



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D.C., dieciséis (16) de octubre de dos mil catorce (2014)

Radicación: 05001-23-31-000-2005-06757-01 (19939)

Actor: INTERCONEXIÓN ELÉCTRICA S.A. E.S.P. (NIT. 860016610-3)

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

Sanción por no enviar información – año gravable 2000

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 7 de junio de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de San Andrés, Providencia y Santa Catalina¹, mediante la cual se accedió a las pretensiones de la demanda. La parte resolutive del fallo apelado dispuso lo siguiente:

¹ Por auto de 9 de junio de 2011, el Tribunal Administrativo de Antioquia ordenó la remisión de este proceso para que el Tribunal Administrativo de San Andrés, Providencia y Santa Catalina proferiera el fallo correspondiente, según lo dispuesto en el Acuerdo de Descongestión PSAA11-8151 del 31 de mayo de 2001 expedido por la Sala Administrativa del Consejo Superior de la Judicatura. (fl.139).

«**PRIMERO. DECLÁRESE** la Nulidad de los actos contenidos en las Resoluciones Nos. 110642004000158 proferida por la división de liquidación de Medellín el día 17 de febrero de 2004 y Resolución 100662005000003 de febrero 28 de 2005 proferida por la División Jurídica Tributaria de Medellín conforme a lo expuesto en esta providencia.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, como consecuencia de la declaración anterior, se **DECLARA** la improcedencia de la sanción por cuanto la sociedad demandante no estaba obligada para la fecha (año gravable 2000).

(....)»

ANTECEDENTES

El 23 de julio de 2003, la Administración de Impuestos Nacionales de Medellín expidió el Pliego de Cargos 1106320030000852 mediante el cual impuso a Interconexión Eléctrica S.A. E.S.P. (en adelante ISA) sanción por no enviar información en medios magnéticos de los estados financieros consolidados del 'grupo económico' por el año gravable 2000, conforme lo establece el artículo 631-1 ET, sanción que fue tasada en la suma de \$217.300.000².

La actora dio respuesta oportuna al pliego de cargos, para alegar (i) la falta de definición legal del concepto de grupo empresarial, (ii) la inexistencia de sujeto pasivo para la imposición de la sanción, (iii) la violación del principio de seguridad jurídica, (iv) el error en la base sobre la cual se calculó la sanción y (v) la ausencia de daño para la Administración³.

El 17 de febrero de 2004, la Administración expidió la Resolución Sanción 110642004000158 en la que impuso a la actora la sanción «*por el hecho sancionable: 9. Información o pruebas no suministradas, información suministrada en forma extemporánea o errores en la información, o no corresponde a la solicitada*» y por la suma indicada en el pliego de cargos⁴.

² Fls. 24 a 27 c.a.

³ Fls. 29 a 39 c.a.

⁴ Fls. 65 a 73 c.a.

Previa interposición del recurso de reconsideración interpuesto contra la resolución sanción⁵, la Administración confirmó el acto recurrido mediante la Resolución 110662005000003 del 28 de febrero de 2005⁶.

DEMANDA

INTERCONEXIÓN ELÉCTRICA S.A. E.S.P., en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, solicitó que se declare la nulidad de la resolución sanción y de la resolución que decidió el recurso de reconsideración. A título de restablecimiento del derecho, pidió que se declare que por el año gravable 2000, *«no estaba obligada a presentar la información en medios magnéticos a que hace referencia el artículo 631-1 del Estatuto Tributario y por lo tanto no hay lugar al pago de la sanción impuesta (...)»*.

De manera subsidiaria, la demandante solicitó que *«solo si en gracia de discusión se aceptara que ISA estaba obligada a remitir la información de los estados financieros consolidados a que hace referencia el artículo 631-1 del Estatuto Tributario, por el año gravable 2000, se declare que no hay lugar a la imposición de la sanción, toda vez que la Administración no sufrió daño alguno por el no suministro de dicha información»*⁷.

