

GRUPO EMPRESARIAL - Elementos que lo integran / SUBORDINACION EMPRESARIAL - Definición legal y casos en que se presume / UNIDAD DE PROPOSITO Y DIRECCION - Definición legal

Como se indicó, la Ley 222 de 1995 en el artículo 28, establece que habrá GRUPO EMPRESARIAL “Cuando además del vínculo de subordinación, exista entre las entidades unidad de propósito y dirección”. En otras palabras, para que exista grupo empresarial se requiere de dos condiciones conjuntas, a saber: que exista relación de subordinación y que la matriz ejerza un poder de dirección suficiente para lograr un propósito común. En cuanto a la primera condición, la misma ley en el artículo 26, ubicado en el Capítulo V-MATRICES Y SUBORDINADAS, dispone que será subordinada o controlada una sociedad cuando el poder de decisión se encuentre sometido, directa o indirectamente, a la voluntad de otra sociedad matriz o controlante, o de una o varias personas naturales o jurídicas de naturaleza no societaria; y en el artículo siguiente [27], relaciona los casos en que se presume el vínculo de subordinación. En relación con la segunda condición, el artículo 28 ib. señala que “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 actividades de cada una de ellas”.

GRUPO EMPRESARIAL - Tiene la obligación de inscribirse en el registro mercantil / GRUPOS ECONOMICOS –Esta figura no ha sido regulada por el legislador / OBLIGACION DE INFORMAR SOBRE ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS – La tienen los grupos empresariales y no los económicos ya que éstos no han sido reconocidos

Así pues, está definido claramente en la normatividad comercial, el denominado Grupo Empresarial y es expresa la obligación de ser inscrito en el Registro Mercantil, el cual tiene como función darle a los actos objeto del mismo publicidad frente a terceros, como lo ordena el artículo 29-4 del Código de Comercio. En cambio, la figura de los GRUPOS ECONÓMICOS, como lo expresó la recurrente, no ha sido regulada por el legislador, sin embargo este término ha sido empleado en el ámbito del comercio para identificar un conjunto de personas, naturales o jurídicas que conservan cierta unidad de criterio en la administración, y principalmente en lo que tiene que ver con el control de los negocios. De una interpretación armónica del precepto en cuestión con aquéllos a los cuales remite, estima la Sección que en el último párrafo del aparte de la ponencia transcrita, se utilizó la expresión “grupos económicos”, asimilándola a la de “grupos empresariales”, por lo que en el texto definitivo del artículo 95 de la Ley 488/98, al indicarse como sujetos pasivos de la obligación contenida en él a “los grupos económicos y/o empresariales”, se incurrió en imprecisión, pues se reitera, los únicos “grupos” reconocidos en el ordenamiento legal del país, son los grupos empresariales.

SUBORDINACION EMPRESARIAL - Per se no es similar o sinónimo de grupo económico / GRUPO ECONOMICO - No lo es por el sólo hecho de existir subordinación y estar inscrito en el Registro Mercantil / OBLIGACION DE INFORMAR A LA DIAN - La tienen los grupos empresariales pero no los económicos / SANCION POR NO ENVIAR INFORMACION TRIBUTARIA - No procede cuando no se cumplen los requisitos del artículo 28 de la Ley 222/95

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 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. 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.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: MARIA INES ORTIZ BARBOSA

Bogotá, D.C., veinticuatro (24) de mayo de dos mil siete (2007).

Radicación número: 66001-23-31-000-2003-00546-01(15309)

Actor: Suzuki Motor de Colombia S.A

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por el apoderado de la parte demandada, contra la sentencia del Tribunal Administrativo de Risaralda a través de la cual declaró no probada la excepción de falta de agotamiento de la vía gubernativa; la nulidad de los actos acusados y a título de restablecimiento del derecho, que la sociedad no está obligada al pago de la sanción contenida en los mismos y que de haber efectuado pago total o parcial, ese valor sea devuelto.

