Your World First

C/M/S/ Rodríguez-Azuero

Boletín Tributario No. 9

Marzo 2019

2019

Contenido

3 Normatividad

3 Conceptos DIAN

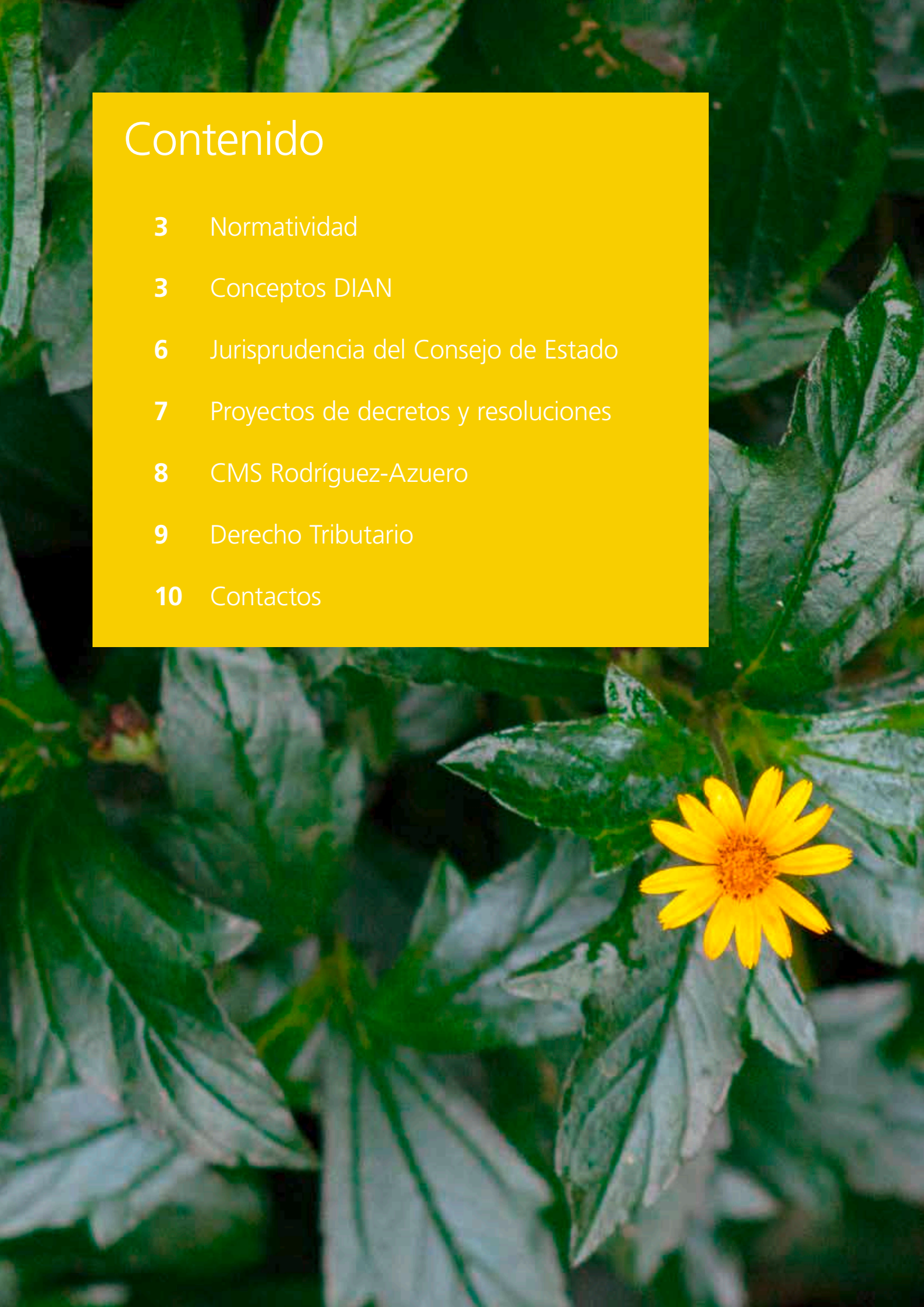
6 Jurisprudencia del Consejo de Estado

7 Proyectos de decretos y resoluciones

8 CMS Rodríguez-Azuero

9 Derecho Tributario

10 Contactos



Normatividad

Formularios para el cumplimiento de obligaciones tributarias para el año 2019

El pasado 7 de marzo de 2019, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales ("DIAN") emitió la Resolución 16, mediante la cual se prescribieron unos formularios para el cumplimiento de las obligaciones tributarias para el año 2019, y se modificó parcialmente la Resolución 52 del 30 de octubre de 2018. Así mismo, vale la pena mencionar que mediante Resolución 12 del 7 de febrero de 2019, la DIAN prescribió el Formulario No. 300 para la declaración del impuesto sobre las ventas (IVA).

Así las cosas, de acuerdo con las citadas Resoluciones, los formularios para el cumplimiento de obligaciones tributarias para el año 2019 serán los siguientes:

Declaración	Formulario No.
Declaración de renta y complementario o de ingresos y patrimonio para personas jurídicas y asimiladas y personas naturales y asimiladas no residentes y sucesiones ilíquidas de causantes no residentes	110
Declaración de renta y complementario personas naturales y asimiladas de residentes y sucesiones ilíquidas de causantes residentes	210
Declaración del impuesto sobre las ventas	300
Declaración del impuesto nacional al consumo	310
Declaración de retención en la fuente	350

Conceptos DIAN

Usuarios directos o destinatarios de servicios del exterior que acrediten su condición de responsables del IVA en los términos del numeral 3 del artículo 437 – 2 del ET, deberán practicar la retención en la fuente por concepto de este impuesto

El pasado 21 de enero de 2019, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales ("DIAN") señaló en Concepto número 1430 que, de conformidad con el artículo 28 de la Resolución 51, los usuarios directos o destinatarios de servicios del exterior que acrediten la condición de responsables del impuesto sobre las ventas ("IVA") en los términos del numeral 3 del artículo 437 - 2 el ET, deberán realizar la retención en la fuente respecto de dicho impuesto. En estos casos, el prestador de servicios del exterior no será responsable del IVA por el servicio prestado a este tipo de usuarios.

