

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

Bogotá D.C., diez (10) de septiembre de dos mil catorce (2014)

Radicación: 05001233100020080006201
Referencia: 20169
Demandante: CONIX S.A.
Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN
Asunto: IMPUESTOS OSBRE LAS VENTAS. 6º BIMESTRE DE 2002

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación¹ interpuesto por la demandada contra la sentencia del 27 de enero de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de San Andrés, Providencia y Santa Catalina, mediante la cual declaró la nulidad de los actos administrativos demandados².

La parte resolutive del fallo apelado dispuso lo siguiente:

“PRIMERO.- DECLÁRASE la NULIDAD de la liquidación oficial de revisión No. 110642006000058 del 08 de julio de 2006, y de la Resolución No. 110662007000038 del 10 de agosto de 2007, que confirmó la anterior, expedidas por la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Medellín, mediante las cuales se determinó oficialmente el I.V.A. del sexto bimestre de 2002 a cargo del actor, por lo motivado.

SEGUNDO. A título de restablecimiento del derecho, DECLÁRASE que queda en firme la declaración privada del Impuesto a las Ventas del sexto bimestre del año 2002 de la firma CONIX S.A., según lo razonado”.

¹ Folios 509 a 511 antecedentes

² Folios 498 a 507 antecedentes

ANTECEDENTES

El 17 de enero de 2003, CONIX S.A. presentó la declaración del impuesto sobre las ventas por el sexto bimestre de 2002, en la que consignó compras y servicios gravados por \$1.278.509.000, IVA descontable por \$291.826.000 y un saldo a favor de \$284.143.000³.

La DIAN, previo requerimiento especial⁴, y su respuesta⁵, mediante la Liquidación de Revisión 110642006000058 de 8 de julio de 2006, modificó la declaración privada en el sentido de rechazar compras por \$743.479.000 y el IVA descontable por \$118.957.000; impuso sanción por inexactitud por \$191.291.000 y liquidó un saldo a pagar de \$78.846.000⁶.

Con ocasión del recurso de reconsideración interpuesto, la DIAN confirmó la liquidación de revisión, mediante la Resolución 110662007000038 del 10 de agosto de 2007⁷.

DEMANDA

En ejercicio de la acción consagrada en el artículo 85 del C.C.A., CONIX S.A. presentó demanda⁸ y señaló lo siguiente:

“2. ACTOS ADMINISTRATIVOS ACUSADOS

³ Folio 239 antecedentes

⁴ Folios 266 a 276 antecedentes

⁵ Folios 281 a 315 antecedentes

⁶ Folios 343 a 377 antecedentes

⁷ Folios 450 a 482 antecedentes

⁸ Folios 149 a 196 antecedentes. La demanda se presentó ante el Tribunal Administrativo de Antioquia, fue admitida y tramitada por esta corporación, hasta que se ordenó remitir por descongestión al Tribunal Administrativo de San Andrés Providencia y Santa Catalina, mediante auto de 10 de junio de 2011 (Folio 492 antecedentes)

2.1 Resolución Recurso de Reconsideración que Confirma Nro. 110662007000038 de fecha Agosto 10 de 2007, emanada de la División Jurídica Tributaria de la Administración de Impuestos Nacionales de Medellín y notificada mediante Edicto desfijado el 12 de septiembre de 2007. Con esta Resolución se puso término a la vía gubernativa.

2.2 Liquidación Oficial de Revisión No. 110642006000058 fechada en Julio 8 de 2006, emanada de la División de Liquidación de la Administración de Impuestos Nacionales de Medellín, por la cual se determinó el Impuesto sobre las Ventas de CONIX S.A. por el periodo 6 (Noviembre-Diciembre) del año 2002 y se impuso sanción por inexactitud.

[...]

5. DEMANDA

Con fundamento en los hechos y los razonamientos jurídicos expuestos en este escrito, con todo respeto demando ante el Honorable Tribunal, que se decrete la nulidad de los actos administrativos acusados y enunciados en el punto No. 2 de este escrito, toda vez que adolecen de falsa motivación y violan las normas superiores indicadas en el acápite anterior, según el concepto de violación allí contenido. En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho, pido que se declare en firme la liquidación privada del Impuesto sobre las ventas presentada por la sociedad contribuyente CONIX S.A. por el Bimestre 6 del año 2002.

Además de la petición anterior, en razón de las muy particulares circunstancias y la forma como fue tratada la sociedad contribuyente dentro del proceso administrativo, con todo respeto solicito que se condene en costas a la Administración de Impuestos Nacionales de Medellín, las cuales deben incluir no solo la tasación de los honorarios de los abogados que han llevado este proceso, sino también los demás gastos correspondientes al proceso mismo que mediante esta demanda se promueve, como también la tasación de todos los gastos de asesoría y consultoría que para CONIX demandó la atención del proceso administrativo.

Estimo el valor de las costas en la suma de \$30.000.000”.

Invocó como normas violadas los artículos 29, 95 numeral 9 y 363 de la Constitución Política; 58, 59, 60, 142, 143, 485, 488, 491, 498, 708 y 742 del Estatuto Tributario; 13, 18 y 67 del Decreto 2469 de 1993; 264 de la Ley 223

de 1995; 1° del Decreto 1372 de 1992; 3° del Código Contencioso Administrativo y el Concepto Unificado de IVA 003 de 2002.

Como concepto de la violación, la demandante propuso los siguientes cargos:

Iva descontable

Afirmó que en desarrollo del objeto social, la sociedad realiza dos clases de operaciones; una, que corresponde a la compra y venta de equipos de cómputo y demás elementos relacionados con la actividad informática en general y, otra, que consiste en prestar el servicio de soluciones tecnológicas completas, también en el ámbito de la informática, que en el contexto internacional se conoce como renting de tecnología.

Sostuvo que CONIX S.A. adquiere todos los bienes y servicios y soluciona para el cliente los requerimientos de crédito y financiación; suministra los equipos, el licenciamiento del software, los seguros, las instalaciones, adaptaciones, mantenimiento y soporte técnico y el cliente paga un canon mensual, durante el término de duración del contrato.

