



**CONSEJO DE ESTADO
SALA PLENA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SALA 18 ESPECIAL DE DECISIÓN**

Consejero Ponente: OSWALDO GIRALDO LÓPEZ

Bogotá D.C., veintidós (22) de septiembre de dos mil veinte (2020)

Radicación: 11001 0315 000 2020 02117 00
Medio de control: Control inmediato de legalidad
Norma que se revisa: Resolución número 000040 de 30 de abril de 2020, *"Por la cual se flexibilizan transitoriamente algunas disposiciones para la obtención del Registro Único Tributario – RUT de los Inversionistas Extranjeros sin domicilio en Colombia, obligados a cumplir deberes formales y de los prestadores de servicios desde el exterior, responsables del impuesto sobre las ventas -IVA contemplados en los numerales 5 y 11 del artículo 1.6.1.2.11 del Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia Tributaria, en el marco del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica decretada con ocasión de la Emergencia Sanitaria declarada por el Ministerio de Salud y Protección Social"*, expedida por el Director General de Impuestos y Aduanas Nacionales.

SENTENCIA

La Sala 18 Especial de Decisión del Consejo de Estado, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 20 de la Ley 137 de 1994¹ y 136 de la Ley 1437 de 2011², procede a efectuar el control inmediato de legalidad de la Resolución número 000040 de 30 de abril de 2020, *"Por la cual se flexibilizan transitoriamente algunas disposiciones para la obtención del*

¹ "Por la cual se reglamentan los Estados de Excepción en Colombia".

² "Por la cual se expide el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo".



Registro Único Tributario –RUT de los Inversionistas Extranjeros sin domicilio en Colombia, obligados a cumplir deberes formales y de los prestadores de servicios desde el exterior, responsables del impuesto sobre las ventas -IVA contemplados en los numerales 5 y 11 del artículo 1.6.1.2.11 del Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia Tributaria, en el marco del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica decretada con ocasión de la Emergencia Sanitaria declarada por el Ministerio de Salud y Protección Social”, expedida por el Director General de Impuestos y Aduanas Nacionales.

I. ANTECEDENTES

1. Acto sometido a control

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales remitió a esta Corporación, para los efectos de su control inmediato de legalidad, copia de la Resolución número 000040 de 30 de abril de 2020, *“Por la cual se flexibilizan transitoriamente algunas disposiciones para la obtención del Registro Único Tributario –RUT de los Inversionistas Extranjeros sin domicilio en Colombia, obligados a cumplir deberes formales y de los prestadores de servicios desde el exterior, responsables del impuesto sobre las ventas -IVA contemplados en los numerales 5 y 11 del artículo 1.6.1.2.11 del Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia Tributaria, en el marco del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica decretada con ocasión de la Emergencia Sanitaria declarada por el Ministerio de Salud y Protección Social”, expedida por el Director General de esa entidad, cuyo tenor literal es el que sigue:*

“EL DIRECTOR GENERAL DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

En uso de sus facultades legales, en especial las dispuestas en el Numeral 1 del artículo 6 del Decreto 4048 de 2008, y



CONSIDERANDO

Que el Numeral 1 del artículo 3 del Decreto 4048 de 2008, asignó a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, la administración de los impuestos de renta y complementarios, de timbre nacional y sobre las ventas, los derechos de aduana y comercio exterior, así como los demás impuestos internos del orden nacional cuya competencia no esté asignada a otras entidades del Estado, bien se trate de impuestos internos o al comercio exterior, en lo correspondiente a su recaudación, fiscalización, control, represión, penalización, liquidación, discusión, cobro, devolución y sanción.

Que el Numeral 4 del artículo 3 del mismo decreto contempla, además, dentro de las funciones, dirigir, administrar, controlar y vigilar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, aduaneras y cambiarias por importación y exportación de bienes y servicios.

Que mediante la Resolución 385 del 12 de marzo de 2020, el Ministerio de Salud y Protección Social declara la emergencia sanitaria por causa del coronavirus COVID-19 hasta el 30 de mayo de 2020, y en virtud de la misma se adoptan las medidas sanitarias con el objeto de prevenir y controlar la propagación de COVID-19 en el territorio nacional y mitigar sus efectos.

Que según la Organización Mundial de la Salud -OMS la pandemia del nuevo coronavirus COVID-19 es una emergencia sanitaria y social mundial, que requiere una acción efectiva e inmediata de los gobiernos, las personas y las empresas y una de las principales medidas, que recomienda, es el distanciamiento social y aislamiento, para lo cual, las tecnologías de la información y las comunicaciones y los servicios de comunicaciones, en general, se convierten en una herramienta esencial para permitir la protección la vida y la salud de los colombianos.

Que el Decreto 491 del 28 de marzo de 2020 adopta medidas de urgencia para garantizar la atención y la prestación de los servicios por parte de las autoridades públicas y los particulares que cumplan funciones públicas, señalando en su artículo 3 que estas autoridades velarán por prestar los servicios a su cargo mediante la modalidad de trabajo en casa, utilizando las tecnologías de la información y las comunicaciones.

Que el artículo 15 del mencionado Decreto señaló que durante el período de aislamiento preventivo obligatorio las autoridades dispondrán las medidas necesarias para que los servidores públicos cumplan sus funciones mediante la modalidad de trabajo en casa, haciendo uso de las tecnologías de la información y las comunicaciones. Así mismo, cuando las funciones que desempeña un servidor público no puedan desarrollarse mediante trabajo en casa, las autoridades competentes podrán disponer que, durante la Emergencia Sanitaria, y



excepcionalmente, éstos ejecuten desde su casa actividades similares o equivalentes a la naturaleza del cargo que desempeñan.

Que en el marco de la Emergencia Sanitaria por causa de la enfermedad por coronavirus COVID-19 el Gobierno nacional ha adoptado medidas de orden público que implican el aislamiento preventivo obligatorio de todas las personas habitantes de la República de Colombia, exceptuando de dicha medida, entre otros, a aquellos servidores públicos y contratistas cuyas actividades sean estrictamente necesarias para prevenir, mitigar y atender la emergencia sanitaria por causa del coronavirus y para garantizar el funcionamiento de los servicios indispensables del Estado.

Que las entidades y organismos del Estado deben proteger y garantizar los derechos y libertades de las personas, la primacía de los intereses generales, la sujeción de las autoridades a la Constitución y demás preceptos del ordenamiento jurídico, el cumplimiento de los fines y principios esenciales estatales, el funcionamiento eficiente y democrático de la administración y la observancia de los deberes del Estado y de los particulares.

Que de conformidad con lo anterior se hace necesario tomar medidas en materia de prestación de servicios a cargo de las entidades y organismos del Estado, con la finalidad de prevenir la propagación de la pandemia mediante el distanciamiento social, flexibilizando la prestación del servicio de forma presencial y estableciendo mecanismos de atención mediante la utilización de medios digitales y del uso y aprovechamiento de las tecnologías de la información y las comunicaciones, de manera que se evite el contacto entre los servidores públicos y los ciudadanos, sin que ello afecte la continuidad y efectividad del servicio.

Que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN, para garantizar la atención y la prestación de los servicios, en especial para facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los Inversionistas Extranjeros sin domicilio en Colombia, obligados a cumplir deberes formales y de los prestadores de servicios desde el exterior, responsables del impuesto sobre las ventas -IVA contemplados en los numerales 5 y 11 del artículo 1.6.1.2.11 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia Tributaria, considera pertinente flexibilizar los requisitos establecidos en las disposiciones reglamentarias sobre la materia, durante el tiempo que dure la emergencia sanitaria ya referida, sin perjuicio que una vez se levante dicha emergencia, se exija nuevamente el cumplimiento de todos los requisitos establecidos en el Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia Tributaria para dichos trámites.

En virtud de lo anterior, el Director General de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales,



RESUELVE

ARTICULO 1. Inscripción mediante apoderado. Cuando la inscripción en el Registro Único Tributario –RUT de los inversionistas extranjeros sin domicilio en Colombia obligados a cumplir deberes formales y los prestadores de servicios desde el exterior, responsables del Impuesto sobre las ventas –IVA, de que tratan el artículo 326 y el parágrafo 2 del artículo 437 del Estatuto Tributario, se realice a través de apoderado, podrán aportar en copia simple los documentos previstos en los numerales 5 y 11 artículo 1.6.1.2.11 del Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia Tributaria, en el idioma original, sin necesidad de apostilla ni traducción oficial.

