirección informada en el Rut de la actora, por lo que afirmó que el envío de los actos a «*la sociedad en condición de persona jurídica era suficiente*» y, por ende, resultaba innecesario remitir las decisiones a cada representante legal.

## Recurso de apelación

La demandante recurrió la decisión del tribunal<sup>9</sup> sustentada en las siguientes «razones»:

*-La calificación de un contribuyente como grande o su retiro es determinante para establecer si la Dirección de Grandes Contribuyentes puede adelantar actuaciones. Afirmó que las conclusiones del tribunal se basaron en un «análisis parcial» que desconoció la doctrina del fisco y el sentido «teleológico y sistemático» de las Resoluciones 7 de 2008 y 76 de 2016. Al respecto, manifestó que la falta de competencia de la Dirección Seccional de Grandes Contribuyentes estaba soportada en el tercer supuesto del Concepto DIAN 98525 de 1998, que omitió el a quo-, que se refería a contribuyentes domiciliados en Bogotá D.C. calificados como grandes contribuyentes. En ese caso, explicó que la ausencia de cambios en el domicilio implicaba que el factor determinante para fijar la competencia era la «clasificación» del obligado, por lo que la dependencia habilitada para administrar a quienes fueran calificados como grandes contribuyentes era «la Administración Especial de Grandes Contribuyentes de Bogotá, aún en relación con años anteriores».*

<sup>8</sup> Samai tribunal, índice 31, certificado 2D109FEAE5142CB3 B2F102BDC6893891 8F7295E6056A21B9 5823A03C54B53F01 (pdf), pp. 1 a 13.

<sup>9</sup> Samai tribunal, índice 34, certificado A43B0952E8939E9D F5F5864FB3442D17 78C88470DDD1DFE9 AD9F6295A7814E26 (pdf), pp. 1 a 18.



Censuró que la demandada, obviando lo anterior, centró el debate en el segundo supuesto del citado concepto referido a cuando un administrado calificado como gran contribuyente, traslada su domicilio a Bogotá y perdía tal calidad, caso en el cual debía cumplir sus obligaciones ante la Administración Especial de Personas Jurídicas de Bogotá. Adujo que era evidente la ausencia de análisis del tercer supuesto y de la «*controversia gramatical*» originada en la lectura del segundo supuesto respecto de la expresión “*o sea excluido como tal*”, pues la DIAN erróneamente interpretaba que allí se consagran dos eventos: (i) el original atinente al gran contribuyente que trasladaba su domicilio y resultaba excluido de tal calidad y (ii) cuando los grandes contribuyentes que así no cambiaran de domicilio dejaban de ser grandes. Señaló que lo anterior, era incorrecto, porque el término «*o sea*» era un conector y estaba insertado entre dos comas parentéticas, por lo que su propósito no era incorporar un hecho nuevo sino aclarar el original. En consecuencia, debía aplicar los artículos 273 y 284 del Código Civil atinentes a la interpretación gramatical, criterio que debía predominar en la interpretación.

Sobre la indebida interpretación de la Resolución 76 de 2016 y de los artículos 3 y 4 de la Resolución 7 de 2008, insistió en que la Dirección Seccional de Grandes Contribuyentes era competente para desarrollar la investigación hasta el momento en que la actora perdió tal calidad, de manera que si bien podía proferir el auto de apertura, no podía emitir los actos definitivos, pues, para ese momento, carecía de competencia al haberse perdido el administrado la calidad de gran contribuyente. Por ello, su juicio de la apelante debió remitirse el expediente a la Dirección seccional de Bogotá. Asimismo, manifestó que la Resolución 76 de 2016 reconoció el «*principio de competencia funcional*» porque conectó las facultades de la indicada seccional a la «*calificación del contribuyente*», criterio ignorado en la sentencia. Indicó que el cargo de nulidad de la demanda se basó en dos supuestos: (i) que la Dirección Seccional de Grandes Contribuyentes tenía competencia funcional que la autoriza a fiscalizar obligaciones de periodos anteriores a la calificación del contribuyente como grande; y (ii) que al perderse tal calidad la Dirección de Impuestos de Bogotá es quien asume la competencia para adelantar las siguientes actuaciones. Seguidamente, enfatizó en que ninguna de las mencionadas normas incorporó competencias ultractivas para la Dirección Seccional de Grandes Contribuyentes frente a los sujetos que perdían esa calidad, pues una directriz en ese sentido vulneraría el artículo 3.4 de la Resolución 7 de 2008, que previó que, la competencia de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá no comprendía «*en ningún caso a las personas clasificadas como grandes contribuyentes*», luego de la misma forma, la competencia de Grandes Contribuyentes estaba atada a tal categoría.

