

100202208–1046

Bogotá, D.C., 17 de julio de 2023

Señor
ANDRÉS FERNANDO PARDO QUIROGA
Director Operativo de Grandes Contribuyentes
U.A.E. DIAN
apardoq@dian.gov.co

Ref.: Radicado N° 001713 del 23/12/2022

Tema: Procedimiento tributario
Descriptores: Devolución de saldos a favor
Fuentes formales: Artículos 1262 y 1263 del Código de Comercio
Artículos 1.6.1.21.13. y siguientes del Decreto 1625 de 2016

Estimado Director Operativo:

De conformidad con el artículo 55 del Decreto 1742 de 2020, este Despacho está facultado para absolver las peticiones de reconsideración de conceptos expedidos por la Subdirección de Normativa y Doctrina, en materia tributaria, aduanera o de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de la Entidad.

Mediante el radicado de la referencia, el peticionario plantea:

Teniendo en cuenta que el Oficio DIAN No. 1233 del 16 de julio de 2018, tuvo como fundamento el Concepto de la Superintendencia Financiera de Colombia nro. 2011041434-001 del 18 de julio de 2011, a través del cual se indicó que las entidades bancarias están autorizadas para la apertura de cuentas corrientes o de ahorro a nombre de extranjeros no residentes, precisar que la Junta Directiva del Banco de la República mediante concepto JDS-16231 del 23 de julio de 2015, aclaró con alusión al concepto de la Superintendencia Financiera citado anteriormente que “no se encuentran incluidos dentro de los ingresos permitidos en las cuentas en moneda legal de los no residentes, los correspondientes a las devoluciones de impuestos”, por lo que en estos casos sí se podría actuar bajo la figura de contrato de mandato. (subrayado fuera de texto)

En consideración de lo anterior, el peticionario solicita “aclarar el concepto contenido en el Oficio No. 001233 de 2018, en el sentido que, de acuerdo con lo expuesto por el Banco de La (sic) República (...) existe una excepción sobre el requisito formal de anexar constancia de titularidad bancaria para el caso de los extranjeros no residentes y en esta situación particular, sí se podría actuar bajo la figura de contrato de mandato” (subrayado

Dirección de Gestión Jurídica

Carrera 8 # 6C-38. Piso 4. Edificio San Agustín | 6017428973 - 3103158107

Código postal 111711

www.dian.gov.co

Formule su petición, queja, sugerencia o reclamo en el Sistema PQSR de la DIAN

fuera de texto).

Al respecto, considera este Despacho:

En el Oficio 001233 de julio 16 de 2018 se indicó:

(...) en el Oficio No. 026670 de 6 de mayo de 2013, esta dependencia a la pregunta de "cuando se presenta ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, una solicitud de devolución de saldos a favor por intermedio de apoderado, se requiere que este sea abogado y que el poder haya sido otorgado por escritura pública", realizó el análisis tanto del decreto Ley 0019 de 2012 que se refiere a los apoderados como del Decreto 2277 de noviembre 6 de 2012 (antes de su incorporación al DUR 1625 de 2016) "Por el cual se reglamenta parcialmente el procedimiento de gestión de las devoluciones y compensaciones y se dictan otras disposiciones" y los requisitos generales del artículo segundo que incluye la presentación de la solicitud por medio de apoderado así como, entre otros, de lo establecido por el artículo 74 de la Ley 1564 de 2012; más no hizo referencia al punto específico de la presente consulta.

Retomando entonces el tema, es claro que el decreto 2277 de 2012 (incorporado al DUR 1625 de 2016) permite la actuación del contribuyente beneficiario del saldo a favor de manera personal o por intermedio de apoderado, así lo expresa el artículo 1.6.1.21.13 del citado decreto:

(...)

Respecto del otorgamiento de los poderes para actuar consagra el artículo 74 del Código General del Proceso:

"Artículo 74. Poderes

Los poderes generales para toda clase de procesos solo podrán conferirse por escritura pública. El poder especial para uno o varios procesos podrá conferirse por documento privado. En los poderes especiales los asuntos deberán estar determinados y claramente identificados.

(...)

