

OFICIO 220-084669 DEL 02 DE AGOSTO DE 2019

REF: ESTADOS FINANCIEROS COMBINADOS

Acuso recibo de su comunicación radicada bajo el número citado, mediante la cual solicita el concepto de esta Entidad en torno a la presentación de estados financieros combinados.

La consulta se formula en los siguientes términos:

“Por medio de la presente me permito elevar consulta ante ustedes para confirmar si existe o no la obligación de elaborar y presentar estados financieros combinados de las Compañías A y B, teniendo en cuenta los siguientes antecedentes:

- 1. Las compañías A y B tienen domicilio en Colombia y desarrollan actividades afines, en cuanto a la industria se refiere.*
- 2. Las compañías A y B poseen independencia administrativa y financiera en sus negocios en Colombia.*
- 3. Tanto la Compañía A como la Compañía B, pertenecen a la misma matriz (Compañía C), en el exterior.*
- 4. A la fecha la Compañía C no ha determinado que las compañías A y B integren sus procesos y operaciones en Colombia, tampoco ha efectuado cambios a nivel administrativo y financiero, por ende existe autonomía (entre una y otra compañía) en la Gerencia de cada una.*
- 5. A partir del 2do semestre del año 2019, se estima realizar transacciones entre las Compañías A y B y los vinculados de la Compañía C.*
- 6. Se estima que la Compañía C adquiera una compañía adicional a A y B, está sería la Compañía D, la cual también tiene domicilio en Colombia, pero con un objeto social diferente al de A y B.*

Consulta 1: *Existe la obligatoriedad de que las Compañías A y B presenten estados financieros combinados, bajo los criterios que indica la Circular Básica Jurídica 100-00005 del 22 de noviembre de 2017, incluyendo en este caso a la Compañía D?*

Consulta 2: *Según lo indicado en la Circular se infiere que las Compañías (A y B) deben realizar el proceso de actualización de su registro ante Cámara de Comercio para indicar la situación de control que posee su nueva Matriz?*



SUPERINTENDENCIA
DE SOCIEDADES

Consulta 3: *Deberían las Compañías Constituirse como Grupo Empresarial en Colombia, esto en virtud de los aspectos que tipificarían un control de una sociedad hacia otra, o la existencia de un control conjunto que la Circular indica claramente cuándo serían aplicables?*

Consulta 4: *Deberían existir unos lineamientos contables iguales para las compañías en Colombia?”*

Aunque es sabido, es oportuno advertir que en atención al derecho de petición en la modalidad de consulta, la Superintendencia con fundamento en los Artículos 14 y 28 de la Ley 1755 de 2015, que sustituye un título del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, emite un concepto de carácter general sobre las materias a su cargo, que no se dirige a resolver situaciones de orden particular, ni constituyen asesoría encaminada a solucionar controversias, o determinar consecuencias jurídicas derivadas de actos, o decisiones de los órganos de una sociedad determinada.

En este contexto se explica que las respuestas en instancia consultiva no son vinculantes, ni comprometen la responsabilidad de la entidad, como tampoco pueden condicionar el ejercicio de sus competencias administrativas o jurisdiccionales en un caso concreto.

Sin perjuicio de lo anterior, con fines ilustrativos procede efectuar las siguientes consideraciones jurídicas de índole general.

Verificado el objeto de la cuestión planteada, se aprecia que dice relación con una sociedad extranjera que ha invertido en la constitución o adquisición de las participaciones accionarias de tres subordinadas en Colombia.

Según se desprende de la proposición del caso, la sociedad C extranjera tiene en el país tres subordinadas A, B y D, en relación con las cuales desarrolla negocios afines, sin perjuicio de lo cual cada una de ellas tiene autonomía administrativa y financiera.

Adicionalmente, señala que los procesos operacionales de cada una de las subordinadas son independientes, no se han integrado, aun cuando en el futuro se espera que haya interacción comercial entre unas y otras.

Sobre el particular, se consulta si es necesaria la presentación de estados financieros combinados; si debe inscribirse la situación de control en el Registro Mercantil y si se conforma grupo empresarial.

Los temas preguntados se atienden a continuación:

1. ESTADOS FINANCIEROS COMBINADOS



SUPERINTENDENCIA
DE SOCIEDADES

Advertido el núcleo de la cuestión, debe informarse que desde luego que existe la obligación de revelar información financiera combinada, por mandato expreso del artículo 35 de la Ley 222 de 1995, que a la letra reza:

“ARTICULO 35. ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS. La matriz 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.”