En ese contexto, la pérdida de la calidad de gran contribuyente implicaba que las competencias de fiscalización retornaban a la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá tanto sobre los periodos siguientes a dicha pérdida, como «*los presentados mientras se ostentó la calidad de gran contribuyente*». Agregó que no podía afirmarse que la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá perdía competencia en todas las actuaciones pasadas y futuras al calificarse el contribuyente como grande, y al mismo tiempo sostener que cuando se pierde dicha calidad, la Dirección Seccional de Grandes Contribuyentes sí puede mantener la competencia respecto de los periodos en los que estuvo vigente la calificación. A partir de lo señalado, adujo que era inaplicable el criterio de independencia de periodos aplicado en la sentencia, pues el litigio giraba en torno a si la pérdida de la calificación como gran contribuyente implicaba el traslado de la actuación a la «*única*» dependencia con competencia funcional al momento de expedición de los actos administrativos demandados, esto es, la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá.

*-El tribunal avala la indebida interpretación del artículo 643 del ET, el consecuente desconocimiento del principio de legalidad, reserva de ley y tipicidad. Cuestionó que el a*



quo a partir de un «ejercicio meramente interpretativo» extendió los supuestos de hecho de la prenotada norma a situaciones no previstas por el legislador. A tales efectos, transcribió la disposición y concluyó que ninguno de sus «supuestos sancionables» contemplaba una multa por la no presentación de las declaraciones de autorretención en la fuente, toda vez que el ordinal 3 ídem fijó la sanción para las «declaraciones de retención», de ahí que el contenido literal de la disposición impedía su ampliación a las obligaciones de autorretención en la fuente. Por lo tanto, afirmó al extender la interpretación de la norma hasta el punto de incluir nuevos supuestos sancionables alejaba al tribunal de su posición de «intérprete» y, en su lugar, fungía como «legislador de hecho» lo que vulneraba los artículos 29, 150 y 338 de la Constitución. En apoyo de esto, citó pronunciamientos de esta corporación según los cuales los «actos sancionables» debían estar determinados en forma clara y expresa en la ley.

-Las costas y agencias del derecho fueron probadas. Apuntó que la demanda y los alegatos de conclusión en primera instancia solicitaron la imposición de la prenotada condena. A continuación, señaló los elementos y finalidades de las costas a partir de los artículos 361 a 366 del CGP y 188 del CPACA. Sostuvo que, para la Sección Cuarta, las costas y agencias en derecho se prueban con los «recibos de pago» y el «contrato de prestación de servicios legales», respectivamente, los cuales reposan en el expediente. En cambio, la Administración no aportó los medios probatorios para comprobar la causación de la condena solicitada en la contestación a la demanda. Por ello, solicitó condenar en costas, en primera instancia por las agencias en derecho por haber adelantado el litigio contra los actos demandados, y condenar en costas de la segunda instancia entre 1 y 6 SMLMV.

### **Pronunciamientos finales**

La demandada y el ministerio público guardaron silencio en esta oportunidad procesal.

## **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados atendiendo los cargos de apelación planteados por la demandante, en calidad de apelante única, contra la sentencia de primera instancia que negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas.

### **Problema jurídico**

2- En concreto, corresponde a la Sala definir (i) si la Dirección Seccional de impuestos de Grandes Contribuyentes era competente para expedir los actos demandados. En caso de serlo, deberá decidirse (ii) la procedencia de la sanción, por no declarar, impuesta a la apelante. Finalmente, se determinará la procedencia de la condena en costas.

Previo a resolver de fondo el asunto, la Sala advierte que la apelante, en su escrito, no insistió en el argumento propuesto en la demanda relativo a la indebida notificación de las decisiones sometidas a control judicial, razón por la que, no se realizará ningún pronunciamiento sobre el particular.