Los documentos de que tratan los numerales 5.1.2, 5.2.1. y 11.2.1. del artículo 1.6.1.2.11 del Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia Tributaria deberán ser aportados en los términos allí previstos dentro de los sesenta (60) días hábiles siguientes a la fecha del levantamiento de la Emergencia Sanitaria declarada por el Ministerio de Salud y Protección Social. En caso de que los documentos mencionados no sean aportados en el plazo señalado, procederá la cancelación de oficio del Registro Único Tributario –RUT de conformidad con lo establecido en el literal d) del numeral 2 del artículo 1.6.1.2.18 del mismo Decreto.

ARTÍCULO 2. Inscripción en el Registro Único Tributario -RUT mediante agente oficioso. Los agentes oficiosos podrán inscribir ante el Registro Único Tributario –RUT a los contribuyentes previstos en el artículo anterior siempre que aporten los documentos allí mencionados con excepción del poder.

La actuación del agente oficioso deberá ser ratificada por el representante legal dentro de los sesenta (60) días hábiles siguientes a la fecha del levantamiento de la Emergencia Sanitaria declarada por el Ministerio de Salud y Protección Social. La ratificación se entenderá surtida cuando se aporten todos los documentos de que trata los numerales 5 y 11 del artículo 1.6.1.2.11 del Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia Tributaria. En caso de que los documentos indicados no sean aportados en el plazo señalado, procederá la cancelación de oficio del Registro Único Tributario –RUT de conformidad con lo establecido en el literal d) del numeral 2 del artículo 1.6.1.2.18 del Decreto 1625 de 2016.

ARTÍCULO 3. Representación. La persona que figure en la sección de representación en la hoja 3 del Registro Único Tributario –RUT, como representante de los contribuyentes señalados en el Artículo 1 de esta Resolución, para efectos de la inscripción en el Registro Único Tributario –RUT, será el apoderado o el agente oficioso, o quien el apoderado o agente oficioso defina. Cuando la representación corresponda a una persona diferente a quien adelante el registro, se deberá presentar un



documento suscrito por el apoderado o el agente oficioso en el que se señale la identidad del representante.

Parágrafo. Cuando se registre a una persona como apoderado en la Hoja 3 citada, quien adelante la actuación de inscripción ante el Registro Único Tributario –RUT, deberá aportar copia simple del poder otorgado a la persona registrada para presentar declaraciones tributarias.

ARTÍCULO 4. Oportunidad. Los procedimientos excepcionales previstos en la presente Resolución sólo podrán adelantarse hasta tanto permanezca vigente la Emergencia Sanitaria declarada por el Ministerio de Salud y Protección Social.

ARTÍCULO 5. Comunicar el contenido de la presente resolución a través de la Coordinación de Notificaciones de la Subdirección de Gestión de Recursos Físicos, a los Directores de Gestión de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN, y a los Directores Seccionales de Impuestos, de Aduanas y de Impuestos y Aduanas en todo el territorio nacional.

ARTÍCULO 6. Publicar el contenido de la presente resolución en el Diario Oficial.

ARTÍCULO 7. Vigencia. La presente resolución rige a partir de la fecha de su publicación.”

2. Actuación procesal surtida

Por reparto de la Secretaría General de esta Corporación el presente asunto fue remitido al despacho del Consejero Ponente el 25 de mayo de 2020, para el trámite de rigor.

Mediante auto de 8 de junio de 2020 el Consejero Ponente avocó el conocimiento del presente asunto, en única instancia, y con arreglo a lo previsto en los artículos 185 y 186 de la Ley 1437 de 2011, dispuso notificar dicha decisión al Director General de Impuestos y Aduanas Nacionales, así como al Director de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado y al Ministerio Público, e igualmente comunicar a la comunidad en general sobre la existencia de este proceso, en orden a que cualquier ciudadano interviniera por escrito para defender o impugnar la legalidad de la Resolución número 000040 de 30 de abril de 2020, e



invitar a las entidades públicas, organizaciones privadas y expertos en materia de derecho tributario.

Así mismo, se dispuso oficiar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, con el fin de que remitiera, en medio magnético, copia de los antecedentes administrativos que sirvieron de fundamento a la Resolución 000040 de 30 de abril de 2020, o de cualquier otro documento que hubiere sido relevante para expedir dicho acto. Y se ordenó a la Secretaría General de esta Corporación que, vencido el término de que trata el numeral 4 del artículo 185 del CPACA, remitiera el asunto al Ministerio Público para que rindiera su concepto.

3. Intervenciones

En el presente asunto intervino la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, a través de apoderado judicial, en orden a solicitar que se declare ajustada a la legalidad la Resolución número 000040 de 30 de abril de 2020.

Señaló que el citado acto tiene como antecedentes (i) la declaratoria de emergencia sanitaria en el territorio nacional adoptada por el Ministerio de Salud y Protección Social a través de la Resolución 385 de 12 de marzo de 2020; (ii) el Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica declarado por el Gobierno Nacional mediante el Decreto 417 del 17 de marzo de 2020³; (iii) el Decreto 457 de 22 de marzo de 2020, expedido por el Gobierno Nacional, mediante el cual impartió instrucciones en virtud de la emergencia sanitaria generada por la pandemia del Coronavirus

³ En el decreto se advirtió que la crisis derivada del Coronavirus COVID-19, entre otras consecuencias, repercute en las distintas actividades económicas, el empleo, la industria y el comercio, y concretamente tiene efectos en el cumplimiento de obligaciones de diferente naturaleza, entre ellas, las tributarias, en razón a las limitaciones derivadas de las medidas de distanciamiento y aislamiento que deben adoptarse como obligatorias durante el estado de emergencia declarado para controlar la propagación y expansión de la citada enfermedad.



COVID -19 y el mantenimiento del orden público⁴; y (iv) el Decreto Legislativo 491 del 28 de marzo de 2020, mediante el cual, en el marco de la emergencia sanitaria declarada por el Ministerio de Salud y Protección Social, se adoptaron medidas aplicables a todos los organismos y entidades que conforman las ramas del poder público, órganos de control, órganos autónomos e independientes del Estado y a los particulares que cumplan funciones públicas con el fin de proteger y garantizar los derechos y libertades de las personas, la primacía de los intereses generales, la sujeción de las autoridades a la Constitución y la ley, el cumplimiento de los fines y principios estatales, el funcionamiento eficiente y democrático de la administración y la observancia de los deberes del Estado y de los particulares.

Precisó que, dentro de las medidas adoptadas a través del Decreto 491 del 28 de marzo de 2020, se encuentra el deber de propiciar el distanciamiento social en la prestación del servicio a cargo de las autoridades hasta tanto permanezca vigente la emergencia sanitaria, para lo cual las autoridades deben velar por prestar los servicios a su cargo mediante la modalidad de trabajo en casa, utilizando las tecnologías de la información y las comunicaciones. La norma así mismo agregó que durante el período de aislamiento preventivo obligatorio las autoridades dispondrán las medidas necesarias para que los servidores públicos cumplan sus funciones mediante la modalidad referida, haciendo uso de las tecnologías de la información y las comunicaciones.

⁴ En la mencionada norma el Gobierno Nacional adoptó, entre otras medidas, con el fin de salvaguardar el derecho a la vida, a la salud y a la supervivencia de todos los habitantes de la República de Colombia: i) el aislamiento preventivo obligatorio a partir del 25 de marzo y hasta el 13 de abril de 2020, limitando totalmente la libre circulación de personas y vehículos en el territorio nacional, y ii) señaló como excepciones, entre otras, las actividades de los servidores públicos y contratistas del estado que sean estrictamente necesarias para prevenir, mitigar y atender la emergencia sanitaria y garantizar el funcionamiento de los servicios indispensables del Estado, para lo cual las personas deberán estar acreditadas e identificadas en el ejercicio de sus funciones, excepciones que tienen como fin garantizar los derechos fundamentales. Los Decretos 531 y 593 de 2020 prorrogaron la medida de aislamiento preventivo obligatorio dispuesta en el Decreto 457 de 2020.



Destacó que el Director General de la DIAN, el marco del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica decretada con ocasión de la Emergencia Sanitaria declarada por el Ministerio de Salud y Protección Social, expidió la Resolución 000040 del 30 de abril de 2020, en la que adoptó medidas transitorias mediante las cuales se flexibilizan algunos requisitos exigidos para la inscripción en el Registro Único Tributario –RUT de los Inversionistas Extranjeros sin domicilio en Colombia obligados a cumplir deberes formales y de los prestadores de servicios desde el exterior responsables del impuesto sobre las ventas. Las disposiciones que se flexibilizan son las contempladas en los numerales 5 y 11 del artículo 1.6.1.2.11 del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria.