Los poderes podrán extenderse en el exterior, ante cónsul colombiano o el funcionario que la ley local autorice para ello; en ese último caso, su autenticación se hará en la forma establecida en el artículo 251.

Cuando quien otorga el poder fuere una sociedad, si el cónsul que lo autentica o ante quien se otorga hace constar que tuvo a la vista las pruebas de la existencia de aquella y que quien lo confiere es su representante, se tendrán por establecidas estas circunstancias. De la misma manera se procederá cuando quien confiera el poder sea apoderado de una persona.

Se podrá conferir poder especial por mensaje de datos con firma digital.

Los poderes podrán ser aceptados expresamente o por su ejercicio."

Dirección de Gestión Jurídica

Carrera 8 # 6C-38. Piso 4. Edificio San Agustín | 6017428973 - 3103158107

Código postal 111711

www.dian.gov.co

Formule su petición, queja, sugerencia o reclamo en el Sistema PQSR de la DIAN

El mismo Código consagra las actuaciones que se derivan de tal mandato encontrándose limitadas algunas, de tal suerte que situaciones que impliquen la disposición del derecho en litigio no podrán ser realizadas por el apoderado, de igual forma este tampoco podrá ejecutar actos que se hayan señalado en la ley como exclusivos de las partes, es decir, que el apoderado no podrá realizar transacción, desistimiento, allanamiento o conciliación salvo que expresamente así lo autorice el poderdante.

En cuanto a la facultad de recibir, bien lo expresa el artículo 1640 del código civil que esta no se encuentra implícita en el poder: (...) Entonces para que esto suceda debe mediar expresa autorización del poderdante.

En el caso específico de la solicitud de devolución de saldos a favor, como ya se ha visto, expresamente se permite la actuación por medio del apoderado. De tal suerte que como se expresó en el Oficio No. 026670 de 6 de mayo de 2013 el poder "...anexo en copia a la solicitud de devolución y/o compensación debe haberse otorgado en debida forma, lo cual comporta, para el caso que nos ocupa, que si bien el poder no debe otorgarse necesariamente a un abogado, este debe cumplir con las ritualidades exigidas para el mismo en la normativa vigente"

(...)

(...) según los artículos 1.6.1.21.12 y siguientes del del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016 que incorporaron el Decreto 2277 de 2012 la devolución podrá hacerse mediante TIDIS, o con consignación a la cuenta bancaria una vez notificada la providencia que así lo reconozca:

(...)

(...) cuando se trata de consignación en la cuenta bancaria, prescribe el artículo 1.6.1.25.7 del DUR 1625 de 2016:

"ARTÍCULO 1.6.1.25.7 DEVOLUCIÓN A LA CUENTA bancaria (sic). Los valores objeto de devolución por ser giros del Presupuesto Nacional, serán entregados por la Nación al beneficiario titular del saldo a favor a través de abono a cuenta corriente o cuenta de ahorros, para ello el beneficiario deberá entregar con la solicitud una constancia de la titularidad de la cuenta corriente o de ahorros activa, en una entidad vigilada por la Superintendencia Financiera de Colombia, con fecha de expedición no mayor a un (1) mes."

Observa el despacho que esta disposición contiene dos exigencias: entrega al beneficiario titular del saldo y constancia de la titularidad de éste de una cuenta bancaria.

En tal contexto ante la limitación expresa prevista en el anterior artículo estima este despacho que en efecto en los eventos de consignación en la cuenta bancaria considerando que son sumas del presupuesto nacional y en aras del control que de estos debe hacerse para garantizar su efectivo recibo; el giro de los dineros producto del saldo solamente podrá hacerse al beneficiario titular del mismo. La actuación del apoderado en este caso encuentra un límite claramente consagrado en el decreto reglamentario, que debe ser acatado

Podría plantearse que cuando el beneficiario titular esté en imposibilidad de abrir una cuenta - como los no residentes en el territorio nacional- esta exigencia haría inoqua la devolución. Sin embargo, este tema ya ha sido analizado por la doctrina al retomar las directrices de la Superintendencia Financiera. Vale la pena recordar lo expresado por esta dependencia mediante el Oficio No. 032824 de 30 de mayo de 2014 reiterado en el Oficio No. 061386 de 3 de Octubre (sic) de 2014, que también guarda relación con lo aquí planteado:

"(...)