Adicionalmente, mencionó la DIAN que, si los prestadores de servicios del exterior se acogen al sistema de retención voluntario previsto en el parágrafo 3 del artículo 437 – 2 del ET, y los prestadores o emisores de tarjetas débito y crédito no practican la retención por concepto de IVA, serán estos últimos los responsables por las sumas no retenidas, teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 437 – 3 del ET el cual señala: *"los agentes de retención del impuesto sobre las ventas responderán por las sumas que estén obligados a retener. Las sanciones impuestas al agente por el incumplimiento de sus deberes serán de su exclusiva responsabilidad"*.

Anticipos para futuras capitalizaciones realizados por no residentes colombianos en sociedades nacionales deberá tratarse para efectos tributarios como un aporte en una sociedad nacional

En Concepto número 1169 del 16 de enero de 2019, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales ("DIAN") se pronunció acerca del tratamiento tributario de los anticipos para futuras capitalizaciones recibidos por sociedades nacionales de sociedades extranjeras.

En el mencionado concepto, sostuvo la DIAN que el tratamiento fiscal de los anticipos para futuras capitalizaciones de acciones no se encontraba regulado en el ET, por lo tanto, era necesario ceñirse al tratamiento aplicable en los nuevos marcos técnicos normativos contables vigentes. En ese sentido, mencionó la entidad que, de acuerdo con la Consulta No. 2015 – 937 realizada al Consejo Técnico de la Contaduría Pública ("CTCP"), los anticipos recibidos para futuras capitalizaciones se registran y presentan en el patrimonio como anticipos para futuras capitalizaciones, mientras se no hayan emitido los correspondientes instrumentos del patrimonio y si la entidad receptora no tiene la obligación de reembolsar dichos valores, en el evento en que sea requerida su devolución. En caso contrario se contabilizarán y presentarán en los estados financieros como un pasivo.

