



Radicado: 05001233300020160163701 (27450)  
Demandante: Grupo de Inversiones Suramericana S.A.

**CONSEJO DE ESTADO  
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
SECCIÓN CUARTA**

**CONSEJERA PONENTE: CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ**

Bogotá D.C., doce (12) de marzo de dos mil veinticinco (2025)

**Referencia:** Nulidad y restablecimiento del derecho  
**Radicación:** 05001-23-33-000-2016-01637-01 (27450)  
**Demandante:** Grupo de Inversiones Suramericana S.A.  
**Demandada:** U.A.E. Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN

**Temas:** Impuesto sobre la renta. Año gravable 2012. Artículo 177 – 1 del Estatuto Tributario. Limitación a costos y deducciones. Renta Líquida. Dividendos no gravados.

**SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación<sup>1</sup> interpuesto por la parte demandante en contra de la sentencia de primera instancia del 07 de diciembre de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia – Sala Cuarta de Oralidad, que decidió<sup>2</sup>:

***“PRIMERO: SE DENIEGAN LAS PRETENSIONES DE LA DEMANDA, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.***

***SEGUNDO: SIN CONDENA EN COSTAS en esta instancia, de conformidad con lo anteriormente expuesto”.***

**ANTECEDENTES**

**Actuación Administrativa**

Previa respuesta al requerimiento especial, la DIAN profirió la liquidación oficial de revisión Nro. 112412016000034 del 16 de marzo de 2016, mediante la cual desconoció un porcentaje de las deducciones tomadas en la declaración del impuesto sobre la renta del Grupo de Inversiones Suramericana S.A. (en adelante “Grupo Sura”, “la sociedad” o “la demandante”), por valor de \$ 51.615.185.000, al considerar que dichas erogaciones no guardaban correlación con el porcentaje de ingresos gravados y de ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional obtenidos en el año gravable 2012, con fundamento en el artículo 177-1 del Estatuto Tributario.

El 19 de mayo de 2016 la sociedad interpuso recurso de reconsideración contra la citada liquidación oficial. Posteriormente, el 8 de julio de 2016, radicó escrito de desistimiento del recurso, con el propósito de acudir directamente a la jurisdicción contencioso-administrativa a través del mecanismo denominado *per saltum*.

No obstante, con posterioridad a la solicitud de desistimiento, la administración tributaria profirió auto inadmisorio del recurso de reconsideración, al estimar que este no cumplía los requisitos legales exigidos, decisión que posteriormente fue confirmada mediante acto administrativo posterior. Tales actuaciones dieron lugar a la controversia procesal relativa a la procedencia de la inadmisión del recurso pese al desistimiento presentado por la contribuyente, asunto que será abordado

<sup>1</sup> Ingresó al despacho el 12 de agosto de 2025 por concepto de cambio de ponente. Samai CE, índice 17.

<sup>2</sup> Samai Tribunal, índice 31.



más adelante donde se concluye que la demanda fue presentada en oportunidad.

## DEMANDA Y CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

### Pretensiones de la demanda y normas violadas

Mediante apoderado judicial, y en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), la sociedad Grupo de Inversiones Suramericana S.A. formuló las siguientes pretensiones<sup>3</sup>:

#### Principales

**Primera:** “Que se declare que: (i) la DIAN no podía aplicar el artículo 177-1 del Estatuto Tributario para rechazar proporcionalmente todos los costos de Grupo Sura; (ii) la fórmula de proporcionalidad usada en este caso por esa entidad es ilegal; (iii) la Liquidación Oficial no guarda correspondencia con el Requerimiento Especial y (iv) la DIAN no podía inadmitir el recurso de reconsideración, porque la Sociedad había desistido de éste”.

**Segunda:** “Como consecuencia de lo anterior, se declare la nulidad total de: (i) la Liquidación Oficial, (ii) el Auto Inadmisorio, y (iii) el Auto de Confirmación; los cuales fueron debidamente identificados en la referencia de esta demanda”.

**Tercera:** “Que como consecuencia de las declaraciones de los puntos 1.1.1. y 1.1.2., se restablezca en su derecho a mi representada mediante la determinación de que su declaración de renta del año gravable 2012 ha quedado en firme. Con base en ello, se declare que la Sociedad no tiene que realizar ningún pago a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN por concepto de impuestos, sanciones e intereses moratorios en relación con el período gravable referido”.

#### Secundarias

**Primera:** “Que, si se estima que el artículo 177-1 del ET es aplicable al caso concreto, se declare que (i) la fórmula de proporcionalidad aplicada por Grupo Sura en la declaración de corrección presentada el 11 de junio de 2015 se ajusta por completo al artículo 177 – 1 del ET y que, en ningún caso, la sanción por inexactitud es procedente; y, (ii) la DIAN no podría inadmitir el recurso de reconsideración, porque la Sociedad había desistido de éste”.

**Segunda:** “Que, como consecuencia de lo anterior, se declare la nulidad total de: (i) la Liquidación Oficial, (ii) el Auto Inadmisorio, y (iii) el Auto de Confirmación; los cuales fueron debidamente identificados en la referencia de esta demanda”.

**Tercera:** “Que, como consecuencia de las declaraciones de los puntos 1.2.1. y 1.2.2. se restablezca en su derecho a mi representada mediante la declaración de que su declaración (sic) de renta del año gravable 2012 ha quedado en firme. Y, con base en ello, se declare que la Sociedad no tiene que realizar ningún pago a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN por concepto de impuesto, sanciones e intereses moratorios en relación con el período gravable referido”.

Indicó como normas vulneradas a los artículos 48, 49, 107, 177-1, 647, 711, 720, 723, 747 y 748 del Estatuto Tributario (ET), el artículo 29 de la Constitución Política y al artículo 281 del Código General del Proceso.

### Concepto de violación y oposición<sup>4</sup>

El **demandante**, tanto en el escrito de presentación inicial de la demanda como en su reforma, expuso los conceptos de violación respecto de cada una de las normas previamente señaladas. Por su parte, la **demandada** presentó las contestaciones

<sup>3</sup> Samai Tribunal, índices 1 y 4.

<sup>4</sup> La DIAN formuló la excepción de ineptitud de la demanda.



respectivas en ejercicio de su derecho de contradicción. A continuación, se sintetizan los argumentos formulados por cada una de las partes:

**Primer cargo:** “Principio de correspondencia entre el Requerimiento Especial y la Liquidación Oficial de Revisión”. Vulneración del artículo 711 ET.

1. La **demandante** señala una ruptura del principio de correspondencia que debe regir las actuaciones adelantadas por la DIAN en etapa administrativa. Indica que la liquidación oficial de revisión debe ser considerada nula, pues las razones utilizadas como fundamento para rechazar un porcentaje de las deducciones tomadas en la declaración del impuesto de renta del 2012 por el Grupo Sura son diferentes y nuevas, en comparación a las razones señaladas en el requerimiento especial.

2. Por su parte, la **DIAN**, señaló que no le es dado a la sociedad alegar una falta de correlación entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión, pues en ambos actos administrativos se tuvieron en cuenta los mismos argumentos, metodología, consideraciones respecto de la depuración de la renta por el sistema ordinario y las glosas propuestas en la etapa de investigación administrativa. En el mismo sentido, se mantuvieron las mismas cuantías.

**Segundo cargo:** “Sobre la aplicación indiscriminada de la limitación a los costos y deducciones a todos los costos incurridos por el Grupo Sura”. Vulneración al artículo 177-1 ET.

1. La **demandante** sostiene que el artículo 177-1 ET solo permite rechazar los costos y deducciones que sean verdaderamente imputables a ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional (INCRNGO), y que, tratándose de dividendos, la única erogación imputable es el costo de adquisición de las acciones, derivado del aporte social. Así, el artículo solo podría aplicarse, en teoría, sobre ese costo, que no está en discusión en el caso concreto.