(...) conforme lo ha manifestado la Superintendencia Financiera de Colombia, las entidades bancarias pueden autorizar cuentas corrientes o de ahorros a los extranjeros no residentes, previo el cumplimiento de algunos requisitos, así lo manifestó entre otros en su Concepto 2011041434-001 del 18 de julio de 2011:

"(...)

Bajo el marco normativo expuesto, es posible que una persona no residente en el país (nacional o extranjera) abra una cuenta bancaria (ahorros o crédito) en Colombia, en moneda legal colombiana o en moneda extranjera, directamente o por conducto de apoderado o mandatario.

(...)"

En este contexto, no existe imposibilidad legal para que un no residente tenga la titularidad de una cuenta bancaria, la cual es necesaria para efectos de la devolución de impuestos.

(...)"

Por lo expuesto considera este Despacho que debe complementarse el párrafo del Oficio No. 026670 de 6 de mayo de 2013 que señala: "Solo resta señalar que para que el apoderado pueda recibir directamente el monto de lo solicitado en devolución ante la dependencia competente de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, deberá encontrarse expresamente facultado para ello en el escrito que otorgó el poder en debida forma", -el cual como ya se anotó no contempló en su texto el análisis del artículo 20 del Decreto 2277 de 2012 (antes de su incorporación al Decreto 1625 de 2016)-; en el entendido de lo ya analizado respecto de la restricción al apoderado para recibir en su cuenta bancaria los dineros provenientes del saldo a favor, ya que en este caso dada la exigencia normativa, tal abono únicamente podrá hacerse en la cuenta bancaria del beneficiario titular de dicho saldo. (subrayado fuera de texto)

Ahora bien, el peticionario pone en conocimiento de esta Dirección el Concepto JDS-16231 de julio 23 de 2015 de la Secretaría de la Junta Directiva del Banco de la República de Colombia, en el cual se expresa:

(...) Nos referimos a los oficios Nos. (...) y 2011041434-001 del 18 de julio de 2011 de la Superintendencia Financiera, relacionados con la posibilidad de los no residentes de abrir cuentas bancarias en el país.

(...)

Al respecto, me permito manifestarle lo siguiente:

1. El literal d) del numeral 1 del artículo 59 de la citada Resolución 8 de 2000 efectivamente permite a los bancos comerciales, los bancos hipotecarios, las corporaciones financieras y a las compañías de financiamiento (...) recibir:

(...)

(ii) Depósitos en moneda legal colombiana “...de personas naturales y jurídicas no residentes en el país, los cuales se utilizarán con sujeción a las regulaciones cambiarias...”

Ahora bien, debe tenerse en cuenta que estos depósitos se encuentran sujetos a la regulación cambiaria consagrada en el numeral 10.4. de la Circular Reglamentaria Externa DCIN-83 del Departamento de Cambios Internacionales del Banco de la República, la cual establece las siguientes condiciones para su utilización:

(...)

- Por su parte, el numeral 10.4.2. de la Circular restringe los recursos que pueden ingresar a las cuentas de depósito en moneda legal colombiana, así como los usos que pueden darse a los mismos.

De acuerdo con lo anterior, si bien el régimen cambiario permite a los IMC del numeral 1 del artículo 59 de la R.E. 8/00 abrir cuentas en moneda extranjera y en moneda legal a las personas naturales y jurídicas no residentes, tales depósitos deben cumplir con las condiciones y propósitos establecidos en la regulación cambiaria.

En el caso concreto (...), se aclara que no se encuentran incluidos dentro de los ingresos permitidos en las cuentas en moneda legal de los no residentes, los correspondientes a las devoluciones de impuestos. (subrayado fuera de texto)

No obstante, el reseñado pronunciamiento fue emitido cuando aún estaba vigente la Circular Reglamentaria Externa DCIN-83, lo cual impuso a este Despacho la necesidad de consultar su vigencia. Al respecto, el Secretario de la Junta Directiva del mismo Banco de la República mediante Concepto JD-S-CA-06019-2023 del 21 de abril de 2023 precisó:

Nos consulta sobre la vigencia del concepto de esta Secretaría JDS-16231 del 23 de julio de 2015, relacionado con los depósitos en moneda extranjera y los depósitos en moneda legal colombiana permitidos para los no residentes.