Así las cosas, concluye la DIAN que los anticipos para futuras capitalizaciones realizados por un no residente colombiano en una sociedad nacional, se deberán tratar para efectos fiscales como un aporte a una sociedad nacional. En consecuencia, de conformidad con el artículo 319 del ET, el aporte en dinero o especie a sociedades nacionales no genera ingresos para esta, ni el aporte será considerado enajenación, ni dará lugar a ingreso gravado o pérdida deducible para el aportante, siempre y cuando se cumpla con los requisitos establecidos en el artículo citado. Sin embargo, si la entidad receptora del anticipo tiene la obligación de reembolsar los valores recibidos como anticipo, se le deberá dar el tratamiento de pasivo en moneda extranjera para efectos tributarios.

Tiquetes de máquina registradora POS tienen plena validez para solicitar costos y deducciones en el impuesto de renta, así como impuestos descontables en el IVA

El pasado 27 de febrero de 2019, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales ("DIAN") mediante Concepto número 4922, se pronunció sobre la validez de la factura POS para solicitar costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como impuestos descontables en materia del impuesto sobre las ventas ("IVA").

En esta oportunidad señaló la DIAN que, por expresa decisión del legislador, los documentos equivalentes emitidos por máquinas registradoras POS, no dan derecho a impuestos descontables en el IVA, ni a costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, tal y como quedó plasmado en el parágrafo 4 del artículo 16 de la Ley 1943 de 2018.

No obstante lo anterior, precisó la DIAN que el legislador en el parágrafo transitorio 1 del citado artículo previó un régimen de transición, el cual depende de los siguientes factores: (i) Los requisitos, condiciones y procedimientos establecidos en el presente artículo, serán reglamentados por el Gobierno Nacional; (ii) entre tanto, se aplican las disposiciones que regulan la materia antes de la entrada en vigencia de la ley; (iii) las facturas expedidas de conformidad con los artículos 1.6.1.4.1.11 al 1.6.4.1.1.21 del Decreto Único Reglamentario mantienen su vigencia y; (iv) a partir del primero de enero del año 2020, se requerirá factura electrónica para la procedencia de impuestos descontables y costos y gastos deducibles, sin perjuicio de los porcentajes que podrán soportarse sin factura electrónica, según lo dispuesto en el parágrafo transitorio 1 del artículo 16 de la Ley 1943 de 2018.

En ese sentido, dado que a la fecha aún no se ha expedido decreto reglamentario, se siguen aplicando las disposiciones que regulaban la materia antes de la entrada en vigencia de la Ley 1943 de 2018, por lo que a día de hoy, el documento equivalente POS tiene plena validez para solicitar costos y deducciones en el impuesto de renta, lo mismo que impuestos descontables en el IVA, hasta tanto el Gobierno Nacional reglamente la materia.

Celebración de contratos de obras por impuestos causan contribución especial de obra pública cuando los contratos celebrados sean de obra pública

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales ("DIAN") aclaró en Concepto 32441 del 7 de noviembre de 2018, que la celebración de contratos para acceder al beneficio de obras por impuestos previsto en el artículo 238 de la Ley 1819 de 2016, causará la contribución especial de obra pública en la medida en que los contratos celebrados sean de obra pública.

En ese sentido, señaló la autoridad tributaria que los presupuestos para la procedencia de la contribución son los siguientes: 1. Que se celebre un contrato de obra pública; 2. Que el contratista sea una persona natural o jurídica y; 3. Que el contratante sea una entidad de derecho público.

Así las cosas, concluyó la DIAN que los contribuyentes que opten por extinguir la obligación tributaria con obras, no cambia en nada en régimen establecido por el legislador para la causación de la contribución especial de obre pública y, por ende, la contratación entre particulares, en cumplimiento de obras por impuestos, no da lugar al hecho generador de la contribución especial de obra pública.

Términos de firmeza de las declaraciones tributarias consagrados en la Ley 1819 de 2016 son aplicables a las declaraciones tributarias presentadas a partir de la vigencia de la ley, independientemente del periodo gravable al que correspondan

En Concepto número 902789 del 6 de diciembre de 2018, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales ("DIAN") señaló que los términos de firmeza previstos en la Ley 1819 de 2016 son aplicables a las declaraciones tributarias presentadas a partir de la vigencia de la misma, con independencia del periodo gravable a que correspondan. Por otra parte, las declaraciones presentadas antes de la vigencia de la Ley 1819 de 2016, se regirán por la disposición anterior, aun si éstas son objeto de corrección posterior.