ANTECEDENTES

La Administración formuló a SUZUKI MOTOR DE COLOMBIA S.A., el Pliego de Cargos N°160762002000030 de 4 de abril de 2002, por no suministrar la información a que se refiere el artículo 631-1 del Estatuto Tributario y conforme a lo dispuesto en el artículo 1° de la Resolución 2014 de 1999, por tal razón le propuso la sanción prevista en el literal a) del artículo 651 del E. T., cuyo monto calculó en la suma de \$344.021.505, valor correspondiente al 0.5% del “Total ingresos netos” [\$68.804.301.000] informados en la Declaración de Renta del año gravable 1999, limitándola a \$182.400.000 [fl. 15 c.a.].

El contribuyente dio respuesta el 6 de mayo de 2002, en la que dice acogerse al beneficio de la sanción reducida y para el efecto anexa el Formato de Entrega de Información Tributaria [fl. 45 c.a.] y la Resolución N°900014 de 2 de mayo del mismo año [fl. 32 c.a.], por la cual se le concedió facilidad para su pago, en cuantía de \$18.240.000, valor equivalente al 10% de la propuesta por la Administración. En este memorial además controvierte la legalidad del pliego de cargos, aduce indebida formulación, falsa motivación, violación al debido proceso, proporcionalidad y razonabilidad de la sanción y violación al principio de justicia [fl. 46 c.a.].

La División de Liquidación profirió la Resolución Sanción N°160642002000070 de 14 de agosto de 2002 (fl. 76 c.a.), a través de la cual impuso al actor la sanción anunciada y dijo no acceder a la reducción de la misma al 10%.

Contra la anterior resolución la demandante interpuso el recurso de Reconsideración [fl. 139 c.a.] el cual fue decidido por la División Jurídica a través de la Resolución N°160772003000001 de 14 de febrero de 2003, en el sentido de modificar el acto recurrido y aceptar la sanción reducida, toda vez que el contribuyente dentro del término legal cumplió con los requisitos exigidos para ello [170 c.a.].

LA DEMANDA

La sociedad actora en ejercicio de la acción consagrada en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, pretende se declare la nulidad de los actos

administrativos atrás indicados; a título de restablecimiento del derecho, que no está obligada a pagar suma alguna por el concepto a que éstos se refieren y se condene en costas, incluidas las agencias en derecho, a la demandada.

Cita infringidos los artículos 1, 2, 6, 29, 83, 209 y 363 de la Constitución Nacional, 631-1, 651, 683, 742 y 743 del Estatuto Tributario, 260 y 262 del Código de Comercio, 29 y 30 de la Ley 222 de 1995, 3 y 4 de la Resolución 2004 de 1997 y la Resolución 2014 de 12 de octubre de 1999.

El concepto de violación se sintetiza así:

Aduce que la actuación viola el principio de legalidad, al imponer sanción “por una conducta no prevista en la norma”, toda vez que Suzuki Motor de Colombia S.A. no es un Grupo Económico ni un Grupo Empresarial a los que se refiere el artículo 631-1 del E. T. y la Resolución 2014 de 1999, como obligados a suministrar los estados financieros consolidados y los anexos, en medios magnéticos.

Explica que ante la Cámara de Comercio deben inscribirse tanto la “situación de control” como “la situación de grupo empresarial”, las cuales están definidas en la ley y tienen efectos y consecuencias jurídicas que son distintas en cada caso. Afirma que en el registro mercantil fue inscrita la “situación de control” existente por parte de la sociedad Suzuki Motor Corporation.

Alega que se violó el principio de igualdad, pues en caso similar, la Administración decidió de manera diferente y se refiere a la actuación contra Luis Albeiro Cardona Ocampo.

En cuanto a la sanción, manifiesta que ésta debe ser razonable y proporcional al daño que en el caso no fue demostrado, así como tampoco se informó el método para su valoración ni si se actuó con culpa o dolo, desconociéndose el principio de justicia.

LA OPOSICION

El apoderado de la parte demandada se opone a la prosperidad de las pretensiones de la parte actora.

Propone la excepción de inepta demanda porque no se agotó la vía gubernativa, frente al cargo de la proporcionalidad y razonabilidad de la sanción.

