

RESOLUCION 2010 DE 1999 (12 de octubre) POR EL CUAL SE SEÑALAN LOS FORMATOS Y ESPECIFICACIONES TECNICAS DE LA INFORMACION TRIBUTARIA A QUE SE REFIERE EL ARTICULO 631-1 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO, QUE DEBE SER PRESENTADA A LA DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES EN MEDIO MAGNETICO O ELECTRONICO, POR LOS GRUPOS ECONOMICOS Y/O EMPRESARIALES, A PARTIR DEL AÑO GRAVABLE 1999 - Anulado inciso 2 del artículo 1 que señala “de igual forma la sociedad subordinada que cumpla con las características de sociedad controlante o matriz deberá informar como tal, independientemente de la información del grupo empresarial al cual pertenece”

GRUPOS EMPRESARIALES O ECONOMICOS - La presentación de la información en medios magnéticos no requiere ser reglamentada por el Gobierno Nacional

Reitera la Sala que, la remisión expresa que hace el legislador a la Ley 222 de 1995, en cuanto a la forma como los grupos empresariales deben presentar los estados financieros consolidados; así como el artículo 651 del Estatuto Tributario, respecto de las sanciones aplicables, excluye la necesidad de reglamentación por parte del gobierno nacional, pues los preceptos legales a los que remite la norma objeto de análisis resultan claros, concretos y precisos por lo que no requieren regulación adicional para su ejecución. El artículo 35 de la Ley 222 de 1995 consagra la obligación de preparar y difundir estados financieros de propósito general consolidados en cabeza de la matriz o controlante. La norma acusada al disponer que la sociedad subordinada que cumpla con las características de sociedad controlante o matriz deberá informar como tal, independientemente de la información del grupo empresarial al cual pertenece, excede la previsión contenida en el 631-1 del Estatuto Tributario, en donde expresamente respecto a los obligados se remitió a la regulación contenida en los artículos 26 a 44 de la Ley 222 de 1995.

SOCIEDAD SUBORDINADA - No están dentro de los obligados a presentar información de que trata el artículo 631-1 del Estatuto Tributario / MATRIZ O CONTROLANTE - Es el sujeto pasivo para preparar y presentar los estados financieros consolidados

Sobre el particular se precisa que en sentencia del 24 de mayo de 2007, exp. 15309 C.P. Maria Inés Ortiz Barbosa, a pesar de tratarse de una acción de nulidad y restablecimiento del derecho, se analizó si la demandante en calidad de subordinada estaba obligada a presentar la información de que trata el artículo 631-1 del Estatuto Tributario. En dicha ocasión se concluyó que quienes no reúnan las condiciones del artículo 28 de la Ley 222 de 1995, no están obligados a enviar la información de que trata el artículo 631-1 del Estatuto Tributario y por ende no son objeto de la sanción allí prevista.

SOCIEDAD CONTROLANTE O MATRIZ DOMICILIADA EN EL EXTERIOR - La información debe ser suministrada por la sociedad subordinada que tenga mayor patrimonio neto

Nota de Relatoría: Aclaración de voto doctor Héctor Romero Díaz. Ver sentencias de 24 de mayo de 2007, exp. 15309 y 27 de septiembre de 2007, exp. 15627, C.P. Doctora María Inés Ortiz Barbosa

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: LIGIA LOPEZ DIAZ

Bogotá D.C., doce (12) de febrero de dos mil nueve (2009)

Radicación número: 11001-03-27-000-2006-0005-00(16295)

Actor: RICARDO ANDRES SABOGAL

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

En ejercicio de la acción de nulidad consagrada en el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo, mediante escrito del 30 de noviembre de 2006, el actor demandó a la Nación, representada por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, para que se declare la nulidad del inciso 2º del artículo 1º de la Resolución 2014 del 12 de octubre de 1999, expedida por la DIAN.

