**OFICIO Nº 005080**

**11-03-2017**

**DIAN**

Bogotá, D.C.

Señora

**CLAUDIA SUAREZ HERNÁNDEZ**

Cra. 59 No. 17 – 36

sandrali1809@yahoo.es

Bogotá D.C.

**Ref:** Radicado 100004601 del 03/02/2017

**Tema:**Autorretención renta

**Descriptores:**Bases especiales/producción y comercialización productos agrícolas

**Fuentes Formales:**D.U.R. 1625/156 (sic) art 1.2.6.7

Conforme con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 es función de esta Dirección absolver de modo general las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de esta entidad.

Consulta en relación con el Decreto 2201 de 2016 artículo 1.2.6.7., numeral 9, si la base especial para la práctica de la autorretención a título de impuesto sobre la renta allí consagrada, es aplicable a una empresa comercializadora de pollo despresado, que no realiza la cría del mismo.

Sobre el particular hay que señalar que el artículo 1.2.6.7 del Decreto Único Reglamentario No. 1625 de 2016, adicionado por el Decreto 2201 de 2016, dispuso en cuanto a la nueva autorretenicon (sic) en el impuesto sobre la renta:

***“(…) Artículo 1.2.6.7. Bases para calcular la autorretención a título de impuesto sobre la renta y complementario de que trata el artículo 1.2.6.6.****Las bases establecidas en las normas vigentes para calcular la retención del impuesto sobre la renta y complementario serán aplicables igualmente para practicar la autorretención a título de este impuesto de que trata el artículo anterior.*

*(…)*

*9. Las empresas productoras y comercializadoras de productos agrícolas aplicarán esta autorretención a título de impuesto sobre la renta sobre la proporción del pago o abono en cuenta que corresponda al margen de comercialización de los productos agrícolas exportados y vendidos en el mercado interno, entendido este como el resultado de restar de los ingresos brutos obtenidos por la actividad de comercialización de dichos productos, los costos de los inventarios de estos productos comercializados, durante el respectivo período. La autorretención sobre los ingresos provenientes de cualquier otra actividad diferente de la comercialización de estos productos agrícolas se regirá por lo previsto en el artículo 1.5.1.5.2. del Decreto 1625 de 2016, Decreto Único Reglamentario en Materia Tributaria. (…)”*

*(…)”*

Con lo anterior, para determinar si esta base especial aplica para el caso de comercialización de aves –pollo- consideramos pertinente traer a colación lo expresado por este Despacho a propósito de la anterior regulación en materia del CREE, que en esencia es igual a la presente –solo que referida al impuesto sobre la renta-.

Así, mediante el Oficio 017763 de junio 17 de 2015, a propósito de la entonces autorretención del CREE, se dijo:

*“(…)*

***ARTÍCULO 4o. BASES PARA CALCULAR LA RETENCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LA EQUIDAD (CREE).****<Ver Notas del Editor> Las bases establecidas en las normas vigentes para calcular la retención del impuesto sobre la renta serán aplicables igualmente para practicar la autorretención del Impuesto sobre la Renta para la Equidad -CREE, prevista en este Decreto ….*

*(…)*

*9. <Numeral adicionado por el artículo 1 del Decreto 2311 de 2014. El nuevo texto es el siguiente:> Las empresas productoras y comercializadoras de productos agrícolas aplicarán la autorretención a título de impuesto sobre la renta para la equidad (CREE) sobre la proporción del pago o abono en cuenta que corresponda al margen de comercialización de los productos agrícolas exportados y vendidos en el mercado interno, entendido este como el resultado de restar de los ingresos brutos obtenidos por la actividad de comercialización de dichos productos, los costos de los inventarios de dichos productos comercializados, durante el respectivo período. La autorretención sobre los ingresos provenientes de cualquier otra actividad diferente de la comercialización de dichos productos agrícolas se regirá por lo previsto en el artículo 2o del presente decreto.*

Por tanto, la base gravable especial solo debe ser aplicada por las empresas productoras y comercializadoras que realicen actividades de exportación y/o comercialización de productos agrícolas, por tanto, no es extensiva a otro tipo de empresas o actividades diferentes de la comercialización de productos agrícolas, tal como expresamente se encuentra señalado en el texto transcrito.