Señaló que muchos de los elementos involucrados en el contrato de renting se extinguen o agotan en cabeza del cliente durante la vigencia del contrato (seguros, garantías, licencias) y otros pierden casi todo su valor; los equipos que quedan se venden al cliente por un valor residual, que corresponde al monto de un canon que se demuestra con la factura de venta.

Aseveró que en la declaración privada del impuesto sobre la renta presentada por el año gravable 2002 se denuncian como ingresos todos los provenientes de los cánones de arrendamiento de los contratos de renting de tecnología; las utilidades provenientes de la enajenación de equipos y los provenientes de las ventas directas

a la finalización de cada contrato, así como los representados en los ajustes por inflación correspondientes a los activos no monetarios y otros ingresos no operacionales.

Indicó que entre los costos y deducciones solicitados en la declaración privada, está el costo de la compra de todos los equipos enajenados, el costo del software licenciado, el costo de las primas de seguros pagadas, el costo de las garantías otorgadas por los proveedores y el costo de los servicios involucrados en los contratos de renting de tecnología.

En relación con el manejo del impuesto sobre las ventas, anotó que la sociedad descontó el IVA facturado en la adquisición de todos los equipos de cómputo adquiridos, tanto para ser involucrados en los contratos de renting, como para venderlos en forma directa sin mediar ese contrato, por considerar que tales bienes no constituyen activos fijos, ya que todos aquellos se enajenaron invariablemente al final de cada contrato. El IVA facturado en la adquisición de software y demás servicios involucrados en la celebración y ejecución de los contratos de renting de tecnología, tales como garantías, seguros, mantenimiento, etc., también fue tratado como descontable.

Advirtió que la Administración Tributaria considera que para efectos del contrato de renting, los bienes y servicios constituyen un activo fijo susceptible de depreciación y deben contabilizarse en la cuenta de propiedades, planta y equipo y, por ello, el impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición de todos los componentes del contrato, no sería descontable, sino tratado como un mayor valor del costo de tales bienes y servicios.

Aseguró que los equipos de cómputo que se vinculan a los contratos de renting tecnológico se venden al beneficiario del contrato de manera ordinaria, invariable e inexorable, a la terminación de cada contrato, en una

operación que hace parte del giro ordinario de los negocios de la sociedad. Que, en consecuencia, no son activos fijos.

Afirmó que el hecho de que los equipos sean objeto de un contrato de renting, antes de su enajenación, no implica que deban catalogarse como activos fijos

Manifestó que es equivocada la posición de la Administración Tributaria al considerar que los equipos de cómputo son activos fijos, habiendo constatado en forma real y objetiva que dichos equipos, involucrados en los contratos de renting tecnológico, son enajenados al final de cada contrato.

Sostuvo que los servicios no constituyen activos fijos; que representan costos o gastos del ejercicio y cuando el gasto implica la percepción de servicios futuros, puede ser amortizado como un gasto pagado por anticipado. Señala que el Concepto Unificado de IVA 001 de 2003 define el licenciamiento de software como un servicio y se obró de conformidad, al haberlo tratado para efectos contables y fiscales como un gasto pagado por anticipado, con su correspondiente amortización; que, por ende, se ignoró el artículo 264 de la Ley 223 de 1995.

Expresó que a pesar de que en las actas de entrega el software se discriminó y separó de los demás elementos, la DIAN estimó que por el hecho de ser instalado en los equipos pierde el carácter de derecho de uso para integrarse con ellos y convertirse en un activo fijo.

Advirtió que La DIAN, al referirse a la supuesta materialización del software en cd's, disquetes o manuales, no aclaró si se refería al desarrollo inteligente o al derecho de uso por el licenciamiento; que el primero no es el caso del

demandante y que, en el segundo, la materialización sería imposible, ya que CONIX solo es intermediador, porque distribuye a los usuarios los derechos de uso del software, previa autorización del titular del derecho o proveedor. Que, además, los desarrollos de software no necesariamente están en cd's porque pueden descargarse de internet y las licencias de software son independientes del equipo, como se precisó en los contratos.

Señaló que la Administración no explicó las razones por las cuales los seguros, garantías y demás servicios incluidos en los contratos deben ser tratados como activos fijos corporales, sujetos a ajustes integrales por inflación y a depreciación; en consecuencia, violó el artículo 1° del Decreto 1372 de 1992, que define los servicios para efectos del IVA, pues sumó el valor de los servicios al de los equipos para conformar un solo activo fijo sujeto a depreciación y ajustable por inflación.

Indicó que se vulneran, también, los artículos 58 y 59 del Estatuto Tributario que definen la causación y realización de los costos, toda vez que los servicios contratados por la sociedad se agotan al vencimiento de los contratos, que puede ser de dos o tres años, sin que desaparezcan los equipos.

Señaló que la decisión de la DIAN, en cuanto que el IVA pagado por la adquisición de los bienes debe llevarse como un mayor valor del costo, implica que la sociedad asuma una carga tributaria superior a la que le corresponde y hace que el gasto que debía amortizarse en dos o tres años tenga que depreciarse en cinco años, de modo que se depreciaron bienes extintos a la terminación del contrato.

Expuso que las erogaciones en que incurrió la sociedad para ejecutar los contratos, no se recuperan de manera instantánea sino a través de los cánones que pagan los clientes durante la vigencia de los contratos. Por lo mismo, la duración del contrato es la que permite la recuperación de las erogaciones que para CONIX son inversiones.

Aseveró que para lograr la asociación entre los ingresos, costos y gastos, la sociedad contabilizó las inversiones como diferidos amortizables; registró los equipos como cargos diferidos, ajustados por inflación, por ser activos no monetarios y los servicios como gastos diferidos. Por lo tanto, la DIAN violó los artículos 13, 18 y 67 del Decreto 2649 de 1993 y 142 y 143 del Estatuto Tributario al desconocer el tratamiento contable que la sociedad dio a la operación.

Afirmó que la sociedad liquidó el IVA sobre la totalidad de los contratos y los cánones causados; que si los equipos y el software fueran activos fijos, su venta no generaría IVA, según el artículo 420 del Estatuto Tributario, lo que ignoró la Administración, incurriendo en violación del principio de equidad en materia tributaria.