Por ello, se alega que los demás costos presentados por Grupo Sura deben evaluarse exclusivamente bajo los criterios del artículo 107 ET (i.e. necesidad, proporcionalidad y relación de causalidad), sin que proceda su rechazo por el 177 – 1 ET. Además, se resalta que en el Requerimiento Especial la DIAN no se cuestionó el cumplimiento del artículo 107 ET e, incluso, reconoció la adecuada sustentación de las deducciones, para luego, en la liquidación oficial, introducir de forma contradictoria la tesis de que estos costos no cumplen dichos requisitos.

2. La **DIAN (i)** rechaza la tesis de la demanda según la cual solo el costo de las acciones es “imputable” a los dividendos, **(ii)** señala que el artículo 177 – 1 ET cobija a todos los costos y deducciones asociados a INCRNGO, **(iii)** se apoya en la descripción del objeto social de la sociedad para concluir que el portafolio de sus inversiones genera simultáneamente rentas gravadas y no gravadas y **(iv)** que por ello se hace necesario la utilización de una fórmula de proporcionalidad para distribuir y rechazar parte de las deducciones.

Explica que, al ser estos costos comunes a los ingresos gravados y no gravados percibidos durante el periodo gravable no se requiere imputación exacta, por lo que se aplicó proporcionalidad como método válido y respaldado por doctrina y jurisprudencia.

**Tercer cargo:** “Sobre la limitación a los costos y deducciones”. Vulneración de los artículos 48, 49, 107 y 177-1 del ET.



1. La **demandante** señala que la DIAN no podía aplicar el artículo 177-1 ET<sup>5</sup>, considerando que: **(i)** el artículo en cuestión tiene como fin el establecer un límite a los beneficios fiscales previstos en el ordenamiento jurídico colombiano (para evitar un doble beneficio) y los dividendos no gravados percibidos por la sociedad no calificarían bajo el concepto de “beneficio”; **(ii)** aplicar este artículo sobre erogaciones diferentes al costo de adquisición generaría una distorsión de la fórmula enunciada en el artículo 49 ET para la determinación del monto máximo a distribuir en calidad de no gravado (“MMD”); y **(iii)** el único factor que podría verse afectado por el artículo 177 – 1 ET sería (como ya se mencionó) el costo de adquisición de las acciones, aspecto que no ha sido discutido por la DIAN.

En gracia de discusión, se advierte que la fórmula empleada para determinar el porcentaje de rechazo de las deducciones tomadas por Grupo Sura no se ajusta a las exigencias del artículo 177-1 del Estatuto Tributario, por las siguientes razones: **(i)** era necesario acreditar la imputación específica de cada gasto a la obtención de dividendos no gravados, de modo que no resulta válido partir de una asociación presunta o general entre los costos de la sociedad y la porción de dividendos no gravados percibidos; y, **(ii)** la regla de proporcionalidad aplicada por la DIAN carece de previsión legal expresa, por lo que resulta improcedente acudir a analogías - por ejemplo, con disposiciones propias del IVA - para estructurar un método de depuración que el legislador no consagró.

Finalmente, se mencionó que el Grupo Sura realizó una corrección a la declaración del impuesto de renta del año 2012 con ocasión del requerimiento especial. Con ello, alega que la DIAN no contaba con la capacidad de desconocer las deducciones registradas por la sociedad en la declaración, pues los errores inicialmente señalados fueron ajustados oportunamente.

2. La **DIAN**, como respuesta a los argumentos esgrimidos por la sociedad, señaló lo siguiente:

a. Se aplicó correctamente el artículo 177 – 1 ET, pues este prohíbe deducir costos y gastos asociados a cualquier ingreso no constitutivo de renta, como sucedería en el caso de los dividendos no gravados. Además, sostiene que, dado que la actividad principal del Grupo Sura es la inversión, sus costos son comunes a ingresos gravados y no gravados, por lo que deben prorratearse proporcionalmente<sup>6</sup>.

b. Aplicar la limitación del artículo 177-1 ET a erogaciones diferentes al costo de las acciones **no distorsiona la fórmula de reparto de dividendos**. Argumenta que esta norma prohíbe la deducción de costos y gastos asociados a INCRNGO, incluidos los dividendos no gravados, y que su aplicación no genera doble tributación ni vulnera los artículos 48 y 49 ET. Por ello, considera legítimo el rechazo proporcional de deducciones comunes a ingresos gravados y no gravados.

c. Se rechaza el argumento del demandante según el cual el artículo 177-1 ET solo es aplicable respecto de los ingresos exentos por beneficios fiscales. Señala que la norma es explícita: **no son aceptables los costos y deducciones imputables a**

<sup>5</sup> **Artículo 177-1 del Estatuto Tributario:** “Para efectos de la determinación de la renta líquida de los contribuyentes, no son aceptables los costos y deducciones imputables a los ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional ni a las rentas exentas”.

<sup>6</sup> Se trae a colación lo señalado expresamente por la Administración de Impuestos, así: “No podemos perder de vista, que nos encontramos frente a un contribuyente cuyo objeto social es: “La Sociedad se dedicará a la inversión de bienes muebles e inmuebles. Tratándose de inversión en bienes muebles, además de cuotas o partes en sociedades, entes, organizaciones, fondos o cualquier otra figura legal que permita la inversión de los recursos. Así mismo podrá invertir en papeles o documentos de renta fija, variable, estén o no inscritos en el mercado público de valores (...), a su vez, la sociedad GRUPO DE INVERSIONES SURAMERICANA S.A., registra en el RUT, únicamente la actividad económica del código 6613 que corresponde a “Otras actividades relacionadas con el mercado de valores”, actividad ejercida en el año 2012. Lo que implica que para dicha vigencia fiscal el contribuyente investigado solo desarrolló actividades derivadas de su objeto operacional como es el portafolio de inversiones y en consecuencia todos sus ingresos son proporcionalmente gravados unos y no constitutivos de renta otros, tal como lo informa el contribuyente en su denuncia rentístico, razón por la cual las deducciones deben de tener un tratamiento equivalente (...).”.



**INCRNGO o a rentas exentas**, sin importar su origen. Los dividendos no gravados - regulados en el artículo 48 del ET - son ingresos no constitutivos de renta, por lo que están sujetos a esta limitación. Además, se enfatiza en el hecho de que no se puede ignorar el tenor literal de la ley para buscar su “espíritu” conforme a lo señalado en el artículo 27 del Código Civil. Así pues, considera la entidad, la aplicación del artículo 177 – 1 resulta correcta y ajustada a derecho.

**Cuarto cargo:** “Sobre la ausencia de aceptación de la posición de la DIAN sobre el rechazo de los costos en un porcentaje equivalente al porcentaje representativo dentro del nivel de ingresos no gravados respecto de los ingresos brutos”.

1. La **demandante** sostuvo: (i) Que nunca aceptó que la posición de la DIAN fuera correcta ni que sus costos debieran rechazarse en proporción a los ingresos no gravados<sup>7</sup>, (ii) que se explica que las reuniones y las opciones presentadas antes del requerimiento especial fueron solo discusiones para explorar una corrección eventual, buscando cerrar el conflicto y evitar mayores intereses y sanciones, sin abandonar la tesis de fondo de que todos los costos eran deducibles y que el artículo 177 – 1 ET y la proporcionalidad eran inaplicables y (iii) que la corrección presentada con la respuesta al requerimiento especial no implica aceptación de la posición de la DIAN ni configura confesión.

2. La **DIAN**, por su parte, rechazó la afirmación de que actuó sin buena fe al considerar como “aceptación” las “propuestas” del contribuyente analizadas en reuniones preliminares a la expedición de los actos aquí demandados. Argumenta que, durante la investigación, Grupo Sura presentó varias propuestas de corrección aplicando proporcionalidad a las deducciones e, incluso, corrigió su declaración en respuesta al requerimiento especial. Estas actuaciones, según el artículo 747 ET, constituyen confesión y prueba válida.

Por ello, la DIAN concluye que el contribuyente reconoció la aplicación del artículo 177 - 1 ET, y la necesidad de proratear costos comunes entre ingresos gravados y no gravados, lo que desvirtúa su argumento de no aceptación.