Para efectos de entender el alcance de actividades agrícolas es necesaria la aplicación de los artículos 27 y siguientes del Código Civil, para entender el alcance de expresión “actividad agrícola” debemos remitimos al sentido natural y obvio de dichos términos, tal como se consagran en el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española: **agrícola.**(Del lat. agrícola). **1.**adj. Perteneciente o relativo a la agricultura o a quien la ejerce, **agricultura.**(Del lat. agricultura). **1.**f. Labranza o cultivo de la tierra. **2.**f. Arte de cultivar la tierra.

**En tal forma que cualquier actividad que rebase los límites de la labranza o cultivo de la tierra y la obtención del producto natural, deja de ser actividad agrícola y sus productos adquieren otras características. Tal es el caso de los procesos que se aplican a muchos productos resultado del cultivo de la tierra para transformarlos en alimentos, dichos procesos se identifican con la industria de alimentos**.

En el caso del término “producto agrícola” lo pertinente es remitirnos a la definición señalada por el Ministerio de Agricultura y citada en el Oficio 661761 de 2013, la cual reza: ***“Producto Agrícola:****Es el resultado final, mediante el cultivo de una planta o parte de esta, el cual no ha sufrido procesos ulteriores que modifiquen sustancialmente sus características físicas, manteniendo estables sus características químicas”.*(…)

En tal sentido, la producción y comercialización de pollos, al no ser una actividad agrícola, no se encuentra cobijada por este numeral.

En los anteriores términos se absuelve su consulta.

Atentamente,

**PEDRO PABLO CONTRERAS CAMARGO**

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina

[LinkedIn](https://crconsultorescolombia.com/#linkedin)[Twitter](https://crconsultorescolombia.com/#twitter)[Facebook](https://crconsultorescolombia.com/#facebook)[Email](https://crconsultorescolombia.com/#email)[Compartir](https://www.addtoany.com/share#url=https%3A%2F%2Fcrconsultorescolombia.com%2Foficio-005080-bases-calcular-la-autorretencion-titulo-impuesto-la-renta-complementario.php&title=OFICIO%20N%C2%BA%20005080%20%2011-03-2017%20%20DIAN)

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

100208221- 001200

Bogotá, D.C.

Señor

**JUAN CAMILO PRYOR SOLER**

Acumen Legal S.A.S

Calle 69 # 6 - 20

jpryor@acumen.com.co

Bogotá D.C.

**Ref:** Radicado 100023049 del 03/05/2018

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Tema:** |   |   | Retención en la fuente |
| **Descriptores:** |   |   | Pagos no sujetos a retenciónRetención por adquisición de productos agrícolasNuevos autorretenedores en renta |
| **Fuentes Formales:** |   |   | DUR 1625 de 2016 arts 1.2.4.6.10 |

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, es función de esta Dirección absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de la Entidad, ámbito dentro del cual será atendida su petición.

En la consulta se refiere al artículo 365 del Estatuto Tributario, así como a los artículos 1.2.6.6., 1.2.6.9. del Decreto 1625 de 2016 que incorporan las disposiciones sobre la autorretención en el impuesto sobre la renta y quienes son los obligados a practicarla. Menciona luego el artículo 1.2.4.6.10 del mismo Decreto que establece el régimen de exoneración de retención en la fuente para ciertas operaciones registradas a través de las bolsas de productos agropecuarios.

Posteriormente cita el Oficio No. 033243 de Diciembre 12 de 2017 de esta Subdirección en el que al tratar este tema de cara a la autorretención en la fuente consagrada en el Decreto 2201 de 2017, expresó:

“(…) No obstante, tratándose de otra clase de transacciones y/u operaciones que no se enmarquen dentro de las expresamente previstas en el Decreto 1555 de 2017, deberá –si se trata de uno de los contribuyentes señalados en el Decreto 2201 de Diciembre 22 de 2017- incorporado en el Libro 1, Parte 2, Título 6 del Decreto Único Reglamentario en Materia Tributaria número 1625 de 2016 el contribuyente practicarse la autorretención a título del impuesto sobre la renta, según la actividad que corresponda.

