**DIAN**  
**Concepto 097942**  
24-12-2010

**\*\*\***

**Ref:**Solicitud radicado número 71379 del 23 08 2010.

Cordial saludo **Sr Alzate:**

De conformidad con lo dispuesto en el [artículo 20 del Decreto 4048 de 2008](http://www.actualicese.com/normatividad/2008/10/22/decreto-4048-de-22-10-2008/)y la Orden Administrativa 000006 de 2009, la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina está facultada para absolver de manera general las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, en materia aduanera o de comercio exterior, en lo de competencia de la DIAN, y en materia de control cambiario 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, razón por la cual su consulta se absolverá en el marco de la citada competencia.

Atiende este despacho la solicitud de la referencia, mediante el cual insiste en la emisión de una respuesta específica para cada una de las treinta y un (31) preguntas planteadas sobre diversos tópicos de la normatividad tributaria, por considerar que los conceptos remitidos no responden en forma detallada a tales inquietudes.

Al respecto se precisa que con la doctrina y normativa enviada mediante radicado 053930 del 29 de julio de 2010, se atiende en forma completa, en sentido general y sin atender situaciones particulares, la totalidad de las inquietudes por usted planteadas.

No obstante lo anterior y para atender su nueva solicitud este despacho procederá a hacer una nueva revisión de las inquietudes planteadas, las cuales se responderán en el orden planteado en su escrito.

1. ¿ Está sometida a la sanción por corrección contemplada por el parágrafo 2 del[artículo 588 del Estatuto Tributario](http://www.estatutotributario.com/procesa1.php?texto=588) la declaración que se presenta antes del vencimiento del término para presentar la inicial, con el objeto de corregir la inconsistencia del literal d) del artículo 580 ibídem?

De conformidad con lo establecido por el parágrafo 2 del artículo 588 del Estatuto Tributario, las inconsistencias a que se refieren los literales a), b) y d) del artículo 580 ibidem, podrán corregirse mediante el procedimiento previsto en el artículo 588, liquidando una sanción equivalente al 2% de la sanción de que trata el artículo 641 Ejusdem, sin que exceda de 1.300 UVT, siempre y cuando no se haya notificado sanción por no declarar.

A su turno, el artículo 641 del Estatuto Tributario establece que "Las personas o entidades obligadas a declarar,***que presenten las declaraciones tributarias en forma extemporánea,***deberán liquidar y pagar una sanción por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, equivalente al cinco por ciento (5%) del total del impuesto a cargo o retención objeto de la declaración tributaria, sin exceder del ciento por ciento (100%) del impuesto o retención, según el caso". (Énfasis añadido)

La sanción establecida por el artículo 641 del E.T. se cuantifica aplicando la sanción porcentual allí establecida "por cada mes o fracción de mes calendario de retardo", hecho que no se da en la situación fáctica planteada por usted, razón por la cual **la declaración que se presenta antes del vencimiento del término para presentar la inicial,** con el objeto de corregir la inconsistencia del literal d) del artículo 580 ibídem, no se encuentra sometida a la aplicación de sanción establecida por el parágrafo 2 del artículo 588 del Estatuto Tributario.

2. ¿La expresión "o" contenida en los incisos segundo y tercero del [artículo 126-1 del Estatuto Tributario](http://www.estatutotributario.com/procesa1.php?texto=126-1) debe entenderse como excluyente, o puede restarse para efectos del cálculo de la retención ambos aportes?

Los incisos segundo y tercero del artículo 126-1 del Estatuto Tributario establecen:

"El monto obligatorio de los aportes que haga el trabajador o el empleador al fondo de pensiones de jubilación o invalidez, no hará parte de la base para aplicar la retención en la fuente por salarios y será considerado como un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional.

Los aportes voluntarios que haga el trabajador o el empleador, o los aportes del partícipe independiente a los fondos de pensiones de jubilación e invalidez, a los fondos de pensiones de que trata el Decreto 2513 de 1987, a los seguros privados de pensiones y a los fondos privados de pensiones en general, no harán parte de la base para aplicar la retención en la fuente y serán considerados como un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, hasta una suma que adicionada al valor de los aportes obligatorios del trabajador, de que trata el inciso anterior, no exceda del treinta por ciento (30%) del ingreso laboral o ingreso tributario del año, según el caso."

De una lectura atenta al texto de la norma transcrita resulta fácilmente deducible que la expresión "o" no es disyuntiva y por el contrario comprende los aportes obligatorios y voluntarios efectuados tanto por el trabajador como por el empleador.

En este sentido se manifestó el concepto 056722 de junio 21 de 1999 remitido a usted mediante radicado 053930 del 29 de julio de 2010, al precisar frente a este tema lo siguiente:

"El artículo 126-1 del Estatuto Tributario, modificado por la Ley 488 de 1998, califica como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, y por lo mismo***no hace parte de la base para aplicar retención en la fuente por ingresos laborales, los aportes voluntarios que realice el trabajador y/o el empleador***al Régimen de Pensión de Ahorro Individual siempre y cuando el total de los aportes, obligatorios***y***voluntarios, no excedan del 30% del ingreso laboral del trabajador. Este beneficio opera indistintamente de la forma en que se hayan contratado dichos aportes, siempre que correspondan al régimen de pensiones regulado por la Ley 100 de 1993***y***se hagan a alguna de las entidades legalmente autorizadas para ello y enunciadas en el citado artículo 126-1" (Énfasis añadido)

3. ¿Que se entiende por "participe independiente" (que tipo de personas están incluidas en este concepto) a que se refiere el inciso 3° del artículo 126-1 del E.T. y que se entiende por "ingreso tributario del año".

Constituye principio de hermenéutica jurídica el consagrado por el artículo 28 del Código Civil, conforme con el cual: "Las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras; pero cuando el legislador las haya definido expresamente para ciertas materias, se les dará en éstas su significado legal."

El artículo 126-1 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 4 de la Ley 488 de 1998, no consagra la definición de lo que debe entenderse como partícipe independiente.

Sin embargo, teniendo en cuenta que el citado artículo 126-1 del Estatuto Tributario hace referencia al tratamiento tributario de los aportes efectuados a los fondos de pensiones de jubilación o invalidez, aplica para estos efectos el principio interpretativo contenido en el artículo 30 de nuestra codificación civil, conforme al cual "Los pasajes oscuros de una ley pueden ser ilustrados por medio de otras leyes, particularmente si versan sobre el mismo asunto".

Así las cosas, la Ley 100 de 1993, por la cual se crea el sistema de seguridad social integral y se dictan otras disposiciones, establece en el literal a) de su artículo 13 que la afiliación al Sistema General de Pensiones "es obligatoria para todos los trabajadores dependientes e independientes"

Consonante con lo anterior, el parágrafo 1 del artículo 15 ibídem precisa que en el caso de los trabajadores independientes el ingreso base de cotización no podrá ser inferior al salario mínimo y deberá guardar correspondencia con los ingresos efectivamente percibidos por el afiliado.

