

ACTIVO FIJO - Diferencia con activo movable / ACTIVO MOVIBLE - Diferencia con activos fijos / ENAJENACION EN EL GIRO ORDINARIO DE LOS NEGOCIOS - Se refiere a la venta de activos movibles / ACTIVO FIJO - Su carácter lo determina su destinación específica

Sobre la naturaleza de los activos, atendiendo a la clasificación prevista en el artículo 60 del Estatuto Tributario Nacional, ha dicho la Sala en varias oportunidades, que la diferencia fundamental entre activos fijos y activos móviles radica en que estén destinados o no a la enajenación dentro del giro de los negocios del contribuyente, de manera que si un bien se enajena dentro del giro ordinario de los negocios tiene el carácter de activo movable, pero si no está destinado a ser enajenado en desarrollo de la actividad ordinaria de la empresa, es un activo fijo o inmovilizado. También ha precisado la Sección que la permanencia del activo en el patrimonio de la empresa o su contabilización como activo fijo, son circunstancias que no modifican el carácter de activos movibles, de los bienes que se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios, porque el carácter de activo fijo no lo determina el término de posesión del bien dentro del patrimonio, sino su destinación específica. Aún cuando el término de dos años de posesión del activo, sea un elemento que permite en materia de impuesto de renta, tratar el ingreso percibido por la enajenación como renta ordinaria o ganancia ocasional. La parte recurrente ha sostenido a lo largo del debate que los bienes enajenados en el período en cuestión han permanecido por más de 50 años en el patrimonio de la compañía y desde su adquisición fueron tenidos como activos fijos productores de renta, contabilizados de acuerdo con el PUC en la cuenta correspondiente a "Propiedad, Planta y Equipo" y por tanto han sido depreciados y no se incluyeron en inventarios.

Nota de Relatoría: Sobre las diferencias entre activos fijos y movibles ver sentencias CE, S4, Rad. 10867, 2000/12/01, MP Juan Ángel Palacio Hincapié; CE, S4, Rad. 12175, 2002/04/12, MP Germán Ayala Mantilla; CE, S4, Rad. 14281, 2005/03/03, MP María Inés Ortiz Barbosa; CE, S4, Rad. 15930, MP Héctor J. Romero Díaz; CE, S4, Rad. 2901, 1991/06/21, MP Consuelo Sarria Olcos y CE, S4, rad. 3517, 1991/10/25, MP Guillermo Chahin Lizcano y CE, S4, Rad. 4002, 1993/06/18, MP Delio Gómez Leyva

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 60

ACTIVO MOVIBLE - No es procedente aceptarlo como tal por no haberlo demostrado el contribuyente

En efecto, esta Corporación al analizar un caso similar al ahora planteado indicó algunos aspectos probatorios que permiten desvirtuar la naturaleza movable de los bienes enajenados y para ello precisó que al contribuyente le "correspondía demostrar el manejo contable que había efectuado respecto de la destinación de los bienes, y que su enajenación, no correspondió a la actividad económica principal de compraventa, que fueron depreciados y que no se llevaron a inventarios, por haberse adquirido con el único fin de que hicieran parte de los activos fijos de la sociedad Así las cosas, se advierte que si bien la venta de los inmuebles hace parte del objeto social de la actora, la enajenación específica cuestionada por la demandada no constituyó una actividad ordinaria de la demandante, pues los bienes hacían parte del activo fijo de la misma y recibieron tal tratamiento en la contabilidad de la empresa como lo demostró la demandante.

Nota de Relatoria: Sobre la prueba de los activos movibles ver sentencia CE, S4, Rad. 10867, 2000/12/01, MP Juan Ángel Palacio Hincapié

ACTIVO FIJO - No cambia su carácter a movable al ser enajenado / ENAJENACION DE INMUEBLES QUE CONSTITUYEN ACTIVOS FIJOS - Están excluidos de la base gravable del impuesto de industria y comercio / SISTEMA DE AJUSTES POR INFLACION - Se excluye en la determinación del impuesto de industria y comercio / AJUSTE EN DIFERENCIA EN CAMBIO Y PACTO DE REAJUSTE - Tienen el mismo tratamiento de los ajustes integrales por inflación / AJUSTES POR DIFERENCIA EN CAMBIO Y EL PACTO DE REAJUSTE - No se incluyen para determinar el impuesto de industria y comercio / ADICION DE INGRESOS EN EL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO - No procede por concepto de ajuste por diferencia en cambio ni por pacto de reajuste

De lo anterior se advierte que el artículo 330 E.T. expresamente excluye la aplicación del sistema de ajustes por inflación en la determinación del impuesto de industria y comercio. Además se observa que el ajuste en diferencia en cambio y el pacto de reajuste están consagrados en el artículo 335 del E.T.N., disposición que se encuentra incluida en el mismo capítulo de los ajustes a los activos en el Estatuto Tributario Nacional, por lo que se puede concluir que el Legislador otorga tanto al ajuste por diferencia en cambio y al pacto de reajuste el tratamiento de ajustes integrales por inflación. Así las cosas la Sala advierte que los ajustes por diferencia en cambio y el pacto de reajuste hacen parte del sistema de ajustes integrales por inflación el cual como lo señala el artículo 330 E.T.N. antes transcrito, no es aplicable al tributo territorial en cuestión y además tal disposición es clara en indicar que las disposiciones previstas en el título producen efectos para determinar el impuesto de renta y complementarios y el patrimonio de los contribuyentes. En consecuencia esta Corporación observa que los ingresos por concepto de la enajenación de inmuebles que constituyeron para la sociedad activos fijos están excluidos de la base gravable del impuesto de industria y comercio de conformidad con los artículos 33 de la Ley 14 de 1983, 154-5 del Decreto Ley 1421 de 1993 y 38 del Decreto 400 de 1999 aplicable para el período gravable en discusión.

FUENTE FORMAL: LEY 14 DE 1983 - ARTICULO 33; DECRETO LEY 1421 DE 1993 – ARTICULO 154-5; DECRETO 400 DE 1999 - ARTICULO 38; ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 330; ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 335

IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO - Para su liquidación se puede discriminar las actividades que realiza y que están gravadas con diferentes tarifas

El artículo 47 del Decreto 400 de 1999 aplicable para el período gravable discutido advierte que la sociedad actora para efectos de la liquidación del impuesto a cargo puede discriminar las actividades que realiza y que están gravadas con diferentes tarifas.