Por otra parte, con fundamento en lo previsto en los artículos 260 y 261 del Código de Comercio y el contenido del oficio remitido por la actora a la Cámara de Comercio de Pereira, expresa que la sociedad actora es controlada por Suzuki Motor Corporation. Luego invoca lo dispuesto en los artículos 28 de la Ley 222 de 1995 y 6 de la Resolución 2014 de 1994, para destacar que cuando la matriz de un Grupo Económico no tenga su domicilio en el país, la información a que se refiere la misma norma, deberá suministrarla la subordinada “con mayor patrimonio neto”, por lo que sostiene que al incumplir el deber legal de informar a que estaba obligada, es procedente imponer la sanción del artículo 651 del Estatuto Tributario.

Discrepa del argumento de la demandante, según el cual “situación de control” y “grupo empresarial” son dos modalidades particulares. Al respecto indica que siempre que una sociedad esté sometida a la voluntad de otra, hay control o subordinación y si existe, se habla de grupo económico o grupo empresarial. Resalta que en el expediente está demostrada la situación de control y por ende la calidad de subordinada de la sociedad actora.

Sobre la presunta violación del derecho a la igualdad, argumenta que al aceptar la reducción de la sanción en vía gubernativa, ante esta jurisdicción no hay controversia, así por sustracción de materia sobran las disertaciones fútiles o inanes sobre el punto; además advierte que los procesos son inter partes, entre otras razones, por contener antecedentes fácticos de diferente naturaleza.

En cuanto a la proporcionalidad y razonabilidad de la sanción, anota que la impuesta a la demandada, se ajusta a los parámetros del artículo 651 del Estatuto Tributario y en el trámite se observaron el debido proceso y los principios de legalidad y justicia.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Risaralda, mediante sentencia de 6 de diciembre de 2004, declaró no probada la excepción de falta de agotamiento de la vía gubernativa, anuló los actos demandados y a título de restablecimiento del

derecho declaró que “la actora no está obligada a pagar la suma de \$18.240.000, señalada como sanción y, en el evento de haberse efectuado el pago total o parcial de dicha suma para la fecha de este fallo, se condena a la demandada a su devolución”; además que esta devolución se efectuará de conformidad con lo previsto en los artículos 178 y 179 del C.C.A. y negó las demás súplicas de la demanda.

En cuanto a la excepción propuesta, luego de revisar la actuación, señaló que contrario a lo dicho por la demandada, la sociedad actora agotó la vía gubernativa en relación con el argumento de la proporcionalidad y razonabilidad de la sanción impuesta, por lo que consideró este aspecto debatible en la instancia judicial.

Por lo que hace al fondo del asunto, en primer término advirtió que hay acuerdo entre las partes, sobre la existencia de una situación de control por parte de Suzuki Motor Corporation, respecto de Suzuki Motor de Colombia S.A., la demandante; además que está acreditado en el expediente que la primera posee el 85% del capital de la segunda, situación que encuadra en la presunción de subordinación prevista en el artículo 27, numeral 1° de la Ley 222 de 1995.

No obstante para el a quo, de la existencia de la aludida situación de control, no se deduce la conformación de un grupo económico entre la sociedad controlante y la controlada, ni considera sinónimos, tales conceptos.

Expresó que en el caso la situación de control está dada por razones de carácter económico, esto es, por el porcentaje de participación de la matriz en el capital de la demandante, pero que el artículo 26 de la Ley 222/95, no dispone que por esta razón, se constituya en grupo económico; que el legislador al definir este concepto, no quiso equiparlo a “situación de control”. Así en el punto concluyó que entre la sociedad actora y su matriz no existe un grupo económico.

Destacó que la obligación prevista en el artículo 631-1 del E. T., está a cargo de los contribuyentes que tengan la calidad de grupo empresarial o grupo económico, pero que como la sociedad demandante no tiene tal calidad, de ella no es predicable su cumplimiento y por lo mismo, es improcedente la sanción por omitir un deber que legalmente no está obligada a cumplir.

RECURSO DE APELACION

La parte demandada, dentro de la oportunidad legal, interpuso el recurso de apelación contra la anterior decisión y solicita se revoque y en su lugar se declaren ajustados a derecho los actos demandados, para ello expone los argumentos que se sintetizan a continuación:

Observa que el a quo, descarta la existencia de “grupo económico” sin aclarar cuál es la definición de esa figura, toda vez que la ley no la ha determinado; argumenta que dicho término se ha empleado en el ámbito comercial para identificar un conjunto de personas naturales o jurídicas que conservan cierta unidad de criterio en la administración, principalmente en lo que tiene que ver con el control de los negocios; y que esta facultad implica el cumplimiento de la obligación formal de suministrar los estados financieros consolidados.