Cabe señalar adicionalmente que el Decreto 1406 de 1999 por el cual se reglamenta la Ley 100 de 1993, establece en su artículo 16 que para efectos de dicho decreto, los aportantes del Sistema de Seguridad Social Integral serán de tres (3) clases: a) Grandes Aportantes, b) Pequeños Aportantes y c) Trabajadores Independientes. Según la misma norma, se clasifica como trabajador independiente a aquel que no se encuentre vinculado laboralmente a un empleador, mediante contrato de trabajo o a través de una relación legal y reglamentaria

Así las cosas, de derecho resulta colegir que cuando el artículo 126-1 del Estatuto Tributario hace referencia a los **partícipes independientes**, debe entenderse que por estos hace referencia a los **trabajadores independientes** señalados por la Ley 100 de 1993 como afiliados al Sistema General de Pensiones.

Deriva lógicamente de lo anterior que para el caso de los partícipes independientes no aplica el límite del treinta por ciento (30%) del ingreso laboral a que hace referencia el inciso tercero del artículo 126-1 del E.T. justamente porque sus ingresos base de los aportes no derivan de una relación laboral, resultando lógica la aplicabilidad de dicho límite sobre el ingreso tributario del año entendido en los términos establecidos por el artículo 26 ibídem,

Por último, cabe señalar que el oficio 083516 de octubre 13 de 2009, remitido a usted con radicado 053930 del 29 de julio de 2010, efectúa precisiones sobre este tema.

4.¿Se tendría por no presentada en los términos del literal d) del artículo 580 del Estatuto Tributario la declaración de renta de una sucesión firmada por el cónyuge sobreviviente, ya que este no se encuentra dentro de los representantes que deban cumplir deberes formales de sus representados, señalados en el artículo 572 del Estatuto Tributario?

¿Cuando una persona fallece y solo queda el cónyuge sobreviviente por no haber tenido hijos, quien firma la declaración?

El Concepto 093628 de septiembre 26 de 2000, remitido a usted mediante radicado 053930 del 29 de julio de 2010, manifiesta en los apartes pertinentes del problema jurídico 1:

"…Como norma general los representantes que deben cumplir los deberes formales por las sucesiones, son los albaceas con administración de bienes, a falta de albacea los herederos con administración de bienes y a falta de unos y otros, el curador de la herencia yacente (art. 572 E. T.)

Lo anterior no obsta para que quien ostente la calidad de representante de la sucesión haga uso de las disposiciones que facultan a personas distintas para que cumplan con los deberes formales tributarios como el de otorgar poder especial a un abogado como lo permite el literal h) de la norma citada, pero también puede constituirse un apoderado general o un mandatario especial para los mismos fines, que no sea abogado, siempre que se haga por medio de escritura pública, según el artículo 572-1 del Estatuto Tributario".

Así las cosas, se colige lógicamente de lo precedente, que la declaración de renta de una sucesión ilíquida firmada por una persona distinta a las establecidas por el literal d) del artículo 572 del Estatuto Tributario, se entiende como no presentada al tenor de lo dispuesto por el literal d) del artículo 580 ibidem.

5. Al tenor de lo previsto por el artículo 368-2 del Estatuto Tributario, se convierte en agente retenedor una persona natural inscrita en el régimen simplificado que recibió ingresos de su actividad comercial y agropecuaria en el año inmediatamente anterior que sumados superan los 30000 UVT?

Debe aclararse en primer término que para que una persona natural comerciante pueda pertenecer al régimen simplificado del impuesto sobre las ventas debe cumplir con la totalidad de los requisitos establecidos por el artículo 499 del Estatuto Tributario.

El primero de estos requisitos dispone que en el año anterior hubieren obtenido ingresos brutos totales provenientes de la actividad "inferiores a cuatro mil (4.000) UVT"; razón por la cual, una persona natural comerciante ubicada en la situación fáctica por usted planteada no puede pertenecer al régimen simplificado.

De darse una situación como la señalada, opera lo determinado por el artículo 508-2 del Estatuto Tributario que dispone:

"El responsable del Impuesto sobre las Ventas perteneciente al Régimen Simplificado pasará a ser responsable del Régimen Común a partir de la iniciación del período inmediatamente siguiente a aquel en el cual deje de cumplir los requisitos establecidos en el artículo 499 de este Estatuto (…)"

Ahora bien, pasando al tema objeto de inquietud, es de anotar que el artículo 368-2 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 26 de la Ley 788 de 2002, establece que"las personas naturales que tengan la calidad de comerciantes y que en el año inmediatamente anterior tuvieren un patrimonio bruto o unos ingresos brutos superiores a 30.000 UVT también deberán practicar retención en la fuente sobre los pagos o abonos en cuenta que efectúen por los conceptos a los cuales se refieren los artículos 392, 395 y 401, a las tarifas y según las disposiciones vigentes sobre cada uno de ellos".

Como se observa, el tenor literal de la norma es claro, de tal suerte que para su comprensión no se requiere análisis distinto al meramente gramatical, razón por la cual, de su lectura se colige que cuando una persona natural que tenga la calidad de comerciante tuviere unos ingresos brutos superiores a 30.000 UVT en el año inmediatamente anterior, deberá practicar retención en la fuente sobre los pagos o abonos en cuenta que efectúe por los conceptos a los cuales se refieren los artículos 392, 395 y 401.

Toda vez que su inquietud se dirige a determinar específicamente si los ingresos agropecuarios del comerciante hacen parte del cálculo de los ingresos brutos, es obvia la respuesta afirmativa toda vez que el legislador no hace distinción ni exclusión alguna al respecto.

6 y 7. ¿Opera el beneficio de auditoría cuando la declaración de renta se corrige antes del vencimiento del plazo para declarar, con el fin de cumplir con el porcentaje de incremento establecido en el artículo 689-1 del Estatuto Tributario?

El concepto 054640 de agosto 23 de 2004, remitido a usted mediante radicado 053930 del 29 de julio de 2010, precisa en su tesis jurídica lo siguiente:

"El beneficio de auditoría consagrado en el artículo 689-1 del Estatuto Tributario procede independientemente de las correcciones que con posterioridad a la presentación de la declaración objeto del beneficio realice el contribuyente,***siempre y cuando los requisitos para acceder al beneficio se hayan cumplido con la declaración inicial oportunamente presentada y se mantengan en la corrección o correcciones efectuadas***". (Énfasis añadido)

8. ¿Que porcentaje de retención en la fuente aplica a la panela, queso fresco, arroz y maíz trillado.