NORMA DEMANDADA

“RESOLUCIÓN NUMERO 2014 DE 1999

“Por la cual se señalan los formatos y especificaciones técnicas de la información tributaria a que se refiere el artículo 631-1 del Estatuto Tributario, que debe ser presentada a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y aduanas Nacionales en medio magnético o electrónico, por los Grupos Económicos y/o Empresariales, a partir del año gravable 1999”.

“...

“Artículo 1º. Sujetos Obligados e Información a Suministrar. A partir del año gravable 1999, la sociedad controlante o matriz de cada uno de los grupos económicos y/o empresariales, registrados en el Registro Mercantil de las Cámaras de Comercio existentes en el país, deberá suministrar anualmente la información a que se refiere el artículo 631-1 del Estatuto Tributario, referente a los

estados financieros consolidados, a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de acuerdo a las especificaciones técnicas establecidas en la presente resolución.

“De igual forma la sociedad subordinada que cumpla con las características de sociedad controlante o matriz deberá informar como tal, independientemente de la información del grupo empresarial al cual pertenece. (se subraya el aparte demandado)

DEMANDA

Señaló que atendiendo a lo consagrado en el artículo 175 del C.C.A., en este caso solamente existe cosa juzgada respecto a los cargos presentados en demanda de nulidad contra la Resolución 2014 de 1999, relativos a haberse abrogado el Director de la DIAN la facultad reglamentaria, que por mandato constitucional sólo le corresponde al Presidente de la República y que el obligado a informar era cualquier sociedad del grupo empresarial, razón por la cual imponer la obligación de enviar la información en cabeza de la matriz resultaba contrario a lo señalado en las normas vigentes.

El concepto de violación se resume de la siguiente forma:

1. Violación del artículo 631-1 y de los artículos 26 y siguientes de la Ley 222 de 1995.

El inciso 2 del artículo 1º de la Resolución 2014 de 1999 es ilegal en la medida que establece una obligación múltiple que además de exigir que la matriz haga la consolidación de estados financieros (esto es lo señalado por la ley 222), obliga también a las subordinadas a consolidarlos cuando ejerzan control sobre otras sociedades del grupo empresarial.

El artículo 631-1 del Estatuto Tributario, establece la obligación de remitir los estados financieros consolidados en cabeza de los grupos empresariales o económicos, dando la posibilidad de imponer la sanción señalada en el artículo 651 ib, a quienes incumplan con este deber. La disposición remite expresamente a los artículos 26 a 44 de la Ley 222 de 1995 para determinar la forma en que se deben consolidar los estados financieros.

Conforme al artículo 35 de la Ley 222 de 1995 corresponde a la matriz o controlante efectuar la consolidación de los estados financieros del grupo empresarial o económico.

El inciso 2º del artículo 1º de la Resolución 2014 de 1999 vulnera el artículo 631-1 del Estatuto Tributario y los artículos 26 a 44 de la Ley 222 de 1995, toda vez que señala la obligación adicional a las subordinadas que ejerzan control sobre otras sociedades del grupo económico o empresarial de remitir estados financieros consolidados, independientemente de los estados financieros ya remitidos por el grupo económico o empresarial.

Esta norma establece una nueva obligación de elaborar otros estados financieros consolidados en cabeza de las sociedades que ejerzan control sobre otras del grupo económico o empresarial, desconociendo que la elaboración de estados financieros consolidados solo corresponde al grupo empresarial o económico en cabeza de la matriz o controlante.

La disposición acusada además de adicionar una obligación que no está señalada en el artículo 631-1 del Estatuto Tributario ni en los artículos 26 a 44 de la Ley 222 de 1995 se está tipificando una nueva conducta sancionable sin que exista una fuente legal para ello.

Por otra parte, la norma demandada supuestamente estaba limitándose a señalar los formatos que se debían usar para remitir la información, sin embargo, en forma “solapada” incluyó un nuevo grupo de obligados a elaborar otros estados financieros consolidados independientemente de los ya elaborados por la matriz o controlante del grupo empresarial.