Violación del principio de correspondencia

Manifestó que la Administración no explicó, en el requerimiento especial, como determinó el valor de las compras y servicios gravados y, por ende, los impuestos descontables por el periodo fiscal objeto de demanda, lo que sólo hizo con ocasión de la inspección contable que se practicó posteriormente, por lo que debió ampliar el requerimiento especial y, al no hacerlo, desconoció el derecho de defensa de la sociedad.

Alegó que la demandada vulneró los artículos 711 y 742 del Estatuto Tributario porque, para la determinación del impuesto a cargo de la sociedad, no se basó en hechos y cifras ciertos y no existe la debida correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación de revisión.

Improcedencia de la sanción por inexactitud

Aseguró que la sanción por inexactitud es improcedente pues no se produjo ningún hecho sancionable, de los que contempla el artículo 647 del Estatuto Tributario y la declaración se ve afectada por la errada interpretación que hace la Administración, de la operación económica de CONIX S.A.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN solicitó no acceder a las pretensiones de la demanda, con los siguientes argumentos:

Afirmó que los equipos utilizados en los contratos de renting tecnológico son activos fijos porque no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios de la compañía; que la actora los adquiere con la intención de entregarlos en arriendo y el hecho de que se vendan a la terminación del contrato no significa que hayan sido adquiridos con tal fin.

Afirmó que los contratos de renting son contratos de arrendamiento operativo en los que la compañía es la dueña de los bienes, permite su uso y presta los servicios de mantenimiento, asesoría y seguros, entre otros, y el locatario paga un canon por el arrendamiento y los servicios prestados.

Sostuvo que de conformidad con el objeto social de la actora, su actividad es la de entregar en arriendo, y vender, equipos de computación que traen incorporado el software requerido para su adecuado funcionamiento.

Expresó que la contabilidad indica que CONIX adquiere equipos de terceros y los entrega en arriendo; que sobre el canon de arrendamiento las empresas contratantes practican una retención en la fuente del 4%, por tratarse de un arrendamiento y no del pago del precio de venta y los contratos y las facturas de venta son elaboradas a nombre de la sociedad, lo que confirma que ésta es la propietaria de los equipos.

Aseguró que la intención de arrendar los bienes se evidencia en la contabilidad de la sociedad, ya que los ingresos recibidos por dicho concepto se registraron en la cuenta 4155, que corresponde a actividades inmobiliarias, empresariales y de alquiler. Además, puede verse que en la contabilidad de COLTABACO S.A. los pagos efectuados a la demandante se registraron en la cuenta 512025100, gastos de arrendamiento de equipos de computación y comunicación y se practicó una retención por arrendamiento equivalente al 4%.

Adujo que el hecho de que la empresa envíe a sus clientes una comunicación para informarles la intención de enajenar los bienes, demuestra que la venta no fue pactada inicialmente; que dicha comunicación tiene el carácter de una oferta mercantil que requiere de la aceptación y del pago del precio para que se configure la venta, lo cual puede no darse.

Indicó que la prestación de ciertos servicios no desnaturaliza los contratos y que el pago por su prestación se incluye dentro del canon, sin que ello desvirtúe que la actora sea la propietaria de los bienes; que las compañías de renting deprecian totalmente los bienes que para ellas representan activos fijos y los enajenan mediante contrato de compraventa por su valor total y no por el de la última cuota, como ocurre en los contratos de leasing financiero.

Advirtió que los bienes arrendados no podían ser amortizados debido a que no están incluidos dentro de las inversiones que pueden serlo, al tenor de los artículos 58, 59, 142 y 143 del Estatuto Tributario.

Advirtió que si los bienes fueran activos movibles, el costo no podía haber sido amortizado por el término de duración del contrato, toda vez que esta clase de activos se contabilizan como inventarios y no pueden ser depreciados o amortizados, lo que solo le está permitido a las compañías de leasing autorizadas por la Superintendencia Financiera, en los términos del artículo 127-1 del Estatuto Tributario.

Indicó que según el Decreto 1360 de 1989, el software es un bien incorporal e intangible, distinto de la descripción técnica del programa, de los manuales, la documentación relacionada con la programación y operación del computador y el hardware en que se instala.

Que si se trata de software preinstalado, el fabricante realiza la instalación y el costo se incluye en el valor del equipo, pero si es adquirido se considera como un servicio para efectos del IVA. Que, sin embargo, el software que se materializa en diskettes, cd's, folletos o manuales, se convierte en un bien mueble que se incorpora al hardware y que, al entregarse los equipos en renting, se convierte en activo fijo depreciable y ajustable por inflación.

Sostuvo que el software adquirido en forma independiente, que se instala a los computadores adquiridos para la venta, hace parte del costo de dichos computadores, sin que pueda separarse del hardware para su contabilización, por lo que la sociedad no podía tratar el hardware y el software, incorporados a los equipos, como cargos diferidos, porque no cumplen los requisitos señalados en los numerales 1° y 2° del artículo 67 del Decreto 2649 de 1993.

Aseguró que para desarrollar su objeto social, la demandante entrega en renting equipos de cómputo que adquiere por indicación del cliente y, por ello, no debe mantener existencias al principio y fin de cada periodo gravable; que esto evidencia que los equipos no son activos movibles, sino activos fijos que no están disponibles para la venta.

Manifestó que para utilizar una vida útil diferente a la que señala la ley se requiere de autorización del director de la DIAN; como la demandante no contaba con dicha autorización, no podía depreciar los equipos de cómputo en menos de cinco años.

Advirtió que la DIAN ajustó por inflación los activos conformados por el software, con el porcentaje aplicado a los demás bienes utilizados en los contratos de renting y con base en la información suministrada durante la visita y en la respuesta al requerimiento ordinario.

Expresó que la DIAN podía, en la liquidación de revisión, modificar los valores propuestos en el requerimiento especial, por ser el acto administrativo definitivo que determina el impuesto a cargo del contribuyente y porque favorecía a la actora; que, por ende, no violó el debido proceso de la sociedad.