Esta disposición debe ser interpretada en consonancia con las previsiones de la Ley 1314 de 2009, el Decreto 2420 de 2015, modificado por el Decreto 2483 de 2018, la NIIF 3 para Grupo 1 y la Sección 19 para Grupo 2, la Guía Práctica de Aplicación del Método de la Participación y Preparación de Estados Financieros Consolidados emanada de esta Superintendencia, la Circular Básica Jurídica de esta misma Entidad y la Circular Externa anual que ordena la presentación de información financiera de corte anual, que establecen la orden que imparte esta Superintendencia a las sociedades comerciales sujetas a la supervisión, para que presentes informes financieros de propósito especial combinados.

La interpretación y forma de aplicación del bloque jurídico y contable anteriormente indicado, se encuentra desarrollada en extenso en la Guía Práctica de Aplicación del Método de la Participación y Preparación de Estados Financieros Consolidados, expedida por la Superintendencia de Sociedades, en virtud de la facultad otorgada mediante la Ley 1314 de 2009, que en su parte pertinente establece lo siguiente:

“5. ESTADOS FINANCIEROS COMBINADOS

El artículo 35 de Ley 222 de 1995 establece que la matriz o Controlante debe preparar y difundir estados financieros de propósito general consolidados con sus subordinadas o dominados como si fuesen los de un solo ente.

De conformidad con la Circular Básica Jurídica emitida por esta Superintendencia, existe una obligación de realizar la consolidación de los estados financieros a través de las subordinadas cuando la matriz o controlante esté domiciliada en el extranjero o ésta sea una persona natural.



SUPERINTENDENCIA
DE SOCIEDADES

La NIIF 3 - Combinaciones de Negocios y la Sección 19 - Combinaciones de Negocios y Plusvalía, definen el concepto de Control Común. La Sección 9 - Estados Financieros Consolidados y Separados, establece los principios para la preparación y presentación de Estados Financieros Combinados y la información por revelar.

5.1 Sujetos obligados a preparar y presentar estados financieros combinados

La preparación y presentación de los Estados Financieros Combinados recaerá sobre la Subsidiaria colombiana de mayor patrimonio, en los siguientes casos:

- a) En aquellos grupos en que la Entidad Controladora fuere una persona natural o jurídica extranjera.
- b) En aquellos grupos en los que la Entidad Controladora fuere una persona natural domiciliada en Colombia.
- c) En aquellos grupos en los que la Entidad Controladora estuviere compuesta por dos o más personas naturales o jurídicas.

En los casos de matrices extranjeras que por intermedio de subordinadas constituidas en el exterior operen negocios en Colombia a través de una pluralidad de sucursales, la combinación de estados financieros la realizará la entidad que posea el mayor patrimonio.

Si una Entidad Controladora domiciliada en el exterior tuviere una sucursal en Colombia, así como otras entidades subsidiarias, será la sucursal la responsable de preparar y presentar los Estados Financieros Combinados del Grupo económico en el país, aunque cualquiera de las subsidiarias tenga un patrimonio superior al de la sucursal.”¹

¹ Guía Práctica de Aplicación del Método de la Participación y Preparación de Estados Financieros Consolidados. Disponible en https://www.supersociedades.gov.co/delegatura_aec/informes_publicaciones/responsabilidad_social/Cartillas_Guias/Gu%C3%A1%20Estados%20Financieros.pdf#search=guia%20practica%20de%20preparacion

La Circular Básica Jurídica de esta Superintendencia ordena la presentación de estados financieros combinados en los siguientes términos:

“9. Obligación de consolidar estados financieros en matrices o controlantes
En relación con la consolidación de estados financieros en los casos de subordinadas colombianas con matrices domiciliadas en el exterior, es preciso indicar que si bien la matriz extranjera no está obligada a observar las normas contables colombianas, la consolidación de las subordinadas debe llevarse a cabo de acuerdo con lo señalado en el artículo 35 de la Ley 222 de 1995. Es así como las subordinadas colombianas al estar sujetas íntegramente a la legislación local, sí deben dar cumplimiento a la obligación de consolidar estados financieros.



SUPERINTENDENCIA
DE SOCIEDADES

En virtud de lo anterior, cuando la matriz o controlante no esté domiciliada en el país, sólo procede la consolidación de los estados financieros de las subordinadas en Colombia. De acuerdo con lo anterior, no se le exige a la matriz extranjera que integre a dicha consolidación sus propios estados financieros o que revele inversiones en el exterior, si no media relación con las subordinadas colombianas. La consolidación debe realizarse a través de cualquiera de las subordinadas colombianas, ya que el resultado es el mismo.