La actora invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículo 29 de la Constitución Política de Colombia
- Artículo 631-1 del Estatuto Tributario.
- Artículo 1 de la Resolución 2014 de 1999 expedida por la DIAN

Como concepto de violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

⁵ Fls. 75 a 86 c.a.

⁶ Fls. 107 a 119 c.a.

⁷ Fl. 2 c.p.

Explicó que del artículo 631-1 ET y del artículo 1º de la Resolución 2014 de 1999 expedida por la DIAN para fijar los lineamientos del cumplimiento de la obligación prevista en la norma citada del Estatuto Tributario, se colige que para que se configure la obligación formal de remitir estados financieros consolidados a la DIAN, se requieren dos presupuestos, así: (i) que exista grupo económico y/o empresarial y (ii) que dicha figura esté debidamente registrada en el Registro Mercantil de las Cámaras de Comercio.

Expuso que del solo registro de la situación de control no nace de hecho ni de derecho el grupo empresarial y económico, porque el registro es uno de los dos elementos configurativos del grupo y, para el caso de ISA, este se realizó en el mes de septiembre de 2001, razón por la cual la obligación de suministrar anualmente la información a que se refiere el artículo 631-1 ET, nace a partir del año gravable 2001.

Afirmó que la DIAN, para sustentar la imposición de la sanción, sostuvo que por el solo hecho de haber registrado la situación de control de ISA sobre las filiales TRANSELCA S.A. E.S.P., INTERCONEXIÓN ELÉCTRICA ISA PERÚ S.A., INTERNEXA S.A. E.S.P. y FIRSTMARK COMMUNICATION COLOMBIA S.A., implica el nacimiento de un grupo económico, pero este argumento es equivocado, toda vez que la intención de ISA al hacer el registro no fue otra que dar cumplimiento al mandato establecido en el artículo 30 de la Ley 222 de 1995, pero no registrar el grupo económico y/o empresarial, pues sólo hasta el año 2001 fue que efectivamente se registró en la Cámara de Comercio de Medellín el Grupo Empresarial ISA., por consiguiente, el criterio de la demandada viola el principio de legalidad y el derecho al debido proceso de la actora.

Precisó que al no estar registrado en la Cámara de Comercio como grupo económico y/o empresarial por el año gravable 2000, no estaba obligada a remitir la información a que hace referencia el artículo 631-1 ET.

Insistió en que por el solo registro no nace de inmediato el grupo económico, pues se requiere, además de la situación de control, la existencia de unidad de propósito y dirección.

Señaló que la DIAN en el Concepto 060748 del 2 de julio de 1999, apoyada en conceptos de las Superintendencias de Sociedades, Bancaria y de Valores ha sostenido que la noción de grupo económico comprende exclusivamente la situación de control que se genera entre dos o más entes; entonces no puede la demandada, con fundamento en su doctrina y la de otras entidades, imponer la sanción que ahora se cuestiona, pues en materia sancionatoria no se puede aplicar la analogía ni mucho menos violar el principio de legalidad, según el cual, sin texto legal claro y preciso no puede existir sanción.

Indicó que en Colombia no existe definición legal de grupo económico, como lo acepta la DIAN, sino que dicho concepto es doctrinal; por tanto, al no existir claridad en cuanto a los presupuestos fácticos que determinan el nacimiento del grupo económico, no puede haber lugar a una sanción apoyada en doctrina o conceptos, y que hacerlo es una violación al principio de legalidad y al debido proceso.

En cuanto a la transgresión del principio de seguridad jurídica, argumentó que por el año gravable 1999, ISA fue objeto de un pliego de cargos por no remitir la información en medios magnéticos de sus estados financieros consolidados, pero en la respuesta al pliego de cargos se aportó el certificado de existencia y representación legal de la Cámara de Comercio de Medellín, en el que se evidenció el registro de la situación de control de INTERNEXA y TRANSELCA en el año 2000 y el registro del grupo empresarial ISA en septiembre de 2001.