**Quinto cargo:** “Sobre las demás afirmaciones realizadas por la DIAN en la liquidación oficial de revisión y la falta de relevancia para la discusión del caso concreto”.

1. La **demandante** argumenta que las afirmaciones adicionales contenidas en la liquidación oficial de revisión carecen de relevancia jurídica y técnica para el debate, pues se basan en cuadros comparativos sobre evolución de ingresos, gastos y costos que no guardan relación con la controversia. Señala que estos análisis no fueron planteados en el requerimiento especial, desconocen la realidad económica de la sociedad y no aportan elementos válidos para justificar el rechazo de deducciones, por lo que deben ser desestimados.

2. La **DIAN** señala que las afirmaciones adicionales contenidas en la liquidación oficial sí son relevantes, porque permiten demostrar las actividades habituales de la sociedad y evidenciar que la generación de dividendos hace parte de su actividad principal. Además, aclara que los costos para producir todos los ingresos son comunes y no se pueden separar los que corresponden a INCRNGO, como lo son los dividendos.

**Sexto cargo:** “Sobre las deducciones procedentes conforme a lo enunciado en el ordenamiento jurídico tributario”. Vulneración de los artículos 107 y 177-1 ET.

<sup>7</sup> Afirma que la Administración malinterpreta las conversaciones iniciales entre las partes y la corrección de la declaración para presentarlas como “aceptación” o “confesión” de la procedencia del prorrateo del artículo 177 – 1 ET.



1. La **demandante** plantea que - en gracia de discusión - en caso de considerarse aplicable el artículo 177-1 ET a la operación concreta, no debería rechazar más costos a los ya incluidos en la corrección presentada con la respuesta al requerimiento especial.

Argumenta que la corrección presentada con ocasión de la respuesta al requerimiento especial refleja una “fórmula justa de rechazo de deducciones”; es decir, una metodología proporcionada y razonable para determinar qué parte de los costos podría imputarse a ingresos no gravados. Sostiene que cualquier rechazo adicional desconocería los principios de renta global y legalidad tributaria, así como la naturaleza restrictiva del referido artículo.

2. La **DIAN** utiliza los argumentos allegados por parte del demandante para concluir que la sociedad reconoce, voluntariamente, la aplicación del artículo 177 – 1 del ET “en algunos casos” y acepta, en la práctica, un esquema de proporcionalidad sobre sus costos.

Sostiene que, al desarrollar esa pretensión subsidiaria y aplicar un prorrateo en la corrección, Grupo Sura admite que sus deducciones son costos comunes a todos los ingresos (gravados y no gravados) y que no es posible una imputación directa e independiente, presupuesto que activa precisamente el artículo 177 – 1.

A partir de ello, concluye que el contribuyente desvirtúa sus alegatos principales de la demanda, en los que negaba la procedencia de la proporcionalidad, y que la fórmula utilizada en la corrección es, además, incompleta, porque deja por fuera rubros que también deberían someterse a prorrateo (gastos de personal, honorarios, tributos, financieros, entre otros), de modo que no limita ni invalida el mayor rechazo de deducciones fijado en la Liquidación Oficial.

**Séptimo cargo:** “Sobre la improcedencia de la sanción por inexactitud”. Vulneración al artículo 647 ET.

1. La **demandante** señala que la sanción por inexactitud no es procedente en el caso concreto. Alega que, conforme al artículo 647 ET, la sanción exige omitir ingresos o bienes gravados, incluir factores inexistentes (costos, deducciones, pasivos, etc.) o utilizar datos falsos, equivocados, incompletos o desfigurados; hechos en los que Grupo Sura no incurrió, pues: no omitió ingresos ni patrimonio, no incluyó deducciones inexistentes y todos los factores declarados son reales, completos y veraces. Señala que la DIAN nunca ha discutido la veracidad de las cifras, sino únicamente la aplicación de una “regla” de proporcionalidad a los costos.

Por último, alega que, según el mismo artículo 647, cuando el menor impuesto obedece a errores de apreciación o diferencias de criterio sobre la interpretación del derecho aplicable, la sanción no procede. Ahora bien, en este caso (i) los hechos y cifras declarados son verdaderos y completos y (ii) existe una diferencia de criterios jurídicos sobre el alcance del artículo 177 – 1 ET; hechos que detonarían la diferencia de criterios y que harían improcedente la aplicación de la sanción.

2. La **DIAN** niega que se trate de una simple diferencia de criterios y sostiene que en el caso se configuran plenamente los supuestos de la sanción por inexactitud del artículo 647 del ET.

Afirma que la Sociedad incluyó en su denuncia rentístico gastos operacionales de administración y otras deducciones no procedentes según el artículo 177 – 1, lo que produjo un menor saldo a pagar por impuesto y, en consecuencia, la inexactitud sancionable. También indica que la inclusión de deducciones no aceptables equivale a utilizar factores equivocados o inexistentes en la declaración, conducta



expresamente tipificada como inexactitud. Por ello concluye que la sanción impuesta es ajustada a derecho y que no procede la exoneración por “errores de apreciación o diferencias de criterio”.

### **Sentencia apelada y recurso de apelación de la parte demandante**

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda<sup>8</sup>, sin condenar en costas atendiendo a las consideraciones que se exponen más adelante. A su vez, la parte demandante apeló la decisión del *a-quo* expresando los reproches que también se enlistan a continuación<sup>9</sup>.

**Primer cargo:** “Sobre la nulidad del auto inadmisorio y auto de confirmación del recurso de reposición”. violación al artículo 29 de la Constitución Política y el artículo 281 del Código General del Proceso.

1. El **Tribunal** no se pronunció sobre este hecho.

2. La **demandante** señala que en la sentencia de primera instancia el Tribunal no se pronunció sobre la nulidad del auto inadmisorio y el auto de confirmación que fueron demandados con la presentación de la reforma de la demanda.

Resalta el Grupo Sura que, si bien la sociedad presentó el recurso de reconsideración en contra de la liquidación oficial de revisión el 19 de mayo de 2016, con posterioridad – el 18 de julio – presentó el escrito de desistimiento, con el objetivo de acudir de manera directa a la jurisdicción contencioso-administrativa mediante el mecanismo *per saltum*. Por los motivos anteriores, se señala en el recurso que estos actos administrativos no pueden producir efectos jurídicos y, por ende, se esperaba que el Tribunal los declarara como nulos en su pronunciamiento.

**Segundo cargo:** “Sobre el principio de correspondencia entre requerimiento especial y liquidación oficial de revisión”. Vulneración del artículo 711 ET.

1. El **Tribunal**, en la sentencia de primera instancia, concluyó que en el caso concreto no se vulneró el principio de correspondencia señalado en el artículo 711 ET, considerando que, a pesar de que la liquidación oficial de revisión incluyó nuevos argumentos a los presentados en el requerimiento especial, mediante estos no se introdujeron nuevos hechos o glosas a las previamente comunicadas a la sociedad.

En adición, indicó que la norma tributaria señala que debe existir una congruencia o correspondencia entre los actos administrativos emitidos por la DIAN, pero que esta no debe ser entendida como una exactitud o literalidad entre uno y otro acto administrativo.

2. **Grupo Sura** argumenta que la liquidación oficial sí incluyó nuevos argumentos respecto de los esbozados en el requerimiento especial. En específico el cumplimiento de los requisitos generales de deducibilidad señalados en el artículo 107 ET y la aplicación de las reglas de amortización de inversiones. Alega que la inclusión de estos dos (2) aspectos configura una vulneración al debido proceso, dada la ausencia de correspondencia entre los actos administrativos.

**Tercer cargo:** “Sobre la aplicabilidad del artículo 177-1 ET las deducciones tomadas por Grupo Sura en su declaración de renta”. Vulneración al artículo 177-1 ET.

<sup>8</sup> Samai Tribunal, Índice 31. El Tribunal no le dio prosperidad a la excepción de ineptitud de la demanda en audiencia inicial del 28 de noviembre de 2017.

<sup>9</sup> Samai Tribunal, Índice 34.



