



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá D.C., nueve (09) de abril de dos mil veinticinco (2025)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2022-00320-01 (29309)
Demandante: Omega Energy Colombia
Demandada: DIAN

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

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación¹ interpuesto por la demandante contra la sentencia del 18 de julio de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Subsección B, que resolvió (índice 34):

Primero. Negar las pretensiones de la demanda, de conformidad con los argumentos expuestos en la parte motiva de esta providencia.

Segundo. Por no haberse causado ni demostrado, no se condena en costas.

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

Mediante la Liquidación Oficial de Aforo 312412021000009, del 26 de enero de 2021, la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, le determinó a la contribuyente la retención en la fuente a título de renta por el 1.º período de 2016. Tras recurrir en reconsideración este acto por la presunta falta de competencia de la dirección seccional que profirió el acto, este fue confirmado en la Resolución 000416, del 24 de enero de 2022.

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 (índice 2):

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

1. Liquidación Oficial de Aforo 312412021000009 del 26 de enero de 2021, por no declarar la

¹ El expediente entró al despacho sustanciador el 12 de febrero de 2025 (índice 12. Esta y las demás menciones de «índices» aluden al historial de actuaciones registradas en el repositorio informático Samai).



retención en la fuente del periodo 01 del año gravable 2016; junto con la Resolución 000416 del 24 de enero de 2022, que resuelve el recurso de reconsideración.

B. Que, a título de restablecimiento del derecho, se declare que 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. Que se declare que operó la caducidad de la acción fiscalizadora de la DIAN en contra de Omega Energy Colombia por el período a que se refieren los actos administrativos anulados, esto es, el periodo 01 del año gravable 2016.

D. Que se 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 1742 de 2020; las resoluciones 000064 y 000065, ambas del 09 de agosto de 2021, proferidas por la DIAN; y el Concepto de la misma autoridad 003164 de 2011, bajo el siguiente concepto de violación (índice 2):

Aseguró que, mediante la Resolución 076, del 01 de diciembre de 2016, el director de la demandada listó a quienes tendrían la calificación de grandes contribuyentes para los años 2017 y 2018 y en su artículo 2 enfatizó que los obligados tributarios que no estuvieran listados quedarían excluidos de la tal designación. En ese acto no fue catalogada la actora como gran contribuyente y tampoco lo fue en las resoluciones 012635, del 14 de diciembre de 2018, y 009061, del 10 de diciembre de 2020, que fijaron dicha calificación para los años 2019 a 2022. En la anualidad 2021, posterior a la primera de las resoluciones que la descalificaron como gran contribuyente, le fue emitida la liquidación oficial acusada por parte de la Dirección Seccional de impuestos de Grandes Contribuyentes, quien carecía de competencia para proferirla, en tanto que su potestad para fiscalizar estaba acotada a los sujetos que el director general de la DIAN calificara como grandes contribuyentes, para lo cual debía observarse el volumen de operaciones, ingresos, patrimonio, importancia en el recaudo y actividad económica, conforme lo señala el artículo 562 del ET. Al hilo de esto, sostuvo que la autoridad que la podía fiscalizar era la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, en virtud de las atribuciones territoriales que le designó el artículo 3 de la Resolución 7234 de 2009, pues la jurisdicción asignada comprende el territorio del Distrito Capital y de Cundinamarca (salvo Girardot y Villavicencio) en el cual estén domiciliadas las personas jurídicas y asimiladas que no pertenezcan a la categoría de grandes contribuyentes, tal como era su caso.

A su juicio, la Administración erró al interpretar que la competencia de la Dirección Seccional de Grandes Contribuyentes correspondiera al marco temporal durante el cual el obligado tributario tuvo la calificación de gran contribuyente; esto es, por el período fiscal durante el cual se hubiere pertenecido a esa categoría, para lo cual la demandada se fundamentó indebidamente en el Concepto DIAN 003164 del 2011 y transgredió los artículos 131 de la Ley 2010 de 2019, 56 del Decreto 1742 de 2020 y 1 de la Resolución 000064, del 09 de agosto de 2021. En su criterio, debió consultarse el Concepto 098525 de 1998, según el cual, la competencia respecto de un contribuyente que es calificado como gran contribuyente, sin cambio de domicilio, es de la Dirección Seccional de Grandes Contribuyentes, de manera que la potestad de gestión estaría atada a la calidad que ostente el contribuyente al momento de fiscalizarle, con independencia de los períodos a revisar y, por tanto, su «*descalificación como gran contribuyente*» tendría el efecto de que se perdiera la competencia por parte de aquella dirección seccional.