El concepto 028852 de marzo 28 de 2000 remitido a usted mediante radicado 053930 del 29 de julio de 2010, manifiesta frente a este tema lo siguiente:

"No será obligatorio efectuar retención en la fuente sobre los pagos o abonos en cuenta que se originen en la adquisición de bienes o productos agrícolas o pecuarios sin procesamiento industrial, cuyo valor no exceda de" (Hoy 92 UVT).

"(…) Ahora bien, como el artículo 1 del decreto 2595 de 1993 dice que no será obligatorio efectuar retención en la fuente sobre los pagos o abonos en cuenta que se originen en la adquisición de bienes o productos agrícolas o pecuarios sin procesamiento industrial, cuyo valor no exceda de, (hoy 92 UVT), este Despacho en el concepto No. 62097 de Octubre 24 de 1994 consideró que se entendía, por productos agropecuarios, para efectos tributarios de la siguiente manera:

Porproducto agrícola  se ha considerado, el resultante del cultivo de una planta o partes de esta, el cual no ha sido objeto de procesos ulteriores que modifiquen sustancialmente sus características físicas, manteniendo estables sus características químicas……………….; productos que se refieren exclusivamente a los denominados bienes de origen y que deben comprenderse como aquellos que no son objeto de procesamiento industrial o que pueden afectarse industrialmente con procesamientos primarios o artesanales, sin desvirtuar la naturaleza de los mismos".

"Por lo anterior, para efectos de la retención en la fuente en la enajenación de productos agrícolas y pecuarios, prevista en los Decretos 2595 de 1993 y 508 de 1994, se asimilan los conceptos de procesamiento industrial primario con la inexistencia de transformación industrial".

Es del caso precisar que cuando el pago o abono en cuenta exceda los 92 UVT, la tarifa de retención en la fuente será del uno punto cinco por ciento (1.5%). conforme lo dispone el artículo 1° del Decreto 2595 de diciembre 23 de 1993.

De otra parte, en lo referente a la retención en la fuente en el impuesto sobre las ventas, es preciso señalar que el artículo 424 del Estatuto Tributario, determina que el arroz, (Subpartida 10.06), el maíz trillado, (Subpartida 11.04.23.00.00) y la Chancaca, (panela, raspadura), obtenida de la extracción y evaporización en forma artesanal de los jugos de caña de azúcar en trapiches paneleros (Subpartida 17.01.11.10.00), se hallan excluidos del impuesto y por consiguiente su venta o importación no causa el impuesto a las ventas.

A su turno, el artículo 477 ibidem, determina que el Queso fresco, (sin madurar), de la subpartida 04.06.10.00.00, está exento del impuesto sobre las ventas.

Ahora bien, respecto del maíz trillado, deben efectuarse las siguientes precisiones:

El maíz para uso industrial de la partida 10.05 se encuentra gravado con la tarifa del diez por ciento (10%), por disposición expresa del artículo 468 del Estatuto Tributario modificado por el [artículo 33 de la Ley 1111 de 2006](http://www.actualicese.com/normatividad/2006/12/27/ley-1111-de-27122006/).

La Sección Cuarta del H. Consejo de Estado, mediante sentencia de fecha 19 de agosto de 2010 resolvió:" Niégase la nulidad del artículo 60 del Decreto 567 de 1° de marzo de 2007, reglamentario de la Ley 1111 de 2006, de la Circular 00041 del 27 de marzo de 2007 proferida por el Subdirector de Comercio Exterior de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y del Concepto 062680 del 15 de agosto de 2007 emanado de la Oficina Jurídica de la DIAN, por las razones expuestas en la parte motiva de la presente providencia,***en el entendido de que en e/ momento de la importación, si pretende hacer valer su derecho a la exclusión, el importador debe aportar el certificado del Ministerio de Agricultura que acredite el destino para siembra del maíz importado"***. (Resalta el despacho)

9. ¿ El concepto 043950 de julio 16 de 2002 señaló que las empresas unipersonales que superaran los topes establecidos en el artículo 13 de la ley 43 de 1990 debían tener revisor fiscal y por ende las declaraciones tributarias deberían estar firmadas por este.

La Superintendencia de sociedades en el concepto 220-079696 del 01 06 2009 señala lo contrario

¿A que criterio debe atender una empresa unipersonal (E.U.) en cuanto a la exigencia de tener revisor fiscal: a lo conceptuado por la DIAN o a lo expresado por la Superintendencia de Sociedades?

Cabe recordar a este respecto que con ocasión de la expedición de la [Ley 1258 de 2008](http://www.actualicese.com/normatividad/2008/12/05/ley-1258-de-05-12-2008/), tanto las empresas unipersonales contempladas por el artículo 71 de la ley 222 de 1995, como las sociedades unipersonales a que hace referencia la [Ley 1014 de 2006](http://www.actualicese.com/normatividad/2006/03/15/ley-1014-de-26012006/), quedaron enmarcadas en los lineamientos y condiciones establecidos para las Sociedades por Acciones Simplificadas SAS.

En efecto, al señalar el artículo 1° de la ley 1258 de 2008 que la sociedad por acciones simplificada podrá constituirse por una o varias personas naturales o jurídicas, y al precisar en su artículo 46 que a partir de la vigencia la referida ley, no se podrán constituir sociedades unipersonales con base en el artículo 22 de la Ley 1014 de 2006 y que las sociedades unipersonales constituidas al amparo de dicha disposición tendrán un término máximo improrrogable de seis (6) meses, para transformarse en sociedades por acciones simplificadas, resulta evidente en consecuencia que sobre la doctrina emitida con fundamento en la normativa modificada operó el fenómeno del decaimiento, debiendo atenderse en consecuencia para estos efectos los lineamientos establecidos por la normativa actualmente vigente.

Así las cosas, se precisa que el [Decreto 2020 de junio 2 de 2009](http://www.actualicese.com/normatividad/2009/06/02/decreto-2020-de-02-06-2009/), por medio del cual se reglamenta el artículo 28 de !a Ley 1258 de 2008, establece en su artículo 1:

"De acuerdo con lo establecido por el artículo 28 de la Ley 1258 de 2008, la Sociedad por Acciones Simplificada únicamente estará obligada a tener Revisor Fiscal cuando (i) reúna los presupuestos de activos o de ingresos señalados para el efecto en el parágrafo 2° del artículo 13 de la[*Ley 43 de 1990*](http://www.actualicese.com/normatividad/1990/12/13/ley-43-de-13-12-1990/), o (ii) cuando otra ley especial así lo exija"

A su turno, el parágrafo 2 del artículo 13 de la Ley 43 de 1990 dispone.