Precisó que el impuesto y la sanción, determinados en los actos oficiales, no son desproporcionados ni desconocen la capacidad contributiva de la demandante y son fruto de la investigación y de la inspección contable, adelantadas.

Señaló que según lo expuesto, resulta procedente la sanción por inexactitud, en razón a que la actora no efectuó los ajustes por inflación sobre los bienes entregados en renting operativo y solicitó deducciones por un mayor valor al que correspondía. No se presentan diferencias de criterio sino el desconocimiento del contribuyente de las normas que regulan la materia.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal declaró la nulidad de los actos administrativos.

Concluyó que el objeto de los contratos que la actora celebró es el arrendamiento de bienes o equipos de tecnología, que, deben ser devueltos al arrendador al término del contrato. De las facturas de compraventa correspondientes al año 2002, verificadas durante la inspección contable, advierte que los equipos alquilados fueron finalmente adquiridos por los locatarios.

Aseguró que lo anterior no deja duda de que dentro del giro ordinario de su actividad, la demandante ofrecía en alquiler unos equipos de cómputo, más un servicio adicional, con la vocación indefectible de que, al final, los clientes adquirieran los bienes por un valor que denominaron cuota de opción de compra, pues se trata de bienes que pierden valor por el uso y solo sirven a quienes los tienen instalados y adecuados para su servicio.

Manifestó que la destinación es lo que permite clasificar los activos como fijos o como diferidos amortizables y que del dictado del artículo 60 del E.T. se desprende que un activo fijo no se enajena dentro del giro ordinario de los negocios, como lo hizo la actora y lo demuestran las facturas de venta, lo que le daba derecho a tratar el IVA pagado en la adquisición de dichos bienes como impuesto descontable en la declaración privada, lo que fue desconocido por la DIAN por una divergencia de criterio.

Señaló que no procede la condena en costas a la DIAN, debido a que no actuó con temeridad ni mala fe.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandada** apeló la decisión del Tribunal.

Aseguró que a lo largo de la investigación la DIAN logró establecer la verdad real sobre los contratos y la intención de la actora frente al manejo de los activos. Que luego de verificar el tratamiento dado a los impuestos descontables, pudo determinar que la actora pretendió obtener un mayor saldo a favor, mostrando un arrendamiento puro y simple de bienes a corto plazo, sin opción de compra, (contrato de renting) como un arrendamiento de bienes a mediano y largo plazo, con opción de compra (contrato de leasing).

Hizo referencia a cierta sentencia de un juzgado administrativo de Medellín⁹, en la que se indicó que los contratos que celebró la actora son típicos contratos de arrendamiento, en los que los bienes son propiedad de ésta y hacen parte de sus activos fijos, susceptibles de depreciación y en la que se concluyó que el IVA pagado en la adquisición de todos los componentes de cada contrato no es descontable y debe ser tratado como mayor valor del costo de los bienes y servicios.

Solicitó confirmar en su totalidad la actuación oficial.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** no alegó de conclusión y la **demandada**¹⁰ los presentó fuera del término.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Procurador Sexto Delegado señaló¹¹, que las facturas cambiarias de compraventa allegadas por la parte actora, a las que el Tribunal otorgó pleno valor para demostrar que la intención era dar en arriendo los equipos de cómputo para venderlos al final, no pueden servir para ese propósito porque están referidas a una opción de compra con la cuota número 25 del contrato de renta de los bienes que en

⁹ N° 112 de 29 de octubre de 2010, exp. 2008-002 del Juzgado Catorce

¹⁰ Folios 530 a 532 antecedentes

¹¹ Folios 526 a 529 antecedentes

cada una se enuncian y ello significa que la duración de los contratos de arriendo superaba los 24 meses previstos en el artículo 127-1 del Estatuto Tributario, que considera los contratos de arrendamiento financiero de los equipos de computación, con opción de compra, mayores a ese plazo, como arrendamiento operativo, carácter que permite inferir que se trataba de activos fijos para arrendar.

Afirmó que la actora quedaba sometida al contrato de arrendamiento, porque es a partir de éste que dicha norma determina la clase de arrendamiento para los efectos pretendidos por la contribuyente. Indicó que no procede una modificación de las condiciones del contrato, con las facturas que allegó la actora, para demostrar que esas condiciones de devolución de los bienes se convirtió en una opción de compra, pues debía someterse a una modificación del contrato.

Señaló que no se trata de interpretar el contrato de arrendamiento suscrito por la actora, sino de acatar lo convenido en él, en este caso, un arrendamiento operativo que conlleva un tratamiento de activo fijo a los bienes dados en arriendo, en cuanto se deben devolver al final del mismo.

Afirmó que la actora no desvirtuó las verificaciones efectuadas por la Administración de Impuestos a los términos del contrato ni a la contabilización en la cuenta 4155, relacionada con los ingresos provenientes de alquileres.

Anotó que al tenor de lo dispuesto en el artículo 491 del Estatuto Tributario, no es posible aplicar a los activos fijos el IVA descontable, porque los bienes arrendados no se encuentran en ninguna de las modalidades previstas. Precisó que la sanción por inexactitud se debe mantener porque no surge de una errada interpretación de la ley por parte de la Administración, como lo alegó la actora, quien no desvirtuó la comprobación efectuada sobre el carácter de activos fijos que tenían tales bienes, por lo que asiste la razón a la entidad demandada, apelante.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la DIAN, debe la Sala decidir si procede el rechazo del IVA descontable solicitado en la declaración del impuesto sobre las ventas que la actora presentó por el sexto bimestre del año 2002.

Para resolver, la Sala reitera en esta oportunidad el criterio expuesto en la sentencia 19479 del 13 de marzo de 2014¹²

En primer lugar, la Sala acude al marco jurídico aplicable al asunto.

Artículo 483 del Estatuto Tributario.

“DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO PARA LOS RESPONSABLES DEL REGIMEN COMUN. El impuesto se determinará:

a. En el caso de venta y prestación de servicios, por la diferencia entre el impuesto generado por las operaciones gravadas, y los impuestos descontables legalmente autorizados.”