FUENTE FORMAL: DECRETO 400 DE 1999 - ARTICULO 47

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D.C., veintiséis (26) de marzo de dos mil nueve (2009)

Radicación número: 25000-23-27-000-2005-01033-01 (16584)

Actor: PRIMEOTHER LTDA.

Demandado: DIRECCION DISTRITAL DE IMPUESTOS - SECRETARIA DE HACIENDA

FALLO

Se deciden los recursos de apelación interpuestos por las partes demandante y demandada, contra la sentencia de 7 de diciembre del 2006 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca Sección Cuarta Subsección “B”, mediante la cual se declaró la nulidad parcial de los actos administrativos que modificaron la liquidación privada presentada por la actora del impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros por los bimestres 1, 2, 3, 4 y 6 del año gravable 2002 e impuso sanción por inexactitud.

ANTECEDENTES

Mediante Requerimiento Especial No. 2004EE7406 de julio 12 del 2004 (fl. 48 c.a.) la Administración distrital propuso a la contribuyente modificar las declaraciones privadas de los 6 bimestres del impuesto de industria y comercio correspondientes al año gravable 2002 para adicionar ingresos por venta de inmuebles, ajustes por diferencia en cambio, pactos de reajuste y cambiar algunos códigos de actividad.

Primeother Ltda. (antes Inversiones Bavaria S.A.) dio respuesta al requerimiento oportunamente en la que no acepta la adición de ingresos por diferencia en cambio y pacto de reajuste, acepta parcialmente la adición de ingresos por venta de inmuebles y modifica el código de actividad excepto para los ingresos generados en operaciones de venta de inmuebles y arrendamientos.

La Administración profirió Liquidación Oficial de Revisión 11-454 de abril 7 del 2005 (fl. 32 c.p.) en la que mantuvo las glosas no aceptadas por la contribuyente.

LA DEMANDA

La actora en ejercicio de la acción consagrada en el artículo 85 del C.C.A. pretende que se anulen los actos proferidos por la Administración Distrital y en consecuencia se declare que no esta obligada

a pagar suma alguna adicional por impuesto de industria y comercio de los bimestres 1, 2, 3, 4 y 6 del año gravable 2002.

Citó como normas violadas los artículos 209 de la Constitución Política, 330, 647, 683, 742 y 744 numeral 3° del E.T.N.; 32 y 33 de la Ley 14 de 1983; 154 del Decreto Ley 1421 de 1993; 27 y 28 del Código Civil.

El concepto de violación se sintetiza así:

Señala que la Administración glosa a la actora por no tener como ingreso gravable la venta de inmuebles cuando según el objeto social de Inversiones Bavaria S.A. vigente para el 2002, tales bienes tenían la calidad de activos movibles. Indica que los inmuebles vendidos eran activos fijos de la compañía y se contabilizaron en la cuenta contable correspondiente a Propiedad, Planta y Equipo pues desde su adquisición –años 1947, 1953 y 1967- fueron destinados a la generación de renta, de ahí la distinción que hizo entre inmuebles entregados en arriendo y los demás.

Explica que los inmuebles fueron vendidos en el 2002 y adquiridos por la sociedad cuando su razón social era “Distribuidora Bavaria S.A.” de aportes hechos por el Consorcio de Cervercerías Bavaria en 1947 y de terceros en 1953 y 1967. Indica que el objeto social principal de la actora era la distribución de productos de diversa clase, entre ellos, cerveza y materias primas para la fabricación de ésta y posteriormente su razón social fue cambiada a “Inversiones Bavaria S.A.” compañía subordinada de Bavaria S.A. a quien le eran arrendados principalmente los bienes.

Expone que ocurrida la escisión entre Bavaria S.A. y Valores Bavaria S.A., Inversiones Bavaria S.A. pasó a ser una compañía subordinada de Valores Bavaria S.A. (hoy Valorem S.A.) y por esta razón los inmuebles le fueron vendidos a Bavaria S.A. en el año 2002 como consta en los respectivos folios de matrícula.

Con fundamento en lo anterior precisó que el manejo dado a los inmuebles, su destinación específica como activos generadores de renta, su larga permanencia en el patrimonio de la compañía así como la depreciación de que han sido objeto a lo largo del tiempo, evidencia su carácter de activos fijos productores de renta, pues hacían parte del patrimonio de Inversiones Bavaria S.A. y servían a los fines del Grupo Empresarial Bavaria. Al respecto cita y transcribe apartes de las sentencias de diciembre 1° del 2000, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié y de 22 de septiembre del 2004, C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa.

Sostiene que la contabilización de los ingresos por venta de los inmuebles aludidos como un ingreso operacional es un error de su representada que no puede tener la virtualidad de modificar la naturaleza jurídica de los activos pues lo decisivo es la destinación de los bienes.

Precisa que los actos cuestionados desconocen lo dispuesto en los artículos 33 de la Ley 14 de 1983 y 154 del D.L. 1421 de 1993 que excluyen los ingresos provenientes de la venta de activos fijos de la base gravable del impuesto de industria y comercio. Agrega que no se cumple lo previsto en los artículos 209 de la C.P. y 683 del E.T.N. por cuanto se pretende exigir a la demandante mayores

impuestos de los que legalmente le corresponde pagar de acuerdo con la realidad de sus operaciones.

Manifiesta que la Administración además incluye como gravados los ingresos correspondientes a ajustes por diferencia en cambio y por pactos de reajuste, con lo que viola los artículos 330 inciso 1° del E.T.N., 28 y 38 del Decreto Distrital 400 de 1999 y 32 de la Ley 14 de 1983.