La Resolución 2014 de 1999 se encuentra viciada por falsa motivación, por cuanto manifiesta ser reglamentaria del artículo 631-1 del Estatuto Tributario, pero impone la obligación de enviar los estados financieros consolidados a entidades que no se encuentran obligadas a ello según lo previsto en el artículo 631-1 del Estatuto Tributario y en los artículos 26 a 44 de la Ley 222 de 1995.

OPOSICIÓN

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales se opuso a las pretensiones de la demanda señalando que en ejercicio de la facultad de fiscalización la DIAN puede y debe exigir no sólo de los contribuyentes sino además de terceros, la presentación de documentos que reflejen la capacidad económica a través de sus operaciones, y si para mayor comprensión, agilidad y economía se considera viable el informe consolidado, puede solicitarlo de esta manera y en cabeza de quien considere sea el sujeto pasivo idóneo para el caso.

El artículo 1º de la Resolución 2014 de 1999 es el resultado de reglamentar el artículo 631-1 del E.T., adicionado por la Ley 488 de 1998, por el cual se obligó a los grupos empresariales a informar los estados financieros consolidados a más tardar el 30 de junio de cada año; con el artículo demandado se señaló quién de ese grupo empresarial estaba en la obligación de presentar el informe consolidado, para un mayor control y especialmente para saber con certeza sobre quién recae tal obligación, obligación que sea la sociedad matriz, o la subordinada cuando esta tenga las condiciones de matriz o controlante.

Precisó: “ *La DIAN al expedir la resolución no requiere en forma múltiple la obligación de la información consolidada, sino que establece que la sociedad subordinada, se encuentra en la obligación de presentar este informe consolidado cuando ejerce control y dirección, o sea cuando está cumpliendo con las características de la matriz o controlante, razón por la cual el inciso segundo termina afirmando: ‘independientemente de la información del Grupo Empresarial al cual pertenece’.*”

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandada reiteró los argumentos de oposición.

El Ministerio Público pidió acceder a las súplicas de la demanda, precisando: “*para esta agencia del Ministerio Público el respectivo cargo de nulidad tiene fundamentación y está llamado a prosperar, pues si conforme a la jurisprudencia del Consejo de Estado, las matrices o controladoras son por virtud de la ley los sujetos pasivos de la obligación fiscal de presentar la información acompañada de sus notas, para efectos del control tributario, esta previsión legal no tenía porque*

ser objeto de modificación por parte de la DIAN, ya que siendo claro que el artículo 631-1 del Estatuto Tributario, consagra la obligación, su interpretación debió hacerse en armonía con los artículos 26 a 44 de la Ley 222 de 1995, a los cuales aquel remite”.

El demandante no alegó de conclusión.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Decide la Sala sobre la legalidad del inciso segundo del artículo 1º de la Resolución 2014 del 12 de octubre de 1999 proferida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales que señala:

*“Artículo 1º. Sujetos Obligados e Información a Suministrar. A partir del año gravable 1999, **la sociedad controlante o matriz** de cada uno de los grupos económicos y/o empresariales, registrados en el Registro Mercantil de las Cámaras de Comercio existentes en el país, deberá suministrar anualmente la información a que se refiere el artículo 631-1 del Estatuto Tributario, referente a los estados financieros consolidados, a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de acuerdo a las especificaciones técnicas establecidas en la presente resolución.*

***“De igual forma la sociedad subordinada que cumpla con las características de sociedad controlante o matriz deberá informar como tal, independientemente de la información del grupo empresarial al cual pertenece.** (se subraya el aparte demandado)*

Según el demandante, la norma acusada multiplica la obligación de consolidar los estados financieros en la medida en que además de exigir que la matriz la realice, obliga a las subordinadas a consolidar los estados financieros en aquellos casos en que ejerzan control sobre otras sociedades del grupo empresarial.