Anota que, según Concepto 035146 de 13 de abril de 1999, “por grupo económico se entiende la integración de varias empresas, sociedades o aún personas naturales con fines eminentemente económicos o comerciales, guiadas por un objetivo común”.

De otra parte afirma que según la Ley 222 de 1995, la “situación de control” es la generalidad dentro de la que se ubican los grupos económicos y los grupos empresariales; que éstos se diferencian de aquéllos, porque además de la subordinación se presenta unidad de propósito y dirección; que en caso de discrepancia sobre los presupuestos que lo originan, el legislador dispuso que la Superintendencia de Sociedades o la de Valores, deben determinar la existencia del grupo empresarial. Sobre el tema transcribe el Oficio 125-01-018874 de 28 de febrero de 2002, a través del cual la Superintendencia de Sociedades, a la consulta sobre “si existe alguna disposición legal que defina lo que es ‘Grupo Económico’, así como la disposición legal que ordena inscribir Grupos Económicos en el Registro Mercantil...” respondió: “... “toda situación de control supone una pluralidad de sujetos que desarrollen actividades económicas, luego, aunque la Ley 222 de 1995 no utilice la expresión ‘grupos económicos’, es claro que dentro del contexto del régimen de matrices y subordinadas contenido en el capítulo quinto del título primero de dicha normatividad, se puede aplicar a las situaciones de control”; además advierte que la DIAN se pronunció en el Concepto 60748 de 2 de julio de 1999, en el sentido de señalar que ‘Los grupos económicos se diferencian de los empresariales en que estos últimos, además de

presentar una situación de control, presentan unidad de propósito y dirección”; acto que a continuación transcribe.

Por último reitera que, tal como consta en el registro de la Cámara de Comercio, existe una situación de control entre la sociedad actora y Suzuki Motor Corporation, y “que de todas formas, así se trate de grupo económico o empresarial, incumplió con la obligación prescrita en el artículo 631-1 del Estatuto Tributario”, que debió cumplir según lo establecido en el artículo 6° de la Resolución 2014 de 1999.

ALEGATOS DE CONCLUSION

Parte demandante solicita se confirme la sentencia de primera instancia e insiste en que virtud del principio de legalidad, las normas que señalan obligaciones de carácter impositivo o conductas sancionables, deben ser inteligibles. Concluye que la Administración de Pereira, no tiene la facultad constitucional o legal de crear o reglamentar sanciones que no han previsto las leyes y dice reiterar lo expresado en el memorial inicial.

Parte demandada, sostiene que la demandante es un grupo económico y que en tal calidad al omitir un deber legal, en cumplimiento del principio de legalidad y del debido proceso, debió imponerle la sanción establecida en el artículo 651 del Estatuto Tributario, por lo cual la actuación enjuiciada se ajusta a derecho.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La controversia planteada se concreta en determinar la legalidad de los actos administrativos mediante los cuales se impuso a la sociedad actora sanción por no suministrar los “estados financieros consolidados”, obligación prevista en el artículo 631-1 del Estatuto Tributario.

El Tribunal consideró que dicha obligación está a cargo de los contribuyentes que tengan la calidad de grupo empresarial o de grupo económico y que en el caso, entre la sociedad actora y su matriz no existe un grupo económico, sino una “situación de control” al poseer Suzuki Motor Corporation el 85% del capital de Suzuki Motor Colombia S.A., la cual encuadra en la hipótesis de presunción de subordinación prevista en el artículo 27, numeral 1° de la Ley 222 de 1995;

además que de la existencia de la aludida situación de control, no se deduce la conformación de un grupo económico, así la demandante no tiene la calidad de sujeto obligado a suministrar esa información y por lo mismo no puede imponérsele sanción por omitir el cumplimiento de un deber al que la sociedad no está obligada.