**1. El Tribunal** acoge la tesis de la DIAN según la cual, por tratarse de una sociedad cuya actividad principal es la inversión en acciones que generan dividendos, los gastos operacionales de administración, financieros, impuestos y otros se consideran comúnmente imputables a los ingresos por dividendos, muchos de ellos no gravados.

Así, el artículo 177-1 ET debe interpretarse como una prohibición general de aceptar costos y deducciones imputables a INCRNGO, y se descarta que esta sea una excepción frente al artículo 107 E.T.

**2.** Por su parte, la **demandante** insiste en que el artículo 177 – 1 ET no es aplicable a las deducciones de Grupo Sura, porque la única erogación imputable a los dividendos sería el costo de las acciones, concepto que no está en discusión. Además, sostiene que aplicar esta norma a otros gastos distorsiona el sistema diseñado por el legislador para evitar la doble tributación entre sociedades y accionistas, generando cargas fiscales artificiales.

Afirma que el artículo 177 – 1 ET solo procede frente a beneficios tributarios, mas no frente a dividendos no gravados, que son parte de un esquema legal para distribuir la carga tributaria. Finalmente, señala que los dividendos son una renta depurada, cuyos costos necesarios se originan en la sociedad que los distribuye, por lo que los costos de la sociedad receptora no son imputables a ellos.

**Cuarto cargo:** “Sobre la metodología usada por la DIAN para calcular la proporcionalidad en el desconocimiento de las deducciones tomadas por el Grupo Sura en la declaración de renta”. Violación al artículo 177 – 1 ET.

**1. El Tribunal** concluyó que, dada la naturaleza del negocio del Grupo Sura, (i.e. actividades de portafolio de inversión), los costos declarados correspondían a erogaciones comunes necesarias para la obtención tanto de ingresos gravados como de INCRNGO, sin que la sociedad demostrara su imputación directa y exclusiva a estos últimos.

En consecuencia, la DIAN estaba facultada para aplicar un prorrateo proporcional con base en la participación de los ingresos no gravados dentro del total de ingresos, a efectos de determinar la parte de los costos que no eran deducibles. Esta metodología constituyó un mecanismo objetivo, razonable y ajustado a derecho cuando los costos y deducciones no pueden individualizarse, por lo que el rechazo proporcional efectuado resulta válido y debidamente motivado

**2. El demandante** sostiene que la Sentencia está viciada por violación al debido proceso y al principio de congruencia, precisamente porque el Tribunal no analiza la metodología técnica propuesta por la Sociedad ni sus pretensiones subsidiarias. Señala que: **(i)** el artículo 177-1 exige demostrar la imputación de cada gasto concreto a ingresos no gravados, no una simple “asociación” global; **(ii)** la regla de proporcionalidad aplicada por la DIAN no está prevista en la norma y no puede asimilarse al IVA; y **(iii)** en la demanda se presentó un ejercicio de imputación gasto por gasto que el Tribunal omite por completo. En el peor de los escenarios, solo los costos rechazados en la corrección presentada por la sociedad podían ser no deducibles.

**Quinto cargo:** “Sobre la corrección a la declaración del impuesto de renta presentada por el Grupo Sura con ocasión al requerimiento especial y su entendimiento como “confesión”. Vulneración a los artículos 747 y 748 ET.

**1. El Tribunal** distingue entre las conversaciones preliminares al Requerimiento



Especial (que no constituyen confesión) y la corrección presentada con ocasión de la respuesta, que sí puede ser valorada como confesión a la luz del artículo 747 E.T. Sostiene que la manifestación escrita del contribuyente, corrigiendo la declaración conforme a las glosas propuestas, constituye plena prueba en su contra, sin que la sola alegación de que se trató de un mecanismo para “cerrar la discusión” desvirtúe su naturaleza confesoria.

2. El **demandante** sostiene que ni las conversaciones iniciales con la DIAN ni la corrección implicaron aceptación de la posición de la DIAN. Afirma que la corrección fue presentada exclusivamente para evitar un litigio más oneroso, y que no cumple los requisitos de los artículos 191 del Código General del Proceso (CGP) y 747 ET para ser tratada como confesión (no versa sobre un hecho físico, sino sobre una interpretación jurídica, y no fue una admisión libre y expresa de la tesis de la DIAN).

Subraya que en la respuesta al requerimiento especial se dejó claro que la posición de fondo de la Sociedad siempre fue que el artículo 177 – 1 ET no era aplicable, y que la corrección era una solución intermedia, no una confesión.

**Sexto cargo:** “Sobre la sanción por inexactitud”. Vulneración al artículo 647 ET.

1. El **Tribunal** concluye que procede la sanción por inexactitud porque la Sociedad incluyó deducciones no procedentes que generaron un menor saldo a pagar. Considera que la conducta encaja en la hipótesis de inclusión de deducciones improcedentes prevista en el artículo 647 ET y descarta que exista una diferencia de criterios razonable que permita levantar la sanción. Se centra en que la aplicación indebida de deducciones constituye un factor inexacto, más allá de la ausencia de falsedad en las cifras.

2. Por su parte, el **demandante** afirma que la sanción no es procedente porque: **(i)** la DIAN nunca ha cuestionado la veracidad de los hechos ni de las cifras declaradas, que incluso utiliza para aplicar su proporcionalidad; y **(ii)** el caso es estrictamente jurídico, relativo a la interpretación y alcance del artículo 177 – 1 E.T., supuesto típico de “diferencia de criterios” excluido de la sanción por el propio artículo 647 ET. Además, invoca el principio de favorabilidad.

## PRONUNCIAMIENTOS FINALES

Las partes y el Ministerio Público guardaron silencio.

## CONSIDERACIONES DE LA SALA

### Cuestión previa

En primera instancia, la DIAN propuso como excepción previa la ineptitud de la demanda, argumentando que Grupo Sura no agotó adecuadamente la vía administrativa, pues el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial se presentó de forma extemporánea y su posterior desistimiento no subsanaba dicha falencia. La demandante por su parte sostuvo que, al aceptar la DIAN el desistimiento se había habilitado el acceso a la jurisdicción contencioso-administrativa mediante el mecanismo *per saltum*, conforme al parágrafo del artículo 720 del Estatuto Tributario.

El Tribunal Administrativo de Antioquia, en audiencia inicial del 28 de noviembre de 2017, declaró no probada la excepción de inepta demanda, que los recursos son desistibles<sup>10</sup> y al amparo del artículo 720 ET podía demandar directamente el acto

<sup>10</sup> Art. 81 CPACA



siempre que se hubiera atendido el requerimiento especial, como ocurrió en este caso.

Teniendo en cuenta lo anterior, y una vez revisados los antecedentes, la Sala considera ajustado el análisis del tribunal, por lo que encuentra que la demanda fue interpuesta en debida forma dentro del término de 4 meses contados a partir de la notificación de la Liquidación Oficial de Revisión expedida por la DIAN. Lo anterior, por el efecto ordinario del desistimiento del recurso, lo que deriva en que no hay recurso interpuesto y, por tanto, se habilita la apelación per-saltum.

### **Problemas jurídicos**

1. ¿Se vulneró el principio de correspondencia descrito en la norma tributaria<sup>11</sup> entre el Requerimiento Especial No 112382015000016 del 17 de marzo de 2015 y la Liquidación Oficial de Revisión No 112412016000034 del 16 de marzo de 2016?
2. ¿Resulta aplicable a Grupo de Inversiones Suramericana S.A. el límite a costos y deducciones previsto en el artículo 177-1 ET para la determinación de su renta líquida? En caso afirmativo, ¿fue correcta la proporcionalidad aplicada por la DIAN para implementar dicho límite al determinar el impuesto sobre la renta a cargo correspondiente al año gravable 2012?
3. Con ocasión de la corrección de la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2012 efectuada por Grupo de Inversiones Suramericana S.A., ¿está la demandante obligada a aceptar las modificaciones señaladas por la DIAN durante la discusión en etapa administrativa y, en consecuencia, a realizar los ajustes correspondientes?
4. ¿El debate jurídico entre Grupo de Inversiones Suramericana S.A. y la DIAN durante la instancia administrativa, así como la corrección voluntaria de la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2012 (para evitar un mayor nivel de discusión), pueden considerarse una confesión atribuible a la demandante?
5. ¿Procede la aplicación de la sanción por inexactitud? De proceder, ¿aplica el principio de favorabilidad debido a la entrada en vigor de la Ley 1607 del año 2012?
6. ¿El Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Cuarta de Oralidad, vulneró el debido proceso al omitir un análisis suficiente de los argumentos expuestos por Grupo de Inversiones Suramericana S.A. conforme a lo planteado por la parte demandante en el recurso de apelación?