### **Análisis del caso concreto**

3- Frente al primer problema jurídico, la apelante sostuvo que las conclusiones del tribunal se basaron en un «análisis parcial» que desconoció la doctrina del fisco y el sentido «teleológico y sistemático» de las resoluciones 7 de 2008 y 76 de 2016. En ese sentido, afirmó que la falta de competencia de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes



Contribuyentes estaba soportada en el tercer supuesto del Concepto Dian 98525 de 1998, que se refería a entidades domiciliadas en Bogotá, catalogadas como grandes contribuyentes, donde el factor predominante para fijar la competencia era la «clasificación» del obligado. De igual forma, censuró que la autoridad centrara el debate en el segundo supuesto del citado concepto, al igual que reprochó la falta de pronunciamiento de la sentencia sobre la «*controversia gramatical*» en la interpretación de la expresión «*o sea excluido como tal*» contenida en dicho supuesto, pues el fisco adicionó al supuesto original referido al *gran contribuyente que trasladaba su domicilio*, una nueva hipótesis: los grandes contribuyentes que «*dejaban de serlo*».

Insistió en que la Dirección Seccional de Grandes Contribuyentes solo era competente para desarrollar la investigación hasta el momento en que el contribuyente perdía tal calidad, por lo que podía proferir el auto de apertura, mas no los actos definitivos. Sobre el particular, indicó que el cargo de nulidad de la demanda se basó en dos supuestos: (i) en que la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes tenía competencia funcional para fiscalizar obligaciones de períodos anteriores a esa calificación respecto de los calificados con tal carácter y (ii) que la pérdida de tal calificación implicaba que la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá debía adelantar las actuaciones posteriores. Por otra parte, se opuso a la posibilidad de «*extender*» la competencia de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, en virtud de una interpretación gramatical de la ley y descartó la aplicabilidad del criterio de independencia de los períodos gravables.

La demandada afirmó que el extremo pasivo interpretó el Concepto Dian 98525 de 1998 indebidamente, pues la hipótesis allí analizada sobre los contribuyentes domiciliados en Bogotá D.C. clasificados como grandes contribuyentes no cubría la controversia, dado que la actora -domiciliada en el Distrito Capital y que en forma previa ostentaba esa calidad- fue retirada de dicho listado, de ahí que la competente para la fiscalización de los períodos anteriores a la pérdida de esa calificación era la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes. A su turno, el *a quo* manifestó que la controversia se limitaba a establecer qué clasificación de la actora debía observarse para determinar la entidad competente; esto es, aquella vigente al momento de la comisión de los hechos o la imperante a la fecha de la sanción. Por ello, reiteró el criterio adoptado en la sentencia de esta corporación del 03 de junio de 2021<sup>10</sup>, según el cual «*la calidad o calificación del contribuyente debe mirarse de cara al año fiscal investigado*», de ahí que la competencia recaía en la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, en especial cuando la Resolución 7 de 2008 previó que la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá no podía «*aprehender*» funciones de la primera.

3.1- Con miras a dirimir la controversia, la Sala reiterará en lo pertinente, el criterio de decisión adoptado en las sentencias del 7 de marzo de 2024 (exp. 28026, CP: Wilson Ramos Girón) y del 18 de julio de 2024 (exp. 28059, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello), este último que constituye precedente al haber resuelto una controversia entre las mismas partes asociada a las declaraciones de retención en la fuente (períodos 2, 3, 4, 5, 7, 9 y 10 del año gravable 2015).

Conforme se observó en la primera de las providencias que se reiteran, en virtud del Decreto 4048 de 2008, el presidente de la República, en desarrollo de sus potestades constitucionales previstas en el artículo 189.16 de la Carta, fijó la estructura funcional de la DIAN. A tal fin, en el ordinal 23 del artículo 6, le confirió a la dirección general de dicha entidad la función de establecer la jurisdicción y organizar funcionalmente las direcciones seccionales que, dentro de la estructura de la entidad, hacen parte de la administración

<sup>10</sup> Consejo de Estado, sentencia del 03 de junio de 2021, exp. 24898, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto.



de impuestos y de impuestos y aduanas nacionales del nivel local y delegado.