Puntualizó que, si bien el artículo 3 de la Resolución 076 confirió potestades de gestión ultractivas a las direcciones seccionales para fiscalizar las declaraciones tributarias presentadas ante ellas por los períodos en los cuales eran competentes, esto obedeció a una regla fijada para eventos en los que los sujetos investigados cambiaran de domicilio, en cuyo caso la dirección seccional en la que se hubiere presentado la declaración sería la competente para tramitar la actuación administrativa; sin embargo, en su caso conservó el domicilio fiscal en Bogotá, todo lo cual reafirmaba que los actos censurados debieron ser emitidos por la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones (índice 18). Explicó que, a los efectos de establecerse la competencia de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes para emitir los actos demandados, fue necesario verificar que la actora tenía la calidad de gran contribuyente en el período en que debió declarar la retención en la fuente omitida (vigencia 2016), así como el lugar donde debió hacerlo, teniendo en cuenta la independencia de las declaraciones, pues la dirección seccional competente correspondía a la del lugar donde se presentó o debió presentarse la autoliquidación, 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 041, del 30 de enero de 2014, calificó a la actora como gran contribuyente y solo hasta la expedición de la Resolución 076, del 01 de diciembre de 2016, le fue retirada tal categoría. Esta última rigió a partir del 01 de enero de 2017, por lo que, para el período fiscalizado en cuestión, tenía la calidad de gran contribuyente, con domicilio en Bogotá (según Rut histórico vigente), 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 la clasificación de gran contribuyente a la fecha en que los actos fueron expedidos (2021 y 2022).

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 se advirtió, conforme al factor temporal, que la seccional que tendría tal atribución correspondería a la del lugar donde se presentaron o debieron presentarse las declaraciones tributarias. En cuanto al Concepto 03154 de 2011, adujo que, aunque este hacía referencia a la competencia determinada por el domicilio, lo cierto era que en el Concepto 098525 de 1998 se precisó que debían tenerse en cuenta tres factores interrelacionados: territorial, temporal y funcional; 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.

Adujo que existía precedente jurisprudencial horizontal que le era favorable y le debía ser aplicado (exp. 11001033704120210002701). 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 actora (índice 34). Acogió la tesis de la demandada, pues, en el caso particular, debía observarse la calificación de la contribuyente en los períodos de las obligaciones fiscalizadas. Advirtió que la demandante fue clasificada como gran contribuyente desde el año 2014 y hasta el 2017.



Así, como los hechos que dieron origen a la investigación tributaria que originó la expedición de la liquidación oficial de aforo que ocurrió en el año 2016, en la cual determinó que la Dirección de Grandes Contribuyentes era competente para proferirla. Respecto de la presunta indebida aplicación de la doctrina, sostuvo que los conceptos aludidos por la actora no mencionaron la determinación de la competencia para la época en que se expiden los actos o por razón de la calificación de gran contribuyente, sino que se refirieron a uno de los supuestos en los que la competencia se fija por el factor territorial (domicilio del sujeto), lo cual no era el objeto del asunto discutido.

Recurso de apelación

La demandante apeló la decisión del tribunal (índice 37). A tal fin, reiteró el cargo de la falta de competencia de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes para expedir la liquidación oficial de aforo por la declaración de retención en la fuente a título de renta del 1.º período de 2016, ya que, desde el 2017 y con antelación a la expedición de los actos demandados, 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.

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. De esa forma, la dirección de grandes contribuyentes tendría competencia si los sujetos se encuentran catalogados bajo esa calidad, pues de no de serlo, la competencia radica en la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá.