Señaló que, en esa oportunidad, el proceso sancionatorio fue archivado con fundamento en que el grupo empresarial había sido registrado el 24 de septiembre de 2001 y solo a partir del 2002, ISA estaba obligada a informar sus estados financieros consolidados en medios magnéticos ante la DIAN. Agregó que en el auto de archivo, la demandada reconoció que en la legislación colombiana no existe definición legal de los grupos económicos.

Manifestó que existe perfecta identidad entre el caso archivado a ISA por el año gravable 1999, por el no suministro de la información de los estados financieros consolidados de ese año y la sanción impuesta por los mismos hechos, pero para el año gravable 2000, en los actos acusados.

En relación con la pretensión subsidiaria, dijo que si en gracia de discusión se aceptara que ISA estaba obligada a enviar a la DIAN información de sus estados financieros, dicha omisión no sería sancionable, porque no se produjo daño alguno para la Administración Tributaria, requisito que de manera reiterada ha exigido la jurisprudencia de la Corte Constitucional para la imposición de sanciones por el no suministro de información. Agregó que la demandada no demuestra en los actos demandados el daño sufrido ni su cuantificación.

Transcribió apartes de las sentencias C-160 de 1998 y C-484 de 2000 de la Corte Constitucional e indicó que debe diferenciarse entre la información en medios magnéticos prevista en el artículo 631 ET y la que se remite en cumplimiento del artículo 631-1 ET, pues la primera norma hace referencia a ingresos, costos, deducciones, descuentos, etc., que permiten a la DIAN detectar irregularidades o inexactitudes en las declaraciones de los contribuyentes, en cambio respecto de la información exigida en el artículo 631-1 ET hasta el momento no se ha demostrado una finalidad distinta a las meras estadísticas.

Finalmente, afirmó que imponer una sanción sin aplicar los criterios de proporcionalidad y razonabilidad con respecto al supuesto daño ocasionado a la Administración, equivale a una imputación objetiva de la sanción, procedimiento proscrito en un Estado Social de Derecho.

OPOSICIÓN

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en los siguientes argumentos.

Señaló que el artículo 95 de la Ley 488 de 1998 adicionó el Estatuto Tributario con el artículo 631-1, que estableció, según lo previsto en el artículo 30 de la Ley 222 de 1995, la obligación, por parte de los grupos económicos y/o empresariales que se encuentren registrados en la Cámara de Comercio, de presentar anualmente ante la DIAN información en medios magnéticos de sus estados financieros consolidados, junto con sus respectivos anexos. Agregó que para establecer el alcance normativo del artículo 631-1 ET, el Director General de la DIAN expidió la Resolución 2014 de 1999.

Indicó que los artículos 26 a 44 de la Ley 222 de 1995 establecen la definición de grupo empresarial y/o situaciones de control, su obligatoriedad en la inscripción en Cámara de Comercio y la información financiera que se debe suministrar con sus respectivos responsables. Indicó que de las normas indicadas se desprende que hay grupo empresarial cuando, además de existir la situación de control, existe unidad de propósito y dirección, lo que conduce a realizar la inscripción de la situación de control ante la Cámara de Comercio y, una de las obligaciones consagrada para la matriz o controlante, es la de presentar los estados financieros consolidados.

Precisó que el artículo 631-1 ET, al consagrar la obligación de informar, utiliza la expresión «y/o», es decir, hace referencia a dos sujetos, el primero, el grupo empresarial definido en el artículo 28 de la Ley 222 de 1995 y el grupo económico definido por la doctrina oficial de la DIAN en el Concepto 060748 del 2 de julio de 1999 que indica *«las entidades autoridades competentes en la materia, es decir, las Superintendencias de Sociedades, Bancaria y de Valores han entendido que la noción de grupo económico comprende exclusivamente la situación de control que se genera entre dos o más entes. Por lo tanto el artículo 631-1 del Estatuto Tributario obliga a presentar estados financieros consolidados tanto a los entes que solo presentan una situación de control, como aquellos en los que además se da la unidad de propósito y dirección siempre y cuando tengan la obligación de inscribir tal situación ante la Cámara de Comercio respectiva»*. Indicó que este criterio ha sido respaldado por la Superintendencia de Sociedades en el oficio 125-012089 del 26 de marzo de 2002.