En desarrollo de ello, la Administración emitió la Resolución 0007, del 04 de noviembre de 2008, que regula la competencia funcional y territorial de las direcciones seccionales, en cuyo ordinal 1 del artículo 1 se estableció que la competencia para la recaudación, fiscalización, liquidación, devolución y cobro «*será ejercida por las Direcciones Seccionales de Impuestos y Direcciones Seccionales de Impuestos y Aduanas, con competencia tributaria en el lugar donde se encuentren domiciliados los contribuyentes, responsables, agentes de retención, declarantes en general y terceros, de conformidad con lo dispuesto en la presente resolución*». A esta norma le fue incorporada una regla especial de competencia mediante la Resolución 6, del 29 de enero de 2019, que adicionó el párrafo 2, consistente en que si un contribuyente, en principio sometido a la jurisdicción de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, es calificado como gran contribuyente, la competencia se desplazará a la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes contribuyentes a partir de la entrada en vigencia de la resolución de clasificación, siempre que previo a la calificación de gran contribuyente, no se hayan emitido autos de apertura de las actuaciones administrativas, pues en ese evento, conservará la competencia la Seccional de Bogotá «*y culminará los procesos de investigación, determinación y discusión*».

Sin embargo, se advierte que la mencionada regla especial, no sería la aplicable al *sub lite*. Primero, porque solo reguló la competencia cuando se adquiere la calidad de gran contribuyente, mas no la situación contraria, esto es, cuando el contribuyente pierde la calidad de gran contribuyente. Segundo, porque su vigencia no cubre ni los períodos de las obligaciones tributarias reclamadas por la demandada, ni las fechas de las actuaciones administrativas desplegadas para el efecto. Con todo, debe destacarse que tal regla constituye la única regulación que ha sido positivizada en materia de competencia cuando sobrevienen cambios en la calificación del sujeto pasivo.

Ahora, cabe subrayar que el ordinal 5 del artículo 3 de la Resolución 0007 de 2008, previó la competencia de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes respecto de los obligados tributarios clasificados como grandes contribuyentes y domiciliados en el Distrito Capital de Bogotá, entre otros.

En la misma oportunidad y reiterando las sentencias 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) precisó la Sala que en los eventos en los cuales el obligado tributario no modifica su domicilio, pero le sobrevienen cambios en su calificación como gran contribuyente «*[l]a potestad de gestión administrativa tributaria debe establecerse atendiendo las calidades del sujeto pasivo de la obligación respectiva. En este orden, cuando se adelante un procedimiento de aforo, en razón del cual se imponga una sanción por no declarar a un contribuyente domiciliado en Bogotá que no ha sido clasificado como gran contribuyente, y el emplazamiento para declarar sea proferido por la dirección seccional de esa jurisdicción, se habrán honrado las reglas de competencia territorial establecidas en la normativa tributaria*».

Con base en ello, la Sala concluye que la distribución de la competencia de las diferentes direcciones seccionales de la Administración se encuentra supeditada a la calidad del contribuyente que detentaba en el período investigado, salvo que exista una regla especial que disponga otra cosa. Por ende, se concluye que los factores que deben observarse para fijar la competencia de la dirección seccional respectiva corresponden al *subjetivo* de las calidades del contribuyente, esto es, si se detenta o no la calidad de gran contribuyente, y *territorial*, es decir, el domicilio reportado por el administrado en su Rut; analizados por cada periodo investigado, individualmente considerados.



3.2- Descendiendo al caso bajo análisis, se advierte que la controversia surgió por haberse presentado sin pago la declaración de autorretención en la fuente a título de Cree, correspondiente al periodo 12 del año gravable 2015, momento para el cual, la actora ostentaba la calidad de gran contribuyente -hecho no discutido entre las partes-. Para la Sala, la competente para emitir los actos acusados era la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, en aplicación de los factores de competencia funcional y territorial, con independencia de que a la fecha de emisión de los actos administrativos, el contribuyente hubiera sido despojado de tal calificación, sobre todo, considerando la independencia de los períodos gravables, lo que como se señaló en uno de los precedentes que se reiteran *«sitúa la temporalidad de la competencia al momento del surgimiento de la obligación y no del inicio de la actuación administrativa -esto, salvo regulación expresa- lo que desvirtúa la argumentación de la actora en el sentido de que al perderse la calidad de gran contribuyente, también mutaría la competencia»*, lo que resulta plenamente aplicable en el *sub lite*, contrario a lo sostenido por la apelante.