La demandada, ahora apelante, afirma que según la Ley 222 de 1995, la expresión “situación de control” es la generalidad dentro de la cual están los grupos económicos y los grupos empresariales y que éstos se diferencian de aquéllos, porque además de la subordinación se presenta unidad de propósito y dirección. En el caso manifiesta que al estar acreditada la existencia de la situación de control de Suzuki Motor Corporation respecto de la sociedad demandante en calidad de subordinada, ésta de conformidad con el artículo 6 de la Resolución 2014 de 1994, debía suministrar los estados financieros consolidados y al incumplir el deber legal, hay lugar a imponer la sanción prevista en el artículo 651 del Estatuto Tributario.

De acuerdo a los términos del recurso de apelación, corresponde a la Sala dilucidar, si la sociedad demandante es sujeto pasivo de la obligación prevista en el artículo 631-1 del Estatuto Tributario y en caso afirmativo, verificar si se cumplen los presupuestos legales para imponer la sanción por no enviar la información.

La Ley 488 de 1998¹ “Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones fiscales de las Entidades Territoriales”, adicionó el Estatuto Tributario con el artículo 95, cuyo texto es el siguiente:

“Artículo 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,

¹ Texto de la Ley publicado en la Gaceta del Congreso N1 de 1° de febrero de 1999.

en la forma prevista en los artículos 26 a 44 de la Ley 222 de 1995, 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.”

En la ponencia para primer debate al proyecto de Ley 045 de 1998 radicado por el Gobierno en la Cámara de Representantes², respecto al artículo que dio origen al antes transcrito, se lee:

“En otro artículo nuevo³ se obliga a los grupos empresariales a informar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, para efectos de control tributario a más tardar el 30 de junio de cada año sus estados financieros consolidados.

“De acuerdo con el contenido del Pliego de Modificaciones propuesto por el Gobierno Nacional frente al Proyecto Original, la Comisión de Ponentes acoge el presente artículo incluido en el mismo. Para una mayor ilustración sobre los alcances de la norma, se transcriben las consideraciones que sobre dicha disposición expuso en el Pliego presentado el señor Ministro de Hacienda y Crédito Público:

“ ‘En esta vía es necesario anotar que la integración de diversas empresas en los denominados grupos empresariales, es un hecho que ya ha sido reconocido con efectos jurídicos en el ámbito del derecho comercial, derivando en dicho campo una serie de obligaciones relacionadas con el deber de consolidar estados financieros e informar a las autoridades competentes, específicamente a la Superintendencia de Sociedades, de Valores y Bancaria.

“Dicha información resulta invaluable para efectos del control por parte de la administración tributaria, ya que los datos consolidados reflejan claramente las transacciones efectuadas entre las casas matrices y sus asociadas o filiales, lo que permite al ente fiscalizador visualizar de manera integral las diversas transacciones y adelantar las investigaciones particulares que considere de importancia relevante para efectos fiscales.

“El artículo propuesto por el Gobierno Nacional, obligará en consecuencia a los grupos económicos a remitir la misma información, en relación con sus estados financieros consolidados, que deben reportar, en desarrollo de la Ley 222 de 1995 a las autoridades competentes. Esta norma, como es de conocimiento de los honorables Ponentes, por primera vez dio marco jurídico a la figura de los denominados ‘grupos empresariales’ ”.

Considera la Sala que el legislador, dado el reconocimiento legal a los **grupos empresariales** en la Ley 222 de 1995 [art. 28], el deber asignado a la matriz controlante de reportar información consolidada a las entidades de inspección, vigilancia y control [art. 35 ib], conforme a lo regulado en la misma normatividad,

² Gaceta del Congreso N°286 de 20 de noviembre de 1998. pp. 5.

³ El texto definitivo de este artículo es el que correspondió al 95 de la Ley 488 de 1998 por medio del cual se adicionó el Estatuto Tributario con el 631-1.

así como realizar la inscripción en el Registro Mercantil, en los casos en que se den los supuestos para que exista grupo empresarial [art. 30, inc 3] y la importancia que esa información tiene para efectos de control tributario, estableció expresamente en la Ley 488 de 1998, reguladora de la materia, la “**obligación de informar los estados financieros consolidados por parte de los grupos empresariales**”.

Del texto de la norma transcrita, se advierten los siguientes presupuestos:

Obligación tributaria: Suministrar a la DIAN, los estados financieros consolidados y los respectivos anexos.