Sobre este particular, la autoridad tributaria recordó, que la regla general es la aplicación inmediata de las leyes procesales con las salvedades que las mismas disposiciones dispongan. Así mismo, sostuvo la DIAN que la declaración tributaria es un acto de carácter procesal, pues es a partir de su presentación dentro de los plazos fijados para el efecto o extemporáneamente, que se inicia a contar el término que tiene la administración para dar curso al procedimiento de revisión de la misma y para el contribuyente su opción de corrección.

En ese orden de ideas, teniendo en cuenta que las disposiciones que establecen términos de firmeza son de carácter procesal, deberá atenderse el postulado del artículo 40 de la Ley 153 de 1887, el cual establece que: *"las leyes concernientes a la sustanciación y ritualidad de los juicios prevalecen sobre las anteriores desde el momento en que deben empezar a regir"*, es decir, que se aplican inmediatamente a partir de su vigencia.

Declaraciones tributarias son documentos de naturaleza privada que no pueden ser utilizados para actividades de inteligencia y contrainteligencia salvo sean decretadas judicialmente como prueba

Mediante Concepto 27647 del 26 de septiembre del 2018, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales ("DIAN") sostuvo que las declaraciones tributarias presentadas por los contribuyentes son documentos de carácter privado y, en esa medida, se encuentran amparadas por el artículo 15 de la Constitución Política que establece el derecho fundamental a la intimidad. En ese sentido, el hecho de que los funcionarios de la DIAN cuenten con la facultad de revisar las declaraciones presentadas por los contribuyentes no convierte a estas un documento público, por lo que la intimidad económica solo puede ser relevada para efectos tributarios y levantada por un juez, en los términos señalados en la sentencia C – 489 de 1995.

Es de tal magnitud el carácter privado de las declaraciones tributarias, que para que un tercero pueda tener acceso a la información de una declaración que reposa en las oficinas de la administración, deberá presentar la autorización del contribuyente (artículo 584 del E.T.) o por orden judicial cuando se decrete como prueba en el correspondiente proceso (artículo 583 E.T.).

Con base en lo anterior, las declaraciones tributarias se encuentran por fuera de la definición de instrumentos públicos o reservados establecidos por la Ley 1712 de 2014 y, por lo tanto, tampoco se encuentran incluidas dentro de la información susceptible de ser compartida para fines de inteligencia y contrainteligencia a que se refiere la Ley 1621 de 2013, salvo sean decretadas judicialmente como prueba.

Jurisprudencia del Consejo de Estado

Para determinar la sujeción pasiva en el impuesto de alumbrado público es necesario que exista al menos un establecimiento físico en esa jurisdicción municipal

En sentencia del 23 de agosto de 2018 (Exp. 22279, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez), el Consejo de Estado señaló, que la expresión residencia utilizada para evaluar la sujeción pasiva en el impuesto de alumbrado público, se refiere a la presencia física de una determinada entidad en la jurisdicción del sujeto activo del tributo, y no a otras connotaciones que pueda tener la misma expresión en el ámbito fiscal o incluso en el mercantil.

En ese sentido, precisó el Consejo de Estado que la sujeción de empresas dedicadas a la exploración, explotación y transporte de recursos no renovables al impuesto de alumbrado público está condicionada a las siguientes premisas: *"(i) Que sean usuarios potenciales del servicio, en tanto hagan parte de la colectividad que reside en el municipio que administra el tributo. Es decir, que tengan, por lo menos, un establecimiento físico en esa jurisdicción municipal. (ii) Que por tal motivo, resulten beneficiadas directa o indirectamente, de forma transitoria o permanente, con el servicio de alumbrado público"*.

En conclusión, para que las empresas dedicadas a la exploración, explotación y transporte de hidrocarburos adquieran la calidad de sujetos pasivos este impuesto territorial, es necesario que las mismas cuenten, al menos, con un establecimiento físico en la jurisdicción del correspondiente municipio.