Manifestó que del certificado de la Cámara de Comercio de ISA, se establece que es sociedad matriz del grupo económico INTERCONEXIÓN ELÉCTRICA S.A. E.S.P., por lo que le correspondía presentar la información financiera consolidada del grupo económico, por el año gravable 2000, a más tardar el 30 de junio de 2001, información que no ha sido presentada ante la DIAN.

Resaltó que no carece de fundamento legal la imposición de la sanción, como lo sostiene la demandante, ya que a pesar de no existir definición legal de grupo económico, la DIAN, por medio de su doctrina, desde 1999 definió los sujetos que estaban obligados a brindar la información consolidada, razón por la cual si está definido en la ley el sujeto a quien sancionar.

Sostuvo que el argumento de la demandante de no estar inscrito como grupo económico en la Cámara de Comercio por el año gravable 2000, se desvirtúa

con la inscripción de la situación de control que tenía la sociedad con sus subordinadas desde el 25 de febrero de 2000.

Indicó que de la lectura del auto de archivo a que hace mención la actora, se establece que para el año gravable 1999, la demandante no estaba constituida como «*grupo empresarial*», pues solo a partir del 24 de septiembre de 2001, tal situación fue inscrita en la Cámara de Comercio y, de igual manera, a partir de ese momento sería responsable como matriz del Grupo Empresarial de remitir la información prevista en el artículo 631-1 ET.

Aclaró que en este caso no se impone sanción a la empresa por ser «*grupo empresarial*» sino por ser «*grupo económico*», situación esta última que estaba registrada en la Cámara de Comercio desde el 25 de febrero de 2000 y la cual corresponde, según el Concepto de la DIAN antes indicado, cuando la situación de control se genere entre dos o más entes, que es lo que ocurre con ISA y sus subordinadas para el año 2000.

En relación con la pretensión subsidiaria y la prueba del daño, transcribió apartes de la sentencia C-160 de 1998 de la Corte Constitucional para indicar que en dicho pronunciamiento no se hizo extensiva la exequibilidad a otras locuciones contenidas en el artículo 651 ET, como serían las expresiones «*que no la suministren dentro del plazo establecido para ello*» del inciso primero, como tampoco «*respecto de las cuales no se suministró información exigida ... o se hizo en forma extemporánea*» contenidas en el literal a). Agregó que las conclusiones a las que llegó la Corte en la citada sentencia, estaban encaminadas exclusivamente a los eventos en que los contribuyentes presenten a la DIAN información en forma oportuna pero con errores o que la información no corresponda a lo solicitado.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de San Andrés, Providencia y Santa Catalina anuló los actos demandados, con fundamento en lo siguiente:

Estimó el *a quo* que de los actos demandados se advierte que la Administración dio a la actora la condición de «grupo económico» conforme con la doctrina desarrollada por la misma entidad demandada, a fin de individualizar la sanción descrita en el artículo 651 ET por omisión en el envío de la información señalada en el artículo 631-1 ET.

El Tribunal transcribió apartes de la sentencia del 24 de septiembre de 2009, Exp. 17236, M.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia y con base en esta jurisprudencia concluyó que no era posible exigir a la demandante la obligación de presentar sus estados financieros consolidados porque la figura de grupo económico no tiene identidad fiscal, por tanto, no puede fundamentar una sanción sobre vacíos legales, pues eso implica una violación al debido proceso. Así que 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. 6º CP)

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandada**, inconforme con la decisión del Tribunal, apeló la decisión con los argumentos que se resumen así:

Expuso que la Administración se aparta de todos y cada uno de los planteamientos del Tribunal, para lo cual dijo reiterar todos los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

Indicó que ha expuesto suficientemente las obligaciones inherentes a los grupos económicos, de acuerdo con el artículo 631-1 ET, desarrollado en el Concepto 044076 de 1999, «*el cual anexamos a este libelo, para no entrar en tautologías innecesarias*»⁸.