Artículo 485¹³:

” Los impuestos descontables son:

a. El impuesto sobre las ventas facturado al responsable por la adquisición de bienes corporales muebles y servicios, hasta el límite que resulte de aplicar al valor de la operación que conste en las respectivas facturas o documentos equivalentes, la tarifa del impuesto a la que estuvieren sujetas las operaciones correspondientes; la parte que exceda de este porcentaje constituirá un mayor valor del costo o del gasto respectivo.

b. El impuesto pagado en la importación de bienes corporales muebles. Cuando la tarifa del bien importado fuere superior a la tarifa del impuesto

¹² C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia

¹³ Modificado por el artículo 56 de la Ley 1607 de 2012

a la que estuvieren sujetas las operaciones correspondientes, la parte que exceda de este porcentaje constituirá un mayor valor del costo o del gasto respectivo.”

Artículo 488.

“SOLO SON DESCONTABLES LOS IMPUESTOS ORIGINADOS EN OPERACIONES QUE CONSTITUYAN COSTO O GASTO. Sólo otorga derecho a descuento, el impuesto sobre las ventas por las adquisiciones de bienes corporales muebles y servicios, y por las importaciones que, de acuerdo con las disposiciones del impuesto a la renta, resulten computables como costo o gasto de la empresa y que se destinen a las operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas”.

Artículo 491

“EN LA ADQUISICIÓN DE ACTIVO FIJO NO HAY DESCUENTO. El impuesto a las ventas por la adquisición o importación de activos fijos no otorgará derecho a descuento”.

Conforme con el ordenamiento expuesto, y para el caso que se analiza, en la venta y prestación de servicios el impuesto sobre las ventas a cargo de los responsables del régimen común, se determina por la diferencia entre el impuesto generado por operaciones gravadas y los impuestos descontables autorizados en la ley; estos últimos, corresponden al IVA facturado al responsable por la adquisición de bienes corporales muebles y servicios. Asimismo, para que proceda el descuento, debe tratarse de la adquisición de bienes corporales muebles y servicios que constituyan costo o gasto para el contribuyente en renta y que se destinen a operaciones gravadas con IVA. Se precisa, también, que el IVA pagado por la adquisición o importación de activos fijos no es descontable.

De otra parte, el artículo 60 del Estatuto Tributario clasifica los activos en movibles y en fijos o inmovilizados. Señala la norma que son activos movibles los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporeales que

se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente e implican ordinariamente existencias al principio y al fin de cada año o período gravable; y que son activos fijos o inmovilizados, los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporeales que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente.

Reiteradamente¹⁴ ha sostenido la Sala que *“para establecer la naturaleza de fijo o movable de un bien, no solo se atiende a la forma de contabilización de la inversión, sino que debe mirarse la intención en su adquisición, de manera que, si la intención es su enajenación en el giro ordinario de los negocios de la sociedad, serán activos movibles, pero si la intención es que permanezcan dentro de patrimonio del ente societario, serán activos fijos”*¹⁵.

Así pues, la ley tributaria y la jurisprudencia coinciden en que la diferencia entre activos fijos y activos movibles radica en la intención con que se adquieren los bienes; si se adquieren para ser enajenados dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente, se trata de activos movibles, pero si no se tiene la intención de enajenarlos en desarrollo de la actividad ordinaria de la empresa, se consideran activos fijos o inmovilizados.

Por ello lo relevante es determinar, en cada caso, la destinación que el contribuyente ha dado a los bienes y si la enajenación se produjo dentro del giro ordinario de sus negocios y no, el tiempo de permanencia del bien en el patrimonio de la empresa o su contabilización.

Afirma la demandante que en el periodo en discusión suscribió con sus clientes contratos de renting de tecnología, cuyo objeto era: el arrendamiento

¹⁴ En el mismo sentido se pronunció la Sala en sentencias del 25 de junio de 2012, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, expediente No. 17761; del 23 de junio de 2011, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, expediente No. 18122; del 23 de abril de 2009, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, expediente No. 16789, y del 22 de septiembre de 2004, C.P. María Inés Ortiz Barbosa, expediente No. 13726.

¹⁵ Sentencia 18703 el 13 de junio de 2013. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

de equipos de cómputo, otorgar licencias para el uso de software y suministrar los seguros requeridos y las garantías otorgadas por los proveedores y que también incluían la prestación de servicios de instalaciones, adaptaciones, mantenimiento, soporte técnico y actualizaciones, entre otros.

Que para desarrollar los contratos adquirió bienes que no tenían el carácter de activos fijos, pues se vendían a los clientes a la terminación del contrato, por un valor residual, lo que evidencia que tales bienes se adquirieron únicamente para suplir las necesidades de los clientes y entregarlos en arrendamiento. Que los costos se recuperarían a largo plazo y, por esa razón, contablemente se manejaron como cargos diferidos o gastos pagados por anticipado, es decir, como inversiones amortizables, de acuerdo con los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario.

La Sala de Consulta y Servicio Civil, en el Concepto 1740 de 2006, explicó sobre la naturaleza y características de los contratos de renting:

“La doctrina nacional diferencia igualmente los contratos de arrendamiento financiero y arrendamiento operativo. Sobre este tema, explica el profesor Sergio Rodríguez Azuero:

“RENTING. Este contrato, que se asemeja por muchos aspectos al llamado leasing operativo, presupone la existencia de materiales en poder de la sociedad y elimina, desde luego, la llamada etapa de colaboración entre las partes destinadas a la adquisición de los bienes, los cuales son simplemente arrendados al usuario. Se acompaña de una serie de servicios exclusivos a favor del arrendador para el mantenimiento, reparación, asistencia técnica, etc. de los bienes. En esta clase de contrato, que guarda desde luego similitudes con el leasing, es sumamente remota la opción de compra para el usuario y, por el contrario, es bien frecuente el caso de que las sociedades arrendadoras se nieguen a venderlos pues parte de su estructura de

mercado implica conservar los equipos bajo su dominio en forma indefinida”.¹⁶

De acuerdo con lo anterior, puede afirmarse entonces que el contrato de arrendamiento operativo o renting es un contrato de tracto sucesivo en el cual la propiedad de los vehículos está en cabeza de la compañía de renting que los adquiere para darlos en arrendamiento a clientes que los requieren para desarrollar su actividad de transporte, por un tiempo determinado, a cambio de un canon, en el que el arrendatario ejerce las facultades de uso, usufructo y goce del bien, esto es, controla operativamente el vehículo, y por lo general se conviene que el arrendador asuma el mantenimiento y asistencia técnica durante el plazo del contrato. Puede pactarse por períodos cortos, o establecerse una relación de mediano o largo plazo. Se diferencia del leasing o arrendamiento financiero, en que no tiene por finalidad última la adquisición del bien arrendado¹⁷”. (Se subraya)