### **Análisis del caso concreto**

Antes de abordar los cargos formulados en el recurso de apelación, la Sala considera necesario precisar el alcance del artículo 177 – 1 ET, que es la norma objeto de la controversia. Este artículo establece expresamente lo siguiente:

*“Para efectos de la determinación de la renta líquida de los contribuyentes, no son aceptables los costos y deducciones imputables a los ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional ni a las rentas exentas”*

En este sentido, tenemos que la norma de referencia establece una limitación general a la deducibilidad de costos y deducciones imputables a ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional (INCRNGO) o a rentas exentas, con el propósito de evitar que tales partidas incidan en la depuración de la renta líquida gravable.

<sup>11</sup> Artículo 711 del Estatuto Tributario.



Bajo una interpretación sistemática<sup>12</sup> y armónica de esta disposición con los artículos 147, 48 y 49 ET, considera la Sala importante establecer los criterios interpretativos transversales para resolver el caso sometido a consideración, así:

1. El artículo 177 – 1 ET, a diferencia de lo señalado por el demandante, no aplica solo respecto de los “beneficios tributarios”<sup>13</sup>. A esta conclusión se llega de la simple lectura de la exposición de motivos de la Ley 788 de 2002, que establece que las modificaciones que se introdujeron en su momento respecto del impuesto de renta tenían como propósito mejorar el recaudo. Dentro de los instrumentos contemplados por el legislador, se previó un “límite a los costos y deducciones vinculados sólo con los ingresos gravados.”<sup>14</sup> Es decir, todo lo que no tenga que ver con el ingreso gravado no es deducible, que es la regla exactamente opuesta a la propuesta por la demandante.

Así, se concluye que la finalidad de dicha disposición consiste en impedir que se produzca una absorción indirecta de costos y gastos asociados a ingresos excluidos de tributación, evitando así la generación de pérdidas fiscales sustentadas en erogaciones que no guardan relación con ingresos gravados<sup>15</sup>.

2. La limitación consagrada en el artículo 177-1 ET no autoriza una aplicación indiscriminada de criterios de proporcionalidad para rechazar costos y deducciones. Esto, considerando que la proporcionalidad constituye una herramienta subsidiaria que solo puede emplearse cuando no sea posible establecer una imputación directa y clara entre los costos y gastos con los respectivos ingresos. Se llega a la anterior conclusión, porque la proporcionalidad debe respetar el marco legal de determinación de la renta líquida, previsto en el artículo 26 del Estatuto Tributario, conforme al cual la depuración parte del total de los ingresos ordinarios y extraordinarios; por ende, la proporcionalidad que se establezca debe seguir esa misma regla. No resulta admisible, entonces, acudir a fórmulas que modifiquen, sin sustento normativo, la composición del total de ingresos o que alteren los elementos básicos del cálculo, pues ello desborda el alcance del artículo 177-1 y conduce a resultados que no se ajustan a la estructura del impuesto.

3. Ahora bien, hecha la **imputación directa** de los costos y gastos a los diferentes tipos de ingreso, si subsisten partidas de esta naturaleza (costos y gastos) estas deberán calificarse como comunes a las distintas clases de ingresos percibidos por el contribuyente y deberán sujetarse a la regla de proporcionalidad. Es previsible que tales erogaciones comunes correspondan a aquellos desembolsos indispensables para la existencia, conservación y funcionamiento ordinario de la sociedad. Puesto que, por su naturaleza, son inescindibles de toda actividad generadora de ingreso y se incurre en ellas para la percepción de todo el

<sup>12</sup> Corte Constitucional, Sentencia SU 115 – 19: “[...] En relación con la **interpretación sistemática**, ese despacho expresó que aquella (...) implica tener en cuenta la ubicación física del enunciado en el texto legal, así como las relaciones jerárquicas o lógicas de éste con el resto del sistema jurídico, por tal razón, (...) ante las dos posibles interpretaciones de la norma, debe prevalecer aquella que resulta acorde con la normativa superior, en especial con los principios de igualdad, transparencia e imparcialidad, lo cual impone analizarlos en concreto”.

<sup>13</sup> Disposiciones que, en forma excepcional, reducen la carga tributaria derivada del régimen general del impuesto, ya sea mediante exenciones, exclusiones, deducciones, descuentos o tratamientos preferenciales, entre otros.

<sup>14</sup> Gaceta del Congreso, Proyecto de Ley 80 de 2002, Cámara de Representantes.

<sup>15</sup> Sentencia 20276 del 01 de junio de 2016: “[...] **Esta norma establece una limitación a los costos y deducciones al disponer que, en la determinación de la renta líquida no son aceptables los costos y las deducciones imputables a los ingresos no constitutivos de renta. Por tanto, deben desconocerse los gastos imputables a los ingresos no constitutivos de renta. La intención del legislador fue evitar “la absorción indirecta de costos y gastos e impedir el nacimiento de pérdidas fiscales amparadas en gastos y costos asociados con rentas no gravadas [...]** simultáneamente el inciso sexto del artículo 147 del E. T señala que no se aceptarán como deducción las pérdidas fiscales originadas en ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional. Es decir, **si un sujeto atribuye dentro de su proceso ordinario de depuración de la renta costos y gastos que resulten asociados con ingresos no constitutivos de renta y/o con rentas exentas, dichos costos y gastos no podrán ser tomados como deducibles y, menos aún, podrán dar lugar a pérdidas fiscales [...]**”.

Esta regla se armoniza con lo previsto en el inciso sexto del artículo 147 del Estatuto Tributario, según el cual las pérdidas fiscales originadas en tales conceptos no pueden ser compensadas con rentas líquidas del contribuyente.



ingreso, sin importar su naturaleza, de ahí que se requiera someterlas a la regla de proporcionalidad que aplicó la DIAN.

4. El procedimiento anterior, aplicado por la DIAN en la actuación demandada, no afecta el cálculo presupuestado por la norma en el artículo 49 ET y, mucho menos, implica una doble imposición. Como ya se dijo, lo que la norma busca es que los gastos atribuibles a las partidas no gravadas afecten al proceso de depuración de la renta líquida gravable que, de todas maneras, constituye la base gravable enunciada en el artículo 49. Dicho de otra forma, una cosa es que el dividendo sea potencialmente un ingreso no constitutivo de renta (arts. 48 y 49 del ET) y otra, diferente, que los costos y gastos en que se incurra para su obtención (incluidos los de existencia y conservación de la sociedad que los reciba) no sean deducibles, con el fin de no impactar negativamente la depuración de la renta proveniente de ingresos gravados (art. 177-1 del ET).

Conforme a lo señalado anteriormente se abordan todos y cada uno de los cargos planteados por el demandante en la apelación, así:

**Primer cargo:** Sobre el principio de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión.

El artículo 711 ET establece que la liquidación oficial de revisión deberá contraerse exclusivamente a la declaración del contribuyente y a los hechos contemplados en el requerimiento especial o su ampliación<sup>16</sup>. La Sala ha interpretado<sup>17</sup> esta disposición en el sentido de que la prohibición normativa recae sobre la administración tributaria de incorporar hechos nuevos o glosas diferentes en la liquidación oficial de revisión, no sobre el fortalecimiento o la complementación de las glosas ya formuladas en el requerimiento especial, siempre que exista una identidad entre los aspectos discutidos en uno y otro acto<sup>18</sup>.