Con fundamento en lo anterior, solicitó revocar la sentencia impugnada y denegar las pretensiones de la demanda.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandada** insistió en los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

La **demandante** insistió en que, con fundamento en el artículo 631-1 ET, no estaba obligada a remitir a la DIAN información de sus estados financieros consolidados por el año gravable 2000, toda vez que no estaba inscrita como grupo económico y/o empresarial en la Cámara de Comercio. Indicó que la inscripción como grupo empresarial sólo se llevó a cabo el 24 de septiembre del 2001, tal como puede constatarse en los documentos anexos a la demanda.

Reiteró que en cumplimiento del artículo 30 de la Ley 222 de 1995, el 25 de febrero y el 24 de abril de 2000, registró en la Cámara de Comercio de Medellín la situación de control de Internexa S.A. y Transelca S.A., respectivamente, hecho que a la luz de la normativa vigente no implica el nacimiento de un grupo económico y/o empresarial, ya que los presupuestos para el nacimiento del grupo empresarial están descritos de manera taxativa en la Ley 222 de 1995, por el contrario, no existe definición legal de las circunstancias o hechos que dan origen a un grupo económico, su definición es únicamente doctrinal.

⁸ Fl. 156 cp

Señaló que imponer una sanción tributaria a un contribuyente, con sustento en un concepto expedido por la DIAN, es decir, sin soporte legal válido, constituye una violación al principio de legalidad y del derecho al debido proceso, por consiguiente, existe una duda razonable en la aplicación del artículo 631-1 ET en lo que respecta a la definición de grupo económico, lo que hace procedente la aplicación del principio «*in dubio pro contribuyente*».

Reiteró lo expuesto en la demanda en relación con la ausencia de daño por el no suministro de la información y transcribió apartes de las sentencias del 23 de febrero de 2011, Exp. 17465, M.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz y de 3 de octubre de 2007, Exp. 15751, M.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa.

El Ministerio Público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala determinar 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.

Al respecto se advierte que frente a casos similares, esto es, las condiciones que deben reunir los obligados a enviar la información de que trata el artículo 631-1 ET, la Sala se ha pronunciado en múltiples oportunidades, razón por la cual procede a reiterar su criterio jurisprudencial⁹.

⁹ Sentencia del 24 de mayo de 2007, Expediente 15309, Actor: Suzuki Motor de Colombia S.A., criterio reiterado entre otras en las sentencias de 27 de octubre de 2007, Exp. 15626 y de 3 de noviembre de 2007, Exp. 15751, M.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa; 11 de diciembre de 2008, Exp. 16367, M.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz, de 12 de febrero de 2009, Exp. 16295, C.P. Ligia López Díaz, de 10 de septiembre de 2009, Exp. 17082, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, del 23 de febrero de 2011, Exp. 17465 y del 9 de febrero de 2012, Exp. 18397, M.P. Dr. William Giraldo Giraldo.

La Ley 488 de 1998¹⁰ «*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, 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 Representantes¹¹, respecto al artículo que dio origen al antes transcrito, se lee:

«En otro artículo nuevo¹² 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

¹⁰ Texto de la Ley publicado en la Gaceta del Congreso N1 de 1° de febrero de 1999.

¹¹ Gaceta del Congreso N°286 de 20 de noviembre de 1998, pp. 5.

¹² 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.

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”».

De lo anterior se advierte que el legislador, (i) dado el reconocimiento legal a los **grupos empresariales** en la Ley 222 de 1995 [art. 28], (ii) 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 normativa citada, 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 (iii) la importancia que esa información tiene para efectos de control tributario, la Ley 488 de 1998 estableció expresamente la «**obligación de informar los estados financieros consolidados por parte de los grupos empresariales**».

Por consiguiente, 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 de 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 1995¹³ en el artículo 28, establece que «*Habría 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: (i) que exista relación de subordinación y (ii) que la matriz ejerza un poder de dirección suficiente para lograr un propósito común¹⁴.

En cuanto a la primera condición, la misma Ley 222 de 1995 en el artículo 26¹⁵, ubicado en el «Capítulo V-MATRICES Y SUBORDINADAS», dispone que

¹³ «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».