Para el actor, conforme al artículo 35 de la Ley 222 de 1995 la matriz o controlante efectúa la consolidación de los estados financieros del grupo empresarial o económico y por tanto, la obligación de informar estados financieros consolidados a la DIAN corresponde solamente al grupo empresarial o económico y se cumple a través de la casa matriz controlante.

Observa la Sala que el artículo 1º de la Resolución 2014 de 1999 fue objeto de análisis con ocasión de la demanda de nulidad que culminó con la sentencia del 21 de febrero de 2005, exp. 13749, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié, denegatoria de las súplicas de la demanda. En dicha ocasión el cargo analizado se centró en que el director de la DIAN se atribuía la facultad reglamentaria que por mandato constitucional corresponde al Presidente de la República y que obligar a la matriz a enviar la información resultaba contrario a lo señalado en las normas vigentes.

En dicha ocasión concluyó la Sala que si la forma como deben presentarse los estados financieros consolidados ya está definida en la legislación comercial, y a ella remite la norma tributaria (art. 95 Ley 488/98), lo que en este aspecto debe regularse son las especificaciones técnicas, para que dicha información sea suministrada a la autoridad fiscal en “medios magnéticos”, que es precisamente el tema regulado por la Resolución 2014 de 1999, para lo cual, el artículo 633 del Estatuto Tributario confiere expresas facultades a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Toda vez que ahora el cargo planteado contra la misma norma se concreta en dilucidar si conforme al artículo 35 de la Ley 222 de 1995 la elaboración de estados financieros consolidados sólo corresponde al grupo empresarial o económico en cabeza de la matriz o controlante y que por tanto las subordinadas no están obligadas a consolidar los estados financieros en los términos de la norma acusada, la Sala procede a su análisis por no existir cosa juzgada conforme al artículo 175 del C.C.A., como quiera que en esta ocasión se estudian cargos diferentes.

El artículo 95 de la Ley 488 de 1998 adicionó el artículo 631-1 del Estatuto Tributario de la siguiente forma:

ARTICULO 95. Obligación de informar por parte de los grupos empresariales.

Se adiciona el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:

"Artículo 631-1. Obligación de informar los estados financieros consolidados por parte de los grupos empresariales. Para efecto de control tributario, a más tardar el treinta (30) de junio de cada año, los grupos económicos y/o empresariales, registrados en el Registro Mercantil de las Cámaras de Comercio, deberán

remitir en medios magnéticos, a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales sus estados financieros consolidados, junto con sus respectivos anexos, en la forma prevista en los artículos 26 a 44 de la Ley 222 de 1.995, y demás normas pertinentes.

El incumplimiento de la obligación prevista en el presente artículo dará lugar a la aplicación de las sanciones previstas en el artículo 651 del Estatuto Tributario."

Reitera la Sala¹ que, la remisión expresa que hace el legislador a la Ley 222 de 1995, en cuanto a la forma como los grupos empresariales deben presentar los estados financieros consolidados; así como el artículo 651 del Estatuto Tributario, respecto de las sanciones aplicables, excluye la necesidad de reglamentación por parte del gobierno nacional, pues los preceptos legales a los que remite la norma objeto de análisis resultan claros, concretos y precisos por lo que no requieren regulación adicional para su ejecución.

Señala el artículo 35 de la Ley 222 de 1995:

Artículo 35. ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS.

*La **matriz o controlante**, además de preparar y presentar estados financieros de propósito general individuales, **deben preparar y difundir estados financieros de propósito general consolidados**, que presenten la situación financiera, los resultados de las operaciones, los cambios en el patrimonio, así como los flujos de efectivo de la matriz o controlante y sus subordinados o dominados, como si fuesen los de un solo ente.*

Los estados financieros de propósito general consolidados deben ser sometidos a consideración de quien sea competente, para su aprobación o improbación.

Las inversiones en subordinadas deben contabilizarse en los libros de la matriz o controlante por el método de participación patrimonial.