"PARAGRAFO 20. Será obligatorio tener revisor fiscal en todas las sociedades comerciales, de cualquier naturaleza, cuyos activos brutos al 31 de diciembre del año inmediatamente anterior sean o excedan al equivalente de cinco mil salarios mínimos y/o cuyos ingresos brutos durante el año inmediatamente anterior sean o excedan al equivalente a tres mil salarios mínimos".

10 ¿Que patrimonio líquido del año anterior debe tomar la sociedad que resulta de una fusión para efectos del cálculo de la renta presuntiva?

El Concepto 008217 de febrero 5 de 2007 remitido a usted mediante radicado 053930 del 29 de julio de 2010, precisa en su tesis jurídica:

"La base para determinar la renta presuntiva en la fusión de sociedades está constituida por la suma de los patrimonios líquidos que al último día del año gravable inmediatamente anterior poseían las sociedades participantes en el proceso de fusión".

11. ¿Que calidad de ingreso constituye el bono pensional que recibe una persona que no cumplió con los requisitos para obtener la jubilación y el fondo de pensiones le entrega el dinero ahorrado a través de los años de aportación?

¿Puede ser considerado como reembolso de capital en el entendido que el monto recibido fue el resultado de unos ahorros mensuales?

El artículo 206 numeral 5 del Estatuto Tributario consagra como rentas de trabajo exentas:

"5. Las pensiones de jubilación, invalidez, vejez, de sobrevivientes y sobre Riesgos Profesionales, hasta el año gravable de 1997. A partir del 1 de Enero de 1998 estarán gravadas sólo en la parte del pago mensual que exceda de 1.000 UVT.

**El mismo tratamiento tendrán las indemnizaciones Sustitutivas de las Pensiones o las devoluciones de saldos de ahorro pensional.**Para el efecto, el valor exonerado del impuesto será el que resulte de multiplicar la suma equivalente a 1.000 UVT, calculados al momento de recibir la indemnización, por el número de meses a los cuales ésta corresponda". (Énfasis añadido).

12 ¿Una sociedad inscrita en el RUT como responsable de IVA y retención, que no ejecutó su objeto social por carecer de capital pagado por parte de los socios, está obligada a declarar mientras se encuentra vigente su inscripción en el RUT?

Es del caso precisar que al exponer su inquietud, manifiesta usted que conforme a pronunciamiento No. 115-085335 de junio 24 de 2009 de la Superintendencia de Sociedades, la sociedad cuyo capital "no fue efectivamente pagado en el momento de su constitución no se encuentra legalmente constituida". Sin embargo, al revisar el texto del referido pronunciamiento, encuentra este Despacho que la precisión efectuada por la referida Superintendencia hace referencia al incumplimiento de la obligación de "suscripción" del capital, lo que lógicamente deriva en afectación de su pago, en los términos establecidos por la legislación comercial para las sociedades anónimas, lo cual genera como obvia consecuencia que la sociedad no se encuentra legalmente constituida.

Así las cosas, la situación fáctica planteada en su pregunta 12, difiere en sus elementos fundamentales de lo precisado por la Superintendencia en el oficio por usted citado.

Efectuada la precisión anterior, pasa el Despacho a manifestarle que El Concepto 107299 de noviembre 1 de 2000, (reiterado mediante oficio 100925 de diciembre 6 de 2007), remitido a usted mediante radicado 053930 del 29 de julio de 2010, precisa en su tesis jurídica que "Las sociedades deben presentar declaración de renta a partir del año gravable en el cual se otorgue la escritura publica de su constitución".

Ahora bien, en lo atinente al momento a partir del cual un responsable del IVA, régimen común, debe presentar las respectivas declaraciones de impuesto sobre las ventas, es de señalar que e/ Concepto 008464 de febrero 5 de 1999, copia del cual se adjunta, precisa en la tesis jurídica correspondiente al problema N° 3:

"Los responsables del régimen común deben presentar declaración de ventas a partir del momento en que realicen operaciones"

De otra parte, en lo que hace referencia al momento a partir del cual una persona jurídica tiene la obligación de presentar declaraciones de retención, se precisa que el concepto 060609 de agosto 23 de 2010, copia del cual se adjunta, señaló en su tesis jurídica:

"Los agentes de retención en la fuente están sometidos al cumplimiento de la obligación formal de declarar, de conformidad con lo previsto en el parágrafo 2 del artículo 606 del Estatuto Tributario, a partir de la fecha de finalización del mes en que se iniciaron actividades".

Por último, cabe recordar al tenor de lo previsto por el artículo 10 del Decreto 2788 de 2004, que es responsabilidad de los obligados actualizar la información contenida en el Registro Único Tributario, la cual deberá realizarse previamente a la ocurrencia del hecho que genera el cambio, sin perjuicio de los términos señalados en normas especiales.

13¿En el caso de personas naturales que declaren ingresos laborales, agropecuarios y comerciales y que a la vez lleven contabilidad en la cual se incluyen los registros de las dos últimas actividades, y que presenta pérdida en la agropecuaria, como se diligencia el formulario 110 con el fin de mostrar la perdida agropecuaria de tal forma que no resulten afectadas las rentas comerciales y laborales, y poder dar aplicación al artículo 150 que permite deducir en los cinco años siguientes las pérdidas sufridas por personas naturales en actividades agropecuarias.

Tal como está diseñado el formulario conforme con las previsiones de ley, de la sumatoria de todos los ingresos se restan los costos y deducciones, procedimiento que no permite separar y mostrar la pérdida generada en la actividad agropecuaria.

Ahora bien, si la pérdida es en la actividad comercial y como quiera que la misma no es compensable para personas naturales cual sería el procedimiento a seguir en el diligenciamiento del formulario para que de igual manera no se afecten otras rentas.

El diligenciamiento del formulario 110 en materia de ingresos, costos y deducciones debe darse en los términos señalados en el instructivo correspondiente.

Es cierto que el formulario 110, "Declaración de Renta y Complementarios o de Ingresos y Patrimonio para Personas Jurídicas y Asimiladas, Personas Naturales y Asimiladas Obligadas a llevar Contabilidad", no establece la posibilidad de liquidar de manera independiente los ingresos, costos y deducciones de la actividad agropecuaria ni de otras actividades económicas individualizadas.

Sin embargo, esto no constituye inconveniente a efectos de determinar los ingresos, costos y deducciones correspondientes a cada actividad económica, toda vez que esta información debe encontrarse debidamente soportada, detallada e individualizada en la contabilidad del contribuyente, lo cual servirá de soporte al proceso de depuración de la renta efectuada en el formulario 110 para efectos de la liquidación y pago del impuesto correspondiente.