Del concepto transcrito se infiere que el “renting” es un contrato atípico, de tracto sucesivo, que tiene por objeto el arrendamiento de bienes muebles que son adquiridos por el arrendador y sobre los cuales éste mantiene la propiedad durante la vigencia del contrato, a cambio de un canon.

El arrendador se encarga del mantenimiento y la prestación de los servicios técnicos necesarios para la conservación del bien en condiciones óptimas de uso y, en general, no se pacta la opción de compra para el usuario, pues parte de la estructura de mercado de las compañías arrendadoras implica conservar los equipos bajo su dominio en forma indefinida.

¹⁶ “Contratos Bancarios. Su significación en América Latina” Cuarta Edición. Bogotá. FELABAN. 1990 Pág. 488.

¹⁷ En Sentencia de diciembre 14 de 1988, Exp. 1661, la Sección Cuarta de esta Corporación se refiere a la distintas modalidades de arrendamiento financiero y operativo: “La asociación española de leasing hace algunos años lo definió como “una moderna fórmula de financiación que permite al empresario profesional utilizar los bienes de capital productivos necesarios mediante el pago de un alquiler con la posibilidad de adquirir su propiedad por un precio establecido de antemano”. (Nueva Frontera. Documentos 85, oct./85, pág. 7). (...) **Pero el crecimiento de la industria y el comercio ha impulsado la aparición de otras modalidades de leasing: operativo, en el que el activo no se amortiza por el cliente,** el inmobiliario o de inmuebles productivos —no destinados a vivienda—, el “leasing back” o retroarriendo, el *lease to own* para grandes proyectos que requieren ingentes capitales y múltiples inversiones, el *cross border leasing*, utilizado en Colombia para la financiación de aviones, el leasing en sindicación, consistente en que varias compañías de leasing celebren un consorcio para adquirir en proindiviso uno o más equipos para arrendarlos con opción de compra.” (Destaca la Sala).

Según el certificado de existencia y representación legal de la demandante, su objeto social principal es el siguiente¹⁸:

- “1) Compra, venta y prestación de servicios de todo tipo relacionados con equipos de cómputo, comunicación, repuestos, equipos de potencia y control, suministros y demás actividades que se deriven de la comercialización de ellos.
- 2) Celebrar contratos para la prestación de servicios de reparación, mantenimiento de equipos de cómputo y comunicación de datos; así como para darlos en arrendamiento.
- 3) El desarrollo y venta se (sic) SOFTWARE, la representación de firmas nacionales o extranjeras, a través de la figura de la agencia comercial o cualquier otra.
- 4) Servir como agente comercial con relación a la celebración de cualquier acto jurídico lícito que se relacione con su objeto social.
- 5) La adquisición de bienes muebles para construirlos, reformarlos o conservarlos en el mismo estado, o enajenarlos, arrendarlos o explotarlos en cualquier forma, o tomar éstos en arrendamiento, o en participación y ceder tales bienes.
- 6) Promover la formación, organización o financiación de compañías que se vayan a relacionar directamente o no por su objeto social con las actividades propias de la compañía”. (Subrayado ajeno al texto)

Según lo señalado, dentro del giro ordinario de sus negocios la actora puede comprar y vender o arrendar equipos de cómputo y prestar servicios de todo tipo, relacionados con dichos equipos.

Por su parte, en los contratos de renting de tecnología que la sociedad celebró con sus clientes, se pactó lo siguiente¹⁹:

“[...]

2. OBJETO DEL CONTRATO.

El objeto del contrato es conceder el uso y goce de los bienes muebles identificados en el documento anexo A1. La calidad del uso y goce de los bienes objeto del contrato, tiene una relación directa con su correcto

¹⁸ Folio 2 antecedentes.

¹⁹ Según consta en la liquidación oficial de revisión, que no fue objetada por la demandante. (Folios 48 y 49 antecedentes)

y eficiente funcionamiento y con el objeto para el cual fueron arrendados. [...]

4. DURACIÓN

El término de duración de este contrato será de 36 meses contados a partir del día 1 de Mayo de 2001, hasta el día 30 de Abril de 2004.

Una vez finalizado el término del mismo, las partes se pondrán de acuerdo en los términos en que se llevará a cabo la devolución de los bienes.

5. CANON

Precisiones:

a. Cortes Trimestrales:

[...]

b. Componentes del Canon:

El canon tendrá como base los siguientes componentes:

- Valor del bien a ser dado en arrendamiento
- DTF modalidad T.A.
- 2 puntos anuales
-

Canon: *Suma resultante de aplicar al valor del bien un valor porcentual resultado del cálculo DTF T.A. de la semana que corresponda, según el literal anterior, más 2 puntos.*

El canon de arrendamiento será un valor en pesos, con vigencia trimestral y pagadero en forma mensual anticipada. [...]

9. RECIBO Y RESTITUCIÓN DE LOS BIENES DADOS EN ARRENDAMIENTO.

9.1 RECIBO: *[...] declara haber recibido los bienes objeto de este contrato a satisfacción, de conformidad con el Acta de Entrega [...].*

9.2. RESTITUCIÓN: *[...] se obliga a devolver los bienes objeto de este contrato en el mismo estado en que los recibió, salvo el deterioro natural, una vez expire el término del presente contrato y previa confrontación del Acta de Entrega [...] retirará el (los) software adicionales o componentes agregados, o, entregará las licencias respectivas, a título gratuito, en caso de no serle posible su retiro sin perjudicar los equipos.*

10. OBLIGACIONES DE LAS PARTES.

10.1. PARA ...

- a) ...
- b) ...
- c) ...
- d) *Restituir los bienes objeto de este contrato una vez finalice el mismo.*
- e) ...