En el recurso de apelación el demandante cuestiona el análisis efectuado por el Tribunal respecto del alcance y contenido tanto del requerimiento especial como de la liquidación oficial de revisión. Al respecto, alega que la liquidación oficial de revisión introdujo dos elementos ausentes en el requerimiento especial: (i) el análisis de los requisitos generales de deducibilidad del artículo 107 ET y (ii) el tratamiento tributario aplicable a las inversiones realizadas por parte del Grupo Sura, y su eventual amortización.

**Sobre el artículo 107 ET**, la Sala constata que el requerimiento especial se circunscribió a analizar la regla prevista en el artículo 177-1 ET, sin hacer referencia expresa al artículo 107 E.T. No obstante, fue el propio contribuyente quien, en la respuesta al requerimiento, introdujo dicha norma como eje central de la discusión, al sostener que las deducciones debían examinarse exclusivamente bajo los presupuestos de este artículo (107 ET en lugar del 177 – 1 ET)<sup>19</sup>.

En consecuencia, no se observa una violación al principio de correspondencia por cuanto la DIAN en sus actos administrativos siempre enfocó sus glosas en el artículo

<sup>16</sup> Artículo 711 del Estatuto Tributario: **“La liquidación de revisión deberá contraerse exclusivamente a la declaración del contribuyente y a los hechos que hubieren sido contemplados en el requerimiento especial o en su ampliación si la hubiere”** (Negrilla y subrayado por fuera del texto original).

<sup>17</sup> Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia del 11 de agosto de 2022, Exp. 25760. Otros pronunciamientos para considerar son: (i) Sentencia del 22 de febrero de 2018, Exp. 21453, (ii) Sentencia del 3 de diciembre de 2020, Exp. 23868, (iii) Sentencia del 1 de junio de 2016, Exp. 20276 y (iv) la sentencia del 20 de mayo de 2021, Exp 23396.

<sup>18</sup> Consejo de Estado, Sentencia 25760 del 11 de agosto de 2022.

<sup>19</sup> Samai CE, índices 2 y 3. Anexos de la demanda, Folio127 inciso 4. Requerimiento Especial: **“De esta manera, la deducción de los gastos de Grupo Sura que pretende ser rechazada por la DIAN se debe analizar, exclusivamente, a la luz del artículo 107 del E.T. y no del artículo 177-1 del E.T., puesto que los mismos no son imputables a la percepción de dividendos. En este punto, es importante señalar que la Administración no ha cuestionado el cumplimiento de los requisitos del artículo 107 del E.T., y por el contrario, sostuvo que las deducciones se encuentran soportadas en documentos que cumplen con los requisitos establecidos en el artículo 771-2 del E.T.”** (Negrilla y subrayado por fuera del texto original).



177-1 del ET, y solamente se refirió al artículo 107 del ET por mención que del mismo hizo la demandante, sin desviar los argumentos y fundamento legal expuesto en los actos administrativos demandados.

**Sobre la amortización de inversiones.** La Sala advierte que este aspecto fue abordado en el requerimiento especial – de manera muy general – dentro del concepto general de costos deducidos por el contribuyente. Por su parte, en la liquidación oficial de revisión se puede observar que la administración de impuestos ahondó en su análisis, con el propósito de cuestionar el tratamiento tributario aplicado por la sociedad a dichas inversiones.

Si bien, en la liquidación oficial la Administración profundiza en el análisis de las amortizaciones, la Sala verifica que, con ello, no modificó la glosa central ni los hechos determinantes de la actuación administrativa.

Así, el contribuyente tuvo oportunidad plena de controvertir el fundamento principal de la glosa —la aplicación del artículo 177-1 ET y la metodología de proporcionalidad, de modo que el comportamiento de la DIAN no limitó o restringió el derecho de defensa del contribuyente, por lo que no hay lugar a que prospere el cargo. Lo anterior es consistente con el entendimiento jurisprudencial según el cual el principio de correspondencia no exige literalidad absoluta, sino identidad material de glosa y hechos discutidos<sup>20</sup>.

**Segundo cargo:** Sobre la aplicación del artículo 177 – 1 del Estatuto Tributario en la determinación de la renta líquida gravable del Grupo Sura por el periodo gravable 2012 y la metodología utilizada para el desconocimiento de las deducciones.

Le corresponde a la Sala determinar, en primer lugar, si el artículo 177-1 ET es aplicable a los costos y deducciones declarados por el Grupo Sura en su declaración de renta del año gravable 2012 y, en caso afirmativo, establecer si la metodología aplicada resulta procedente para calcular el monto a desconocer.

### **1. El artículo 177-1 ET es aplicable. Los dividendos no gravados son ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional**

Como ya se dijo, el artículo 177 – 1 ET establece que no son aceptables los costos y deducciones imputables a INCRNGO o a rentas exentas, sin distinción alguna y no se restringe, como lo pretende hacer ver el demandante, a los “beneficios tributarios”. Lo anterior, porque el texto es claro y general, y conforme al principio de interpretación gramatical establecido en el artículo 27 del Código Civil - “*cuando el sentido de la ley sea claro, no se desatenderá su tenor literal*”, no hay lugar a restringir su alcance a supuestos que el legislador no contempló. Por tanto, la DIAN no se separa de la Ley al realizar primero una imputación directa de costos y gastos aplicados a diferente tipo de ingresos y, solo sobre el remanente común a todas las actividades, aplicar una proporcionalidad ordinaria. Esto es, establece la proporción de cada tipo de ingreso frente al ingreso total y el resultado aplicarlo a los costos y gastos comunes a todas las actividades (en general los propios de la existencia y mantenimiento de la sociedad).

Como se indicó, este procedimiento no implica una transgresión del artículo 49 del ET, ni deriva en una afectación indebida de la tributación del socio. Al socio se le respeta que el dividendo recibido por la sociedad tiene el carácter de ingreso no gravado. Lo que se deriva de la aplicación de la norma es que los costos y gastos directa e indirectamente imputables a los dividendos (los propios de la tenencia de

<sup>20</sup> Consejo de Estado, sentencia del 10 de marzo de 2011, (exp. 17075), M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.



las acciones y de la mera existencia de la sociedad) no reduzcan artificialmente la base de imposición, evitando que terminen absorbidos en su totalidad con el ingreso gravado.

En este orden de ideas, los cargos formulados con base en la interpretación y aplicación del artículo 177-1 ET en armonía con los artículos 48 y 49 del ET no están llamados a prosperar.

**2. La naturaleza, objeto social y actividad económica de Grupo Sura impide escindir e imputar sus costos de manera directa a la percepción de ingresos gravados y no gravados. En ese sentido, para determinar la proporción deducible y no deducible de los gastos incurridos, la metodología implementada por la DIAN resulta razonable.**

Grupo de Inversiones Suramericana S.A. es una sociedad cuya única actividad registrada en el RUT para el año 2012 era el código CIU 6613, correspondiente a otras actividades relacionadas con el mercado de valores. Su objeto social, conforme al Certificado de Existencia y Representación Legal, consistía en lo siguiente: “la inversión en bienes muebles e inmuebles. Tratándose de inversión en bienes inmuebles, además de cualquier clase de bienes muebles, ella lo podrá hacer en acciones, cuotas o partes en sociedades, entes, organizaciones, fondos o cualquier otra figura legal que permita inversión de recursos. Así mismo podrá invertir en papeles o documentos de renta fija, variable, estén o no inscritos en el mercado público de valores” (Negrilla y subrayado por fuera del texto original).

Esta circunstancia resulta determinante: cuando la actividad íntegra de una sociedad es la gestión de un portafolio de inversiones, la totalidad de sus costos y gastos operacionales están orientados, por definición, a dicha gestión, con independencia de que los ingresos percibidos en cada periodo sean gravados o correspondan a dividendos no gravados.

En su corrección voluntaria, el demandante clasificó las deducciones del periodo en tres grupos —gastos sin relación con los dividendos no gravados, gastos con vinculación eventual y gastos con tratamiento tributario especial—, excluyendo del cálculo proporcional la mayoría de sus costos operacionales bajo el argumento de que no son erogaciones necesarias para la obtención de dividendos.