Expone que el mismo texto del artículo 330 del E.T.N. esta contenido en la legislación distrital aplicable a los períodos gravables glosados, esto es, el artículo 38 parágrafo 1° del Decreto Distrital 400 de 1999 compilatorio de las normas sustanciales, disposiciones en las que se establece claramente sobre la no aplicación de los ajustes integrales por inflación para la determinación del impuesto de industria y comercio y pese a ello la Administración Tributaria Distrital sostiene que sí resultan gravables aquellos que provengan de la realización de activos reexpresados en moneda extranjera o con pacto de reajuste. Indica que el tributo territorial a diferencia del impuesto de renta, no recae sobre los ingresos ni la utilidad, sino sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio.

Explica que la reexpresión de activos en moneda extranjera y los pactos de reajuste son ajustes integrales por inflación de acuerdo con el artículo 335 del E.T.N. y éstos se establecieron en la ley únicamente para efectos del impuesto de renta y complementarios, en la medida en que los efectos de la inflación inciden en las utilidades de los contribuyentes. Agrega que los posibles ingresos por ajustes por inflación no provienen de la actividad industrial, comercial o de servicios del contribuyente sino que constituyen ingresos nominales.

Cita y transcribe apartes de las sentencias de 10 de octubre del 2002, Exp. 12715, C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa y de 14 de abril de 1994, Exp. 4950, C.P. Dra. Consuelo Sarria Olcos para respaldar su argumento en relación con el carácter de ajustes por inflación que tiene la reexpresión de bienes en moneda extranjera y resaltar que al existir norma legal expresa según la cual no deben tenerse en cuenta los mencionados ajustes para la determinación del impuesto de industria y comercio, no pueden prevalecer las normas contables según lo dispone el artículo 135 del Decreto 2649 de 1993.

En relación con la reclasificación de algunos rubros, afirma que la sociedad con ocasión de la respuesta al requerimiento especial aceptó la modificación propuesta y corrigió sus declaraciones para incluir en el Código CIIU 52693 los ingresos antes incluidos en el Código CIIU 6714, corrección que no fue tomada en cuenta por la demandada.

Señala que en cuanto a la clasificación de los ingresos provenientes de arrendamientos y venta de inmuebles éstos fueron clasificados en el Código CIIU 7010 que según la Resolución 1367 del 2000 corresponde a “Actividades inmobiliarias realizadas con bienes propios o arrendados” sin que en parte alguna del instructivo se refiera a actividades propias de oficina de finca raíz y sin que la clasificación distinga, por lo que concluye que la Administración viola los artículos 27 y 28 del C.C. sobre interpretación de la ley.

Finalmente en relación con la sanción por inexactitud sostiene que la actora actuó de acuerdo con las normas tributarias y contables vigentes y con el claro convencimiento de los activos cuyos ingresos por venta se excluyeron de la base gravable por ser activos fijos según su destinación y tratamiento contable. Agrega que la demandada desconoce la sanción por inexactitud reducida aceptada por la sociedad demandante en la respuesta al requerimiento especial y en la liquidación oficial respecto del 6° bimestre, se suman las sanciones, es decir, la pagada por el contribuyente y la liquidada oficialmente con lo cual la sanción resulta superior al 160% que señala el artículo 709 E.T.N.

LA OPOSICIÓN

La apoderada de la parte demandada se opone a las pretensiones de la actora con fundamento en los siguientes argumentos:

Manifiesta en relación con la enajenación de activos fijos que en el objeto social de la demandante se contempla la capacidad de invertir “*en bienes muebles o inmuebles, su venta, permuta, gravámenes, arrendamientos, y en general la negociación de los mismos, y respecto de los inmuebles, la promoción o ejecución de todos los negocios relacionados con finca raíz*”, definición dentro de la cual obviamente esta incluida la compra y venta bajo cualquier modalidad de toda clase de bienes raíces.

Con fundamento en los artículos 20 y 110 del C.Co. sostiene que el acto de venta del inmueble ubicado en Bogotá por parte de la actora es comercial, pues los ingresos cuestionados provienen de las citadas actividades de inversión que tienen el carácter de comerciales y que hacen parte de su objeto social, sin olvidar que la Ley 14 de 1983 incluye dentro de la base gravable del impuesto de industria y comercio cualquier actividad comercial sin hacer excepciones.

Precisa que el objeto social principal de la sociedad es la inversión en toda clase de bienes muebles o inmuebles con el fin de obtener utilidades para lo cual los adquirirá, enajenará, administrará, arrendará e invertirá o participará en la constitución de sociedades, por lo que no cabe duda que la inversión de capital en toda clase de bienes, se constituye en una actividad dentro del giro ordinario de los negocios de la demandante.

En cuanto a los ajustes por inflación manifiesta que la prohibición a que hace referencia el artículo 330 del E.T.N. se refiere de manera exclusiva a incluir dentro de la base gravable de ICA a los ajustes por inflación, por lo que quedan gravados otros ajustes no prohibidos como sería en el caso los ajustes por diferencia en cambio, razón por la cual no se violan las disposiciones citadas por la demandante por cuanto los valores relacionados tanto en el requerimiento especial como en la Liquidación Oficial de Revisión corresponden a ingresos por ajuste de valores expresados en moneda extranjera por diferencia en cambio, ajuste de valores de cotización de acciones determinadas conforme a procedimientos regulados por la Superintendencia de Valores y percepción de dividendos por posesión de acciones de sociedades que le reportan participación en utilidades, conceptos que no corresponden a ajustes por inflación y por tanto no hay lugar a excluirlos de la base gravable del impuesto.

Explica con base en los artículos 271 y 272 del E.T.N. que el valor de los títulos valores y acciones no necesariamente son objeto de ajuste por inflación sino por mecanismos especiales establecidos por los organismos de control.

Sustenta que la sociedad inversionista no responde por el impuesto de industria y comercio por la realización de las actividades propias del objeto social de la sociedad emisora de acciones, pero sí responde por el impuesto de industria y comercio por la realización de las actividades de su objeto propio –inversión- por lo que concluye que al quedar establecido en el expediente que las sociedades en las cuales la demandante tiene participación accionaria le reportaron dividendos en especie o en dinero, los ingresos percibidos por tal concepto se encuentran gravados de conformidad con lo previsto en las normas distritales que establecen lo que constituyen actividades gravadas y no gravadas.