Apuntó que las medidas señaladas en la resolución objeto de estudio se adoptan por parte de la DIAN en consideración a: (i) las actuales circunstancias de aislamiento y confinamiento mundial para evitar la propagación del virus COVID-19, que dificultan el cumplimiento de algunos requisitos señalados para la inscripción en el RUT de los inversionistas extranjeros sin domicilio en Colombia obligados a cumplir deberes formales y de los prestadores de servicios desde el exterior responsables del IVA, y (ii) los requerimientos realizados por los citados contribuyentes ante la entidad y ante la Defensoría del Contribuyente, en los que manifestaban la imposibilidad que tenían para presentar la declaración de Renta por Cambio de Titularidad de la Inversión Extranjera Directa e Indirecta, al no poder tramitar el Registro Único Tributario -RUT dada la dificultad de acreditar los requisitos establecidos en el artículo 1.6.1.2.11 del Decreto 1625 de 2016, esto es, presentado el poder en idioma español, debidamente apostillado o legalizado, según sea el caso, ante autoridad competente.

Advirtió que la flexibilización del trámite de inscripción en el RUT de los contribuyentes referidos mediante apoderado o agente oficioso facilita su



registro, toda vez que durante la emergencia sanitaria se les permite aportar los documentos previstos en la norma en copia simple y en el idioma original, sin que se requiera de traducción oficial ni apostilla. Además, la medida adoptada era indispensable, si se tiene en cuenta que el cumplimiento de obligaciones formales (presentación de declaraciones tributarias) a cargo de los citados responsables sólo era posible si contaban con la inscripción en el RUT, de tal manera que, de no haberse flexibilizado los requisitos exigidos a los contribuyentes para este trámite, no hubieren podido cumplir con sus obligaciones tributarias dentro de los plazos señalados, haciéndose acreedores de las sanciones previstas por el ordenamiento tributario vigente.

Precisó que la flexibilización realizada no implica de manera alguna la supresión de requisitos previstos en el ordenamiento jurídico para el trámite de inscripción en el RUT, teniendo en cuenta que lo que se hace mediante el acto administrativo objeto de control es permitir que de manera temporal (durante la emergencia sanitaria) se realice la inscripción con la copia simple de los documentos exigidos, sin perjuicio de la obligación a cargo de los contribuyentes de presentar los documentos pertinentes con el lleno de todos los requisitos exigidos por la norma dentro de los sesenta (60) días siguientes a la fecha en que la emergencia sanitaria finalice, so pena de la cancelación de la inscripción en el RUT de manera oficiosa por parte de la Administración Tributaria.

Indicó que, de acuerdo con lo dispuesto en los numerales 1 y 4 del artículo 3 del Decreto 4048 de 2008, corresponde a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN ejercer las siguientes funciones: (i) la administración de los impuestos de renta y complementarios, de timbre nacional y sobre las ventas, los derechos de aduana y comercio exterior, así como los demás impuestos internos del orden nacional cuya competencia no esté asignada a otras entidades del Estado, bien se trate de impuestos internos o al comercio exterior, en lo correspondiente a su



recaudación, fiscalización, control, represión, penalización, liquidación, discusión, cobro, devolución y sanción, y (ii) dirigir, administrar, controlar y vigilar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, aduaneras y cambiarias por importación y exportación de bienes y servicios. Además, conforme a lo dispuesto en el numeral 12 del artículo 6 del Decreto 4048 de 2008, es función del Director General de la UAE DIAN impartir instrucciones de carácter general en materia tributaria, aduanera, de comercio exterior y de control cambiario, en este caso, en lo relacionado con la flexibilización transitoria de los requisitos exigidos para la inscripción en el RUT, a través de apoderados o agentes oficiosos, de los inversionistas extranjeros sin domicilio en Colombia obligados a cumplir deberes formales y de los prestadores de servicios desde el exterior responsables del IVA.

Estimó, en el anterior contexto, que la resolución objeto de control fue expedida por la autoridad del nivel nacional competente para ello y en virtud de los Decretos 417 de 17 de marzo de 2020 y 491 del 28 de marzo de 2020, este último que adoptó medidas de urgencia para garantizar la atención y la prestación de los servicios por parte de las autoridades públicas.

Puntualizó que, en consideración a que el servicio público prestado por la DIAN es definido por el artículo 322 de la Ley 1819 de 2016 como un servicio público esencial que coadyuva a garantizar la seguridad fiscal del estado colombiano y la protección del orden público económico nacional, se profirió la Resolución 000040 del 30 de abril de 2020, a través de la cual se flexibilizó el trámite para la inscripción en el RUT a través de apoderado o agente oficioso de los inversionistas extranjeros sin domicilio en Colombia obligados a cumplir deberes formales y prestadores de servicios desde el exterior responsables del IVA, con el propósito de permitir su inscripción en el RUT necesaria para el cumplimiento de obligaciones formales a su cargo.



Afirmó que las medidas adoptadas en la resolución objeto del control de legalidad cumplen con el criterio de conexidad material, teniendo en cuenta que (i) la flexibilización del trámite de inscripción en el RUT tiene relación directa y específica con el estado de excepción, en tanto que surge como respuesta a las limitaciones derivadas del aislamiento social que impide el cumplimiento de las condiciones señaladas para los documentos que deben aportarse al trámite de inscripción en el RUT mediante apoderado o agente oficioso, y (ii) cumple con el propósito de contribuir con la mitigación y superación de los efectos negativos generados por la pandemia, ya que, al flexibilizar el citado trámite, permite a los responsables cumplir con sus obligaciones formales de inscribirse en el RUT y presentar las declaraciones tributarias a las que están obligados de acuerdo con la ley vigente, evitando la imposición de sanciones por incumplimiento de las mismas.

Subrayó que las medidas adoptadas son necesarias para mitigar los efectos adversos generados por la pandemia, por cuanto, con la flexibilización del procedimiento para la inscripción en el RUT, se facilita a los inversionistas extranjeros sin domicilio en Colombia obligados a cumplir deberes formales y a los prestadores de servicios desde el exterior responsables del IVA su inscripción en RUT durante la emergencia sanitaria a efectos de que puedan presentar las declaraciones tributarias dentro de los plazos legales establecidos para ello. A ello agregó que tales medidas son congruentes con las actuales condiciones de aislamiento y confinamiento generadas para evitar la propagación del virus COVID-19 y garantizar la continuidad en la prestación del servicio y trámites a cargo de la entidad, por lo que, sin duda, está encaminado a mitigar los efectos económicos negativos derivados de la emergencia, advertidos ampliamente en el mismo Decreto 417 declaratorio del estado de excepción.



Reafirmó que la medida adoptada es proporcional a las circunstancias actuales constitutivas de fuerza mayor, toda vez que la flexibilización temporal realizada por la entidad estuvo encaminada a hacer posible que durante la emergencia los sujetos obligados a inscribirse en el RUT lo pudieran hacer con el envío de los documentos requeridos en copia simple y sin necesidad de traducciones oficiales y apostilla, en razón a la imposibilidad de dar cumplimiento de esos requisitos en las circunstancias actuales, sin que, en todo caso, lo anterior implique la exoneración del cumplimiento de requisitos legales, toda vez que, finalizada la emergencia sanitaria, se deberán allegar a la Administración los documentos señalados en las condiciones y con los requisitos exigidos por la norma ordinaria, so pena de la cancelación oficiosa del RUT. Además, la flexibilización de ninguna manera impone limitaciones a derechos ni garantías constitucionales; por el contrario, busca garantizar a los responsables los medios necesarios para el cumplimiento oportuno de sus obligaciones en las circunstancias excepcionales actuales.

Finalmente, advirtió que las medidas contenidas en la resolución objeto de control de legalidad son de naturaleza temporal, pues son aplicables solo mientras permanezca vigente la Emergencia Sanitaria declarada por el Ministerio de Salud y Protección Social.

4. Concepto del Ministerio Público

El Procurador Quinto Delegado ante el Consejo de Estado emitió concepto en el que solicitó a la Sala Especial de Decisión que se declare que el acto objeto de control se encuentra ajustado al ordenamiento jurídico, luego de hacer un examen formal y material del mismo.

Señaló que es procedente el control de legalidad de la Resolución 040 de 2020, en razón a que: (i) es un acto de contenido general, por cuanto sus mandatos están destinados a un número indeterminado de personas, esto



es, todas aquellas que deban adelantar los trámites tributarios ante la DIAN que fueron regulados en el mismo; (ii) fue expedida en ejercicio de la función administrativa, como quiera que a través de ella se efectivizan atribuciones de dirección que le corresponden al Director General de la DIAN⁵, específicamente, al flexibilizar algunos trámites para el cumplimiento de obligaciones tributarias ante dicha entidad, atendiendo a la contingencia generada por la pandemia COVID-19, y (iii) se emitió como desarrollo del Decreto Legislativo 491 del 28 de marzo 2020, norma que, a su vez, fue expedida por el Presidente de la República en ejercicio de las facultades conferidas por el Decreto 417 del 17 de marzo 2020, con el que se declaró el estado de emergencia económica, social y ecológica en todo el territorio nacional.