La Sala descarta la clasificación tripartita presentada por la demandante (costos sin relación, costos con vinculación eventual y costos especiales), por cuanto carece de sustento probatorio y técnico. La imputación directa requiere demostrar que un gasto se destina exclusivamente a la generación de un tipo particular de ingreso, lo cual exige evidencia verificable —contratos, trazabilidad interna, análisis funcional o estudios de costos— y no simples afirmaciones. En el presente caso, la sociedad no aportó prueba idónea que permitiera separar de manera cierta y objetiva los costos destinados exclusivamente a ingresos gravados, y no pudo comprobarse la imputación gasto por gasto a los ingresos gravados generados.

En ausencia de una demostración específica, la Sala aplica la carga de la prueba al contribuyente, dado que es quien tiene acceso privilegiado a la información de su estructura funcional, y concluye que las erogaciones deben ser tratadas como comunes y sujetas a proporcionalidad

En efecto, la Sala<sup>21</sup> en casos similares, ha aplicado una suerte de proporcionalidad, en la cual, frente a los gastos comunes, ha expuesto que:

“(…) para determinar el porcentaje de los ingresos no constitutivos de renta en el total de los ingresos obtenidos por la actora en el año gravable en discusión, o sea, en los ingresos

21 Sentencia de 1º de junio de 2016, exp. 20276, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia.



brutos, se debe tener en cuenta el valor de estos ingresos (...) Teniendo en cuenta que el total de ingresos brutos es de \$155.706.217.000, que incluye los ingresos operacionales y no operacionales (artículo 26 del E.T) y que los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional corresponden a \$45.136.132.000, el porcentaje de estos en los ingresos brutos es de 28.99%.

Aunque la demandante alega que todos los gastos son deducibles porque no son imputables a los ingresos no constitutivos de renta ni a ingresos gravados, dado que son gastos que debe sufragar para funcionar como sociedad y por esa razón llevó casi todos los gastos como deducibles en su totalidad, es evidente que todos los gastos en que incurrió (\$670.872.000) están asociados a sus ingresos, gravados o no. Además, la DIAN aceptó que estos gastos cumplían los requisitos de relación de causalidad y necesidad, por lo cual no hay lugar a analizar este aspecto.

Por lo tanto, para determinar el porcentaje de gastos imputables a los ingresos no constitutivos de renta debe tenerse en cuenta que este corresponde al porcentaje de los ingresos no constitutivos en los ingresos brutos. En consecuencia, los gastos imputables a los ingresos no constitutivos de renta, y, por lo mismo, no deducibles, corresponden al 28.99% de estos gastos y los gastos deducibles porque son imputables a los ingresos gravados corresponden al 71.01% de tales gastos.”

Por consiguiente, al tratarse de gastos comunes en la generación de ingresos gravados y no gravados, estos deben deducirse en proporción a la generación de cada una de estas rentas, sin que sea posible aplicar la deducción por la totalidad del gasto común, ya que parte de este recaería en la prohibición del artículo 177-1 del ET.

Lo anterior implica que, en el presente caso, para el año gravable 2012, los INCRNGO declarados por el Grupo Sura ascendieron a \$329.153.280.000 sobre un total de ingresos brutos de \$1.394.311.627.000, lo que representa el 23,61%. Al aplicar el porcentaje anterior sobre la totalidad de las deducciones de los renglones 52 —“Gastos operacionales de administración”— y 55 —“Otras deducciones”—, se obtiene el siguiente resultado:

Concepto	Valor (\$)
Gastos operacionales de administración (renglón 52)	120.032.586.000
Otras deducciones (renglón 55)	98.583.189.000
Subtotal deducciones	218.615.775.000
Porcentaje imputable a INCRNGO	23,61%
Total a desconocer	51.615.185.000

En consecuencia, la DIAN actuó conforme a derecho al aplicar el artículo 177-1 ET y utilizar un método soportado en la proporción de los ingresos no gravados (23,61%) para determinar el monto de las deducciones a desconocer en la declaración de renta del Grupo Sura por el año gravable 2012. Por lo tanto, no prospera el cargo respecto a la metodología utilizada.

**Tercer cargo:** Sobre la obligación de Grupo de Inversiones Suramericana S.A. de aceptar las modificaciones señaladas por la DIAN durante la discusión en etapa administrativa y realizar los ajustes correspondientes para desconocer mayores valores como no deducibles.

El demandante en el recurso de apelación señala expresamente que *“si se acepta que el artículo 177-1 del ET es aplicable al caso concreto, la Sociedad no está obligada a rechazarse más gastos de los que fueron objeto de Corrección, pues esta refleja una fórmula justa, técnica y objetiva de rechazo de deducciones, y se ajusta por completo al artículo 177-1 del ET”*



Para sustentar su afirmación se enfoca en dos (2) puntos, así: (i) “la metodología aplicada por la Compañía” y (ii) “los argumentos planteados por la DIAN y el Tribunal para desechar la corrección son contrarios a la Ley”. A pesar de lo anterior, la Sala considera, como ya se explicó, que la metodología implementada por la DIAN para calcular el porcentaje de deducciones a desconocer, en realidad, se encuentra ajustada a los presupuestos contemplados en el artículo 177 – 1 ET y, más aún, a la realidad económica de la sociedad. Ello, ya que, como se mencionó, todos los costos incurridos por Grupo Sura estarían encaminados a la percepción de réditos económicos; específicamente dividendos (gravados o no gravados).

La Sala considera importante resaltar que, en principio, cobra sentido la exclusión del cálculo de proporcionalidad de los costos **directamente** atribuibles a los ingresos por intereses y rendimientos financieros. Sin embargo, dado que el demandante no aportó prueba suficiente que permita realizar esa imputación directa, tales costos deberán incluirse dentro del cálculo proporcional, tal y como lo hizo la DIAN. En ese mismo sentido, no se encuentra dentro del acervo probatorio ningún otro soporte para acreditar la asignación directa de ciertos gastos a ingresos gravados como lo pretende evidenciar la parte demandante.

En este orden de ideas, la metodología propuesta por la DIAN frente a la que pretende sustentar la demandante privilegia un criterio objetivo y verificable —la proporción de ingresos INCRNGO frente al total de ingresos brutos— cuyo sustento se encuentra en el artículo 26 del ET y en la jurisprudencia de esta Sección, utilizando de esta manera un parámetro cuantificable, reducible a una fórmula matemática replicable, lo que garantiza igualdad y certeza.

Así las cosas, no prospera el cargo y, en consecuencia, de la declaración del impuesto de renta presentada por el Grupo Sura deberá desconocerse un valor adicional por las deducciones imputadas de manera improcedente por un valor equivalente a **\$ 29.279.628.635**, por las siguientes razones:

<b>Total del valor a desconocer bajo el método DIAN</b>	\$ 51.615.185.000
<b>Total del valor desconocido bajo el método aplicado por Grupo Sura</b>	\$ 22.335.556.365 <sup>22</sup>
<b><u>Diferencia pendiente por desconocer</u></b>	<b><u>\$ 29.279.628.635</u></b>

**Cuarto cargo:** El debate jurídico entre Grupo de Inversiones Suramericana S.A. y la DIAN durante la instancia administrativa, así como la corrección voluntaria de la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2012, y su entendimiento como confesión.

Los artículos 747, 748 y 749 ET establecen lo siguiente respecto de las confesiones en materia tributaria:

**Artículo 747 – Hechos que se consideran confesados:** “La manifestación que se hace mediante escrito dirigido a las oficinas de impuestos por el contribuyente legalmente capaz, en el cual se informe la existencia de un hecho físicamente posible que perjudique al contribuyente, constituye plena prueba contra éste. Contra esta clase de confesión sólo es admisible la prueba de error o fuerza sufridos por el confesante, dolo de un tercero, o falsedad material del escrito contentivo de ella” (Negrilla y subrayado por fuera del texto original).

**Artículo 748 - Confesión Ficta O Presunta:** “(...), se tendrá como verdadero si el contribuyente da una respuesta evasiva o se contradice (...)” (Negrilla y subrayado por fuera del texto original).