En relación con la clasificación de las actividades según los códigos establecidos, explica que la actora percibió ingresos por concepto de dividendos, diferencia en cambio, venta de inmuebles, diversos, aprovechamientos y arriendos en el año gravable 2002 y los clasificó con los códigos 6714 “*Otras actividades relacionadas con el mercado de valores*” y 7010 “*Actividades inmobiliarias realizadas con bienes propios o arrendados*”. Indica que las operaciones realizadas por la actora en el período gravable discutido antes mencionadas, no se relacionan con el mercado de valores pues estas actividades son consideradas comerciales de conformidad con el artículo 34 del Decreto 352 del 2002.

Explica que en la desagregación de actividades CIU adoptadas en la Resolución 1367 del 29 de diciembre del 2000, vigentes a partir del 2001, se incluyeron los códigos 6714, 7010 y 52693. Con fundamento en la descripción de cada uno de los mencionados códigos señala que la actividad de servicio clasificada con el código 7010 agrupa a quienes realicen actividades inmobiliarias propias de las oficinas de finca raíz sin que puede incluirse a quienes realicen operaciones como inversionistas en otras sociedades o en la negociación de bonos u otra clase de títulos en moneda nacional o extranjera, la percepción de dividendos y la venta de bienes raíces.

Explica que las actividades realizadas por la sociedad demandante son comerciales por lo que no pueden clasificarse en un código que aplica para actividades de servicio y cuya tarifa es diferente (8 por mil).

Finalmente en relación con la sanción por inexactitud afirma que teniendo claro que los activos fijos son posesiones que difieren totalmente de las adquiridas y enajenadas en el giro ordinario de los negocios, no puede aceptarse la teoría de la diferencia de criterios, pues no existe confusión ni en el contenido, ni en la interpretación de las normas tributarias que contienen tales conceptos. Indica que en el caso se omitieron ingresos obtenidos para la determinación de la base gravable.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca mediante sentencia del 7 de diciembre del 2006, anuló parcialmente los actos administrativos demandados y en consecuencia exoneró a la actora del pago de la sanción por inexactitud.

Con fundamento en los artículos 22 de la Ley 14 de 1983, 38 del Decreto Distrital 400 de 1999, y 20 y 110-4 del Código de Comercio, así como del objeto social de la actora estima el a quo que lo relevante para la determinación de un activo fijo o movable es la actividad de la empresa y no la permanencia o la contabilización

del activo, como lo señaló el Consejo de Estado en la sentencia de 12 de abril del 2002, Exp. 12175, Actor: Industrial de Construcciones S.A.

Expone que la capacidad de la sociedad demandante está circunscrita a la inversión en toda clase de bienes muebles e inmuebles con la finalidad de obtener de ellos una utilidad, teniendo incluso la potestad de enajenarlos, por lo que al momento de realizar la inversión no sólo espera que el beneficio económico provenga exclusivamente de una utilidad periódica sino que también puede provenir incluso de la venta del bien.

Sostiene que del objeto social principal de la demandante se determina que la venta de toda clase de bienes muebles e inmuebles hace parte del mismo objeto y que no es una actividad distinta a la ordinariamente realizada en el curso de sus negocios aunque se realice eventualmente. Por lo anterior concluye que la enajenación de bienes resulta ser una actividad dentro del giro ordinario de los negocios de la actora por lo que se consideran activos movibles y el valor de su venta debe ser tenido en cuenta para la determinación de la base gravable del ICA por los bimestres 1,2,3,4 y 6 del 2002.

En cuanto a los ajustes por diferencia en cambio y por pactos de reajuste precisa con base en los artículos 32-1, 330 y 335 del E.T.N., 38 del Decreto 400 de 1999, 38 y 102 del Decreto 2649 de 1993 (diferencia en cambio), que los ajustes representados en moneda extranjera no están sujetos a la inflación, es decir, a la pérdida del valor adquisitivo del peso, sino a una diferencia cambiaria como consecuencia de una variación en las tasas de cambio del peso. Agrega que a pesar de no dejar de ser un ajuste, no es un ajuste integral por inflación y por tanto hace parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio siempre y cuando ésta surja como consecuencia de la realidad de una actividad gravada como en este caso la actividad comercial.

Frente a la clasificación de las actividades según los códigos establecidos en la Clasificación Industrial Internacional Uniforme (CIIU) señala que la actora realiza varias actividades y utilizó los códigos 6714 y 7010 por lo que de conformidad con el artículo 54 del Decreto 352 del 2002 concluye que los movimientos deben agruparse en el código 52693 cuya tarifa es del 8 por mil.

Finalmente, en cuanto a la sanción por inexactitud afirma que es inaplicable por cuanto la diferencia en el valor del impuesto a cargo provino de una divergencia de criterio en la interpretación de la ley aplicable. Indica que para la improcedencia de la mencionada sanción deben cumplirse dos requisitos, el primero que se trate de un error en la interpretación del derecho aplicable y el segundo que los hechos que consten en la declaración objeto de corrección sean completos y verdaderos y en el caso la diferencia de criterios surge en que se declaró el ingreso teniendo en cuenta la forma como se contabilizaron los inmuebles y no por la naturaleza societaria.

Aclaración de Voto de la Dra. Nelly Yolanda Villamizar de Peñaranda.

En síntesis, manifiesta que no comparte el análisis de la providencia con el que determinó que la venta de inmuebles destinados a producir renta por arrendamiento debía dársele el trato de activo móvil y no fijo, para efecto del ICA, pues *“la clasificación del activo depende de su destinación, esto dentro o no del giro ordinario de los negocios de la sociedad, sin embargo en el expediente no se encuentra demostrado dicho tratamiento por lo que me acojo a la decisión pero me aparto del sustento jurídico esbozado”*.

LOS RECURSOS DE APELACION

La **parte demandada** aclara en primer término que en la Liquidación Oficial de Revisión respecto de los bimestres 1, 2, 3 y 4 del año gravable 2002 se tuvieron en cuenta las correcciones parciales que el contribuyente efectuó motivado por el Requerimiento Especial y respecto del 6° bimestre precisa que aunque el contribuyente incrementó el impuesto no liquidó la sanción por inexactitud correspondiente, lo que hace ineficaz al no cumplir con lo dispuesto en el artículo 99 del Decreto 807 de 1993 en concordancia con el 709 del E.T.N.