Forma: En medios magnéticos y de conformidad con lo previsto en los artículos 26 a 44 de la Ley 222 de 1995, y demás normas pertinentes.

Plazo: Hasta el 30 de junio de cada año.

Objeto: Control tributario.

Sujetos pasivos: Los grupos económicos y/o empresariales, registrados en el Registro Mercantil de las Cámaras de Comercio

Hecho sancionable: El incumplimiento.

Sanción: La prevista en el artículo 651 del E.T.

Respecto a los sujetos pasivos de esta obligación, que es el tema de discusión en este asunto, se destaca lo siguiente:

Como se indicó, la Ley 222 de 1995⁴ en el artículo 28, establece que habrá **GRUPO EMPRESARIAL** “Cuando además del vínculo de subordinación, exista entre las entidades unidad de propósito y dirección”. En otras palabras, para que exista **grupo empresarial** se requiere de dos condiciones conjuntas, a saber: que

⁴ “Por la cual se modifica el Libro II del Código de Comercio, se expide un nuevo régimen de procesos concursales y se dictan otras disposiciones”.

exista relación de subordinación y que la matriz ejerza un poder de dirección suficiente para lograr un propósito común⁵.

En cuanto a la primera condición, la misma ley en el artículo 26, ubicado en el Capítulo V-MATRICES Y SUBORDINADAS, dispone que será subordinada o controlada una sociedad cuando el poder de decisión se encuentre sometido, directa o indirectamente, a la voluntad de otra sociedad matriz o controlante, o de una o varias personas naturales o jurídicas de naturaleza no societaria; y en el artículo siguiente [27], relaciona los casos en que se presume el vínculo de subordinación.

En relación con la segunda condición, el artículo 28 ib. señala que “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 actividades de cada una de ellas”.

Y el artículo 30 ib. dispone la obligatoriedad de inscripción en el registro mercantil, a cargo de la sociedad controlante, cuando de conformidad con los artículos 260 y 261 del Código de Comercio se configure una situación de control, y cuando se den los supuestos para que exista **Grupo Empresarial**; asimismo las modificaciones a tales situaciones; además prevé su inscripción oficiosa por parte de las entidades que ejercen inspección, vigilancia y control, o a solicitud de cualquier interesado. Tal inscripción se prueba con el certificado expedido por la respectiva Cámara de Comercio [art. 30 C. Cio.].

Así pues, está definido claramente en la normatividad comercial, el denominado **Grupo Empresarial** y es expresa la obligación de ser inscrito en el Registro Mercantil, el cual tiene como función darle a los actos objeto del mismo publicidad frente a terceros, como lo ordena el artículo 29-4 del Código de Comercio.

En cambio, la figura de los **GRUPOS ECONÓMICOS**, como lo expresó la recurrente, no ha sido regulada por el legislador, sin embargo este término ha sido empleado en el ámbito del comercio para identificar un conjunto de personas,

⁵ Sentencia de 22 de septiembre de 2004. Expediente 13726. Actor: Aseguradora de Vida Colseguros S.A. EPS.

naturales o jurídicas que conservan cierta unidad de criterio en la administración, y principalmente en lo que tiene que ver con el control de los negocios⁶.

De una interpretación armónica del precepto en cuestión con aquéllos a los cuales remite, estima la Sección que en el último párrafo del aparte de la ponencia transcrita, se utilizó la expresión “grupos económicos”, asimilándola a la de “grupos empresariales”, por lo que en el texto definitivo del artículo 95 de la Ley 488/98, al indicarse como sujetos pasivos de la obligación contenida en él a “**los grupos económicos y/o empresariales**”, se incurrió en imprecisión, pues se reitera, los únicos “grupos” reconocidos en el ordenamiento legal del país, son los grupos empresariales.

Adicionalmente, es pertinente señalar que esta Corporación al resolver sobre la legalidad de la Resolución N°2014 de 12 de octubre de 1999 de la DIAN, expresó que “resulta irrelevante considerar la ‘falta de entidad legal o fiscal autónoma de los grupos económicos y/o empresariales’ [...], pues está claro que tal circunstancia no impide al legislador señalarlos como sujetos pasivos de obligaciones formales, como son las de inscribirse en el registro mercantil, preparar y presentar estados financieros consolidados, así como la de suministrar esa misma información para efectos tributarios, independiente de que sean o no sujetos pasivos de los impuestos específicos de renta, ventas u otros”⁷.