10.2. PARA CONIX S.A.

- a) *Entregar a satisfacción los bienes arrendados*
- b) ...
- c) *Realizar las reparaciones necesarias dadas en garantía de los bienes arrendados, ...*
- d) *Recoger los equipos una vez expire el término de duración del presente contrato”.*

De acuerdo con las cláusulas de los contratos firmados entre las partes, CONIX era la propietaria de los equipos de cómputo y de los accesorios y los entregaba a sus clientes a título de arrendamiento; a la terminación del contrato los clientes debían restituir los bienes a la demandante, ya que no se pactaba la opción de compra a favor de estos.

Como se advierte, la actora no adquirió los bienes, objeto de arrendamiento, con la intención de enajenarlos dentro del giro ordinario de sus negocios; su propósito era conservar la propiedad de los mismos para arrendarlos y obtener sus ingresos por el ejercicio de esa actividad. Dada la intención con que fueron adquiridos, dichos bienes se consideran activos fijos, en los términos del artículo 60 del Estatuto Tributario.

No es de recibo la afirmación de la compañía, en el escrito de la demanda, acerca de que *“al finalizar cada contrato, de manera invariable u ordinaria, lo que queda del contrato, que son los equipos, se venden al cliente por un*

*valor residual, que corresponde al monto de un canon*²⁰, lo que demostraría que los bienes estaban destinados a la venta dentro del giro ordinario de sus negocios, porque, se insiste, en los contratos de renting no se pactó la opción de compra a favor del arrendatario sino, por el contrario, la obligación de restituir a la actora los bienes arrendados una vez terminado el contrato, lo que corrobora que ésta no tenía la intención de enajenar los bienes arrendados dentro del giro ordinario de sus negocios.

Aunque en el expediente obran algunas facturas en las que consta la opción de compra²¹, lo cierto es que no figuran los contratos en los que se ejerció tal opción y no se discriminan los bienes vendidos. Esas facturas no demuestran que los bienes adquiridos durante el bimestre de que se trata hubieran sido enajenados posteriormente por la demandante, dentro del giro ordinario de sus negocios, pues no se tiene certeza de cuáles fueron los bienes vendidos ni de si dichos bienes fueron adquiridos para el desarrollo de los contratos de renting.

Por el contrario, los contratos demuestran que la intención de la demandante no era vender los bienes que entregaba en arriendo, pues en ellos no se pactó la opción de compra. En consecuencia, se reitera, tales bienes tienen el carácter de activos fijos.

La actora alega que prestaba el servicio de licenciamiento de uso de software y que la DIAN desconoció el Concepto Unificado de IVA 001 de 2003 que considera dicho licenciamiento como un servicio para efectos del IVA, pues lo trató como activo fijo.

²⁰ Demanda: (Folio 159 antecedentes).

²¹ Folios 93 a 148 antecedentes

Se observa que no aparece prueba de que el objeto del contrato de renting que la actora denomina “renting de tecnología” fuera el licenciamiento de uso de software en forma independiente; por el contrario, el objeto de los contratos era *“conceder el uso y goce de los bienes muebles identificados en el documento Anexo A 1”*.

Por su parte, en el Anexo A1 (relación de bienes muebles- acta de entrega), se observa que la licencia de software está destinada a ser utilizada en los equipos de cómputo que la sociedad arrendó, pues se entrega con estos²², por lo cual se entiende que forma parte del equipo de cómputo que la sociedad arrendó.

De acuerdo con el contrato de renting, el licenciamiento para el uso de software no puede tratarse como un servicio independiente y autónomo del arrendamiento de los bienes objeto de dicho contrato.

Aunado a lo anterior, en el Concepto 001 de 2003, la DIAN sostuvo que el licenciamiento comporta la prestación de un servicio y, en consecuencia, está sometido al impuesto sobre las ventas, por lo que, si quien otorga la licencia de uso tiene la condición de responsable del régimen común, tendrá la obligación de cobrarlo. Que todos los derechos que derivan de esa condición, incluido el derecho a solicitar impuestos descontables, están sujetos al cumplimiento de todas las obligaciones formales y sustanciales del impuesto, de conformidad con las normas generales, por no existir ninguna reglamentación especial concerniente a la facturación, declaración y pago del impuesto en este evento.

²² Fls. 332 a 335 c.a.

Según el Concepto Unificado, el licenciamiento de software comporta la prestación de un servicio sometido al IVA, como en efecto lo prevé el artículo 420, parágrafo tercero, numeral 3, literal a), del Estatuto Tributario, que establece:

“Artículo 420. Hechos sobre los que recae el Impuesto. El impuesto a las ventas se aplicará sobre:

- a. Las ventas de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidas expresamente.*
- b. La prestación de servicios en el territorio nacional. [...]*

Parágrafo 3. Para la prestación de servicios en el territorio nacional se aplicarán las siguientes reglas: [...]

3. Los siguientes servicios ejecutados desde el exterior a favor de usuarios o destinatarios ubicados en el territorio nacional, se entienden prestados en Colombia, y por consiguiente causan el impuesto sobre las ventas según las reglas generales:

- a. Las licencias y autorizaciones para el uso y explotación, a cualquier título, de bienes incorporeales o intangibles; [...].” (Subraya la Sala)*

Precisó el Concepto Unificado que para que el IVA pagado por la adquisición del servicio pueda descontarse, se requiere que el contribuyente acredite el cumplimiento de los requisitos formales y sustanciales previstos en la ley.

La DIAN rechazó el descuento del IVA que la demandante pagó por la adquisición de licencias para el uso del software, porque éstas se entregaron con los equipos arrendados, integrando un solo bien que se considera activo fijo, por lo cual no se cumplía el requisito del artículo 491 del Estatuto Tributario, que es norma general de IVA, conforme con el cual el IVA pagado por la adquisición de activos fijos no es descontable.