Finalmente, en lo relacionado con los planteamientos de la apelante sobre la ausencia de análisis por parte del tribunal respecto del tercer supuesto del Concepto DIAN 098525 de 1998<sup>11</sup>, así como de la *«controversia gramatical»* originada en la lectura del 2 supuesto respecto de la expresión *“o sea excluido como tal”*, la Sala destaca que las hipótesis fácticas de ambos supuestos no guardan identidad con el asunto bajo análisis, en la medida en que en ninguno se aborda el evento de pérdida de la calidad de gran contribuyente de quien mantiene su domicilio en Bogotá D.C., razón por la que, resultan irrelevantes las consideraciones planteadas en el recurso de apelación sobre la *«controversia gramatical»* en la interpretación de la expresión *«o sea excluido como tal»* -contenida en el segundo supuesto-, toda vez que no prohija la situación objeto de litigio. Con todo, se advierte que las decisiones de esta corporación no están sujetas a la doctrina de la Administración.

No prospera el cargo de apelación.

4- Definido lo anterior, corresponde resolver el segundo problema jurídico, atinente a si la sanción por no presentar con pago la declaración autorretención del Cree, del periodo 12 del año gravable 2015, era atípica. Sobre el particular, adujo la apelante que el fallo de primera instancia transgredió los principios de legalidad, reserva de ley y tipicidad, dado que con un *«ejercicio interpretativo»* extendió los supuestos de hecho del artículo 643 del ET a situaciones no previstas por el legislador, ya que el ordinal 3 ídem fijó la sanción para las *«declaraciones de retención»*, de ahí que el contenido literal de la disposición impedía su ampliación a las obligaciones de autorretención en la fuente. Por consiguiente, cuestionó que el tribunal transformó su posición de *«intérprete»* a una de *«legislador de hecho»*.

Por su parte, la demandada expuso que la sanción obedeció a que el contribuyente diligenció la autoliquidación sin pago total, lo cual derivó en su ineficacia de acuerdo con el artículo 580-1 del ET, lo que implicó el despliegue de su potestad sancionadora. A su turno, el tribunal explicó que el párrafo 1 del artículo 2 del Decreto 1828 de 2013 determinó que los autorretenedores del Cree estaban sometidos al régimen sancionador del ET y, con base en el artículo 643.3 ídem concluyó que la sanción allí prevista se extendía a *«todo tipo de retención»*, de manera que se atendieron los principios de tipicidad, legalidad, reserva de ley y debido proceso.

<sup>11</sup> «3) Calificación en una misma jurisdicción. La tercera hipótesis se presenta en el supuesto de que una persona, contribuyente con domicilio en Bogotá D.C. sea calificada como gran contribuyente. Como quiera que en este caso no se presenta modificación en cuanto al domicilio, el factor que se tiene en cuenta para determinar la competencia, será la calificación que se le dé y la Administración competente para todos los efectos tributarios será la Administración Especial de Grande Contribuyentes de Bogotá, aún en relación con años anteriores al de su calificación».



4.1- En aras de resolver el problema jurídico planteado, la Sala acogerá, en lo pertinente, la postura sobre ese mismo debate, de la sentencia del 25 de julio de 2024 (exp. 28082, CP: Wilson Ramos Girón); providencia en la que se concluyó que la falta de presentación de la declaración de autorretención en la fuente a título de Cree, [como consecuencia de la ineficacia de la declaración derivado de la falta de pago], constituye una conducta tipificada en el artículo 643.3 del ET.