Por otra parte, a juicio de la recurrente, la “**situación de control**” es la generalidad y en ella se ubican los grupos económicos y los grupos empresariales y explica que éstos se diferencian de aquéllos, porque además de la subordinación se presenta unidad de propósito y dirección.

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], cuyo texto dispone:

“Artículo 260. SUBORDINACION. [Artículo subrogado por el artículo 26 de la Ley 222 de 1995] Una sociedad será subordinada o controlada cuando su poder de decisión se encuentre sometido a la voluntad de otra u otras personas que serán su matriz o controlante, bien sea directamente, caso en el cual aquélla se denominará filial o con el concurso o por

⁶ Sentencia de 7 de septiembre de 2001, expediente 12179, Actor: Cales y Cementos de Toluviejo S.A., C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa.

⁷ Sentencia de 21 de febrero de 2005, expediente 13749, Actor Javier Cano García. M.P. Juan Angel Palacio Hincapié.

intermedio de las subordinadas de la matriz, en cuyo caso se llamará subsidiaria”.

“Artículo 261. PRESUNCIONES DE SUBORDINACION. [Artículo subrogado por el artículo 27 de la Ley 222 de 1995]. Será subordinada una sociedad cuando se encuentre en uno o más de los siguientes casos:

“1. Cuando más del cincuenta por ciento (50%) del capital pertenezca a la matriz, directamente o por intermedio o con el concurso de sus subordinadas, o de las subordinadas de éstas. Para tal efecto, no se computarán las acciones con dividendo preferencial y sin derecho a voto.

“2. Cuando la matriz y las subordinadas tengan conjunta o separadamente el derecho de emitir los votos constitutivos de la mayoría mínima decisorio en la junta de socios o en la asamblea, o tengan el número de votos necesario para elegir la mayoría de miembros de la junta directiva, si la hubiere.

“3. Cuando la matriz, directamente o por intermedio o con el concurso de las subordinadas, en razón de un acto o negocio con la sociedad controlada o con sus socios, ejerza influencia dominante en las decisiones de los órganos de administración de la sociedad.

“PARAGRAFO 1o. Igualmente habrá subordinación, para todos los efectos legales, cuando el control conforme a los supuestos previstos en el presente artículo, sea ejercido por una o varias personas naturales o jurídicas de naturaleza no societaria, bien sea directamente o por intermedio o con el concurso de entidades en las cuales éstas posean más del cincuenta por ciento (50%) del capital o configure la mayoría mínima para la toma de decisiones o ejerzan influencia dominante en la dirección o toma de decisiones de la entidad.

“PARAGRAFO 2o. Así mismo, una sociedad se considera subordinada cuando el control sea ejercido por otra sociedad, por intermedio o con el concurso de alguna o algunas de las entidades mencionadas en el párrafo anterior.”

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 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.

En el caso objeto de análisis, la sociedad **Suzuki Motor de Colombia S.A.**, demostró con el certificado expedido por la Cámara de Comercio de Pereira, que obra a folio 1 del cuaderno N°2 de pruebas, que en Registro Mercantil aparece inscrita la “SITUACIÓN DE CONTROL” que tiene Suzuki Motor Corporation, al poseer el 85% del capital, hecho frente al cual se encuentran de acuerdo las partes.

Por esta razón y dado que el deber de informar contenido en el artículo 631-1 del Estatuto Tributario, está a cargo de los grupos empresariales, como se analizó, la demandante no estaba obligada a suministrar la información a la que alude la norma y por ende no puede endilgársele la conducta sancionable prevista en la misma y menos aún imponérsele la sanción del artículo 651 del Estatuto Tributario.

Por las razones expuestas, el recurso de apelación no tiene vocación de prosperidad, por lo que se confirmará la decisión de primera instancia.

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 :

Confírmase la sentencia apelada.

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

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

LIGIA LOPEZ DIAZ
Presidente de la Sección

MARIA INES ORTIZ BARBOSA

JUAN ANGEL PALACIO HINCAPIE

HECTOR J. ROMERO DIAZ

RAUL GIRALDO LONDOÑO
Secretario