Dicha norma consagra la obligación de preparar y difundir estados financieros de propósito general consolidados en cabeza de la matriz o controlante. La norma acusada al disponer que **la sociedad subordinada** que cumpla con las características de sociedad controlante o matriz deberá informar como tal, independientemente de la información del grupo empresarial al cual pertenece, excede la previsión contenida en el 631-1 del Estatuto Tributario, en donde

¹ Sentencia de 21 de febrero de 2005, exp. 13749 C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

expresamente respecto a los obligados se remitió a la regulación contenida en los artículos 26 a 44 de la Ley 222 de 1995.

Sobre el particular se precisa que en sentencia del 24 de mayo de 2007, exp. 15309 C.P. Maria Inés Ortiz Barbosa,² a pesar de tratarse de una acción de nulidad y restablecimiento del derecho, se analizó si la demandante en calidad de subordinada estaba obligada a presentar la información de que trata el artículo 631-1 del Estatuto Tributario.

En dicha ocasión se concluyó que quienes no reúnan las condiciones del artículo 28 de la Ley 222 de 1995, no están obligados a enviar la información de que trata el artículo 631-1 del Estatuto Tributario y por ende no son objeto de la sanción allí prevista.

Señala la norma en mención:

Artículo 28. GRUPO EMPRESARIAL.

Habrá grupo empresarial cuando además del vínculo de subordinación, exista entre las entidades unidad de propósito y dirección.

Se entenderá que existe unidad de propósito y dirección cuando la existencia y actividades de todas las entidades persigan la consecución de un objetivo determinado por la matriz o controlante en virtud de la dirección que ejerce sobre el conjunto, sin perjuicio del desarrollo individual del objeto social o actividad de cada una de ellas.

Corresponderá a la Superintendencia de Sociedades, o en su caso a la de Valores o Bancaria, determinar la existencia del grupo empresarial cuando exista discrepancia sobre los supuestos que lo originan.

En cuanto a la subordinación precisó la Sala:

Al respecto se advierte que “situación de control” se configura en los eventos previstos en los artículos 260 y 261 del Código de Comercio [art. 30, L.222/95]...

Para la Sala es claro que en el primer precepto se define “subordinación” y el segundo, se enuncian los casos en que ésta se presume, sin que ninguno de los dos haga referencia a

² Posición reiterada en sentencia del 27 de septiembre de 2007 exp. 15627 C.P. María Inés Ortiz Barbosa.

que la subordinación per se, sea similar o sinónimo de grupo económico.

Se reitera que tanto las situaciones “de control” como de grupo empresarial, deben ser inscritas en el Registro Mercantil, sin embargo, ello no quiere decir, que toda situación de subordinación, por el solo hecho de estar inscrita en el Registro Mercantil, es grupo económico, pues el legislador de manera alguna así lo ha previsto.

Por todo lo anterior, la Sala no comparte la interpretación que de esos preceptos hace la demandada, al afirmar que toda “situación de control” que no reúna las condiciones de grupo empresarial, es grupo económico, pues tal presunción no la ha realizado el legislador. Se insiste en que en el ordenamiento legal interno no han sido establecidos, ni definidos, los denominados grupos económicos y por ende no existe norma que obligue a inscribirlos en el Registro Mercantil.

Además, tratándose de una obligación tributaria, cuya competencia es exclusiva del legislador, debe estar definida de manera inequívoca, ya que los particulares son responsables solo por infringir la Constitución y las leyes [art. 6 C.N.].

En este orden de ideas, los sujetos pasivos de la obligación contenida en el artículo 631-1 del Estatuto Tributario, si bien el texto señala a “los grupos económicos y/o empresariales, registrados en el Registro Mercantil de las Cámaras de Comercio”, lo cierto es que de acuerdo con lo expuesto, corresponde cumplirla a los **GRUPOS EMPRESARIALES** inscritos como tales, circunstancia que se demuestra con el certificado expedido por la Cámara de Comercio respectiva.