En consecuencia, para la aplicación de la previsión contenida en el artículo 150 del Estatuto Tributario por parte de contribuyentes que desarrollen múltiples actividades económicas y que presenten pérdidas en empresas agropecuarias, constituye requisito indispensable que los ingresos, costos, deducciones y en general la totalidad de conceptos necesarios para la depuración de la renta, se encuentren desagregados y segmentados por tipo de actividad económica, de tal suerte que la contabilidad permita identificar plenamente el monto de la pérdida sufrida en la actividad agropecuaria y así mismo permita determinar a la autoridad tributaria la correcta deducción en los cinco años siguientes exclusivamente de rentas de igual naturaleza.

14 ¿Cuál es la interpretación correcta del parágrafo 1 del artículo 588 del E.T. al expresar"En los casos previstos en el presente artículo…" redacción que pareciera permitir corregir la declaración aunque se encuentre vencido el término, pudiendo el contribuyente modificar su declaración.

El concepto 017652 de febrero 28 de 2000, remitido a usted mediante radicado 053930 del 29 de julio de 2010, responde a su inquietud.

Señala el referido pronunciamiento en uno de los apartes pertinentes:

"…Este término de dos años es perentorio y no contempla excepciones atinentes a si la declaración es extemporánea o tiene saldo a favor lo que significa que la corrección que se efectúe una vez precluido, será extemporánea y en tal medida no surtirá efectos legales. No obstante la misma ley consagró una expresa excepción al término señalado, al disponer que la corrección realizada por el contribuyente aunque se encuentre vencido el término de dos años se considerará válida, siempre y cuando***"… se realice en el término de respuesta al pliego de cargos o al emplazamiento para corregir."***Resaltado fuera de texto, (emplazamiento que debió eso sí, proferirse dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar)"

15.¿Una persona que posee a enero 1° de 2011 un patrimonio líquido superior a 3000 millones de pesos pero al efectuar la depuración establecida en el artículo 295-1 del Estatuto Tributario arroja una base gravable inferior a 3000 millones de pesos, presentaría declaración del impuesto al patrimonio pero no se liquidaría impuesto a cargo?

¿Al no incluir el artículo 295-1 del Estatuto Tributario como valor de exclusión el monto de los aportes sociales en sociedades nacionales (limitadas, de hecho, en comanditas simples etc.), dichos valores no se pueden restar?

A este respecto es del caso manifestarle que la reforma tributaria que cursa actualmente en el Congreso de la República incorpora modificaciones al artículo 296-1 del Estatuto Tributario, razón por la cual le sugerimos consultar la ley una vez sea publicada en el Diario Oficial.

16. ¿Si por el año gravable 2008 se pagó el impuesto al patrimonio en los plazos establecidos es decir oportunamente, pero no se presentó la declaración, puede presentarse esta sin liquidar sanción por extemporaneidad atendiendo a lo establecido en el numeral ocho de la circular de seguridad jurídica No. 175 de octubre 29 de 2003 teniendo en cuenta que no se causó daño al Estado toda vez que el impuesto se canceló oportunamente en las dos cuotas establecidas?

El artículo 298-2 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 17 de la Ley 863 de 2003, determina que corresponde a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales la administración del Impuesto al Patrimonio y en tal calidad queda facultada para aplicar las sanciones consagradas en el Estatuto Tributario que sean compatibles con la naturaleza del impuesto.

Dispone la norma en cita que los contribuyentes del Impuesto al Patrimonio que no presenten la declaración correspondiente serán emplazados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales para que declaren dentro del mes siguiente a la notificación del emplazamiento. Cuando no se presente la declaración dentro de este término, se procederá en un solo acto a practicar liquidación de aforo, tomando como base el valor del patrimonio líquido de la última declaración de renta presentada y aplicando una sanción por no declarar equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) del impuesto determinado.

El valor de la sanción por no declarar se reducirá a la mitad si el responsable declara y paga la totalidad del impuesto y la sanción reducida dentro del término para interponer el recurso de reconsideración contra la liquidación de aforo.

Ahora bien, el artículo 641 del Estatuto Tributario al establecer la sanción por extemporaneidad a las personas o entidades obligadas a declarar que presenten las declaraciones tributarias en forma extemporánea, no consagra causales eximentes de la responsabilidad por el incumplimiento de tal obligación, razón por la cual, no resulta de recibo argumentar el cumplimiento de la obligación tributaria sustancial para eliminar la sanción por el cumplimiento extemporáneo de la obligación tributaria formal.

Lo anterior, no solo por tratarse de dos obligaciones distintas, sino además porque del adecuado cumplimiento de la obligación tributaria formal, se deriva y determina el correcto cumplimiento de la obligación tributaria sustancial.

17 ¿ Si un agente retenedor presenta en el año 2010 declaraciones de retención extemporáneas de los años 2007, 2008 y 2009 en ceros y teniendo como base que en las declaraciones de renta de los años 2007, 2008 y 2009 declaró tanto ingresos como patrimonio, se pregunta como se liquidaría la sanción por extemporaneidad, teniendo como presupuesto que la retención en la fuente no es un impuesto y el inciso 3 del artículo 641 del E.T. acude al 0.5% de los ingresos o al 1% del patrimonio cuando no resulta impuesto a cargo?

El [concepto 050591 de junio 23 de 2009](http://www.actualicese.com/normatividad/2009/06/23/concepto-050591-de-23-06-2009/), remitido a usted mediante radicado 053930 del 29 de julio de 2010, manifiesta en uno de sus apartes frente a este tema, lo siguiente:

"…La norma en mención hace alusión a la forma en que se debe liquidar y pagar la sanción por extemporaneidad, y en el inciso primero establece que el valor de la sanción por cada mes o fracción de mes de retardo será del 5% del impuesto a cargo o de las retenciones practicadas.

Para el evento en que no resulte impuesto a cargo la misma disposición establece que se deben tomar los ingresos brutos percibidos por el declarante en el período objeto de declaración y si no se percibieron ingresos se tendrá en cuenta el patrimonio liquido del año inmediatamente anterior.

Como se puede observar el artículo 641 del Estatuto Tributario, no establece excepción alguna respecto a la aplicabilidad de la sanción por extemporaneidad, pues de manera general se aplicará a las personas o entidades responsables que presenten su declaración después del plazo establecido en la ley.

Por lo tanto, si en el período fiscal no se registraron retenciones, a efectos de determinar el valor de la sanción por extemporaneidad se debe dar aplicación a lo establecido en el inciso 3 del artículo 641 del Estatuto Tributario, es decir, que en primer lugar se deben tomar los ingresos brutos percibidos por el declarante y si no hubo ingresos, se debe tomar e/ patrimonio liquido del año inmediatamente anterior.

No obstante si no se puede establecer una base para liquidar la sanción, se dará aplicación al artículo 639 del E. T. que establece la sanción mínima, pero este artículo será de aplicación supletiva, en el evento en que no exista base para aplicar la sanción por extemporaneidad, o cuando el valor de la sanción con la aplicación de la base respectiva, sea inferior a la mínima establecida legalmente".