Precisó que el acto objeto de control fue expedido por el Director General de la DIAN, en ejercicio de sus funciones legalmente atribuidas y en aplicación de las medidas de urgencias que, para garantizar la atención y la prestación de los servicios por parte de las autoridades públicas, por los particulares que cumplan funciones públicas y para la protección laboral y de los contratistas de prestación de servicios de las entidades públicas, expidió el Gobierno Nacional en el marco del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica. En efecto, en ejercicio de sus facultades legales, en especial el numeral 1º del artículo 6º del Decreto 4048 de 2008, e invocando el cumplimiento de lo previsto en el artículo 3º del Decreto Legislativo 491 del 28 de marzo de 2020, el Director General de la DIAN emitió la Resolución 040 de abril 30 de 2020, por la cual se flexibilizaron temporalmente los requisitos necesarios para el adelantamiento de ciertos trámites ante la citada entidad.

Indicó, refiriéndose al contenido de la resolución objeto de control, que en ella se estableció la posibilidad de que la inscripción en el Registro

⁵ Conforme al artículo 6 del Decreto 4048 de 2008.



Único Tributario–RUT de los inversionistas extranjeros sin domicilio en Colombia obligados a cumplir deberes formales y de los prestadores de servicios desde el exterior responsables del impuesto sobre las ventas IVA, de que tratan el artículo 326 y el párrafo 2 del artículo 437 del Estatuto Tributario, se pudiera realizar a través de apoderado, con copia simple de los documentos previstos en los numerales 5 y 11 artículo 1.6.1.2.11 del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria, en el idioma original, y sin necesidad de apostilla ni traducción oficial.

Agregó que la resolución dispuso que los citados documentos deberían ser aportados dentro de los 60 días hábiles siguientes a la fecha del levantamiento de la emergencia sanitaria y que, de no hacerlo, procedería la cancelación de oficio del Registro Único Tributario RUT que se hubiere obtenido, de conformidad con lo establecido en el literal d) del numeral 2 del artículo 1.6.1.2.18 del Decreto 1625 de 2016. Así mismo, previó la posibilidad de que los agentes oficiosos pudieran inscribir ante el RUT a los contribuyentes inversionistas extranjeros sin domicilio en Colombia, siempre que aportaran los documentos exigidos en la norma, con excepción del poder, y que la actuación del agente oficioso debía ser ratificada dentro de los 60 días hábiles siguientes a la fecha del levantamiento de la emergencia sanitaria, pues de lo contrario procedería la cancelación de oficio del Registro Único Tributario –RUT. Los procedimientos excepcionales previstos en la resolución –aclaró- sólo podrían adelantarse hasta tanto permaneciera vigente la emergencia sanitaria.

Estimó que, del análisis de las previsiones contenidas en la Resolución 040 de 2020 y su confrontación con las normas en que se sustentó, no se encuentra que ésta vulnere ni limite el núcleo esencial de ningún derecho fundamental, ya que las medidas adoptadas buscan permitir que los contribuyentes que se encuentren en las condiciones previstas en la



resolución puedan cumplir con sus obligaciones tributarias mediante trámites más flexibles que los usuales, acordes con el aislamiento preventivo obligatorio generado por la pandemia COVID-19.

Estimó que el acto examinado resultaba necesario para facilitar a los inversionistas extranjeros sin domicilio en Colombia y los prestadores de servicios desde el exterior responsables del IVA su inscripción en RUT durante la emergencia sanitaria, pues, de exigirse los requisitos y procedimientos ordinarios, no sería posible que los cumplieran dentro de los plazos legales establecidos debido a los efectos y/o repercusiones generados por el COVID-19. Y añadió que los aspectos regulados en la Resolución 040 de 2020 tienen como finalidad facilitar a los contribuyentes inversionistas extranjeros sin domicilio en Colombia y a los prestadores de servicios desde el exterior responsables del IVA su inscripción en RUT durante la emergencia sanitaria, *"[...] previsiones que a su vez acataron y pusieron en práctica las disposiciones que sobre el particular estableció el gobierno nacional en el Decreto Legislativo 491 del 28 de marzo de 2020 [...]"*.

Indicó que se trata de disposiciones que atienden el criterio de proporcionalidad, pues corresponde a un acto que se adecúa a las condiciones generadas por la pandemia, facilita el cumplimiento de la obligación de inscribirse en el RUT, sin exonerar en todo caso el cumplimiento de los requisitos ordinarios, los cuales deberán ser satisfechos cuando termine la emergencia sanitaria.

Por último, la resolución objeto de control no contiene ninguna disposición discriminatoria, y tampoco incurre en alguna de las prohibiciones contempladas en el artículo 15 de la Ley 137 de 1994.



I. CONSIDERACIONES

2.1. Competencia

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 20 de la Ley 137 de 1994, y en los artículos 118, numeral 8 y 136 de la Ley 1437 de 2011, corresponde a la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado ejercer el control inmediato de legalidad de los actos administrativos de carácter general, proferidos por autoridades del orden nacional, en ejercicio de la función administrativa y como desarrollo de los decretos expedidos durante los estados de excepción.

En sesión virtual número 10 llevada a cabo el 1º de abril del año en curso, la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado aprobó “[...] *asignar los controles inmediatos de legalidad a las salas especiales de decisión, de conformidad, entre otros, con los artículos 107-4, 185-1 y 111-8 del CPACA y 23, 29-3 y 42 del Acuerdo 080 de 2019* [...]”.

En el caso particular, según se señaló en el auto en el que se avocó el conocimiento de este asunto, la Resolución 000040 de 30 de abril de 2020 es un acto de carácter general dictado por una autoridad del orden nacional (la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales), en ejercicio de la función administrativa y como desarrollo del Decreto Legislativo 491 de 28 de marzo de 2020, expedido durante el Estado de Excepción declarado a través del Decreto 417 de 17 de marzo de 2020, conforme aparece en sus considerandos.

Se trata, pues, de un acto de carácter general que desarrolla un decreto legislativo y que, por ende, es susceptible del control inmediato de legalidad.



2.2. Naturaleza, finalidad y características del control inmediato de legalidad

El control inmediato de legalidad es el medio jurídico previsto en Ley Estatutaria 137 de 1994⁶ y en la Ley 1437 de 2011⁷ para examinar “[...] *las medidas de carácter general que sean dictadas [...]*” por las diferentes autoridades públicas, tanto del orden nacional como territorial, en ejercicio de la función administrativa, para desarrollar o reglamentar los decretos legislativos proferidos durante los estados de excepción.

El examen de legalidad se realiza mediante la confrontación del acto administrativo con las normas constitucionales que permiten la declaratoria de los estados de excepción (artículos 212 a 215 de la Constitución), la ley estatutaria de los estados de excepción (Ley 137 de 1994), el decreto que declara la situación de excepción, y los decretos legislativos expedidos por el Gobierno Nacional para conjurarla.

Esta Corporación⁸ ha definido como características del control inmediato de legalidad las siguientes:

1. Es un verdadero proceso judicial, porque el artículo 20 de la Ley 137 de 1994 otorgó competencia a la jurisdicción de lo contencioso administrativo para tramitar dicho mecanismo de escrutinio o revisión de las medidas de carácter general, expedidas por las autoridades públicas nacionales y territoriales, en ejercicio de la función administrativa, para desarrollar los decretos legislativos expedidos por el Gobierno Nacional

⁶ Por la cual se regulan los Estados de Excepción en Colombia

⁷ Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

⁸ Ver, entre muchas otras, sentencias de la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo del 28 de enero de 2003, expediente núm. 2002-0949-01, C.P. Alier Eduardo Hernández Enríquez; del 7 de octubre de 2003, expediente núm. 2003-0472-01, C.P. Tarcisio Cáceres Toro, del 16 de junio de 2009, expediente núm. 2009-00305-00, y del 9 de diciembre de 2009, expediente núm. 2009-0732-00, C.P. Enrique Gil Botero.



durante los estados de Excepción. De ahí que la providencia que decida el control inmediato de legalidad es una sentencia judicial.

2. Es automático e inmediato, porque, tan pronto se expide el correspondiente acto administrativo general para desarrollar los decretos legislativos expedidos por el Gobierno Nacional durante los estados de Excepción, la autoridad pública de la cual emanó dicho acto, debe enviarlo a la jurisdicción contenciosa dentro de las 48 horas siguientes, para que se ejerza el control correspondiente, so pena de que la autoridad judicial competente asuma, de oficio, el conocimiento del asunto. Por lo tanto, ni siquiera es necesario que el acto se haya divulgado.