¹⁴ Sentencia de 22 de septiembre de 2004. Expediente 13726. Actor: Aseguradora de Vida Colseguros S.A. EPS.

¹⁵ **L.222/95**. Art. 26. Subordinación. El artículo 260 del Código de Comercio quedará así: **ARTÍCULO 260**. 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 aquella se denominará filial o con el concurso o por intermedio de las subordinadas de la matriz, en cuyo caso se llamará subsidiaria.

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 [27¹⁶], relaciona los casos en que se presume el vínculo de subordinación.

En relación con la segunda condición, el artículo 28 de la Ley 222 de 1995 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»*. (Subrayas fuera de texto)

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

¹⁶ **L.222/95. Art. 27. Presunciones de subordinación.** El artículo 261 del Código de Comercio quedará así: ARTICULO 261. 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 decisoria 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.

prueba con el certificado expedido por la respectiva Cámara de Comercio [art. 30 C. Co.].

Así pues, está definido claramente en la normativa comercial, el denominado «grupo empresarial» y es expresa la obligación de inscribirlo en el Registro Mercantil, el cual tiene como función darle a los actos sujetos a esta obligación, publicidad frente a terceros, como lo ordena el artículo 29-4 del Código de Comercio.

En cambio, la figura de los «**grupos económicos**» 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 negocios¹⁷.

De una interpretación armónica del artículo 631-1 ET y los artículos de la Ley 222 de 1995 a los cuales remite la norma tributaria, la Sección observa que en el último párrafo del aparte de la ponencia transcrita sobre los antecedentes del artículo 631-1 ET, 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 una 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 2014 de 12 de octubre de 1999 de la DIAN,

¹⁷ Sentencia de 7 de septiembre de 2001, Exp. 12179, Actor: Cales y Cementos de Toluviejo S.A., M.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa.

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*»¹⁸.

En este orden de ideas, la Sala advierte que en cuanto a 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 a 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 para tener la condición de grupos empresariales, 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.

Ahora bien, la DIAN fundamentó los actos acusados en el Concepto 060478 de 2 de julio de 2009¹⁹ en el que el ente demandado sostuvo «*que la noción*

¹⁸ Sentencia de 21 de febrero de 2005, Exp. 13749, Actor Javier Cano García. M.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié.

¹⁹ Este Concepto fue expresamente revocado por el Concepto 48358 del 16 de junio de 2009, publicado en el D.O. 47.405 de 9 de julio de 2009, precisamente con fundamento en la sentencia del 24 de mayo de 2007, Exp. 15309, M. P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa, que se reitera en esta providencia.

de grupo económico comprende exclusivamente la situación de control que se genera entre dos o más entes».

Al respecto la Sala advierte, que la «*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 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.”

Se advierte, entonces, que en el primer precepto se define «**subordinación**» y en 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 implica la existencia de grupo económico, pues el legislador no lo previó así.

Por todo lo anterior, la Sala reafirma 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.].

Caso concreto

De acuerdo con el Certificado de Existencia y Representación Legal, ISA S.A. E.S.P. demostró que para el año 2000 en el Registro Mercantil²⁰ había registrado lo siguiente:

- **25 de febrero de 2000**-Libro 9 No. 1721: **Situación de control.** ISA S.A. controla a INTERNEXA S.A. E.S.P. (subordinada).
- **24 de abril de 2000**-Libro 9 No. 3736: **Situación de control.** ISA S.A. controla a TRANSELCA S.A. E.S.P. (subordinada).

Así pues, teniendo en cuenta la «situación de control» registrada por la actora en el año gravable 2000 y que el deber de informar, contenido en el artículo 631-1 del Estatuto Tributario, solo 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 tributaria 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.

Cabe destacar que esta Corporación mediante sentencia del 12 de febrero de 2009²¹, declaró la nulidad 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 disponía: «*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*».

Finalmente se advierte que el Concepto 044076 de 1999 invocado por la entidad demandada en el recurso de apelación hace referencia a la obligación de presentar estados financieros consolidados por parte de las sociedades extranjeras sin sucursal en Colombia que sean matrices o

²⁰ Fls. 95 vto. y 96 c.a.