18.¿Los documentos de fecha cierta solo constituyen prueba de pasivos para los no obligados a llevar contabilidad o también pueden constituirla para los obligados?

¿Que se entienden por documentos idóneos? ¿Es el documento de fecha cierta idóneo?

El artículo 770 del Estatuto Tributario es claro al establecer que los contribuyentes que no estén obligados a llevar libros de contabilidad, sólo podrán solicitar pasivos que estén debidamente respaldados por documentos de fecha cierta.

La doctrina ha precisado que un documento privado tiene fecha cierta o autentica, para efectos tributarios, desde cuando ha sido registrado o presentado ante notario, juez o autoridad administrativa, siempre que lleve la constancia y fecha de tal registro o presentación. (Concepto 093629 de septiembre 26 de 2000, copia adjunta).

Así mismo, el artículo en cita es claro al determinar que en los demás casos, vale decir, en aquellos en los que los contribuyentes estén obligados a llevar libros de contabilidad, los pasivos deben estar respaldados por "documentos idóneos y con el lleno de todas las formalidades exigidas para la contabilidad".

En consecuencia, los contribuyentes obligados a llevar libros de contabilidad, siempre deberán respaldar sus pasivos con documentos que cumplan con las formalidades exigidas por la normativa contable, en particular lo previsto por el [decreto 2649 de 1993](http://www.actualicese.com/normatividad/1993/12/29/decreto-2649-de-29121993/), en sus artículos 123 y siguientes, sin que les sea dado soportarse en los documentos de fecha cierta definidos doctrinariamente para los no obligados a llevar libros contables. El cumplimiento de los requisitos contables es lo que les otorga la idoneidad probatoria para efectos de soportar los pasivos.

19. ¿Si una persona se gana un premio o lotería y el impuesto del 20% fue retenido en la fuente en el momento de ser entregado al beneficiario y este no presentó la declaración de renta en forma oportuna, se pregunta si sería procedente presentarla sin liquidar la sanción por extemporaneidad en el entendido de que no se generó daño al estado?

Como ya fuera objeto de precisión en la respuesta a su pregunta número 16°, el artículo 641 del Estatuto Tributario al establecer la sanción por extemporaneidad a las personas o entidades obligadas a declarar que presenten las declaraciones tributarias en forma extemporánea, no determina elementos eximentes por el incumplimiento de tal responsabilidad formal; razón por la cual, no resulta de recibo argumentar el cumplimiento de una obligación tributaria sustancial para eliminar la sanción por el incumplimiento o extemporaneidad de la obligación tributaria formal.

20. ¿El concepto 018792 de marzo 8 de 2001 que establece la no obligación por parte de las entidades sin ánimo de lucro de hacer firmar las declaraciones por revisor fiscal por no corresponder a entidades comerciales, puede aplicarse a las copropiedades toda vez que tanto las primeras como las segundas no son entidades comerciales?

El concepto 021887 de abril 19 de 2005, remitido a usted mediante radicado 053930 del 29 de julio de 2010, precisa en su tesis jurídica, lo siguiente:

"El nombramiento discrecional de revisor fiscal que hagan los edificios o conjuntos de uso residencial, no obliga a que las declaraciones tributarias de la propiedad horizontal deban ser firmadas por revisor fiscal y por tanto, que por falta de este requisito puedan tenerse por nopresentadas".

21. ¿Está vigente el artículo 564 del estatuto tributario que trata sobre la dirección procesal?

El oficio 91748 de noviembre 8 de 2007, copia del cual se remite, efectúa precisiones sobre la vigencia del artículo 564 del Estatuto Tributario y manifiesta en su parte pertinente lo siguiente:

"… es preciso distinguir que una es la obligación que tiene el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante de inscribirse en el Registro Único Tributario – RUT y de informar la dirección con el fin, entre otros, de atender las formas propias de notificación de las actuaciones de la administración tributaria, y otra, la facultad que le asiste de señalar, directamente o a través de su apoderado, durante el proceso de determinación y discusión del tributo una dirección para efectos de notificación de los actos expedidos en desarrollo del mismo, circunstancia en la cual, por obedecer a una disposición de carácter especial es de forzosa observancia por parte de la administración tributaria.

Dicho de otra manera, en el primer caso se trata de una obligación del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, y en el segundo, de una prerrogativa que se le otorga, cuyo ejercicio obliga a la administración tributaria.

En consecuencia, la dirección informada en el curso de un proceso de determinación y discusión del tributo, por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante o por su apoderado, prevalece sobre las previstas en los artículos 555-2 y 565 del Estatuto Tributario".

22¿ El concepto 010715 de septiembre 6 de 1999 puede aplicarse a la exigencia del literal c) del artículo 617 del Estatuto Tributario en lo que respecta a la utilización en las facturas de la razón social del establecimiento que se encuentra registrado en la cámara de comercio?

La doctrina contenida en el concepto 010715 de septiembre 6 de 1999, en cuya tesis jurídica determina, a la luz de lo establecido por el literal b) del artículo 617 del Estatuto Tributario, que "las facturas expedidas deben indicar los apellidos y nombre o razón social y NIT del vendedor o de quien presta el servicioen la forma como haya sido inscrita en el registro mercantil", (énfasis añadido), aplica específicamente a la situación allí prevista.

23 ¿En qué casos puede ser sancionado quien expide factura no estando obligado, sin el cumplimiento de algún requisito en el entendido de que los artículos 652 y 657 establecen sanciones solo para quienes estén obligados a expedirla.

El concepto 074212 de noviembre 18 de 2002, remitido a usted mediante radicado 053930 del 29 de julio de 2010, señala en la tesis jurídica, lo siguiente:

"No procede aplicar la sanción pecuniaria por expedir factura sin e/ cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales a), h) e i) del artículo 617 del Estatuto Tributario, a quienes no estando obligados a expedirla, opten por hacerlo".

Señala en su parte pertinente el referido concepto:

"…Por lo tanto, aunque el Decreto 1001 de 1997, en su artículo 2°, parágrafo 1°, disponga que, "Las personas no obligadas a expedir factura o documento equivalente, si optan por expedirlos, deberán hacerlo cumpliendo los requisitos señalados para cada documento según el caso", es claro que tal precepto legal no tiene por efecto convertir a los no obligados a expedir factura, en obligados a expedirías, sino que busca que unos y otros cumplan con los mismos requisitos para su expedición, lo que de ninguna manera puede llevar a confundir la obligación de expedir factura, con la obligación de hacerlo conforme lo establece la ley.

En consecuencia, no configurándose el supuesto fáctico previsto en la norma sancionatoria para obligados a facturar, no es viable su aplicación para los responsables del régimen simplificado, cuando voluntariamente la expidan sin las formalidades de los literales a), h) e i) del artículo 617 del Estatuto Tributario".