Al respecto, se precisa señalar que, acorde con la Corte Constitucional, concurren tres elementos del principio de tipicidad en el campo del derecho administrativo sancionador, consistentes en: «(i) que la conducta sancionable esté descrita de manera específica y precisa, bien porque la misma esté determinada en el mismo cuerpo normativo o sea determinable a partir de la aplicación de otras normas jurídicas; (ii) que exista una sanción cuyo contenido material esté definido en la ley; (iii) que exista correlación entre la conducta y la sanción» (sentencia C-044, del 01 de marzo de 2023, MP: Antonio José Lizarazo Ocampo). Así, el hecho infractor típico reprochado por el artículo 643.3 del ET estaría referido a la omisión en la presentación de la declaración, evento que ocurre ante la ineficacia de la autoliquidación de retenciones que ha sido presentada sin pago<sup>12</sup>, conforme con la previsión del artículo 580-1 ídem. Sobre el particular debe puntualizarse que, la declaración de retención se encuentra referida a los anticipos del impuesto recaudados, concepto que comprende toda detracción efectuada sobre los ingresos a título de anticipo del tributo, tanto la practicada a terceros como la autoliquidada, pues el legislador no hizo distinción alguna.

4.2- En consecuencia, para la Sala, con prescindencia del sistema de retención previsto por el legislador para anticipar el recaudo del impuesto, la conducta relativa a la omisión de la declaración de las retenciones autoliquidadas por CREE, encuentra su adecuación típica en el artículo 643.3 del ET. En ese orden, no se advierte el desconocimiento de los principios de legalidad, reserva de ley y tipicidad que propugna la apelante, ni menos aún que el tribunal se hubiera arrogado funciones legislativas. Por tanto, no se dará prosperidad a la apelación.

## Conclusión

5- Por lo razonado en precedencia, la Sala establece como contenido interpretativo de la presente sentencia que: (i) los factores que deben observarse para fijar la competencia de la correspondiente dirección seccional, corresponden al subjetivo -si el contribuyente tiene o no la calidad de gran contribuyente- y territorial -domicilio fiscal- que el administrado detente en el período al que corresponde la investigación;(ii) el hecho infractor típico reprochado por el artículo 643.3 del ET se encuentra referido a la omisión en la presentación de la declaración de retenciones, evento que ocurre ante la ineficacia de la declaración presentada sin pago, conforme la previsión del artículo 580-1 ídem; y (iii) a efectos de lo anterior, la declaración de retención se encuentra referida a los anticipos del impuesto recaudados, concepto que comprende toda detracción efectuada sobre los ingresos a título de anticipo del tributo, con prescindencia de que se trate de la practicada a terceros o de la autoliquidada como en ese caso, a título de CREE.

<sup>12</sup> La Sala precisa que en la redacción actual del artículo 580-1 del ET consagra tres excepciones para la configuración de la ineficacia, a saber: (i) que el agente retenedor sea titular de un saldo a favor igual o superior a dos veces el valor de la retención a cargo, susceptible a compensarse, generado con anterioridad a la presentación de la declaración y que su trámite se inicie dentro de los seis meses siguientes a dicha presentación y sea exitosa (incisos 2 y 3, Art 580-1 del ET); (ii) que la retención a cargo se pague completamente dentro de los dos meses a la fecha de vencimiento del plazo para declarar junto con los respectivos intereses moratorios (inciso 5, Art 580-1 del ET); y (iii) cuando el valor dejado de pagar no supere diez UVT y sea cancelado a más tardar dentro del año siguiente al vencimiento del plazo para declarar junto con los respectivos intereses moratorios (párrafo 3, Art 580-1 del ET).



## Costas

6- En lo correspondiente al cuestionamiento de la apelante sobre el reconocimiento de condena en costas, baste con indicarse que esta parte procesal fue vencida en el juicio, por lo que no tendría derecho a tal reconocimiento. Ahora bien, siguiendo la posición mayoritaria de la Sala, tampoco se impondrá condena en costas en favor de la demandada por no haberse demostrado, conforme con el artículo 365.8 del CGP

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

## FALLA

1. **Confirmar** la sentencia apelada, conforme a la parte motiva de la providencia.
2. Sin condena en costas en esta instancia.
3. **Reconocer** personería a Joel Antonio Tamayo García como apoderado de la demandada (índices 4 y 5 de Samai).
4. Por Secretaría, corríjase la razón social de la demandante en la carátula y en el sistema de búsqueda de Samai, de acuerdo con la identificación que de dicha parte hace esta providencia.

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)*

**MILTON CHAVES GARCÍA**

*(Firmado electrónicamente)*

**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

Salvo voto

*(Firmado electrónicamente)*

**ELEONORA LOZANO RODRIGUEZ**

Conjuez

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