En relación con la diferencia de criterios hace referencia a los elementos subjetivos y objetivos de las sanciones por corrección, para lo cual cita y transcribe apartes de las sentencias de 4 de marzo de 1993, Exp. 4366, C.P. Dr. Jaime Abella Zárate y 13 de diciembre de 1995, Exp. 7164, C.P. Dr. Delio Gómez Leyva. Indica que la interpretación diferente que de la ley haga el contribuyente, debe encontrarse cimentada en razones serias de hecho y de derecho, es decir debe ser el resultado de un proceso hermenéutico a la luz del derecho vigente al momento de presentar la declaración.

Finalmente reitera en síntesis los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

La **parte actora** señala que el Tribunal no estimó la certificación del Revisor Fiscal de la compañía según la cual en los registros correspondientes al año 2002 del Libro Diario se contabilizaron las ventas, retiro y cancelación de las depreciaciones de los activos fijos (terrenos y edificios). Igualmente en la respuesta al Requerimiento Especial se afirma que los activos en cuestión desde su adquisición fueron contabilizados en la cuenta PUC correspondiente a “Propiedad – Planta y Equipo”.

Explica que el Consejo de Estado en la sentencia de diciembre 1° del 2000, Exp. 10867, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié, sostuvo que la naturaleza de un bien como activo fijo o movable esta dada por su destinación y al giro ordinario de los negocios del contribuyente, para lo cual es importante verificar el objeto social del mismo así como el manejo contable dado a los bienes.

Afirma que el objeto social no puede ser el único elemento relevante para decidir si un activo enajenado es móvil o fijo sino que hay que acudir también a la realidad del negocio, a las actividades desarrolladas y al tratamiento dado a los bienes a lo largo de su permanencia en la compañía, que para el caso, fueron depreciados y no se incluyeron en el inventario por cuanto se adquirieron para desarrollar la actividad inicial de la compañía.

Insiste en exponer que los ajustes por diferencia en cambio son una forma de ajustes por inflación y en tal carácter se trata de ingresos puramente nominales que no son consecuencia de la actividad del contribuyente como lo señaló el Consejo de Estado en la sentencia de noviembre 24 del 2000, Exp. 10865, C.P. Dr. Delio Gómez Leyva. Para sustentar su argumento transcribe los artículos 51, 69 y 71 del Decreto 2649 de 1993.

En cuanto a la clasificación de las actividades manifiesta que la demandante aceptó parcialmente las glosas que al respecto formuló la Administración y corrigió sus declaraciones para incluir en el código CIU 52693 los ingresos que había incluido en el 6714. Indica frente al código 7010 que en éste no se incluyen solamente actividades propias de las oficinas de finca raíz, por cuanto la clasificación no distingue.

Finalmente reitera que en el caso se presenta una diferencia de criterios por cuanto en los temas objeto del presente recurso existen razones jurídicas para demostrar que no le asiste razón a la Administración. Agrega que la actora sustenta sus afirmaciones con su contabilidad en la cual no se observan datos falsos o incompletos, equivocados o desfigurados no deducciones, descuentos o exenciones inexistentes.

ALEGATOS DE CONCLUSION

La parte demandada reitera las razones en que sustentó el recurso.

La parte actora guardó silencio en esta etapa procesal.

MINISTERIO PÚBLICO

La Procuradora Sexta Delegada ante esta Corporación se pronunció únicamente respecto del recurso de apelación de la parte demandada para indicar, con fundamento en la sentencia invocada por la recurrente, que la procedencia de la sanción por inexactitud se supedita a la ocurrencia de unos hechos de carácter objetivo concreto pero cuando surjan como en el presente caso, interpretaciones diversas sobre el derecho aplicable entre la Administración y el contribuyente, tal circunstancia exime a éste último de la sanción por inexactitud siempre y cuando los hechos y cifras que haya denunciado en la liquidación privada sean completos y verdaderos.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

De acuerdo con los términos de los recursos de apelación corresponde a la Sala determinar la legalidad de la actuación administrativa mediante la cual la Administración Distrital modificó la liquidación privada del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros de los bimestres 1, 2, 3, 4 y 6 del año gravable 2002 presentada por la demandante.

Esta Corporación observa que los aspectos discutidos por las partes se concretan en establecer la procedencia ingresos por la venta de inmuebles, ajustes por diferencia en cambio y pacto de reajuste, la clasificación de las actividades desarrolladas por la actora según la CIU y la sanción por inexactitud.

Enajenación de inmuebles

Sobre la naturaleza de los activos, atendiendo a la clasificación prevista en el artículo 60 del Estatuto Tributario Nacional, ha dicho la Sala en varias oportunidades¹, que la diferencia fundamental entre activos fijos y activos móviles radica en que estén destinados o no a la enajenación dentro del giro de los negocios del contribuyente, de manera que si un bien se enajena dentro del giro ordinario de los negocios tiene el carácter de *activo movable*, pero si no está destinado a ser enajenado en desarrollo de la actividad ordinaria de la empresa, es un *activo fijo o inmovilizado*.

¹ Sentencias de diciembre 1° del 2000, Exp. 10867, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié, abril 12 del 2002, Exp. 12175, C.P. Dr. Germán Ayala Mantilla, de marzo 3 del 2005, Exp. 14281, C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa, de octubre 10 del 2007, Exp. 15930, C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz

También ha precisado la Sección que la permanencia del activo en el patrimonio de la empresa o su contabilización como activo fijo, son circunstancias que no modifican el carácter de activos movibles, de los bienes que se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios, porque el carácter de activo fijo no lo determina el término de posesión del bien dentro del patrimonio, sino su *destinación* específica. Aún cuando el término de dos años de posesión del activo, sea un elemento que permite en materia de impuesto de renta, tratar el ingreso percibido por la enajenación como renta ordinaria o ganancia ocasional.²

Bajo el criterio expuesto, la Sala ha señalado que es necesario verificar en cada caso la destinación de los bienes y la circunstancia de que corresponda o no al giro ordinario de los negocios de la empresa.