Este mismo razonamiento aplica para la imposición de la sanción de cierre del establecimiento consagrada por literal a) del artículo 657 del Estatuto Tributario para los obligados a expedir factura que no lo hagan o la expidan sin los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f), g), del artículo 617 ibídem.

24. ¿En qué casos se darían las causales de nulidad contempladas en los numerales 5 y 6 del artículo 730 del Estatuto Tributario?

Constituye principio de hermenéutica jurídica, el consagrado por el artículo 27 de nuestra codificación civil al disponer que "Cuando el sentido de la ley sea claro, no se desatenderá su tenor literal a pretexto de consultar su espíritu".

Así las cosas y habida cuenta de la claridad que ostenta el tenor literal de los numerales por usted citados, no resulta necesario efectuar interpretación distinta a la meramente gramatical para precisar su sentido.

En consecuencia, cuando el numeral 5 del artículo 730 del Estatuto Tributario hace referencia a los "procedimientos legalmente concluidos", resulta evidente que alude a aquellos procedimientos respecto de los cuales se dictó acto administrativo que decidió de fondo el asunto en discusión y se encuentra en firme.

De igual forma, cuando el numeral 6 proclama la nulidad de los actos de liquidación de impuestos y resolución de recursos, proferidos por la Administración Tributaria, "cuando adolezcan de otros vicios procedimentales, expresamente señalados por la ley como causal de nulidad", hace remisión expresa a aquellas causales de nulidad que aunque no se encuentren contempladas en los primeros cinco numerales del artículo 730 del E.T., han sido consagradas por otras normas vigentes aplicables al caso en discusión.

A efectos de arrojar claridad adicional sobre este último punto, se adjunta copia del concepto 008474 de febrero 5 de 1999 en el que se precisa que en vía gubernativa únicamente son admisibles las nulidades taxativamente señaladas en el ordenamiento fiscal y anota adicionalmente que tratándose de las causales de nulidad de los actos administrativos contenidas en el Código Contencioso Administrativo, es viable su examen por parte de la jurisdicción Contencioso Administrativa.

25 ¿El concepto 021419 de marzo 15 de 2001 expresa que el comprador de un bien inmueble cuya escritura de compra no haya sido registrada en la Oficina de registro de instrumentos públicos no debe incluir dicho bien en su declaración se renta por no ser legalmente el propietario.

Por su parte el artículo 27 literal c) del Estatuto Tributario obliga al vendedor a declarar la venta por ser una excepción al principio general de la realización del ingreso.

Siendo así las cosas se pregunta si no se le presentaría problema al comprador quien va a ser informado por la notaría en la cual se llevó a cabo la correspondiente escritura al no declarar un bien que fue adquirido en un año y el registro de la escritura se llevó a cabo en el año siguiente.

Es de aclarar que con relación a la venta de inmuebles el literal c) del artículo 27 del Estatuto Tributario consagra una regla especial para determinar que el ingreso proveniente de ellas se causa al momento de otorgar la escritura pública, salvo para el caso especial de ventas a plazos.

Toda vez que este tema es precisado por el concepto 058085 de julio 23 de 1998, en su problema jurídico 1, se adjunta copia del mismo por constituir doctrina vigente al respecto.

Cosa distinta ocurre con la obligación del comprador respecto de la declaración del bien raíz adquirido, para lo cual constituye requisito su registro para tomar corno nuevo titular al comprador.

Este tema es objeto de suficiente precisión en el concepto 021419 de marzo 15 de 2001, por usted citado, al señalar en su aparte pertinente que "…de las normas citadas se desprende que si el cambio de titularidad de los bienes raíces solamente se realiza por medio de escritura pública legalmente registrada y el periodo fiscal termina el 31 de diciembre de cada año, es de concluir que***los bienes inmuebles deben ser declarados por quien aparezca como titular en la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos en la mencionada fecha,***"(Énfasis añadido)

Adicionalmente cabe precisar que el Oficio 075988 de Octubre 18 de 2005, remitido a usted mediante radicado 053930 del 29 de julio de 2010, arroja aún mayor claridad sobre el tema, cuando manifiesta en su aparte pertinente:

"…los artículos 263 y 264 del Estatuto Tributario establecen que la presunción de aprovechamiento económico, tendiente a determinar el beneficio del contribuyente y por ende su responsabilidad frente a la administración tributaria, es para aquel que aparezca corno propietario o usufructuario del bien.

Se presume que el poseedor inscrito de un inmueble o quien aparezca como titular de un bien mueble sujeto a inscripción o registro, lo aprovecha económicamente".

26. ¿Lo dispuesto en el artículo 1° del Decreto 1514 de 1998, (venta ambulante de bienes), aplica en la venta de gaseosa, cervezas y productos lácteos que se distribuyen por parte de los mayoristas y en consecuencia no requiere la expedición de factura?

El oficio 020030 de marzo 9 de 2009, remitido a usted mediante radicado 053930 del 29 de julio de 2010, es claro al precisar a este respecto lo siguiente:

"…acerca de qué se entiende por distribución masiva y ambulante de bienes, según lo establecido en el Decreto 1514 del 4 de agosto de 1998, le manifiesto que el Concepto No. 062377 del 8 de julio de 1999, dio la siguiente interpretación al respecto:

"Cuando la norma citada se refiere a la venta masiva y ambulante hace relación a bienes de consumo popular, como son por ejemplo los de la canasta familiar, que se distribuyen de manera aleatoria al público que circula por las vías, o que se ofrecen para su venta en ellas o a domicilio y los cuales pueden ser adquiridos o no por los potenciales consumidores."

Igualmente, el Concepto 040306 del 28 de abril de 2000, el cual permanece vigente en materia de procedimiento, se pronunció acerca de la venta masiva y ambulante de bienes de la siguiente manera:

"Así las cosas se entiende que existe venta masiva y ambulante de bienes en la medida que el vendedor está efectuando una operación de la empresa, a tal punto que de no concretarse la venta de todos los bienes que le fueron entregados, la empresa debe tener en cuenta cual fue la mercancía entregada, devuelta o vendida y su valor respectivo."

Adicionalmente, el artículo 1 del Decreto 1514 de 1998 regula especialmente la manera en que se entenderá cumplida la obligación de facturar por parte de los distribuidores de bienes en forma masiva y ambulante, ello es mediante la elaboración de comprobantes a sus vendedores, con los requisitos establecidos en dicha norma".

Así las cosas, en la medida que la distribución de gaseosa, cervezas y productos lácteos se ajuste a los parámetros de distribución masiva y ambulante de bienes en los términos señalados precedentemente, estará cobijada por la previsión del artículo 1 del Decreto 1514 de 1998 para efectos de entenderse cumplida la obligación de facturar por parte de los distribuidores.