En este contexto entiende este Despacho que la exención de la retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta que consagra el Decreto 1555 de septiembre 22 de 2017 está circunscrita de manera exclusiva a las transacciones y a través de los canales allí señalados, en tal medida no puede hacerse extensiva a otra clase de operaciones. Por lo tanto, no es óbice para el cumplimiento de lo previsto en el Decreto 2201 de 2016, cuando corresponda, como ya se señaló.

Considera que debe aclararse este pronunciamiento para que se determine si a los autorretenedores del impuesto sobre la renta corresponde o no realizar la retención en el caso de los pagos o abonos en cuenta por la compra de productos agrícolas, pecuarios o pesqueros de conformidad con el contenido del artículo 1.2.4.6.10 del Decreto 1625 de 2016, en tal sentido formula dos inquietudes que se pueden concretar así:

¿Se encuentran obligados los sujetos autorretenedores previstos en el artículo 1.2.6.6. del Decreto 1625 de 2016 a cumplir con dicha obligación respecto de pagos o abonos en cuenta que cumplan con lo señalado en el artículo 1.2.4.6.10 del mismo decreto, independientemente de la cuantía del negocio realizado a través de la bolsa de productos agropecuarios?

Para responder, como bien lo expresa el consultante en el Oficio No. 033243 del 12 de Diciembre de 2017 esta Subdirección a la pregunta de si los contribuyentes que se pueden acoger a lo previsto en el Decreto 1555 de septiembre 22 de 2017 quedan también exonerados de practicar la autorretención a título del impuesto sobre la renta establecida mediante el Decreto 2201 de 2016 expresó que en efecto, la exoneración de retención en la fuente reglamentada en el artículo 1o. del Decreto 574 de 2002 modificado por el Decreto 1555 del 22 de septiembre de 2017 e incorporado en el artículo 1.2.4.6.19 del Decreto D.U.R. 1625 de 2016, es aplicable de manera taxativa a las operaciones que se realicen acorde con dichas disposiciones y por la misma razón concluyó que “… entiende este Despacho que la exención de la retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta que consagra el Decreto 1555 de septiembre 22 de 2017 está circunscrita de manera exclusiva a las transacciones y a través de los canales allí señalados, en tal medida no puede hacerse extensiva a otra clase de operaciones. Por lo tanto, no es óbice para el cumplimiento de lo previsto en el Decreto 2201 de 2016, cuando corresponda, como ya se señaló.

No obstante la conclusión arribada, según lo expresado por el consultante, la anterior doctrina no le aporta claridad en determinar si la exoneración de la práctica de retención, prevista en el Decreto 1555 de 2017 (incorporado el DUR 1625 de 2016) para la transacción de productos en las bolsas de productos agropecuarios conlleva la exoneración de la autorretención establecida en el Decreto 2201 de 2016.

Entonces es oportuno recordar que por ejemplo en el año 2002 mediante el Concepto No 000892 de 2002 se señaló que la excepción de la retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta prevista para los pagos o abonos en cuenta en las transacciones de productos agrícolas o pecuarios sin procesamiento industrial o con transformación primaria, aplicaba única y exclusivamente a las transacciones realizadas a través de la Bolsa Nacional Agropecuaria, es decir no para transacciones diferentes o llevadas a cabo por otro medio.