Declaraciones de renta en la que se compensen pérdidas fiscales pueden ser objeto del beneficio de auditoría siempre y cuando cumplan con los requisitos del artículo 689 – 1 del ET

En sentencia del 21 de febrero de 2019 (Exp. 18192, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez), el Consejo de Estado indicó, que las declaraciones del impuesto sobre la renta en las cuales se compensen pérdidas fiscales son susceptibles del beneficio de auditoria anteriormente previsto en el artículo 689 1 del ET, en la medida en que el legislador no dispuso ninguna exclusión o limitación para la aplicación de este beneficio a aquellas declaraciones en las que se compensen pérdidas fiscales.

En consecuencia, señaló el honorable Consejo de Estado, que las declaraciones de renta en las que se compensen pérdidas fiscales puede ser objeto del beneficio de auditoría, en la medida en que esta cumpla con los requisitos generales para acceder al mismo, esto es: *"(i) la declaración se presente y pague oportunamente, según los plazos fijados para tal efecto por el Gobierno Nacional; (ii) tal declaración liquide un aumento del impuesto neto de renta, en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior, según el porcentaje establecido para el respectivo año gravable y el término de firmeza pretendido; (iii) dentro del término de especial del beneficio de auditoría no se notifique emplazamiento para declarar respecto de la declaración objeto del beneficio. Lo anterior siempre y cuando no se verifique alguno de los supuestos establecidos expresamente en el artículo 689-1 del ET para excluir la aplicación del beneficio auditoría"*.

Adicionalmente, precisó el máximo tribunal de lo contencioso administrativo que, la compensación de una pérdida fiscal constituye una disminución de la renta líquida ordinaria del ejercicio, la cual no necesariamente será la base gravable del impuesto sobre la renta en la medida en que podrá serlo la renta presuntiva si fuere mayor. En ese sentido, la compensación de una pérdida fiscal no afecta la determinación del impuesto sobre la renta, pues este es el producto al que se llega luego de aplicarle a la base gravable la tarifa y los descuentos tributarios que sean procedentes de conformidad con la normativa fiscal.

En ese orden de ideas, concluyó el Consejo de Estado que la compensación de pérdidas fiscales no es incompatible con el cumplimiento del requisito para acceder al beneficio de auditoria, el cual consiste en el aumento del impuesto de renta en el porcentaje que corresponda según el artículo 689 – 1 del ET, beneficio que hoy se encuentra consagrado en el artículo 689 – 2 del ET.

Proyectos de decretos y resoluciones

Ministerio de Hacienda y Crédito Público dio a conocer el proyecto de decreto mediante el cual se reglamentaría el artículo 118 – 1 del Estatuto Tributario relativo a la subcapitalización para la deducción de intereses

Con la expedición de la Ley 1943 de 2018 se modificó la regla de subcapitalización prevista en el artículo 118 – 1 del ET, en la medida en que a partir de los cambios introducidos por la Ley de Financiamiento, solo serán deducibles los intereses generados por deudas cuyo monto total promedio durante el año gravable no exceda el resultado de multiplicar por 2 el patrimonio líquido del contribuyente determinado a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior. Adicionalmente, vale la pena resaltar que a partir de la nueva redacción del artículo 118 – 1 del ET, la mencionada limitación solo aplicará a las deudas contraídas con vinculados económicos nacionales o extranjeros, beneficiando así a los contribuyentes que tengan deudas con otro tipo de entidades.

Bajo ese contexto, el Proyecto del Ministerio de Hacienda pretende reglamentar, entre otros asuntos, el alcance de los términos vinculados económicos y patrimonio líquido, así como la forma de determinar el monto promedio de las deudas, los intereses no deducibles ni capitalizables y lo requisitos para la procedencia de las deducciones o capitalizaciones.