<sup>22</sup> Resultado producto de la suma de los siguientes porcentajes que fueron desconocidos: (i) **Intereses por la emisión de bonos ordinarios:** \$ 11.533.844.846, (ii) **Comisiones:** \$ 4.311.592.052, (iii) **Gastos de personal:** \$ 4.005.573.754 y (iv) **ADR:** \$ 2.484.545.713



**Artículo 749 - Indivisibilidad de la Confesión:** “La confesión es indivisible cuando la afirmación de ser cierto un hecho va acompañada de la expresión de circunstancias lógicamente inseparables de él, como cuando se afirma haber recibido un ingreso pero en cuantía inferior, o en una moneda o especie determinadas.

Però cuando la afirmación va acompañada de la expresión de circunstancias que constituyen hechos distintos, aunque tengan íntima relación con el confesado, como cuando afirma haber recibido, pero a nombre de un tercero, o haber vendido bienes pero con un determinado costo o expensa, el contribuyente debe probar tales circunstancias” (Negrilla y subrayado por fuera del texto original).

A la luz de las disposiciones del Estatuto Tributario sobre la confesión y atendidas las particularidades del caso, la Sala considera que la corrección de la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2012 presentada por la sociedad constituye, en efecto, una confesión. En dicha corrección, el contribuyente reconoce que la declaración inicialmente presentada contenía errores o inconsistencias que exigían un ajuste, en línea con el análisis efectuado por la DIAN.

Sin embargo, la corrección de la declaración no puede ser interpretada como una aceptación integral de todas y cada una de las glosas formuladas por la administración de impuestos en el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión pues, a pesar de que existe una confesión sobre algunos de los hechos discutidos, aún persisten controversias sobre puntos específicos de la declaración objeto de revisión, que precisamente son el objeto de discusión de esta providencia.

Por otra parte, la corrección presentada por el contribuyente no tiene la virtualidad de limitar la facultad fiscalizadora de la administración, por cuanto: (i) la misma se produjo después de la expedición del requerimiento especial, momento en el cual la DIAN ya había adquirido competencia para continuar la investigación integral; y (ii) de acuerdo con el artículo 589 ET, la corrección tiene efectos exclusivamente declarativos respecto de lo ajustado por el propio contribuyente, pero no constituye una transacción vinculante ni enerva la potestad fiscalizadora cuando la administración detecta inconsistencias distintas o adicionales. Por lo tanto, la DIAN podía —y debía— revisar la totalidad de deducciones, sin quedar limitada a la fórmula parcial presentada por la sociedad.

Por lo tanto, no prospera el cargo.

**Quinto cargo:** Sobre la procedencia de la sanción por inexactitud y la tasación correspondiente.

El artículo 647 ET, que regula lo atinente a la sanción por inexactitud, establece:

“Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, siempre que se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente, agente retenedor o responsable, las siguientes conductas:

[...] 3. La inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes o inexactos” (Negrilla y subrayado pro fuera del texto original).

En el presente caso, no es posible acoger la exculpación propuesta por el contribuyente bajo el argumento de una presunta diferencia de criterios. Según la disposición citada, la exoneración solo procede cuando la divergencia verse sobre el derecho aplicable, siempre que sea razonable y se funde en interpretaciones jurídicas admitidas por la doctrina o la jurisprudencia. Sin embargo, conforme a la



jurisprudencia reiterada de esta Sección<sup>23</sup>, la causal eximente no se configura cuando, como ocurre en el presente caso, la discrepancia no recae sobre la interpretación normativa, sino sobre la metodología empleada por la Administración para determinar la proporcionalidad de los costos y deducciones rechazados.

La diferencia de criterio protegida por el artículo 647 ET debe ser estrictamente jurídica, es decir, una discusión seria y fundamentada en torno al alcance o sentido de la norma aplicable. No lo es, en cambio, el simple desacuerdo con las técnicas, procedimientos o criterios de cuantificación utilizados por la autoridad fiscal. En este contexto, la discusión planteada por el contribuyente se circunscribe a cuestionar la forma en que la Administración aplicó los parámetros de distribución proporcional, más no a controvertir el contenido o interpretación del artículo 177-1 ET.

Dicho de otra manera, el demandante admite que la regla jurídica aplicable es el artículo 177-1 del ET y también concuerda en que en ella se fija una limitación a la deducibilidad de costos y gastos asociados a INCRNGO. En lo que disiente, sin fundamento legal, es en el procedimiento de proporcionalidad aplicado por la DIAN. Su argumento se reduce en que a su sentir es más justa y lógica la regla de proporcionalidad que expone. Tales juicios de valor (justa y lógica) no constituyen una diferencia de criterio en la interpretación del derecho aplicable, sino consideraciones subjetivas, que no tienen la entidad de enervar la imposición de la sanción por inexactitud. En consecuencia, no se configura una diferencia de criterios jurídicos, sino una oposición a la metodología adoptada por la DIAN, supuesto que no excluye la procedencia de la sanción.

En cuanto a la aplicación del principio de favorabilidad invocado por la sociedad, conforme a la modificación introducida por el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016 al Estatuto Tributario, evidencia la Sala que desde la emisión de la liquidación oficial de revisión (en el 2017) la administración tributaria calculó la sanción por inexactitud conforme al equivalente al ciento por ciento (100%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor (en lugar del 160% como lo establecía la Ley 1393 de 2010)<sup>24</sup>. De manera que la solicitud del principio de favorabilidad no sería procedente, pues el tratamiento más beneficioso ya fue aplicado por la administración tributaria al momento de emitir los correspondientes actos administrativos, mediante los cuales se impuso la sanción por inexactitud por un valor equivalente.

En este sentido, se ratifica la decisión adoptada por el Tribunal mediante el fallo de primera instancia. No prospera el cargo presentado por el demandante.

**Sexto cargo:** Sobre la vulneración al debido proceso en primera instancia.

Si bien el apelante sostiene que el Tribunal no examinó con el rigor debido los argumentos y pruebas allegadas en primera instancia, tal falencia —de existir— queda superada en sede de apelación. Ello obedece a que, conforme al alcance del recurso, la Sala cuenta con plena competencia para realizar un estudio integral del asunto, tanto de las cuestiones de derecho como de los elementos fácticos y probatorios sometidos a consideración.

Este control amplio permite superar cualquier omisión de estudio, pues el juez de segunda instancia sustituye el análisis del a quo y adopta una decisión completa. Por tanto, no se evidencia afectación sustancial del derecho de defensa, al haber sido objeto todos los argumentos de evaluación exhaustiva en esta sentencia

<sup>23</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, Expediente 26450 del 11 de julio de 2024, Expediente 28189 del 30 de mayo de 2024, Expediente 25831 del 2 de mayo de 2024, Expediente 28014 del 07 de marzo de 2024, Expediente 17606 del 9 de noviembre de 2023, Expediente 23951 del 1 de julio de 2021 y Expediente 21640 del 11 de junio de 2020.



En este contexto, el cargo no prospera.

### **Costas**

De conformidad con las reglas previstas en los numerales 1° a 8° del artículo 365 del CGP, el artículo 188 del CPACA y el Acuerdo PCSJA25-12355 del 28 de noviembre de 2025 del Consejo Superior de la Judicatura<sup>25</sup>, se condenará a la parte **demandante** en agencias en derecho en esta instancia con un (1) salario mínimo legal mensual vigente.

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,

### **FALLA**

- 1. Confirmar** la sentencia apelada.
- 2. Condenar** en agencias en derecho al **demandante** en esta instancia, con un (1) salario mínimo legal mensual vigente.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

*(Firmado electrónicamente)*  
**LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO**  
Presidente

*(Firmado electrónicamente)*  
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ  
ARGÜELLO**

*(Firmado electrónicamente)*  
**WILSON RAMOS GIRÓN**

*(Firmado electrónicamente)*  
**CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ**

La validez e integridad pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica:  
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>

<sup>25</sup> Por el cual se adiciona el artículo 5 del Acuerdo PSAA16-10554 del 5 de agosto de 2016 que establece las tarifas de agencias en derecho.