No obstante lo anterior, para efectos prácticos conviene realizar dicha consolidación por medio de la subordinada que tenga el mayor patrimonio.”²

2 Superintendencia de Sociedades. Circular Básica Jurídica. Circular Externa 100-000005 del 22 de noviembre de 2017.

3 Consejo Técnico de la Contaduría Pública. Oficio CTCP-10-00557-2019 del 24 de abril de 2019
<http://www.ctcp.gov.co/CMSPages/GetFile.aspx?guid=a5197f9d-262a-4dee-b529-701ee59fb77c>

Esta instrucción se encuentra además reflejada en los pronunciamientos del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, tal y como se muestra a continuación:³

Además se solicita en su consulta orientación sobre si las entidades subsidiarias están obligadas a presentar estados financieros combinados, en adición a los estados financieros consolidados y separados de la controladora, y los estados financieros individuales de las subsidiarias. Al respecto, las normas de información financiera del Grupo 2, se refieren a los estados financieros combinados en los siguientes términos:

“Estados financieros combinados.

9.28 Los estados financieros combinados son un único conjunto de estados financieros de dos o más entidades bajo control común [como se describe en el párrafo 19.2(a)]. Esta Norma no requiere que se preparen estados financieros combinados. (Subrayado y negrilla nuestro)

9.29 Si el inversor prepara estados financieros combinados y los describe como conformes con la NIIF para las PYMES, esos estados cumplirán con todos los requerimientos de esta Norma. Las transacciones y saldos interempresas deberán eliminarse; los resultados procedentes de transacciones interempresas que estén reconocidos en activos tales como inventarios y propiedades, planta y equipo deberán eliminarse; los estados financieros de las entidades incluidas en los estados financieros combinados deberán prepararse en la misma fecha sobre la que se informa a menos que sea impracticable hacerlo; y deberán seguirse políticas contables uniformes para transacciones y otros sucesos similares en circunstancias parecidas.”

No obstante lo anterior, cuando existan requerimientos especiales de las autoridades de supervisión, por ejemplo en el caso en que la controladora no sea una entidad domiciliada en Colombia, o se trate de una persona natural, es posible que estas autoridades requieran informes combinados de las subsidiarias domiciliadas en Colombia para propósitos de supervisión, pero en el caso que la controladora y sus subsidiarias tengan domicilio en Colombia, se debería considerar lo establecido en la sección 9 respecto de las excepciones para la presentación de los estados financieros consolidados (Ver párrafos 9.2 a 9.9 de la NIIF para las Pymes). En este caso, lo que se presentaría serían los estados financieros consolidados de la controladora, y solo en el caso de algún requerimiento especial de las autoridades de supervisión, o por solicitud interna, sería necesario elaborar informes financieros combinados.

Adicionalmente, hace parte de los pronunciamientos doctrinales de esta Superintendencia:

“Si bien las matrices extranjeras controlantes no están obligadas a llevar contabilidad de acuerdo a las normas colombianas, esta Entidad precisa que el inversionista cuando se acoge a la ley colombiana para gozar de los derechos que se derivan de sus actividades mercantiles en Colombia, es apenas lógico que las mismas normas lo cobijen para el cumplimiento de sus obligaciones entre ellas la de combinar los estados financieros de las subordinadas colombianas.”

En este caso, la combinación de estados financieros recae sobre la subordinada colombiana de mayor patrimonio e integrará todas las entidades en las cuales el inversor extranjero ejerce control en Colombia. Situación análoga es la presentada en los casos de grupos controlados por personas naturales no comerciantes, en donde lo que le corresponde a los controlantes es disponer la consolidación de los estados financieros de las sociedades sometidas a su control de mayor patrimonio.