Ministerio de Hacienda y Crédito Publico divulgó proyecto de decreto que busca reglamentar el impuesto de normalización tributaria creado con la Ley 1943 de 2018

El 7 de marzo de 2019, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público dio a conocer el proyecto de decreto que busca reglamentar el impuesto de normalización tributaria creado mediante los artículos 42 a 47 de la Ley de Financiamiento, aplicable para el año 2019, y que deberá ser declarado a más tardar el 25 de septiembre del mismo año. Finalmente, es importante recordar que este impuesto se causa por la posesión de activos omitidos o pasivos inexistentes a 1° de enero de 2019.

CMS Rodríguez-Azuero

CMS Rodríguez-Azuero es una de las firmas de abogados más reconocidas en Colombia y Latinoamérica. Desde 1980 la Firma proporciona asesoría legal especializada con altas capacidades gerenciales y un enfoque estratégico, de la mano de un equipo de abogados expertos en diversas áreas de práctica, quienes cuentan con un conocimiento profundo de las industrias en las cuales sus clientes operan.

La Firma ofrece una combinación única de experticia incluyendo Derecho Bancario & Financiero, Derecho Comercial, Derecho de la Competencia, Derecho Corporativo / Fusiones & Adquisiciones, Derecho Laboral & Pensiones, Solución de Conflictos, Contratación Pública, Derecho Inmobiliario & Construcción, Derecho Tributario, Compliance, Derecho Penal Corporativo, Propiedad Intelectual, Regulación Sanitaria, Productos de Consumo, Energía, Fondos, Hoteles & Centros de Esparcimiento, Infraestructura & Proyectos, Seguros, Ciencias de la Vida & Salud, Capital Privado, y Tecnología, Medios & Comunicaciones.

La práctica internacional de CMS Rodríguez-Azuero se centra en asesorar a bancos multilaterales y multinacionales en operaciones de financiaciones complejas, a compañías internacionales en asuntos regulatorios específicos del sector y en transacciones relacionadas con fusiones y adquisiciones, así como asesorar a compañías nacionales e internacionales en expansiones a gran escala.

Como miembro de la firma internacional CMS, una de las firmas de abogados Top 10 del mundo, CMS Rodríguez-Azuero le ofrece un alcance global con presencia en más de 40 países y 74 oficinas. Así mismo, le ofrece una experiencia significativa en una amplia variedad de áreas de práctica y sectores y más de 4.500 abogados que proporcionan una asesoría enfocada a los negocios en el mercado local o globalmente a través de múltiples jurisdicciones.

Derecho Tributario

Nuestro equipo de Derecho Tributario ofrece asesoría integral en todos los asuntos tributarios que inciden en el desarrollo de las actividades empresariales en Colombia, mediante consultoría permanente para resolver los asuntos cotidianos de la operación de sus negocios. Igualmente, disponemos de un equipo capacitado y con experiencia en operaciones o proyectos especiales que le permitirá conocer la incidencia tributaria, evaluar riesgos y tomar decisiones.

Los abogados del área de Derecho Tributario han participado en múltiples operaciones de reorganización empresarial que les permite realizar el acompañamiento necesario en este tipo de transacciones, desde la etapa de debida diligencia, y hasta la estructuración y cierre de las operaciones correspondientes.

Así mismo, nuestro equipo cuenta con amplia experiencia en representación en litigios ante las autoridades tributarias y aduaneras del orden nacional o local y ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo.

Actualmente, CMS Rodríguez-Azuero ofrece asesoría en asuntos tributarios y cambiarios no solo a sociedades del sector financiero, sino también a inversionistas extranjeros, empresas del sector real pertenecientes a diversos sectores y asesoría alrededor del mundo gracias al alcance global que tenemos en más de 40 países.

Nuestros servicios incluyen:

— Asesoría permanente en asuntos tributarios y cambiarios

— Diagnóstico y representación en litigios tributarios y cambiarios

— Debidas diligencias tributarias y cumplimiento de obligaciones formales, tributarias y cambiarias

— Planeaciones patrimoniales (corporativas, sucesorales y tributarias)

— Planeación tributaria y asesoría en transacciones internacionales

— Asesoría a entidades sin ánimo de lucro

Contactos

Natalia Guerrero
Socia

T +57 1 321 8910 x138
E natalia.guerrero@cms-ra.com

Natalia es Socia y dirige el área de Derecho Tributario para la Firma. Natalia Cuenta con más de 14 años de experiencia en asesoría y consultoría en materia de tributos nacionales y territoriales. Además, cuenta con una amplia experiencia en actuaciones en sede administrativa y en litigios ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo en asuntos tributarios y en acompañamiento en procesos de planeación tributaria de empresas nacionales del sector real y financiero. Ha participado en procesos de integración empresarial entre compañías nacionales o entre compañías nacionales y extranjeras, desde la perspectiva tributaria de las operaciones en las etapas de elaboración de debida diligencia y de negociación contractual.