3. Es autónomo, porque es posible que se controlen los actos administrativos generales expedidos para desarrollar los decretos legislativos proferidos por el Gobierno Nacional durante los estados de Excepción, antes de que la Corte Constitucional se pronuncie sobre la constitucionalidad del decreto que declara el Estado de Excepción y de los decretos legislativos que expida el Presidente de la República para conjurarlo.

4. Es integral, por cuanto es un juicio en el que se examina la competencia de la autoridad que expidió el acto, la conexidad del acto con los motivos que dieron lugar a la declaratoria del estado de excepción y con el propio decreto legislativo, la sujeción a las formas y la proporcionalidad de las medidas adoptadas para conjurar la crisis e impedir la extensión de los efectos del Estado de Excepción. Es de aclarar que, aunque en principio, podría pensarse que el control integral supone que el acto administrativo general expedido para desarrollar los decretos legislativos proferidos por el Gobierno Nacional durante los estados de Excepción, se confronta frente a todo el ordenamiento jurídico, hay que tener en cuenta que, debido a la complejidad y extensión del ordenamiento jurídico, el control inmediato de legalidad queda



circunscrito a las normas invocadas en la sentencia con la que culmina el proceso.

5. La Sala Plena del Consejo de Estado⁹ ha dicho, además, que el control es compatible con las acciones públicas de nulidad simple y nulidad por inconstitucionalidad, según sea el caso. De modo que el acto administrativo general expedido para desarrollar los decretos legislativos proferidos por el Gobierno Nacional durante los estados de Excepción, puede demandarse posteriormente en nulidad simple o en nulidad por inconstitucionalidad, siempre que se alegue la violación de normas diferentes a las examinadas en el trámite del control inmediato de legalidad.

6. Es un control participativo, pues los ciudadanos podrán intervenir defendiendo o atacando la legalidad de los actos administrativos objeto de control.

7. La sentencia que decide el control inmediato de legalidad hace tránsito a cosa juzgada relativa (artículo 189 del CPACA). En cuanto a esta característica, esta Corporación ha dicho que los fallos que desestiman la nulidad de los actos objeto de control o que la decretan sólo parcialmente respecto de algunos de sus preceptos, aunque tienen efecto erga omnes, esto es, oponible a todos y contra todos, por otro lado, tienen la autoridad de cosa juzgada relativa, es decir, sólo frente a los ítems de ilegalidad analizados y decididos en la sentencia. Entonces, la decisión adoptada en un fallo desestimatorio, en estos casos, en tanto se contrae a un estudio de legalidad limitado dado su carácter oficioso, ajeno a la naturaleza dispositiva del control judicial asignado a la justicia administrativa, no implica el análisis de todos los posibles motivos de contradicción con

⁹ Ver, entre otras, las siguientes sentencias: (i) del 7 de febrero de 2000, expediente núm. CA-033, C.P. Alíer Eduardo Hernández Enríquez; (ii) del 20 de octubre de 2009, expediente núm. 2009-00549, C.P. Mauricio Fajardo Gómez, y (iii) del 9 de diciembre de 2009, expediente núm. 2009-00732, C.P. Enrique Gil Botero.



normas superiores y -por lo mismo- no es óbice para que a futuro se produzca otro pronunciamiento, que verse sobre reproches distintos que puedan edificarse sobre la misma norma.

Por su parte, la sentencia que declare la nulidad del acto administrativo objeto de control, hace tránsito a cosa juzgada absoluta. En efecto, la sentencia que decreta la nulidad de un acto administrativo tiene efectos *erga omnes* de manera plena, por lo que respecto de dicho acto no resulta posible adelantar un nuevo proceso en el que se solicite su anulación.

2.3. Control inmediato de legalidad de la Resolución 000040 de 30 de abril de 2020 de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Procede la Sala Especial a realizar el control inmediato de legalidad de este acto administrativo, para lo cual dividirá su análisis en dos partes: una formal y otra material. En lo que tiene que ver con los aspectos formales, se revisarán la competencia y los requisitos de forma; y respecto de los aspectos materiales, se examinará, de un lado, lo atinente a la sujeción a normas superiores y la conexidad o relación de la resolución objeto de control con los decretos legislativos expedidos por el Gobierno Nacional para superar el Estado de Excepción, y de otro, la proporcionalidad de sus disposiciones.

2.3.1. Control de los aspectos formales

2.3.1.1. En cuanto a la competencia

(i) A efectos de decidir lo pertinente, la Sala Especial precisa, con apoyo en la doctrina,¹⁰ que la competencia como elemento de validez del acto administrativo, esto es, como presupuesto de regularidad jurídica de

¹⁰ MANUAL DEL ACTO ADMINISTRATIVO, BERROCAL GUERRERO Luis Enrique, Quinta Edición, Librería Ediciones del Profesional Ltda., Bogotá, 2009.



dicha manifestación estatal, es desde un punto de vista activo la aptitud o autorización que tiene todo funcionario u organismo estatal para ejercer las funciones y la autoridad que le han sido asignadas, dentro de circunstancias objetivas y subjetivas señaladas en la Constitución, la ley o el reglamento, y sólo dentro de ellas; y desde una perspectiva pasiva, el conjunto de asuntos que a toda autoridad pública le está atribuido por la Constitución, la ley o el reglamento, para que actúe o provea en orden a la atención de los mismos.

La competencia significa que todo funcionario público, en el desempeño de su cargo, sólo puede hacer lo que le está permitido, situación inversa de la capacidad propia de los particulares, puesto que éstos pueden hacer todo lo que no les está jurídicamente prohibido. Es una consecuencia de la limitación del poder público que surgió con el Estado de Derecho, es decir, del principio de legalidad, y una forma de llevar tal limitación a toda persona que ejerza dicho poder.

En este orden de ideas, existe falta de competencia cuando el acto administrativo es expedido por quien tiene la condición de funcionario público o por particular autorizado por la ley para ejercer función administrativa, pero lo hace por fuera de la esfera de atribuciones que la Constitución, la ley o el reglamento le han asignado; o no corresponde a los asuntos que por razón de la materia, el territorio, la persona, el grado funcional o jerárquico, o el tiempo inclusive, le son dables resolver.

(ii) Pues bien, en este asunto se tiene que el Director General de Impuestos y Adunas Nacionales expidió la Resolución número 000040 de 30 de abril de 2020, cuyo objeto, según su título, es flexibilizar transitoriamente algunas disposiciones para la obtención del Registro Único Tributario –RUT de los Inversionistas Extranjeros sin domicilio en Colombia, obligados a cumplir deberes formales y de los prestadores de servicios desde el exterior responsables del impuesto sobre las ventas –



IVA, previstos en los numerales 5 y 11 del artículo 1.6.1.2.11 del Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia Tributaria, en el marco del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica decretada con ocasión de la Emergencia Sanitaria declarada por el Ministerio de Salud y Protección Social.

En el citado Decreto 1625 de 2016, *"por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario en materia tributaria^{11"}*, el Gobierno Nacional estableció como requisitos para la obtención del Registro Único Tributario por parte de los citados contribuyentes, los siguientes:

"PARTE 6
Procedimiento Tributario, procedimiento administrativo de cobro
coactivo y régimen sancionatorio

TÍTULO 1
Procedimiento tributario

[...]

CAPÍTULO 2
Registro Único Tributario

"Artículo 1.6.1.2.11. Documentos para la formalización de la inscripción en el Registro Único Tributario (RUT). Para efectos de la formalización de la inscripción en el Registro Único Tributario (RUT) se deberán adjuntar los siguientes documentos:

[...]

5. Inversionistas Extranjeros sin domicilio en Colombia, obligados a cumplir deberes formales.

5.1. Personas Naturales:

5.1.1. Fotocopia del documento de identidad del inversionista extranjero.

¹¹ Expedido por el Presidente de la República, *"en ejercicio de las facultades que le confiere el numeral 11 del artículo 189 de la Constitución Política"*.



5.1.2. Fotocopia del poder otorgado por la persona natural en el exterior, en idioma español, debidamente apostillado o legalizado según sea el caso ante autoridad competente.

5.1.3. Fotocopia del documento de identidad del apoderado del inversionista en Colombia, con exhibición del original. Cuando el trámite se realice a través de apoderado diferente al relacionado anteriormente, el poderdante debe tener facultades para sustituir su poder y el sustituto debe presentar además del poder que lo faculta, fotocopia del documento de identidad del apoderado y fotocopia del documento de identidad del poderdante.

En caso de presentarse un poder general se debe presentar la certificación de vigencia del mismo expedida por el notario, cuando el poder general tenga una vigencia mayor a seis (6) meses.