De lo anterior se colige que quienes no reúnan las condiciones del artículo 28 de la Ley 222 de 1995, no están obligados a enviar la información de que trata el artículo 631-1 del Estatuto Tributario y por ende no podría endilgárseles la conducta sancionable que la misma norma contiene. (subraya la Sala)

Conforme a lo expuesto y toda vez que la norma acusada al disponer que la **sociedad subordinada** que cumpla con las características de sociedad controlante o matriz debe informar como tal, independientemente del grupo empresarial al cual pertenece, excede la previsión contenida en el 631-1 del Estatuto Tributario, en donde respecto a los obligados se remitió expresamente a la regulación contenida en el artículo 35 de la Ley 222 de 1.995, habrá de decretar su nulidad.

Si bien la obligación formal de los contribuyentes de suministrar a la Administración de Impuestos la información de naturaleza fiscal que ésta requiera

para el cumplimiento de sus funciones, deriva de la potestad impositiva del Estado y del consiguiente deber de tributación, los cuales se fundamentan en los artículos superiores 150-12, 338 y 363 en concordancia con el 95-9 ibídem³, la solicitud múltiple de la misma en cabeza de la matriz y de las subordinadas en aquellos casos en que ejerzan control sobre otras sociedades del grupo empresarial, además de tornarse innecesaria, genera un nuevo hecho sancionable no previsto en el artículo 631 -1 del Estatuto Tributario el cual establece la sanción solamente en cabeza de la matriz o controlante que no remita los estados financieros consolidados (art. 35 ley 222 de 1995) y es evidente que en la estructura legal de un grupo o conglomerado de sociedades solamente existe un contratante.

La Sala precisa que en todo caso, conforme al artículo 6º de la resolución acusada cuando la sociedad controlante o matriz de un grupo empresarial⁴ no se encuentre domiciliada en el país, la información a que se refiere el artículo 1º de la misma resolución debe ser suministrada por la sociedad subordinada que tenga mayor patrimonio neto, la cual tomará para estos efectos, el carácter de controlante o matriz. Previsión que es consecuente con las facultades de fiscalización con que cuentan las autoridades tributarias y evita que éstas queden imposibilitadas de solicitar dicha información cuando la controlante encargada de enviar el reporte esté en el exterior⁵ o sea una entidad no societaria (tal es el caso de las entidades sin ánimo de lucro o de las personas naturales).

En consecuencia, por lo analizado la Sala estima que el inciso segundo del artículo 1º de la Resolución 2014 de 1999, desbordó el alcance previsto en la norma de rango legal, razón por la cual se declarará su nulidad.

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 :

³ Corte Constitucional, sentencia C-844 de 1999, M.P. Fabio Morón Díaz.

⁴ En sentencia del 24 de mayo de 2007, exp. 15309 C.P. Maria Inés Ortiz Barbosa, se precisó: "...los sujetos pasivos de la obligación contenida en el artículo 631-1 del Estatuto Tributario, si bien el texto señala a 'los grupos económicos y/o empresariales, registrados en el Registro Mercantil de las Cámaras de comercio', lo cierto es que de acuerdo con lo expuesto, corresponde cumplirla a los grupos empresariales inscritos como tales, circunstancia que se demuestra con el certificado expedido por la Cámara de Comercio respectiva".

⁵ En el caso concreto de los Holdig (Compañías que controlan las actividades de otras empresas ante la adquisición de todas o parte importante de sus acciones) son consideradas en Colombia como una forma de integración y colaboración empresarial similar a los grupos empresariales o grupos económicos.

ANÚLASE el inciso segundo del artículo 1º de la Resolución 2014 del 12 de octubre de 1999, proferida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, que señala: *“De igual forma la sociedad subordinada que cumpla con las características de sociedad controlante o matriz deberá informar como tal, independientemente de la información del grupo empresarial al cual pertenece”*.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Cúmplase.

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente de la Sección

HECTOR J. ROMERO DIAZ
Aclara Voto

LIGIA LOPEZ DIAZ

NESTOR HUMBERTO MARTINEZ NEIRA
Conjuez