27. ¿Es costumbre en el caso de los constructores, ingenieros, etc. preelaborar contratos para la adquisición de cualquier bien vinculado a una construcción de bien inmueble con el fin de que el vendedor le liquide el IVA sobre la utilidad en los términos del artículo 3° del Decreto 1372 de 1992. Es el caso que se da en la instalación de pisos, escalas en madera, puertas, ventanas, pintura, estuco y en general todos los subcontratos que se dan en la terminación del inmueble o denominado obra blanca. Es correcto este proceder o todo lo que se involucre al inmueble después de terminada la estructura debe liquidarse a la tarifa general del 16%?

El Oficio 035437 de mayo 4 de 2006, copia del cual se adjunta, manifiesta a este respecto en su parte pertinente:

"…consulta usted si en desarrollo de un contrato de construcción en donde se genera un IVA sobre la utilidad (ejemplo: sobre la utilidad del 7% se genera un IVA del 16%), es viable descontar el 100% del IVA facturado.

Al respecto, le manifiesto que en el impuesto sobre las ventas en los contratos de construcción de bien inmueble, el responsable sólo puede solicitar impuestos descontables por los gastos directamente relacionados con los honorarios percibidos o la utilidad obtenida, que constituyeron la base gravable del impuesto. En consecuencia, en ningún caso da derecho a descuento el impuesto sobre las ventas cancelado por los costos y gastos necesarios para la construcción del bien inmueble, conforme lo dispone el inciso 2 del artículo 3o del Decreto 1372 de 1992".

28. ¿Remitida por competencia a Subdirección de Gestión de Asistencia al cliente (Oficio 053923 del 29 07 2010 con copia al consultante)

No obstante, cabe señalar que la norma a la que hace usted referencia y transcribe en su escrito, fue objeto de modificación por el artículo 75 de la Ley 1151 de 2007.

29.¿El artículo 726 del Estatuto Tributario contempla un término de un mes para que la administración tributaria emita auto inadmisorio del recurso en caso de no haberse cumplido con los requisitos previstos en el artículo 722.

¿Puede la División de Gestión Jurídica no proferir dicho auto y vencido el mes darle tratamiento de recurso de reconsideración interpuesto por el de revocatoria directa e igualmente rechazar este último por haberse interpuesto por fuera de los dos años, como ocurrió con un caso en la Dirección Seccional de Pereira, recurso de reconsideración en el cual se alegó la notificación por conducta concluyente?

Como se manifestó en el primer apartado de este oficio, la competencia de la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina se circunscribe a absolver de manera general y sin relación a casos particulares, las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras o de comercio exterior y de control cambiario en lo de competencia de la entidad.

No obstante, cabe señalar de manera general y sin atención a caso particular alguno, que a un recurso en vía gubernativa no puede aplicarse el trámite de revocatoria directa.

Lo anterior, no solo en observancia del mandato general consagrado a este respecto por el artículo 70 del Código Contencioso Administrativo, conforme al cual, "No podrá pedirse la revocación directa de los actos administrativos respecto de los cuales el peticionario haya ejercitado los recursos de la vía gubernativa", sino además porque en materia procedimental tributaria los artículos 736 y siguientes del Estatuto Tributario consagran los requisitos y condiciones para su interposición, así como el procedimiento y términos para su resolución por parte de la autoridad tributaria.

Señala al efecto el artículo 736 del Estatuto Tributario, que sólo procederá la revocatoria directa prevista en el Código Contencioso Administrativo, cuando el contribuyente no hubiere interpuesto los recursos por la vía gubernativa.

De igual manera el artículo 737 ibídem, establece un término de dos (2) años a partir de la ejecutoria del correspondiente acto administrativo, para ejercitar la revocatoria directa y el artículo 738-1 ejusdem, determina que las solicitudes de revocatoria directa deberán fallarse dentro del término de un (1) año contado a partir de su petición en debida forma.

30 ¿El artículo 10 de la Ley 26 de 1989 establece como ingreso tributario el margen bruto obtenido por el distribuidor mayorista.

Se pregunta: para efectos de establecer la obligación de envío de información en medios magnéticos ($1.100.000.000 en ingresos del 2008) para el envío de la del 2009, se deben tener en cuenta los tributarios, (margen bruto) o los contables en el entendido de que en los libros de contabilidad se contabiliza el ingreso total por venta de combustibles.

Si el contribuyente en forma errónea lleva a la declaración el total de ingresos, queda o no obligado a enviar información en medios magnéticos si estos superan el tope de un mil cien millones o sigue primando para establecer la obligación el margen bruto?

El concepto 039190 de mayo 9 de 1997, remitido a usted mediante radicado 053930 del 29 de julio de 2010, manifiesta frente a este tema, en su parte pertinente, lo siguiente:

"Para los distribuidores minoristas de gasolina la ley 26 de 1989 en su artículo 10 ha previsto un tratamiento especial (Fórmula de rentabilidad), que difiere del procedimiento general, tal disposición es del siguiente tenor: "para todos los efectos fiscales se estiman los ingresos brutos del distribuidor minorista de combustibles líquidos y derivados del petróleo, por venta de ellos, los que resulten de multiplicar el respectivo margen de comercialización señalado por el gobierno, por el número de galones vendidos, restándole el porcentaje de margen de pérdida por evaporación".

Es decir, que los ingresos brutos por venta de gasolina, cuantificados como legalmente esta previsto no incluyen los costos, en otras palabras las compras de gasolina para ventas no se reflejan en su declaración tributaria.

(…)

De lo anterior se concluye que los ingresos brutos determinados conforme con la aplicación de la anterior formula serán realmente los que se tomen para proceder si se superan los topes con la obligación de enviar información en medios magnéticos".

31.¿, Sobre su aporte contenido en la pregunta 31, de manera cordial le informamos que fue remitida por competencia a Subdirección de Gestión Organizacional, (Oficio 053923 del 29 07 2010 con copia al consultante), para que esta, en caso de considerarlo pertinente incorpore su inquietud en la elaboración del programa de control respectivo.

En los anteriores términos se resuelve su consulta y cordialmente le informamos que tanto la normatividad en materia tributaria, aduanera y cambiaria, como los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica en estas materias pueden consultarse directamente en nuestra base de datos jurídica ingresando a la página electrónica de la DIAN: [http://www.dian.qov.co](http://www.dian.qov.co/) siguiendo los iconos: "**Normatividad**" – "**técnica**" y seleccionando los vínculos "**Doctrina**" y "**Dirección de Gestión Jurídica**".

Cordialmente,

**ISABEL CRISTINA GARCES SANCHEZ**  
Subdirectora de Gestión Normativa y Doctrina