5.2. Personas jurídicas:

5.2.1. Fotocopia del documento mediante el cual se acredite la existencia y representación legal, con exhibición del original, en idioma español, debidamente apostillado o legalizado según sea el caso ante autoridad competente.

5.2.2. Fotocopia del poder otorgado por el representante legal de la sociedad en el exterior, en idioma español debidamente apostillado o legalizado según sea el caso ante autoridad competente.

5.2.3. Fotocopia del documento de identidad del apoderado del inversionista en Colombia, con exhibición del original. Cuando el trámite se realice a través de apoderado diferente al relacionado anteriormente, fotocopia del documento de identidad del apoderado con exhibición del mismo y fotocopia del documento de identidad del poderdante; original del poder especial o copia simple del poder general, junto con la certificación de vigencia del mismo expedida por el notario, cuando el poder general tenga una vigencia mayor a seis (6) meses.

[...]

11. Prestadores de servicios desde el exterior, responsables del impuesto sobre las ventas - IVA.

11.1. Personas naturales no residentes en Colombia:

Fotocopia del documento de identidad de la persona natural solicitante.

11.2. Sociedades y entidades extranjeras sin domicilio en Colombia:

11.2.1. Fotocopia del documento o documentos mediante los cuales se acredite la existencia y representación legal, en idioma



español, debidamente apostillados o legalizados según sea el caso ante autoridad competente. En el evento en que estos documentos no contengan la información del país de residencia fiscal de la sociedad o entidad extranjera, el Número de Identificación Tributaria (NIT) otorgado en este país, el domicilio principal, código postal, números telefónicos, página web y correo electrónico donde la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) puede contactar oficialmente y para todos los efectos, al respectivo inscrito, el obligado deberá aportar certificación del representante legal, en idioma español, debidamente apostillada o legalizada según sea el caso ante autoridad competente, que le permitan constatar a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) la validez de la información aportada.

11.2.2. Fotocopia del documento de identidad del representante legal de la sociedad o entidad extranjera o de quien haga sus veces.

[...]” (Negrillas ajenas al texto original)

Esta norma, compilada en el Decreto 1625 de 2016, corresponde al artículo 10 del Decreto 2460 de 2013, que ha sido modificado y adicionado por los decretos reglamentarios 2620 de 2014 y 589 de 2016.

A su vez, el Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en materia tributaria, ha sido modificado y adicionado, entre otros, por el Decreto 1468 de 2019, en el sentido de (i) señalar como sujetos obligados a inscribirse en el Registro Único Tributario (RUT), entre otros, a los responsables del impuesto sobre las ventas – IVA (modificación al artículo 1.6.1.2.6), y (ii) de señalar los documentos que deben adjuntar los prestadores de servicios desde el exterior, responsables del impuesto sobre las ventas – IVA, para formalizar la inscripción en el RUT (modificación al artículo 1.6.1.2.11).

En la Resolución 000040 de 2020, expedida por el Director de Impuestos y Aduanas Nacionales, se flexibilizan los requisitos atrás citados, en el sentido de señalar, conforme a su **artículo 1º**, que cuando la inscripción en el Registro Único Tributario –RUT de los inversionistas extranjeros sin domicilio en Colombia obligados a cumplir deberes formales y los



prestadores de servicios desde el exterior, responsables del Impuesto sobre las ventas –IVA, de que tratan el artículo 326¹² y el párrafo 2 del artículo 437¹³ del Estatuto Tributario, se realice a través de apoderado, podrán aportar en copia simple los documentos previstos en los numerales 5 y 11 artículo 1.6.1.2.11 del Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia Tributaria, en el idioma original, sin necesidad de apostilla ni traducción oficial. Se prevé igualmente que, en todo caso, los documentos de que tratan los numerales 5.1.2, 5.2.1. y 11.2.1. del artículo 1.6.1.2.11 del Decreto 1625 de 2016 deberán ser aportados en los términos allí previstos dentro de los sesenta (60) días hábiles siguientes a la fecha del levantamiento de la Emergencia Sanitaria declarada por el Ministerio de Salud y Protección Social, so pena de la

¹² "Artículo 326. Requisitos para la autorización de cambio de titular de inversión extranjera. Para autorizar el cambio de titular de una inversión extranjera, el organismo nacional competente deberá exigir que se haya acreditado, ante la Dirección General de Impuestos Nacionales^{<1>}, el pago de los impuestos correspondientes a la respectiva transacción o se haya otorgado garantía del pago de dicho impuesto. || Párrafo. <Párrafo adicionado por el artículo 90 de la Ley 788 de 2002. El nuevo texto es el siguiente:> Para acreditar el pago de los impuestos correspondientes a la respectiva transacción, el titular de la inversión extranjera que realiza la transacción deberá presentar declaración de renta y complementarios con la liquidación y pago del impuesto que se genere por la respectiva operación, en los bancos autorizados, para lo cual podrá utilizar el formulario señalado para la vigencia gravable inmediatamente anterior, de lo contrario no se podrá registrar el cambio de titular de la inversión."

¹³ "Artículo 437. Los comerciantes y quienes realicen actos similares a los de ellos y los importadores son sujetos pasivos. Son responsables del impuesto: || a. En las ventas, los comerciantes, cualquiera que sea la fase de los ciclos de producción y distribución en la que actúen y quienes sin poseer tal carácter, ejecuten habitualmente actos similares a los de aquellos. [...] Párrafo 2o. <Párrafo adicionado por el artículo 178 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales establecerá mediante resolución el procedimiento mediante el cual los prestadores de servicios desde el exterior cumplirán con sus obligaciones, entre ellas la de declarar y pagar, en su calidad de responsables cuando los servicios prestados se encuentren gravados. || La obligación aquí prevista solamente se hará exigible a partir del 1o de julio de 2018, salvo en aquellos casos previstos en el numeral 3 del artículo 437-2 de este estatuto. || <Inciso modificado por el artículo 4 de la Ley 2010 de 2019. El nuevo texto es el siguiente:> Estas declaraciones podrán presentarse mediante un formulario, que permitirá liquidar la obligación tributaria en dólares convertida a pesos colombianos a la Tasa de Cambio Representativa de Mercado (TRM) del día de la declaración y pago. Las declaraciones presentadas sin pago total no producirán efecto, sin necesidad de acto administrativo que así lo declare. || <Inciso adicionado por el artículo 4 de la Ley 2010 de 2019. El nuevo texto es el siguiente:> Los prestadores de servicios desde el exterior, sin residencia fiscal en Colombia, no estarán obligados a expedir factura o documento equivalente por la prestación de los servicios electrónicos o digitales. Lo anterior sin perjuicio de las facultades de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) para establecer la obligación de facturar electrónicamente o de soportar las operaciones en un documento electrónico. [...]".



cancelación de oficio del Registro Único Tributario –RUT, de conformidad con lo establecido en el literal d) del numeral 2 del artículo 1.6.1.2.18 del mismo Decreto.

En orden a flexibilizar el trámite referido, en el **artículo 2º** de la Resolución 000040 de 2020 se prevé que la inscripción en el Registro Único Tributario –RUT de los contribuyentes puede efectuarse a través de agentes oficiosos, siempre que aporten los documentos mencionados en el artículo 1º de ese acto, con excepción del poder. Y se agrega que la actuación del agente oficioso deberá ser ratificada por el representante legal dentro de los sesenta (60) días hábiles siguientes a la fecha del levantamiento de la Emergencia Sanitaria declarada por el Ministerio de Salud y Protección Social, aportando todos los documentos de que trata los numerales 5 y 11 del artículo 1.6.1.2.11 del Decreto 1625 de 2016, so pena de la cancelación de oficio del Registro Único Tributario –RUT, de acuerdo con la misma norma antes citada.

Por su parte, en el **artículo 3º** del acto remitido para control de legalidad se dispuso que la persona que figure en la sección de representación en la hoja 3 del Registro Único Tributario –RUT como representante de los contribuyentes señalados en el artículo 1º, para efectos de la inscripción en el Registro Único Tributario –RUT, será el apoderado o el agente oficioso, o quien el apoderado o agente oficioso defina. Y que cuando la representación corresponda a una persona diferente a quien adelante el registro, se deberá presentar un documento suscrito por el apoderado o el agente oficioso en el que se señale la identidad del representante. Cuando se registre a una persona como apoderado en la Hoja 3 citada, quien adelante la actuación de inscripción ante el Registro Único Tributario –RUT, deberá aportar copia simple del poder otorgado a la persona registrada para presentar declaraciones tributarias.



Según el **artículo 4º** ibídem, los procedimientos excepcionales previstos en el citado acto sólo podrán adelantarse hasta tanto permanezca vigente la Emergencia Sanitaria declarada por el Ministerio de Salud y Protección Social.