Sostuvo que las normas que fijan la competencia son de orden público y de obligatorio cumplimiento, dado que salvaguardan 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 investigarse no sería de la dirección seccional de grandes contribuyentes, sino de la seccional del nuevo domicilio, en acogimiento del debido proceso y del acceso a la administración de justicia.

Señaladamente, reprodujo el cargo de indebida aplicación del Concepto 003164 de 2011 y de los artículos 131 de la Ley 2010 de 2019 y 56 del Decreto 1742 de 2020. Al respecto, expuso que la autoridad yerra en afirmar que mantenía su competencia incluso si el contribuyente perdía la calificación de gran contribuyente, pues aun cuando la Resolución 076 de 2016 concede potestades 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 sucedió en su caso.

Pronunciamientos sobre el recurso

El ministerio público guardó silencio. Por su parte, la demandada consideró que la apelante no controvierte la decisión del tribunal, en la medida en que limita su impugnación a parafrasear los argumentos del escrito de demanda, así que somete a la segunda instancia a resolver el mismo asunto dirimido en primer grado, lo que conduciría a confirmarse la providencia del tribunal (índice 9).

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos de apelación formulados por la demandante, en calidad de apelante única, contra la sentencia de primera instancia que negó sus pretensiones. Consecuentemente, se determinará si, como lo aduce la apelante, la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes perdió, con posterioridad al año 2017, la competencia para emitir la liquidación oficial de aforo contra la demandante, en la medida en que fue excluida desde esa anualidad 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.

Por otra parte, se desestima que haya una insuficiente sustentación del recurso de apelación, como lo considera la demandada en su escrito de pronunciamiento final, ya que la Sala comprueba que la impugnación confronta la tesis del tribunal de primera instancia, al oponerse a la conclusión, según la cual, la dirección seccional competente para emitir los actos combatidos es aquella que tuvo tales potestades en los períodos gravables de la obligación investigada, sin importar que el sujeto haya perdido la calidad de gran contribuyente para cuando se profirieron las actuaciones. Así, se estudiará el problema jurídico que plantea la actora.

Análisis del caso

2- Sobre la cuestión debatida, tanto la Administración como el tribunal coincidieron en que la competencia de la dirección seccional que podrá fiscalizar una obligación tributaria será de aquella que detentaba dicha potestad en el período gravable que será objeto de fiscalización, por lo que, en el caso controvertido, la actora para el año 2016 en que omitió presentar la declaración de retención en la fuente tenía la calidad de gran contribuyente y era la Seccional de Grandes Contribuyentes la competente para proferir las actuaciones demandadas, con independiente de que, para los años 2021 y 2022 en que se emitieron las resoluciones demandadas, la demandante haya perdido esa designación.

A esa decisión se opone la actora al considerar que la Dirección Seccional de Grandes Contribuyentes carecía de competencia para expedir los actos acusados, pues sus potestades para fiscalizar son frente a los sujetos calificados como grandes contribuyentes para el momento en que se tramiten las actuaciones administrativas, de modo que debió atenderse que para los años 2021 y 2011 en que se expidieron los actos demandados ya no pertenecía a la categoría de gran contribuyente y, contrario a lo que



sostuvo el tribunal, la competencia no dependía de la calidad de gran contribuyente que ostentó durante la vigencia fiscal sobre la que versa la liquidación oficial de aforo que determina la retención en la fuente a título de renta por el 1.º período de 2016. Por esta razón, sumado a que conservó como domicilio fiscal el Distrito Capital, aseguró que 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, que no fue analizado por el tribunal.

Agregó que el motivo para fijar la competencia territorial según el domicilio del investigado era para salvaguardar el derecho de defensa. En línea con esos razonamientos, reprodujo que se vulneró la doctrina oficial -Concepto 003164 de 2011- y los artículos 131 de la Ley 2010 de 2019 y 56 del Decreto 1742 de 2020. Por otra parte, puntualizó que, aunque el acto administrativo que la excluyó de la calidad de gran contribuyente -Resolución 076 de 2016- le confirió potestades ultractivas a las direcciones seccionales para fiscalizar las declaraciones tributarias presentadas ante ellas por los períodos en los cuales eran competentes, lo cierto es que esto estaba referido a eventos de cambio de domicilio del obligado, lo que no sucedió en su caso.