De la misma manera mediante el Oficio 009371 de 22 de abril de 2016 confirmado por Oficio No. 021601 de 12 de agosto de 2016 al hacer el estudio del artículo 1 del Decreto 574 de 2002 en el que se planteó como un supuesto que ”… las negociaciones son realizadas directamente entre los demandantes y oferentes de los productos agropecuarios en sitios ajenos a la bolsa. Posteriormente, el vendedor (emisor de la factura) o un agente intermediario acude a la sociedad comisionista de bolsa miembro para solicitar que esta efectúe el registro de la factura en la Bolsa Mercantil de Colombia …” Expresó la Dirección de Gestión Jurídica, en algunos apartes que:

“(…) En el anterior contexto, considera este Despacho que las características de la operación descrita por el peticionario hacen que no se no (sic) cumplan los presupuestos previstos en las normas previamente transcritas para que el pago o abono en cuenta por concepto de compra de bienes o productos de origen agrícola o pecuario, sin procesamiento industrial o con transformación industrial primaria, no esté sometido a retención en la fuente, teniendo en cuenta que para que sea aplicable el tratamiento tributario previsto en el artículo 1º del Decreto 574 de 2002, constituye requisito sine qua non, no solo que el pago o abono en cuenta se realice por concepto de la compra de los mencionados bienes o productos, sino que la compra se realice a través de las Ruedas de Negocios de las Bolsas de Productos Agropecuarios legalmente constituidas, lo que no ocurre en el caso consultado. (…)”

-Nótese que este pronunciamiento fue efectuado antes de la modificación que del Decreto 574 de 2002 hiciera el Decreto 1555 de 2017 en lo atinente a las ruedas de negocios y el registro a través de las Bolsas Agropecuarias-.

La anterior doctrina sirve para reafirmar lo expuesto en el Oficio No. 033243 de Diciembre 12 de 2017 en el sentido de que la exoneración de la práctica de la retención en la fuente para “Los pagos o abonos en cuenta por concepto de transacciones de bienes o productos de origen agrícola, pecuario y/o pesquero, sin procesamiento industrial o con transformación industrial primaria, que se realicen o registren a través de las bolsas de productos agropecuarios legalmente constituidas en los sistemas administrados por estas, no están sometidos a retención en la fuente, cualquiera fuere su cuantía.” y no para operaciones que no se realicen estrictamente dentro de los parámetros antes citados. En aparte alguno está afirmando este Despacho que la exoneración aquí señalada no procede y que deba practicarse retención en la fuente en estos casos.

“No obstante, es de advertir que este tratamiento exceptivo no conlleva en sí mismo una exención del impuesto de renta por cuanto al constituir la retención en la fuente un simple mecanismo que tiene como finalidad conseguir en forma gradual que el impuesto se recaude en lo posible dentro del mismo ejercicio gravable en que se cause, el no practicarse no significa que el sujeto pasivo respecto del cual se verifican los supuestos de hecho previstos en la ley como generadores de la obligación tributaria sustancial quede exonerado de impuesto. Solo se exceptúa de la práctica de la retención a título del impuesto sobre la renta a quien realiza el pago o abono en cuenta si se dan los requisitos para el efecto, sin que implique exoneración del tributo”. Concepto No. 000892 de 9 de enero de 2002.

Ahora bien en cuanto a la autorretención a título del impuesto sobre la renta establecida en el Decreto 2201 de 2017 incorporado en el Libro 1, Parte 2 Título 6 del D.UR 1625 de 2016, no procede en el caso de las transacciones de bienes o productos de origen agrícola, pecuario y/o pesquero, sin procesamiento industrial o con transformación industrial primaria, que se realicen o registren a través de las bolsas de productos agropecuarios legalmente constituidas en los sistemas administrados por estas cualquiera fuere su cuantía, que bien se expresó continúan exoneradas conforme con el –hoy- artículo 1.2.4.6.10 del D.U.R. 1625 de 2016 ya citado, pero sí deberá practicarse por los autorretenedores en el caso de realizarse alguna operación diferente que no quede cobijada por esta disposición.

Esta fue la aseveración que concluyó el Oficio No. 033243 de 2017 razón por la cual no considera este Despacho que requiera modificación o más aclaración.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud 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 en la página electrónica de la DIAN: [http://www.dian.gov.co](http://www.dian.gov.co/) siguiendo los íconos: “Normatividad” – “técnica” y seleccionando los vínculos “Doctrina” y “Dirección de Gestión Jurídica.