Cuenta con 5 años de experiencia trabajando directamente en los departamentos tributarios de varias de las empresas más reconocidas en el sector petrolero en Colombia, lo que le otorga un amplio conocimiento de los asuntos fiscales de compañías en este sector. Igualmente, su práctica ha involucrado compañías y entidades de muchos otros sectores como el asegurador, financiero, automotriz, fabricación de productos de consumo masivo, entre otros. Asimismo, ha sido profesora auxiliar y profesora de diversas cátedras en la Universidad Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario.

Helena Salazar
Asociada

T +57 1 321 8910 x154
E helena.salazar@cms-ra.com

Helena es Asociada Intermedia para la Firma en el área de Derecho Tributario. Es abogada y cuenta con una especialización de la Universidad de los Andes en Derecho Tributario. Adicionalmente, tiene un Master 1 en Derecho Privado de Université Paris II – Assas.

Helena cuenta con más de 6 años de experiencia asesorando a clientes nacionales y multinacionales en materia de estructuración tributaria de negocios, fusiones y adquisiciones y planeaciones tributarias para personas jurídicas y naturales. Asimismo, ha asesorado clientes en temas de litigios tributarios.

Javier Orozco
Asociado

T +57 1 321 8910 x137
E javier.orozco@cms-ra.com

Javier es Asociado Junior para la Firma en el área de Derecho Tributario. Es abogado de la Pontificia Universidad Javeriana y cuenta con dos especializaciones de la Universidad de los Andes en Derecho Comercial y Tributario. Adicionalmente, tiene un LL.M en Derecho Transnacional de los Negocios de IE Law School en España.

Javier cuenta con más de dos años de experiencia, y desde que se vinculó a la Firma en octubre de 2018, ha asesorado a clientes nacionales e internacionales, entre otras cosas, en consultoría y planeación tributaria, así como en litigios tributarios ante las autoridades administrativas y judiciales en Colombia.

C/M/S/ Law-Now™

Law.Tax

Your free online legal information service.

A subscription service for legal articles
on a variety of topics delivered by email.
cms-lawnow.com

C/M/S/ e-guides

Law.Tax

Your expert legal publications online.

In-depth international legal research
and insights that can be personalised.
eguides.cmslegal.com

CMS Legal Services EEIG (CMS EEIG) is a European Economic Interest Grouping that coordinates an organisation of independent law firms. CMS EEIG provides no client services. Such services are solely provided by CMS EEIG's member firms in their respective jurisdictions. CMS EEIG and each of its member firms are separate and legally distinct entities, and no such entity has any authority to bind any other. CMS EEIG and each member firm are liable only for their own acts or omissions and not those of each other. The brand name "CMS" and the term "firm" are used to refer to some or all of the member firms or their offices.

CMS locations:
Aberdeen, Algiers, Amsterdam, Antwerp, Barcelona, Beijing, Belgrade, Berlin, Bratislava, Bristol, Brussels, Bucharest, Budapest, Casablanca, Cologne, Dubai, Duesseldorf, Edinburgh, Frankfurt, Geneva, Glasgow, Hamburg, Hong Kong, Istanbul, Kyiv, Leipzig, Lisbon, Ljubljana, London, Luxembourg, Lyon, Madrid, Mexico City, Milan, Moscow, Munich, Muscat, Paris, Podgorica, Prague, Rio de Janeiro, Rome, Sarajevo, Seville, Shanghai, Sofia, Strasbourg, Stuttgart, Tehran, Tirana, Utrecht, Vienna, Warsaw, Zagreb and Zurich.

cms.law

© CMS Rodriguez-Azuero (2019) – RA