Sobre el particular se advierte que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 420, antes transcrito, las licencias que se adquieren para ser usadas en las actividades ordinarias de la empresa se consideran servicios y el IVA pagado por su adquisición es descontable, pues corresponde a un gasto necesario para la obtención de la renta. No obstante, si las licencias, como en este caso, se adquieren para mantenerlas en el patrimonio del contribuyente y ser incorporadas a bienes que se entregan en arrendamiento, como los equipos de cómputo, se consideran activos fijos, de acuerdo con el artículo 60 del Estatuto Tributario, porque no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente.

En consecuencia, si bien el licenciamiento de software se considera servicio para efectos del IVA, para la demandante las licencias constituían activos fijos por la intención con la que las adquirió y la destinación que les dio.

Es importante precisar que, como dijo la Sección en anteriores oportunidades²³, los bienes intangibles no adquieren la connotación de bienes corporales por el hecho de estar incorporados en un soporte físico, ya que este soporte simplemente es utilizado para la transmisión o difusión del intangible; por lo tanto, el software no adquiere el carácter de bien corporal por el hecho de estar incorporado en un cd.

Las licencias para el uso de software se debieron tratar como activos fijos porque fueron instaladas en equipos de cómputo que se arrendaron como si se tratase de un solo bien.

²³ Sentencias de 28 de julio de 2000, Rad. 9938, C.P. Daniel Manrique Guzmán y de 28 de abril de 2000, Rad. 9784, C.P. Delio Gómez Leyva.

Como la DIAN rechazó el descuento del IVA que la demandante pagó por la adquisición de licencias para el uso del software, porque no cumplía el requisito del artículo 491 del Estatuto Tributario, de acuerdo con el cual el IVA pagado por la adquisición de activos fijos no es descontable, no desconoció el citado concepto, como alega la demandante.

De otra parte, en el expediente no existe prueba que permita determinar qué parte del IVA descontable rechazado por la DIAN corresponde al impuesto pagado por la adquisición de servicios, por lo que el argumento según el cual dentro del IVA descontable rechazado la DIAN incluyó el impuesto pagado por la adquisición de servicios como seguros, instalaciones, adaptaciones, soporte técnico y actualizaciones, que no constituyen activos fijos, no puede ser aceptado.

Teniendo en cuenta que el IVA descontable rechazado corresponde al impuesto que la demandante pagó por la adquisición de activos fijos que, de conformidad con el artículo 491 del Estatuto Tributario, no otorga derecho a descuento, no prospera el cargo.

Violación al principio de correspondencia

La demandante alegó que la DIAN desconoció el principio de correspondencia, porque en el requerimiento especial no se explicó como se determinó el valor de las compras, servicios gravados e impuestos descontables, por el periodo fiscal objeto de demanda, lo que solo se hizo con ocasión de la liquidación de revisión, con base en los hechos

encontrados en la inspección contable, por lo cual ha debido ampliar el requerimiento especial para incluir estos hechos.

Conforme con los artículos 703 y 711 del Estatuto Tributario, antes de practicar liquidación de revisión, la Administración debe enviar al contribuyente un requerimiento especial que contenga todos los puntos que propone modificar y las explicaciones en que se sustentan.

Establecen las disposiciones:

“Artículo 703. El requerimiento especial como requisito previo a la liquidación.

Antes de efectuar la liquidación de revisión, la Administración enviará al contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, por una sola vez, un requerimiento especial que contenga todos los puntos que se proponga modificar, con explicación de las razones en que se sustenta”.

“Artículo 711. Correspondencia entre la declaración, el requerimiento y la liquidación de revisión.

La liquidación de revisión deberá contraerse exclusivamente a la declaración del contribuyente y a los hechos que hubieren sido contemplados en el requerimiento especial o en su ampliación si la hubiere”.

En consecuencia, la liquidación de revisión se debe contraer exclusivamente a la declaración del contribuyente y a los hechos que fueron contemplados en el requerimiento especial o en su ampliación; así las cosas, el requerimiento, su ampliación y la declaración tributaria, encuadran el ámbito dentro del cual la Administración puede modificar la liquidación privada del contribuyente y garantizan el derecho de defensa del contribuyente.

En el presente caso la DIAN, en el requerimiento especial, propuso modificar la liquidación privada para rechazar compras y servicios gravados por \$743.479.000 e impuestos descontables por \$118.957.000²⁴, en razón a que esos valores fueron pagados por la adquisición de activos fijos que no otorgan derecho a descuento, según el artículo 491 del Estatuto Tributario. En la liquidación oficial de revisión la DIAN mantuvo los rechazos y las razones propuestas en el acto anterior²⁵; por lo tanto, en los dos actos administrativos existe identidad en cuanto a los valores rechazados y el sustento legal para ese proceder, lo que evidencia que la liquidación de revisión se contrae a los hechos contemplados en el requerimiento especial, esto es, el rechazo de compras y servicios gravados e impuestos descontables generados en la adquisición de activos fijos. No prospera el cargo.

Sanción por inexactitud

La Sala considera que la actuación del contribuyente, consistente en incluir en su declaración impuestos descontables improcedentes, constituye una de las conductas señaladas en el artículo 670 del E.T. como sancionable con la sanción por inexactitud allí contemplada, por lo que debe mantenerse.

No se presenta diferencia de criterios entre el contribuyente y la Administración, en razón a que está demostrado que la demandante no adquirió los bienes con la intención de enajenarlos sino de conservarlos en su patrimonio para explotarlos mediante arrendamiento, es decir, porque no cumplió los requisitos que permiten el descuento del IVA.

²⁴ Folio 269 a 276 antecedentes

²⁵ Folios 343 a 377 antecedentes

Principios de justicia y equidad

Contrario a lo expuesto por la actora, la actuación administrativa se desarrolló en forma objetiva y atendiendo la normativa tributaria vigente, sin contrariar los principios de justicia y equidad. La Administración determinó la carga tributaria del contribuyente con fundamento en su actividad comercial, los contratos firmados con terceros y en la contabilidad de la sociedad. No prospera el cargo.

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,

F A L L A

REVÓCASE la sentencia apelada. En su lugar, **NIÉGANSE** las pretensiones de la demanda.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ
Presidente de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