Atentamente,

**PEDRO PABLO CONTRERAS CAMARGO**

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina

Dirección de Gestión Jurídica

UAE-DIAN

**OFICIO Nº 033243**

**12-12-2017**

**DIAN**

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D.C.

100208221- 001809

Señora

**VERÓNICA SILVA CASTRO**

Calle 145 7C 21 Apto 401

Bogotá D.C.

**Ref:**Radicado 100068028 del 12/10/2017

**Tema:**Retención en la fuente

**Descriptores:**Pagos no sujetos a retención. Retención en la Fuente por Adquisición de Productos Agrícolas. Nuevos autorretenedores renta

**Fuentes Formales:**Artículo 56 de la Ley 101 de 1993. D.U.R. 1625/16 arts. 1.2.4.6.10., 1.2.6.8. (D.R. 1555/17/2201/16)

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 este despacho está facultado para absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras o de comercio exterior y control cambiario en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Consulta si los contribuyentes que se pueden acoger a lo previsto en el Decreto 1555 de septiembre 22 de 2017 que reglamenta la exención de retención para transacciones de bienes o productos de origen agrícola/agropecuario y pesquero sin procesamiento o transformación industrial, efectuadas a través de bolsas de productos agropecuarios, quedan también exonerados de practicar la autorretención a título del impuesto sobre la renta establecida mediante el Decreto 2201 de 2016.

Para responder debemos señalar que en cuanto a la nueva autorretención a título del impuesto sobre la renta, este Despacho se ha expresado en anteriores oportunidades “Mediante el Decreto 2201 de 2016 se adiciona el Título 6, Parte 11, del Libro 1 al Decreto 1625 de 2016, Decreto Único Reglamentario en Materia Tributaria, mediante el cual se establece una autorretención a título del impuesto sobre la renta y complementario a que se refiere el parágrafo segundo del artículo 365 del Estatuto Tributario adicionado por el artículo 125 de la Ley 1819 de 2016, a cargo de sociedades, personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios y las sociedades y entidades extranjeras contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta, por sus ingresos de fuente nacional obtenidos mediante sucursales y establecimientos permanentes.”

(…)

De las normas anteriormente citadas este Despacho interpreta que, tratándose de la base, cuando se indica que las bases para calcular la autorretención tomarán en cuenta las existentes en renta, lo que se reconoce es la posibilidad que esta se efectúe sobre el ingreso gravable para el sujeto pasivo, permitiendo la depuración de la base.

Igualmente, respecto de la tarifa se entiende que el artículo 1.2.6.8 proporciona un elemento adicional a la hora de aplicar la autorretención además de la base y es la tarifa, la cual se liquidará sobre cada pago o abono en cuenta realizado al contribuyente sujeto pasivo de este tributo, de acuerdo con las actividades económicas y a los porcentajes allí establecidos (…)” Oficio 005622 de 15 de marzo de 2017

Como bien lo consagra el decreto, la tarifa es aplicable teniendo en cuenta para el efecto la actividad económica principal del autorretenedor –respecto de cada pago o abono en cuenta que se le ha realizado-.

***Artículo 1.2.6.8. Autorretenedores y Tarifas.****A partir del 1º de enero de 2017, para efectos del recaudo y administración de la autorretención a título de impuesto sobre la renta y complementario de que trata el artículo 1.2.6.6., todos los sujetos pasivos allí mencionados tendrán la calidad de autorretenedores.*

*Para tal efecto, esta autorretención a título de impuesto sobre la renta y complementario se liquidará sobre cada pago o abono en cuenta realizado al contribuyente sujeto pasivo de este tributo, de acuerdo con las siguientes actividades económicas y a las siguientes tarifas (…)”:*

De otra parte, el artículo 56 de la Ley 101 de 1993 “Ley General de Desarrollo Agropecuario y Pesquero” establece:

*“****Artículo 56.****En la regulación sobre retención en la fuente sobre transacciones de productos de origen agropecuario y pesquero, el Gobierno Nacional propenderá para que aquellas que se realicen a través de Bolsas de Productos Agropecuarios legalmente constituidas queden exentas de dicha retención.”*