(...)

Concretamente, dentro de los depósitos en moneda legal permitidos en la mencionada Circular el numeral 10.4.2.1. se refiere a las “Cuentas de uso general”, las cuales pueden ser abiertas a nombre de los no residentes para operaciones propias del titular y cualquier uso, con las restricciones allí establecidas (los titulares de estas cuentas no pueden desembolsar créditos en moneda legal ni realizar operaciones de cambio obligatoriamente canalizables con cargo a los recursos de estas cuentas salvo ciertas excepciones). Lo anterior se encuentra vigente desde el 2 de septiembre de 2016 fecha en la cual fue modificada la Circular Reglamentaria

Externa DCIN - 83 (Boletín 38 de la misma fecha https://www.banrep.gov.co/sites/default/files/reglamentacion/archivos/bjd_38_2016.pdf).

De conformidad con lo anterior, las cuentas de uso general en moneda legal de los no residentes de acuerdo con la regulación vigente pueden ser utilizadas por estos para recibir recursos en moneda legal correspondientes a devoluciones de impuestos. (subrayado fuera de texto)

De lo anterior se encuentra que, de conformidad con lo señalado por las respectivas autoridades, los no residentes se encuentran facultados para abrir cuentas bancarias en el país y recibir en estas los recursos provenientes de devoluciones de impuestos.

Empero y sin perjuicio de lo anterior, en relación con lo aquí analizado, este Despacho considera que en caso de que los no residentes presenten la solicitud de devolución mediante apoderado, conforme lo dispuesto en el artículo 1.6.1.21.13. del Decreto 1625 de 2016 sus apoderados en el país se encuentran facultados para recibir los recursos provenientes de la devolución de impuestos del beneficiario no residente en sus cuentas bancarias cuando sean autorizados para ello.

Al respecto, de la regulación del contrato de mandato se destaca, en particular, el artículo 1262 del Código de Comercio, el cual establece:

ARTÍCULO 1262. <DEFINICIÓN DE MANDATO COMERCIAL>. El mandato comercial es un contrato por el cual una parte se obliga a celebrar o ejecutar uno o más actos de comercio por cuenta de otra.

El mandato puede conllevar o no la representación del mandante.

(...) (subrayado fuera de texto)

Lo anterior implica que, en caso de que se celebre un contrato de mandato con representación, los actos que celebre el mandatario en nombre de su mandante tendrán efectos directamente en este último. Igualmente, bajo el mandato con representación, el mandante asume frente a los terceros todos los efectos jurídicos de los actos ejecutados por su mandatario; actos, desde luego, “para los cuales haya sido conferido y aquellos que sean necesarios para su cumplimiento” (cfr. artículo 1263 del Código de Comercio).

En este orden de ideas, esta Dirección considera que, cuando se actúe mediante apoderado para solicitar la devolución de impuestos y se solicite que los recursos sean girados a dicho apoderado, facultado expresamente para ello en virtud del contrato de mandato, no se incumplen los requisitos generales contemplados en el artículo 850 y siguientes del Estatuto Tributario, así como los establecidos en el Capítulo 21 del Título 1 de la Parte 6 del Decreto 1625 de 2016 correspondiente al procedimiento de devoluciones y/o compensaciones.

Particularmente, no se observa que exista contravención alguna a lo señalado por el artículo 1.6.1.25.7. del Decreto 1625 de 2016, ya que los valores objeto de devolución son entregados efectivamente al

beneficiario titular del saldo a favor.

Esto, toda vez que, atendiendo los efectos jurídicos propios del contrato de mandato, es de reiterar que los efectos de la actuación del mandatario se radican en cabeza del mandante. Así, aun cuando de facto el mandatario recibirá en su cuenta bancaria las sumas objeto de devolución, jurídicamente se entiende que el titular y receptor de dichos recursos es el beneficiario no residente quien actúa como mandante.