En el sub examine se observa que según el certificado de existencia y representación legal de la sociedad demandante su objeto social principal, en la parte pertinente al caso en estudio, es:

“(...) C. La inversión en bienes muebles e inmuebles, su venta, permuta, gravámenes, arrendamientos, y en general la negociación de los mismos, y respecto de los inmuebles, la promoción o ejecución de todos los negocios relacionados con finca raíz, tales como, urbanización, parcelación y construcción de edificaciones. D. (...)”

De acuerdo con lo anterior, se advierte que el objeto social de la demandante en lo relacionado con bienes inmuebles es amplio y para su desarrollo puede realizar diferentes operaciones que hacen parte del giro ordinario de los negocios de la sociedad actora.

La parte recurrente ha sostenido a lo largo del debate que los bienes enajenados en el período en cuestión han permanecido por más de 50 años en el patrimonio de la compañía y desde su adquisición fueron tenidos como activos fijos productores de renta, contabilizados de acuerdo con el PUC en la cuenta correspondiente a “Propiedad, Planta y Equipo” y por tanto han sido depreciados y no se incluyeron en inventarios.

En efecto, esta Corporación al analizar un caso similar al ahora planteado indicó algunos aspectos probatorios que permiten desvirtuar la naturaleza movable de los bienes enajenados y para ello precisó que al contribuyente le *“correspondía demostrar el manejo contable que había efectuado respecto de la destinación de los bienes, y que su enajenación, no correspondió a la actividad económica principal de compraventa, que fueron depreciados y que no se llevaron a inventarios, por haberse adquirido con el único fin de que hicieran parte de los activos fijos de la sociedad”*³.

En el sub examine, revisado el expediente se observa que según el requerimiento especial la adición de ingresos por venta de inmuebles por la suma de \$9.825.119.850 se soportó en la relación que obra a folio 122 del cuaderno de antecedentes la cual no ha sido controvertida por las partes. Allí se enlistan 32 inmuebles con su respectiva referencia catastral, fecha de adquisición⁴, fecha de venta, valor de venta, terrenos, edificios, depreciación, valor neto en libros y utilidad o pérdida neta contable.

² Sentencias de junio 21 de 1991 Exp. 2901 M.P. Consuelo Sarria Olcos, de octubre 25 de 1991 Exp. 3517 M.P. Guillermo Chahin Lizcano; de junio 18 de 1993, Exp.4002 M.P. Delio Gómez Leyva;

³ Sentencia de diciembre 1° del 2000, Exp. 10867, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié

⁴ Según el cuadro los edificios y terrenos fueron adquiridos en los años de 1941, 1947, 1952, 1953, 1959, 1961, 1962 y 1965.

Ahora bien, como respaldo probatorio la actora allegó con la demanda el Certificado de Revisor Fiscal de la sociedad en la que hace constar que: *“De acuerdo con los registros correspondientes al año 2002 en el libro Diario de Inversiones Bavaria S.A., en los folios (...) mediante los comprobantes relacionados a continuación se contabilizaron las ventas, retiro y cancelación de las depreciaciones de los activos fijos (terrenos y edificios).”*

Comprobante	Fecha	Cuenta PUC	Concepto	Valor \$
1900000588	2002-07-31	150405006	Retiro Terreno urbano	(256.646.613.60)
2000000679	2002-08-31	150405006	Retiro Terreno urbano	(675.262.04)
2000000679	2002-08-31	159205005	Cancelación depreciación acumulada edificio	575.262.04
2000000680	2002-08-31	150405006	Retiro Terreno urbano	(50.296.99)
2000000680	2002-08-31	151605005	Retiro edificio	(628.445.93)
2000000680	2002-08-31	159205005	Cancelación depreciación acumulada edificio	628.445.93
2000000692	2002-12-09	150405006	Retiro Terreno urbano	(70.646.39)
4300001524	2002-03-31	150405006	Retiro Terreno urbano	(106.557.969.23)
4300001524	2002-03-31	151605005	Retiro edificio	(10.774.443.33)
4300001524	2002-03-31	159205005	Cancelación depreciación acumulada edificio	10.774.443.33
4300001545	2002-04-30	150405006	Retiro Terreno urbano	(3.856.749.52)
4300001565	2002-05-31	150405006	Retiro Terreno urbano	(115.773.57)

Se advierte que los comprobantes a que hace mención el Revisor Fiscal obran en el cuaderno de antecedentes a folios 8 a 14 en los que consta además el valor de venta la cual coincide con la suma adicionada por la Administración Distrital por concepto de la venta de bienes inmuebles según relación antes indicada.

Del análisis de los anteriores elementos probatorios, la Sala observa que no obstante en la contabilidad el ingreso por la venta de los inmuebles en mención fue registrado como de tipo operacional, la actora demostró que contablemente los bienes recibieron el tratamiento de activos fijos al ser registrados en la cuenta correspondiente a Propiedad, Planta y Equipo (15) y según el caso fueron depreciados.

Además como lo ha sostenido la demandante y no ha sido desvirtuado por la Administración, tales bienes fueron adquiridos por la sociedad entre los años 1947 y 1965 cuando su razón social era “Distribuidora Bavaria S.A.” y los bienes durante su permanencia en la sociedad y en las diferentes transformaciones sufridas con ocasión de su cambio de razón social y objeto, tenían como destinación específica la generación de renta a través de su arrendamiento, según se demuestra con los respectivos contratos que obran en el cuaderno de antecedentes.

Así las cosas, se advierte que si bien la venta de los inmuebles hace parte del objeto social de la actora, la enajenación específica cuestionada por la demandada no constituyó una actividad ordinaria de la demandante, pues los bienes hacían parte del activo fijo de la misma y recibieron tal tratamiento en la contabilidad de la empresa como lo demostró la demandante.

En consecuencia esta Corporación observa que los ingresos por concepto de la enajenación de inmuebles que constituyeron para la sociedad activos fijos están excluidos de la base gravable del impuesto de industria y comercio de conformidad con los artículos 33 de la Ley 14 de 1983, 154-5 del Decreto Ley 1421 de 1993 y 38 del Decreto 400 de 1999 aplicable para el período gravable en discusión.