El Decreto 574 de 2002 reglamentó la anterior disposición y en el artículo 1º incorporado en el D.U.R. artículo 1.2.4.6.19 del Decreto 1625 de 2016, estableció:

*“****Artículo 1º.****Los pagos o abonos en cuenta por concepto de compras de bienes o productos de origen agrícola o pecuario, sin procesamiento industrial o con transformación industrial primaria, que se realicen a través de las Ruedas de Negocios de las Bolsas de Productos Agropecuarios legalmente constituidas, no están sometidos a retención en la fuente, cualquiera fuere su cuantía.”*

Mediante el Decreto No. 1555 de septiembre 22 de 2017 se sustituyó el anterior artículo para precisar el alcance del beneficio tributario en relación con los pagos o abonos en cuenta por concepto de transacciones de bienes o productos de origen agrícola, pecuario y/o pesquero sin procesamiento industrial o con transformación industrial primaria, que se realicen o registren a través de las bolsas de productos agropecuarios legalmente constituidas en los sistemas administrados por éstas.

**“ART. 1.2.4.6.10.-** Los pagos o abonos en cuenta por concepto de transacciones de bienes o productos de origen agrícola, pecuario y/o pesquero, sin procesamiento industrial o con transformación industrial primaria, que se realicen o registren a través de las bolsas de productos agropecuarios legalmente constituidas en los sistemas administrados por estas, no están sometidos a retención en la fuente, cualquiera fuere su cuantía.

**PAR. 1º-** Para efectos de la trazabilidad de las transacciones que se sujetan a la exención de retención en la fuente prevista en el presente artículo, la Bolsa Mercantil de Colombia deberá diseñar mecanismos electrónicos que permitan que las sociedades comisionistas encargadas de ordenar el registro de facturas en los sistemas administrados por las bolsas de productos agropecuarios tengan información disponible para ser consultada en línea por la autoridad tributaria.

La información de que trata el inciso anterior deberá hacer referencia como mínimo a los datos de que tratan los literales b), c), e), f), g) y h) del artículo 617 del estatuto tributario.

**PAR. 2º-** Las exenciones aplicadas a las transacciones que se realicen o registren a través de los sistemas administrados por las bolsas de productos agropecuarios, se entienden válidamente efectuadas siempre que se encuentren dentro del marco de lo señalado en el artículo 56 de la Ley 101 de 1993”.

Del texto de la disposición se observa que la exención de la retención está dada para *transacciones de bienes o productos de origen agrícola, pecuario y/o pesquero, sin procesamiento industrial o con transformación industrial primaria, que se realicen o registren a través de las bolsas de productos agropecuarios legalmente constituidas en los sistemas administrados por estas* que se realicen acorde con lo allí consagrado.

No obstante, tratándose de otra clase de transacciones y/u operaciones que no se enmarquen dentro de las expresamente previstas en el Decreto 1555 de 2017, deberá –si se trata de uno de los contribuyentes señalados en el , (sic) Decreto 2201 de Diciembre 22 de 2017- incorporado en el Libro 1, Parte 2, Título 6 del Decreto Único Reglamentario en Materia Tributaria número 1625 de 2016 el contribuyente practicarse la autorretención a título del impuesto sobre la renta, según la actividad que corresponda.

En este contexto entiende este Despacho que la exención de la retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta que consagra el Decreto 1555 de septiembre 22 de 2017 está circunscrita de manera exclusiva a las transacciones y a través de los canales allí señalados, en tal medida no puede hacerse extensiva a otra clase de operaciones. Por lo tanto, no es óbice para el cumplimiento de lo previsto en el Decreto 2201 de 2016, cuando corresponda, como ya se señaló.

Finalmente, para su conocimiento se anexa el Oficio No. 67308 de 2014 en relación con el alcance de los términos “sin procesamiento industrial y con transformación industrial primaria” para efectos de la exoneración aquí estudiada.

Atentamente,

**PEDRO PABLO CONTRERAS CAMARGO**

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_