(iii) De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 555-2 del Estatuto Tributario (Decreto 624 de 1989), adicionado por el artículo 19 de la Ley 863 de 2003¹⁴, El Registro Único Tributario, RUT, administrado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, constituye el mecanismo único para identificar, ubicar y clasificar las personas y entidades que tengan la calidad de contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y no contribuyentes declarantes de ingresos y patrimonio; los responsables del Régimen Común y los pertenecientes al régimen simplificado* <régimen de responsabilidad del Impuesto sobre las Ventas (IVA)¹⁵>; los agentes retenedores; los importadores, exportadores y demás usuarios aduaneros, y los demás sujetos de obligaciones administradas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, respecto de los cuales esta requiera su inscripción.

En el inciso 3º del citado artículo 555-2 del Estatuto Tributario se prevé que "*Los mecanismos y términos de implementación del RUT, así como los procedimientos de inscripción, actualización, suspensión, cancelación, grupos de obligados, formas, lugares, plazos, convenios y demás condiciones, **serán los que al efecto reglamente el Gobierno Nacional***". (Negrillas ajenas al texto original).

Por su parte, en el inciso 4º de la disposición comentada, se estableció que "*La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales prescribirá el*

¹⁴ Por la cual se establecen normas tributarias, aduaneras, fiscales y de control para estimular el crecimiento económico y el saneamiento de las finanzas públicas.

¹⁵ De acuerdo con el artículo 20 de la Ley 2010 de 2019, las normas que se refieran al régimen común y al régimen simplificado, se entenderán referidas al régimen de responsabilidad del impuesto sobre las ventas (IVA).



formulario de inscripción y actualización del Registro Único Tributario, RUT”.

En consideración a lo dispuesto en el inciso 3º antes citado, el Presidente de la República, *“en ejercicio de sus facultades constitucionales y legales, en especial las que le confiere el numeral 11 del artículo 189 de la Constitución Política”*, expidió el Decreto 2460 de 7 de noviembre de 2013, *“por el cual se reglamenta el artículo 555-2 del Estatuto Tributario”*, en cuyo artículo 10 se señalaron los documentos que se deben adjuntar para efectos de la formalización de la inscripción en el Registro Único Tributario (RUT) por parte de, entre otros, los inversionistas Extranjeros sin domicilio en Colombia, obligados a cumplir deberes formales.

Esta disposición se modificó y adicionó posteriormente a través de distintos decretos reglamentarios, y se compiló en el artículo 1.6.1.2.11 del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria, norma que ha sido modificada y adicionada, entre otros, por el Decreto 1468 de 2019¹⁶, en el sentido de (i) señalar como sujetos obligados a inscribirse en el Registro Único Tributario (RUT), entre otros, a los responsables del impuesto sobre las ventas – IVA (modificación al artículo 1.6.1.2.6), y (ii) de indicar los documentos que deben adjuntar los prestadores de servicios desde el exterior, responsables del impuesto sobre las ventas – IVA, para formalizar la inscripción en el RUT (modificación al artículo 1.6.1.2.11).

(iv) Pues bien, conforme aparece en el texto de la Resolución número 000040 de 30 de abril de 2020, este acto administrativo fue expedido por

¹⁶ “Por el cual se reglamenta el numeral 7 del párrafo 3º del artículo 437 y los artículos 555-2 y 903 al 916 del Estatuto Tributario, se modifica y adiciona el Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria, y se adiciona el Decreto 1068 de 2015, Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público”. Este decreto fue expedido por el Presidente de la República de Colombia, **“en ejercicio de sus facultades constitucionales y legales, en especial las conferidas por los numerales 11 y 20 del artículo 189 de la Constitución Política y en desarrollo del numeral 7 del párrafo 3º del artículo 437 y los artículos 555-2 y 903 al 916 del Estatuto Tributario”**.



el Director General de Impuestos y Aduanas Nacionales, *"En uso de sus facultades legales, en especial las dispuestas en el Numeral 1 del artículo 6 del Decreto 4048 de 2008"*.

La Sala precisa que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de conformidad con el Decreto 1071 de 1999¹⁷, es una Unidad Administrativa Especial del orden nacional, de carácter eminentemente técnico y especializado, con personería jurídica, autonomía administrativa y presupuestal y con patrimonio propio, adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y tiene como objeto coadyuvar a garantizar la seguridad fiscal del Estado colombiano y la protección del orden público económico nacional, mediante la administración y control al debido cumplimiento de las obligaciones tributarias, aduaneras y cambiarias y la facilitación de las operaciones de comercio exterior en condiciones de equidad, transparencia y legalidad.

En el Decreto 4048 de 22 de octubre de 2008, *"Por el cual se modifica la estructura de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales"*, se determinan las funciones generales de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, así como las funciones de la Dirección General de esa entidad.

En lo que interesa a este asunto, los artículos 3 y 6 de esta normativa prevén, respectivamente, lo siguiente:

"ARTÍCULO 3o. FUNCIONES GENERALES. Corresponde a la DIAN ejercer las siguientes funciones:

1. Administrar los impuestos de renta y complementarios, de timbre nacional y sobre las ventas; los derechos de aduana y comercio exterior, así como los demás impuestos internos del orden nacional cuya competencia no esté asignada a otras entidades del Estado, bien se trate

¹⁷ "Por el cual se organiza la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales como una entidad con personería jurídica, autonomía administrativa y presupuestal y se dictan otras disposiciones".



de impuestos internos o al comercio exterior, en lo correspondiente a su recaudación, fiscalización, control, represión, penalización, liquidación, discusión, cobro, devolución y sanción;

[...]

4. Dirigir, administrar, controlar y vigilar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, aduaneras y cambiarias por importación y exportación de bienes y servicios, gastos asociados a las mismas, financiación en moneda extranjera de importaciones y exportaciones y subfacturación y sobrefacturación de estas operaciones a nivel nacional, en concordancia con las políticas trazadas en el programa macroeconómico y las políticas generales adoptadas por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y dentro del modelo de gestión institucional;

[...]

19. Desarrollar las actuaciones administrativas necesarias para cumplir con las funciones de su competencia;

[...]"

"ARTÍCULO 6o. FUNCIONES DE LA DIRECCIÓN GENERAL. Son funciones de la Dirección General las siguientes:

1. Dirigir y administrar el ejercicio de las competencias y funciones asignadas a la Entidad en el artículo 3o del presente Decreto; que le correspondan de conformidad con el mismo;

[...]

7. <Numeral modificado por el artículo 3 del Decreto 1292 de 2015. El nuevo texto es el siguiente:> Definir, dirigir, coordinar y evaluar las actividades relacionadas con los impuestos nacionales, derechos de aduana y demás tributos al comercio exterior, recaudación, fiscalización, control, represión, penalización, liquidación, discusión, cobro, devolución, sanción, así como controlar las obligaciones cambiarias derivadas de operaciones de importación y exportación de bienes y servicios, gastos asociados a las mismas, financiación en moneda extranjera de importaciones y exportaciones, y subfacturación y sobrefacturación de estas operaciones de competencia de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

[...]

12. <Numeral modificado por el artículo 4 del Decreto 1321 de 2011. El nuevo texto es el siguiente:> Impartir instrucciones de carácter general en materia tributaria, aduanera, de comercio exterior y de control cambiario, así como en materia de administración de los derechos de explotación y gastos de administración sobre los juegos de suerte y azar



explotados por entidades públicas del nivel nacional, en lo de competencia de la DIAN.

[...]” (Negrillas ajenas al texto original)

(v) Al analizar el acto administrativo objeto de control inmediato de legalidad, a la luz de la normativa jurídica antes citada, encuentra la Sala Especial que el Director General de Impuestos y Aduanas Nacionales carece de competencia para adoptar medidas que flexibilicen transitoriamente los requisitos exigidos por el Gobierno Nacional dentro del trámite de obtención del Registro Único Tributario – RUT de los Inversionistas Extranjeros sin domicilio en Colombia obligados a cumplir deberes formales, y los prestadores de servicios desde el exterior responsables del impuesto sobre las ventas –IVA.

Según lo examinado previamente, a través de la Resolución 000040 de 30 de abril de 2020 se introduce de forma temporal una excepción a los requisitos establecidos en el Decreto 1625 de 2015 para la inscripción en el Registro Único Tributario – RUT de los contribuyentes atrás referidos, consistente en hacer más flexibles tales exigencias, en el sentido de que los documentos para dicho trámite pueden allegarse, bien sea por apoderado o agente oficioso, en copia simple, en el idioma original, sin necesidad de apostilla ni traducción oficial, como se exige de ordinario, procedimiento excepcional que podrá hacerse mientras permanezca vigente la emergencia sanitaria declarada por el Ministerio de Salud y Protección Social.