Ajuste por diferencia en cambio y pacto de reajuste

La parte recurrente sostiene que los ingresos por concepto de ajuste en diferencia en cambio y pacto de reajuste son puramente nominales y no corresponden a la actividad de la demandante. Además afirma que tales ingresos corresponden a ajustes integrales por inflación los cuales no se aplican para la determinación del impuesto de industria y comercio por disposición expresa del artículo 38 del Decreto Distrital 400 de 1999 en concordancia con los artículos 330 y 335 del E.T.N.

Sobre este punto corresponde determinar si los ajustes por diferencia en cambio y pacto de reajuste constituyen o no ajustes integrales por inflación.

En primer término resulta pertinente precisar que los ajustes integrales por inflación⁵ estaban regulados en el Título V del Libro I del Estatuto Tributario Nacional (impuesto sobre la renta y complementarios) y aquél se subdividía en capítulos relacionados con los aspectos generales (capítulo I), ajustes a los activos (capítulo II), ajuste a los pasivos (capítulo III), ajustes al patrimonio líquido (capítulo IV), ajustes en las cuentas de resultado (capítulo V) y normas de transición (capítulo VI).

Ahora bien, los artículos 330 y 335 del E.T. incluidos en Título V disponen:

CAPITULO II

Ajustes a los activos

Art. 330.- Efectos contables y fiscales del sistema de ajustes integrales. *El sistema de ajustes integrales por inflación a que se refiere el presente título produce efectos para determinar el impuesto de renta y complementarios y el patrimonio de los contribuyentes. Este sistema no será tenido en cuenta para la determinación del impuesto de industria y comercio ni de los demás impuestos o contribuciones.*

(...)(Subrayas fuera de texto).

Art. 335.- Ajuste de activos expresados en moneda extranjera, en UPAC (hoy UVR) o con pacto de reajuste. *Las divisas, créditos a favor, títulos, derechos, depósitos y demás activos expresados en moneda extranjera, o poseídos en el exterior, el último día del año, se deben reexpresar a la tasa de cambio en pesos para la respectiva moneda a tal fecha. (...)*

Las cuentas por cobrar, los depósitos en UPAC (hoy UVR) y en general cualquier crédito activo sobre el cual se haya pactado algún reajuste de su valor deben ajustarse con base en el respectivo pacto de ajuste, (...)

De lo anterior se advierte que el artículo 330 E.T. expresamente excluye la aplicación del sistema de ajustes por inflación en la determinación del impuesto de industria y comercio. Además se observa que el ajuste en diferencia en cambio y el pacto de reajuste están consagrados en el artículo 335 del E.T.N., disposición que se encuentra incluida en el mismo capítulo de los ajustes a los activos en el Estatuto Tributario Nacional, por lo que se puede concluir que el Legislador otorga tanto al ajuste por diferencia en cambio y al pacto de reajuste el tratamiento de ajustes integrales por inflación.

⁵ El sistema de ajustes integrales por inflación fue eliminado por el artículo 78 de la Ley 111 del 2006

Esta Corporación en sentencia de 14 de abril de 1994, al referirse al tema planteado expresó:

“Si bien es cierto que, como lo afirma la Superintendencia Bancaria, el ajuste de los bienes expresados en moneda extranjera no se efectúa por el Porcentaje de Ajuste del Año Gravable PAAG, equivalente a la variación porcentual de Índice de Precios al Consumidor para empleados elaborado por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística -DANE-, que se haya registrado entre el 1° de Diciembre del año anterior al gravable y el 30 de Noviembre del año gravable, sino a la tasa de cambio, tal expresión si corresponde al ajuste por inflación real que se hace con base a la devaluación del peso frente a las divisas, como puede deducirse del artículo 335 del Estatuto Tributario, ubicado en el Capítulo II del mismo Título V, Libro 1° correspondiente al ajuste integral por inflación”. (Subrayas fuera de texto).

Así las cosas la Sala advierte que los ajustes por diferencia en cambio y el pacto de reajuste hacen parte del sistema de ajustes integrales por inflación el cual como lo señala el artículo 330 E.T.N. antes transcrito, no es aplicable al tributo territorial en cuestión y además tal disposición es clara en indicar que las disposiciones previstas en el título producen efectos para determinar el impuesto de renta y complementarios y el patrimonio de los contribuyentes.

En consecuencia no procede la adición de ingresos por concepto de ajuste por diferencia en cambio ni por pacto de reajuste como se plantea en el acto liquidatorio demandado. Por lo anterior prospera en este punto el recurso de apelación interpuesto.

Clasificación de actividades (CIU)

La sociedad actora en las declaraciones del impuesto ahora cuestionadas clasificó su actividad principal con el código CIU 6714 “Otras actividades relacionadas con el mercado de valores” y para actividades secundarias consignó el código CIU 7010 “Actividades inmobiliarias realizadas con bienes propios o arrendados”. La Administración en el requerimiento especial propuso clasificar todas las actividades desarrolladas por la demandante en el código CIU 52693 “Otros tipos de comercio ncp”, lo cual fue aceptado por la demandante y en tal sentido corrigió las declaraciones excepto para los ingresos percibidos por **venta de inmuebles y arrendamientos** frente a los que insistió que debían continuar clasificados en el código 7010.

Al respecto se advierte que el artículo 47 del Decreto 400 de 1999 aplicable para el período gravable discutido, prevé:

ART. 47. Tarifas por varias actividades. *Cuando un mismo contribuyente realice varias actividades, ya sean varias comerciales, varias industriales, varias de servicios industriales con comerciales, industriales con servicios, comerciales con servicios o cualquier otra combinación, a las que de conformidad con lo previsto en el presente decreto correspondan a diversas tarifas, determinará la base gravable de cada una de ellas y aplicará la tarifa correspondiente. El resultado de cada operación se sumará para determinar el impuesto a cargo del contribuyente. La administración no podrá exigir la aplicación de tarifas sobre la base del sistema de actividad predominante.*

De la norma transcrita se advierte que la sociedad actora para efectos de la liquidación del impuesto a cargo puede discriminar las actividades que realiza y que están gravadas con diferentes tarifas.