Para estos efectos deberá igualmente darse cumplimiento a la totalidad de los requisitos establecidos para las solicitudes de devolución de impuestos, cobrando relevancia que, de poder otorgado (cfr. literal b del artículo 1.6.1.21.13. del Decreto 1625 de 2016) sea posible establecer que el apoderado se encuentra igualmente facultado para recibir los valores objeto de devolución, con lo cual, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1.6.1.25.7. *ibidem*, deberá entregarse con la referida solicitud la constancia de la titularidad de la cuenta corriente o de ahorros activa de dicho apoderado, abierta en una entidad vigilada por la Superintendencia Financiera de Colombia, con fecha de expedición no mayor a un (1) mes.

Aunado a lo anterior y en dicho contexto, si bien el artículo 1.6.1.25.7. *ibidem* hace referencia a “una constancia de la titularidad de la cuenta corriente o de ahorros activa, en una entidad vigilada por la Superintendencia Financiera de Colombia”, nótese que de la literalidad de la norma no se desprende que, necesariamente, la titularidad de dicha cuenta bancaria sea del beneficiario. Es por ello que, a partir de una interpretación sistemática de las diferentes disposiciones que regulan el procedimiento en cuestión, se concluye que la titularidad en comento puede corresponder al apoderado, en la medida que lo contribuyentes (y, en especial, los no residentes) pueden elevar solicitudes de devolución y/o compensación mediante apoderado.

Por último, el argumento en torno al control que debe llevarse a cabo sobre los recursos objeto de devolución -vía abono en cuenta bancaria- “para garantizar su efectivo recibo” no puede emplearse para justificar la negativa plasmada en el Oficio 001233 de 2018 cuando dicho control, en todo caso, puede efectuarse mediante las respectivas verificaciones sobre el contrato de mandato celebrado entre el beneficiario titular del saldo a favor y su apoderado, interviniente en el procedimiento, y la titularidad de la correspondiente cuenta corriente o de ahorros.

Al respecto, no debe perderse de vista que “Las actuaciones de los particulares y de las autoridades públicas deberán ceñirse a los postulados de la buena fe, la cual se presumirá en todas las gestiones que aquellos adelanten ante éstas” (subrayado fuera de texto), según lo instaura el artículo 83 de la Constitución Política. Es por ello que debe darse la credibilidad al poder radicado en los términos del literal b del artículo 1.6.1.21.13. *ibidem*), salvo se sospeche de una falsedad o suplantación, en cuyo caso será necesario compulsar copia de lo actuado a la Fiscalía General de la Nación.

Así, **se reconsidera** el Oficio 001233 de julio 16 de 2018 y en su lugar se **concluye** que las devoluciones de impuestos de competencia de la DIAN pueden hacerse a las cuentas

bancarias de los mandatarios de los contribuyentes siempre que acrediten:

- i. La existencia de la representación; bien sea por un poder o por un mandato.
- ii. La autorización expresa por parte del mandante o poderdante para que el mandatario pueda recibir tales recursos en sus cuentas.
- iii. El mandatario cumpla con los requisitos previstos en el Decreto 1625 de 2016 respecto de la titularidad de una cuenta corriente o de ahorros activa en una entidad vigilada por la Superintendencia Financiera de Colombia.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN-, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet www.dian.gov.co, la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, la cual se puede ingresar por el ícono de “Normatividad” –“Doctrina”, dando click en el link “Doctrina Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

GUSTAVO ALFREDO PERALTA FIGUEREDO

Director de Gestión Jurídica
Dirección de Gestión Jurídica
UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Proyectó: Estefanía Jaimes Dávila – Subdirección de Normativa y Doctrina
Revisó: Alfredo Ramírez Castañeda – Subdirector de Normativa y Doctrina

Con copia:

Señora
VALENTINA HOYOS CAMPOS
valentinahoyosc17@gmail.com

Doctora
CECILIA RICO TORRES
Directora de Gestión de Impuestos

U.A.E. DIAN
cricot@dian.gov.co

Doctor
GUSTAVO ADOLFO MOSQUERA ABELLO
Subdirector Operativo Jurídico (A)
Dirección Operativa de Grandes Contribuyentes
U.A.E. DIAN
gmosqueraa@dian.gov.co