3- Con miras a desatar la contienda, la Sección reiterará, en lo pertinente, el criterio que ha fijado en asuntos análogos al controvertido, en el que han intervenido las mismas partes procesales (sentencias del 07 de marzo de 2024, exp. 28026, CP: Wilson Ramos Girón y del 20 de febrero de 2025, exp. 29314, CP: Luis Antonio Rodríguez Montaña), así como lo analizado en la sentencia del 26 de septiembre de 2024 (exp. 28800, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello). De conformidad con la posición que desde allí ha sido adoptada, con el fin de especificar la estructura funcional de la DIAN orientada desde el Decreto 4048 de 2008 y, posteriormente mediante el Decreto 1742 de 2020, 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 respectivos obligados tributarios. Sin perjuicio de ello, en el ordinal 5 del artículo 3 se reguló que la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes sería competente para fiscalizar a quienes fueran clasificados como grandes contribuyentes y estuvieran domiciliados en el Distrito Capital de Bogotá.

El sentido normativo de la Resolución 0007 de 2008 ha sido replicado en los ordinales 1.1.1 y 1.1.2 del artículo 1 de la Resolución 000065, del 09 de agosto de 2021, pues se indica que la competencia funcional de la Dirección Operativa de Grandes Contribuyentes es de los *«contribuyentes, responsables y/o agentes retenedores calificados como grandes contribuyentes, sin consideración de su ubicación geográfica ...»*, potestad de gestión que incluye *«la recaudación, fiscalización, liquidación, discusión, cobro, devolución, sanción, atención, servicio y todos los demás aspectos relacionados»*. Por su parte, la autoridad que fiscalizará a los obligados que no son calificados como grandes contribuyentes dependerá del domicilio de estos.

Atendiendo esa normativa y las posturas plasmadas en 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)², la Sala consideró que ante cambios o exclusiones en la designación de los contribuyentes, la identificación de la dirección seccional competente penderá de establecerse el factor subjetivo que el obligado tenía en el período investigado -la calidad o no de gran contribuyente-, así como

² En esta última se indicó: *«[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»*.



el factor territorial -el domicilio fiscal del obligado tributario-, salvo que existiere una regla especial, que en el caso analizado no estaría positivizada al revisarse el ordenamiento.³

De esta forma, se observa que la demandante fue catalogada por la Resolución 041, del 30 de enero de 2014, como gran contribuyente y solo hasta la expedición de la Resolución 076, del 01 de diciembre de 2016, le fue retirada tal categoría, la cual empezó a regir para el año 2017. Por su parte, la liquidación oficial de aforo que determinó la retención en la fuente a título de renta del 1.º período de 2016 haría parte de los asuntos cuya potestad de gestión estaría asignada a la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, quien emitió la liquidación demandada.

Igualmente, se advierte que no hubo una indebida aplicación normativa y doctrinaria, pues el Concepto 003164 de 2011 reafirma la relevancia del criterio territorial (domicilio fiscal) a los efectos de comprobar la competencia funcional de la dirección de grandes contribuyentes, a la luz de la Resolución 0007 de 2008 que, para ese entonces, regía al momento de expedición de ese acto consultivo. Por lo demás, actualmente, la asignación de la competencia de la Dirección Operativa de Grandes Contribuyentes radica en que el obligado tributario sea o haya sido calificado como gran contribuyente, sin importar su domicilio, de modo que impera el criterio subjetivo; esto es, la calificación obtenida durante el período sometido a investigación.

No prospera el cargo de apelación.

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 que tenga un sujeto no desplaza la competencia de la Dirección Seccional de Grandes Contribuyentes para fiscalizar los períodos de obligaciones en los cuales detentó tal calidad.

Costas

5- Finalmente, acatando el criterio de interpretación del artículo 365.8 del CGP acogido por esta Sección, la Sala se abstendrá de condenar en costas en segunda instancia.

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.
2. Sin condena en costas en segunda instancia.

³ 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 al período fiscalizado -1.º de 2016-.



3. **Reconocer** personería al abogado Julián Tiberio Villarreal García, como apoderado de la demandada, conforme al poder conferido (índice 9).

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

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

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