Ahora bien, si la subordinada de mayor patrimonio se encuentra vigilada por esta superintendencia o es sujeta a inspección, deberá preparar y presentar junto con su estado financiero individual o separado, el estado financiero combinado en los términos establecidos en circular externa que se emite para el efecto cada año.”⁴

4 Superintendencia de Sociedades. Oficio 115-090897 del 27 de junio de 2018.

2. INSCRIPCIÓN DE LA SITUACIÓN DE CONTROL Y GRUPO EMPRESARIAL

El Artículo 30 de la Ley 222 de 1995, establece la obligación de inscribir en el Registro Mercantil la situación de control en los siguientes términos:

“ARTICULO 30. OBLIGATORIEDAD DE INSCRIPCIÓN EN EL REGISTRO MERCANTIL. Cuando de conformidad con lo previsto en los artículos 260 y 261 del Código de Comercio, se configure una situación de control, la sociedad controlante lo hará constar en documento privado que deberá contener el nombre, domicilio, nacionalidad y actividad de los vinculados, así como el presupuesto que da lugar a la situación de control. Dicho documento deberá presentarse para su inscripción en el registro mercantil correspondiente a la circunscripción de cada uno de los vinculados, dentro de los treinta días siguientes a la configuración de la situación de control.”

Si vencido el plazo a que se refiere el inciso anterior, no se hubiere efectuado la inscripción a que alude este artículo, la Superintendencia de Sociedades, o en su caso la de Valores o Bancaria, de oficio o a solicitud de cualquier interesado,



SUPERINTENDENCIA
DE SOCIEDADES

declarará la situación de vinculación y ordenará la inscripción en el Registro Mercantil, sin perjuicio de la imposición de las multas a que haya lugar por dicha omisión.

En los casos en que se den los supuestos para que exista grupo empresarial se aplicará la presente disposición. No obstante, cumplido el requisito de inscripción del grupo empresarial en el registro mercantil, no será necesaria la inscripción de la situación de control entre las sociedades que lo conforman.

PARAGRAFO 1o. Las Cámaras de Comercio estarán obligadas a hacer constar en el certificado de existencia y representación legal la calidad de matriz o subordinada que tenga la sociedad así como su vinculación a un grupo empresarial, de acuerdo con los criterios previstos en la presente ley.

PARAGRAFO 2o. Toda modificación de la situación de control o del grupo, se inscribirá en el Registro Mercantil. Cuando dicho requisito se omita, la entidad estatal que ejerza la inspección, vigilancia o control de cualquiera de las vinculadas podrá en los términos señalados en este artículo, ordenar la inscripción correspondiente.” (Subrayado fuera de texto).

La claridad de la disposición transcrita es determinante en el sentido de establecer que la sociedad controlante se encuentra obligada a revelar la situación de control o de grupo empresarial mediante la inscripción en el Registro Mercantil del documento privado que así lo indique.

Se señala adicionalmente, que cuando se inscriba el documento que revele la situación de grupo empresarial, no es necesario inscribir ningún documento que revele la situación de control, pues en tal caso el control se da por hecho.

Con los elementos de juicio precedentes se responde a continuación cada una de las cuestiones planteadas en el mismo orden en que fueron presentadas:

Consulta n° 1: Las compañías A, B y D, que se encuentren en los supuestos indicados, deben presentar estados financieros combinados y la combinación la debe hacer la compañía de mayor patrimonio.

Consulta n° 2: Las compañías A, B y D deben inscribir en el Registro Mercantil la Situación de Control y si se configura la situación de grupo empresariales, también deben proceder de conformidad.

5 Artículo 28 Ley 222 de 1995

6 Superintendencia de Sociedades. Oficio 220-052760 Del 01 de Mayo de 2011
https://www.supersociedades.gov.co/nuestra_entidad/normatividad/normatividad_conceptos_juridicos/31395.pdf



SUPERINTENDENCIA
DE SOCIEDADES

Consulta n° 3: Por el solo hecho de ser A, B y D subordinadas de C, no hay lugar a revelar una situación de grupo empresarial. El grupo empresarial sólo se conforma cuando quiera que además de la situación de control, se configuran los supuestos de hecho denominados **unidad de propósito y dirección**, caso en el cual dicha condición debe revelarse a través de documento privado inscrito en el Registro Mercantil.⁶

Consulta n° 4: Los lineamientos contables de cada compañía son independientes, pero de acuerdo con el modelo de negocio de cada una de ellas y la intensidad de las relaciones con la matriz, resulta conveniente de acuerdo con la autonomía de la voluntad privada considerar la posibilidad de definir lineamientos contables, administrativos y operacionales comunes o semejantes para que la consolidación de la información resulte más práctica.

En los anteriores términos su solicitud ha sido atendida, con los efectos descritos en el artículo 28 la Ley 1755 de 2015, no sin antes señalar que en la Página WEB de la Entidad puede consultar directamente la normatividad, los conceptos que la misma emite sobre las materias de su competencia y la Circular Básica Jurídica, entre otros.