Ahora bien, con ocasión de la Liquidación Oficial de Revisión la Administración precisó que:

“Como se observa, a la percepción de dividendos, la diferencia en cambio y la venta de bienes raíces no son actividades relacionadas con el mercado de valores, por lo cual no pueden clasificarse bajo el código 6714. Estas actividades son consideradas como actividades comerciales al tenor de lo dispuesto en el artículo 34 del Decreto 352 del 15 de agosto de 2002 (...)

(...)

“De conformidad con la actividad de servicio clasificada con el código 7010, observamos que la misma agrupa a quienes realicen actividades inmobiliarias propias de las oficinas de finca raíz y que por ningún lado se vislumbra la posibilidad de incluir en este código a quienes realicen operaciones como inversionistas en otras sociedades o en la negociación de bonos u otra clase de títulos valores representados en moneda nacional o extranjera, la percepción de dividendos y la venta de bienes raíces en virtud de lo cual estas actividades no pueden clasificarse con el tantas veces citado código 7010, a excepción de los ingresos obtenidos por concepto de arrendamientos” (fls. 40 y 41).

De lo anterior se advierte que la demandada no tuvo en cuenta que la actora con ocasión de la respuesta al requerimiento especial aceptó que las actividades que había incluido en sus declaraciones iniciales en el Código 6714 debían ser declaradas en el 52693 y que en el código 7010 la demandante únicamente incluyó los ingresos percibidos por concepto de venta y arrendamiento de inmuebles.

Al respecto la Sala observa que el código de actividad 7010 según la Clasificación Industrial Internacional Uniforme (CIIU) (Resolución 1367 de diciembre 29 del 2000) permite clasificar a quienes realizan las siguientes actividades:

“7010 Actividades inmobiliarias realizadas con bienes propios o arrendados.

Esta clase incluye⁶:

El alquiler y explotación de bienes inmuebles propios o arrendados, tales como: edificios de apartamentos, viviendas y edificios no residenciales. El acondicionamiento y la venta de terrenos, lotes en cementerios; la explotación de apartamentos amoblados y de zonas residenciales para viviendas móviles”.

Exclusiones:

Las actividades de urbanización por cuenta propia que comprenden la realización de obras de construcción, se incluyen en la clase 45201 (construcción de edificaciones completas y de partes de edificaciones realizadas por cuenta propia). La explotación de hoteles, casas de huéspedes, campamentos corrientes y casas rodantes y otros sitios de hospedaje a corto plazo, se incluye, según se trate en la clase 5511 (Alojamiento en “residencias, moteles y amoblados”) 5513 (Alojamiento en “Centros vacacionales y zonas de camping”) y 5519 (Otros tipos de alojamiento ncp)” (Subrayas fuera de texto).

De acuerdo con lo anterior, esta Corporación advierte que dentro del código 7010 bien pueden clasificarse como lo acepta la Administración y argumenta la demandante **actividades de arrendamiento** y además **la venta de terrenos**, sin que en parte alguna se señale que las operaciones allí indicadas sean las que desarrollan las oficinas de finca raíz⁷.

Ahora bien, la Administración al realizar la reclasificación de actividades no cuantifica los ingresos incluidos en los códigos 7010 y 52693 como tampoco el concepto por el cual fueron percibidos por la demandante, lo que impide a la Sala determinar con exactitud la discriminación tanto de actividades como de ingresos realizada por la Administración en el acto liquidatorio.

Así las cosas, no puede establecerse la legalidad de los fundamentos que la demandada tuvo para reclasificar ciertos ingresos en el código 7010 por cuanto al respecto se limita a señalar las operaciones que según el CIIU deben o no ser incluidas en el código de actividad 7010 pero sin establecer las bases que tuvo en cuenta para realizar la liquidación, argumento que además manifestó la sociedad actora en la respuesta al requerimiento al señalar:

⁶ La descripción del código fue incluida tanto en el requerimiento especial como en la Liquidación Oficial de Revisión, la cual según la demandante está contenida en la “Guía del Contribuyente”, no allegada al expediente por las partes.

⁷ Según el CIIU existe una clasificación que corresponde a: “7020 Actividades inmobiliarias realizadas a cambio de una retribución o por contrata”.

“La Administración al determinar las nuevas bases gravables de los respectivos períodos no precisa la cuantificación por concepto de las partidas clasificadas en el Código de Actividad 52693, como era su obligación acorde con lo establecido en el Artículo 97 del Decreto 807/93, (...), quebrantando el debido proceso y coartando el derecho de defensa de mi representada, dado que, con la información y las liquidaciones propuestas en el Requerimiento no es posible determinar los conceptos de ingreso y valores involucrados o reclasificados por la administración al Código de Actividad 52693” (fl. 569 c.a.)

En consecuencia, la Sala observa que debe mantenerse la liquidación presentada por la actora en las declaraciones de corrección respecto del Código de Actividad 7010.

Sanción por inexactitud

Lo antes expuesto hace evidente la improcedencia de la sanción por inexactitud impuesta a la contribuyente.

En consecuencia esta Corporación revocará la decisión del a quo y en su lugar anulará el acto administrativo demandado. A título de restablecimiento del derecho declarará que la demandante no está obligada a pagar suma adicional alguna por concepto del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros correspondiente a los bimestres 1, 2, 3, 4 y 6 del año gravable 2002.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley.

FALLA:

- 1. REVOCASE** la sentencia de 7 de diciembre del 2006 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca Sección Cuarta Subsección “B”.
- En su lugar, **ANULASE** la Liquidación Oficial de Revisión No. 11-54 de abril 7 del 2005 proferida por el Coordinador del Grupo Interno de Trabajo Liquidación de la Unidad de Determinación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo.
- A título de restablecimiento del derecho, **DECLARASE** que la sociedad PRIMEOTHER LTDA. no está obligada a cancelar suma alguna adicional por concepto del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros correspondiente a los bimestres 1, 2, 3, 4 y 6 del año gravable 2002.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.

La anterior providencia se estudio y aprobó en la sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidenta de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

LIGIA LÓPEZ DÍAZ

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