En este sentido, es claro que la resolución objeto de control de legalidad contiene una modificación a la normativa que establece los requisitos que deben cumplirse para obtener la inscripción en el Registro Único Tributario – RUT, asunto éste que es del resorte exclusivo del Gobierno Nacional. En efecto, de acuerdo con lo establecido en el artículo 555-2 del Estatuto Tributario, “*los procedimientos de inscripción*” en el Registro Único



Tributario "[...] serán los que al efecto reglamente el **Gobierno Nacional** [...]", quien, precisamente, ha procedido a ello a través del Decretos 2460 de 2013, 1625 de 2016 y 1468 de 2019, expedidos por el Presidente de la República en ejercicio de la potestad reglamentaria que le es reconocida en el numeral 11 del artículo 189 de la Constitución Política.

El Gobierno Nacional, de acuerdo con el artículo 115 de la Constitución Política, está formado por el Presidente de la República, los ministros del despacho y los directores de departamentos administrativos. El Presidente y el Ministro o Director de Departamento correspondientes, en cada negocio particular, constituyen el Gobierno.

Siendo ello así, es claro para la Sala que una autoridad administrativa que formalmente no constituye *Gobierno Nacional*, como lo es el Director General de Impuestos y Aduanas Nacionales, no puede efectuar modificaciones ni introducir excepciones a una norma expedida por el Presidente de la República a través de un decreto reglamentario, pues, se reitera, no es competente para ello. Las modificaciones a las normas reglamentarias solo pueden ser adoptadas por la autoridad pública competente que las expidió.

De otro lado, se advierte que la norma invocada por el Director General de Impuestos y Aduanas Nacionales en el acto materia de control, en ningún caso puede ser el fundamento de su competencia para adoptar las medidas en él dispuestas. Ciertamente, la competencia referida a dirigir y administrar el ejercicio de las competencias y funciones asignadas a la DIAN, entre ellas, las de administrar los impuestos de renta y complementarios, y sobre las ventas, y dirigir, administrar, controlar y vigilar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, debe entenderse dentro del marco del ordenamiento jurídico, lo que implica el respeto por el ejercicio de las competencias de las demás autoridades públicas, en este caso, la atribuida al Gobierno Nacional - Presidente de la República



para reglamentar los procedimientos de inscripción en el Registro Único Tributario. En el mismo sentido aquí precisado debe entenderse el alcance de la competencia asignada al Director General de la DIAN consistente en impartir instrucciones generales en materia tributaria, las que deberán sujetarse a las normas legales y reglamentarias vigentes.

Ahora bien, es pertinente poner de relieve que, como se ha precisado por esta Corporación¹⁸, el legislador ha reconocido expresamente la facultad a ciertas autoridades administrativas (Ministerios, Superintendencias, entre otros) de expedir reglamentaciones en asuntos específicos relacionados con las funciones a su cargo. Esta facultad de reglamentar o de regular viene implícita en la función que principalmente le ha sido asignada a la entidad administrativa de que se trate, pues tiene una relación directa con la especialidad en el desarrollo de los cometidos que institucionalmente les han sido trazados. En efecto, se trata de instrumentalizar a través de la reglamentación el ejercicio de una función específica que se deriva de la idoneidad de la entidad, habida cuenta, por ejemplo, del conocimiento técnico del asunto.

Igualmente, se ha destacado que permitir que una autoridad habilitada por el Congreso de la República reglamente una determinada materia no desconoce en manera alguna ningún postulado constitucional sino que, por el contrario, lo hace efectivo, si se parte de un hecho evidente e indiscutible y es que al Presidente de la República le queda físicamente imposible cobijar mediante sus reglamentaciones todos los sectores y ámbitos en que desenvuelve su actividad, razón por la que cuenta con órganos especializados que poseen las precisas herramientas técnicas para ejecutar de manera concreta y pertinente las tareas respectivas.

¹⁸ Consejo de Estado, Sección Primera, sentencia de 16 de abril de 2020, proferida en el proceso con radicación número 11001 03 24 000 2013 00231 00, Consejero Ponente Oswaldo Giraldo López.



Con todo, debe advertirse, conforme a lo precisado por esta Corporación, que el producto de las reglamentaciones que se expidan en este sentido debe guardar correspondencia no sólo con la Carta Fundamental y la Ley, sino con los Decretos que en ejercicio de sus funciones expida el Presidente de la República como Suprema Autoridad Administrativa sobre la misma materia, siendo por ello una potestad subordinada a tales decisiones.

En este contexto, si en gracia de discusión se admitiera que la ley le ha atribuido al Director General de Impuestos y Aduanas Nacionales una potestad normativa, el ejercicio de ésta, en todo caso, sería subordinado, de tal suerte que los actos de carácter general que expidiera para hacer cumplir disposiciones superiores relativas a los asuntos a su cargo deberían sujetarse a tales normas, sin exceder ni modificar su contenido y alcance; lo cual no ocurre en el caso de la Resolución 000040 de 30 de abril de 2020, que introduce excepciones a los requisitos previstos en los decretos que ha expedido el Presidente de la República para reglamentar los procedimientos para la inscripción en el Registro Único Tributario – RUT.

En el anterior contexto, la Sala Especial encuentra que el Director General de Impuestos y Aduanas Nacionales carece de competencia legal para adoptar las medidas dispuestas en la Resolución 000040 de 30 de abril de 2020. Por consiguiente, al no encontrarse ajustada a derecho, se declarará su nulidad.

Siendo ello así, la Sala se releva del examen de los requisitos de forma y del control de los aspectos materiales antes referidos de la citada resolución.



2.4. Conclusión

De acuerdo con el análisis precedente, la Sala Especial declarará la nulidad de la Resolución número 000040 de 30 de abril de 2020, *"Por la cual se flexibilizan transitoriamente algunas disposiciones para la obtención del Registro Único Tributario -RUT de los Inversionistas Extranjeros sin domicilio en Colombia, obligados a cumplir deberes formales y de los prestadores de servicios desde el exterior, responsables del impuesto sobre las ventas -IVA contemplados en los numerales 5 y 11 del artículo 1.6.1.2.11 del Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia Tributaria, en el marco del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica decretada con ocasión de la Emergencia Sanitaria declarada por el Ministerio de Salud y Protección Social"*, expedida por el Director General de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Se advierte que, aunque la nulidad de la Resolución 000040 que aquí se declara se retrotrae hasta la fecha de expedición de este acto, esta decisión no afecta las situaciones jurídicas consolidadas al amparo de las disposiciones anuladas, de suerte que no invalida las inscripciones en el Registro Único Tributario que se hayan efectuado antes de la ejecutoria de esta providencia por parte de los Inversionistas Extranjeros sin domicilio en Colombia obligados a cumplir deberes formales, y los prestadores de servicios desde el exterior responsables del impuesto sobre las ventas -IVA.

En mérito de lo expuesto, la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado, a través de su Sala Especial de Decisión No. 18, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,



RESUELVE:

DECLARAR LA NULIDAD de la Resolución número 000040 de 30 de abril de 2020, *"Por la cual se flexibilizan transitoriamente algunas disposiciones para la obtención del Registro Único Tributario –RUT de los Inversionistas Extranjeros sin domicilio en Colombia, obligados a cumplir deberes formales y de los prestadores de servicios desde el exterior, responsables del impuesto sobre las ventas -IVA contemplados en los numerales 5 y 11 del artículo 1.6.1.2.11 del Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia Tributaria, en el marco del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica decretada con ocasión de la Emergencia Sanitaria declarada por el Ministerio de Salud y Protección Social"*, expedida por el Director General de Impuestos y Aduanas Nacionales, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

Esta decisión no afecta las situaciones jurídicas consolidadas al amparo de las disposiciones anuladas, de suerte que no invalida las inscripciones en el Registro Único Tributario que se hayan efectuado antes de la ejecutoria de esta providencia por parte de los Inversionistas Extranjeros sin domicilio en Colombia obligados a cumplir deberes formales, y los prestadores de servicios desde el exterior responsables del impuesto sobre las ventas –IVA.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE Y CÚMPLASE,

Se deja constancia que la anterior providencia fue leída, discutida y aprobada por la Sala en la sesión de la fecha.

OSWALDO GIRALDO LÓPEZ
Consejero de Estado
Presidente Sala 18 Especial de Decisión



Radicado: 11001 0315 000 2020 2117 00
Control inmediato de legalidad

ROCÍO ARAÚJO OÑATE
Consejera de Estado

MILTON CHAVES GARCÍA
Consejero de Estado
Con salvamento de voto

SANDRA LISSET IBARRA VÉLEZ
Consejera de Estado

ALBERTO MONTAÑA PLATA
Consejero de Estado