²¹ Expediente 16295, C.P. Dra. Ligia López Díaz.

controlantes de sociedades nacionales, supuesto fáctico que no corresponde al debatido en el *sub examine*.

En consecuencia, no prospera el recurso de apelación interpuesto por la demandada y, por tanto, la Sala confirmará la decisión del *a quo* que anuló los actos administrativos acusados.

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.

Se reconoce personería para actuar a los doctores Sandra Liliana Cadavid Ortiz y Jairo Enrique Corredor Castilla, como apoderados de las partes demandada y demandante, respectivamente.

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

La anterior providencia se estudió y aprobó 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

Hechos: La DIAN impuso a la actora sanción por no enviar información en medios magnéticos de los estados financieros consolidados del grupo económico, por el año gravable 2000, de acuerdo con lo previsto en el artículo 631-1 ET que impone esta obligación a los “grupos económicos y/o empresariales”. La sanción fue tasada en la suma de \$217.300.000. La actora se opone a la sanción porque el artículo 631-1 ET solo hace sujetos pasivos de esa obligación a los «grupos empresariales» que son los que tienen el deber de registrarse en el registro mercantil, además que el concepto de grupo económico no ha sido definido legalmente sino en el Concepto 060748 de 1999 de la DIAN, lo cual viola el principio de legalidad. Preciso que para el año 2000, la actora únicamente registró una situación de control sobre dos sociedades, aspecto que por sí solo no genera un grupo empresarial, único concepto legalmente definido en la normativa comercial y que genera la obligación de informar.

Tribunal: ANULÓ. Porque la demandada dio a la demandante la condición de grupo económico con base en doctrina de la propia entidad. Sin embargo esta figura no tiene entidad fiscal pues no ha sido definida legalmente, por tanto, la actora no estaba obligada a presentar información consolidada.

PROYECTO: CONFIRMA.

- En la normativa comercial está definido el denominado «grupo empresarial» y es expresa la obligación de inscribirlo en el Registro Mercantil, el cual tiene como función darle a los actos sujetos a esta obligación, publicidad frente a terceros, como lo ordena el artículo 29-4 del Código de Comercio.
- En cambio, la figura de los «grupos económicos», 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 artículo 631-1 ET y los artículos que de la Ley 222 de 1995 a los cuales remite norma tributaria, la Sección observa que en el artículo 631-1 ET, se utilizó la expresión «*grupos económicos*», asimilándola a la de «grupos empresariales», se incurrió en una imprecisión, pues se reitera, los únicos «grupos» reconocidos en el ordenamiento legal del país, son los grupos empresariales.
- De lo anterior se colige que quienes no reúnan las condiciones del artículo 28 de la Ley 222 de 1995 para tener la condición de grupos empresariales, 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.
- La demandante en el año 2000 únicamente registró una situación de control, la cual no puede asimilarse a un grupo empresarial, pues así no lo ha determinado el legislador.

Reiteración jurisprudencial: Sentencia del 24 de mayo de 2007, Expediente 15309, Actor: Suzuki Motor de Colombia S.A., criterio reiterado entre otras en las sentencias de 27 de octubre de 2007, Exp. 15626 y de 3 de noviembre de 2007, Exp. 15751, M.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa; 11 de diciembre de 2008, Exp. 16367, M.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz, de 12 de febrero de 2009, Exp. 16295, C.P. Ligia López Díaz, de 10 de septiembre de 2009, Exp. 17082, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, del 23 de febrero de 2011, Exp. 17465 y del 9 de febrero de 2012, Exp. 18397, M.P. Dr. William Giraldo Giraldo.

Tribunal Administrativo de San Andrés, Providencia y Santa Catalina

M. P. Dr. Jesús Guillermo Guerrero González

Apoderados: Demandante: Martha Alicia Vanegas / Jairo E. Corredor Castilla

Demandada: María B. Castro Ríos / Sandra Cadavid

Cuantía: \$217.300.000