

VULNERACIÓN AL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN LA DEDUCCIÓN
POR DEPENDIENTES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA PERSONAS
NATURALES EN LOS AÑOS GRAVABLES 2013 Y POSTERIORES



ROYER DAVID ROMERO DÍAZ



UNIVERSIDAD SANTO TOMAS
FACULTAD DE DERECHO
ESPECIALIZACIÓN EN DERECHO TRIBUTARIO
VILLAVICENCIO (META)

2019

VULNERACIÓN AL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN LA DEDUCCIÓN
POR DEPENDIENTES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA PERSONAS
NATURALES EN LOS AÑOS GRAVABLES 2013 Y POSTERIORES

ROYER DAVID ROMERO DÍAZ

Artículo presentado como requisito para optar el título de Especialista en Derecho Tributario

Asesor

Mg. DIEGO ARMANDO GUERRERO GARCÍA

Magister en Derecho

UNIVERSIDAD SANTO TOMAS
FACULTAD DE DERECHO
ESPECIALIZACIÓN EN DERECHO TRIBUTARIO
VILLAVICENCIO (META)

2019

Autoridades Académicas

P. José Gabriel MESA ANGULO, O. P.

Rector General

P. Eduardo GONZÁLEZ GIL, O. P.

Vicerrector Académico General

P. José Arturo RESTREPO RESTREPO O.P.

Rector Sede Villavicencio

P. Rodrigo GARCÍA JARA, O.P.

Vicerrector Académico Sede Villavicencio

Adm. JULIETH ANDREA SIERRA TOBÓN

Secretaria de División Sede Villavicencio

Doc. SONIA PATRICIA CORTES ZAMBRANO

Decana de la Facultad de Derecho

Notas de Aceptación

SONIA PATRICIA CORTES ZAMBRANO

Decana de la Facultad de Derecho

GUSTAVO ADOLFO PARDO ROBAYO

Coordinador Especialización en Derecho Tributario

DIEGO ARMANDO GUERRERO GARCÍA

Director trabajo de grado

Tabla de contenido

	Pág.
Resumen.....	6
Abstract	7
Introducción	8
Capítulo I. Principios orientadores de la obligación tributaria.....	9
Capítulo 2. Impuesto sobre la renta año gravable 2013 y siguientes en Colombia.....	12
Deducción por dependientes para personas naturales.....	14
Grados de parentesco con relación de las demás deducciones permitidas.....	16
Capítulo 3. Vulneración al principio de capacidad contributiva	18
Conclusiones	23
Referencias bibliográficas	24

Resumen

El sistema tributario colombiano les impuso a las personas el deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del estado en virtud del artículo 95 de la Constitución Política de Colombia, razón por la cual se creó el impuesto sobre la renta para aquellas personas que gozan con capacidad contributiva dentro de los conceptos de justicia y equidad que demanda la Carta Magna. Éste impuesto grava las rentas percibidas por el contribuyente permitiéndole a los que son considerados como empleados, la posibilidad de descontar de los ingresos, unos que fueron catalogados como ingresos no constitutivos de renta por estipulación normativa, rentas exentas y algunas deducciones siempre que cumplen con los requisitos establecidos, de allí que dentro de este último grupo, se les permitió a las personas naturales poder restar de la base para liquidar el impuesto sobre la renta, los gastos que sufragó el contribuyente por las personas que tenía a su cargo, verbigracia, el cónyuge o compañero permanente, hijos, padres y/o hermanos.

No obstante, el legislador estableció un serie de condiciones para éstas personas que dependen económicamente del declarante, las cuales limitan el beneficio de forma discriminatoria sin consultar el grado de parentesco por consanguinidad y mucho menos la situación real de dependencia y otros factores que son particulares en cada caso, negándole el derecho al sujeto pasivo de la obligación tributaria de renta, la posibilidad de hacer menos gravosa su contribución con el estado, lo cual vulnera los principios de capacidad contributiva, igualdad y equidad que rigen el sistema tributario.

Palabras Clave: derecho tributario, tributos, impuestos, impuesto sobre la renta, contribuyente, persona natural, empleados, deducciones, parentesco, principios tributarios, capacidad contributiva, igualdad, equidad.

Abstract

The Colombian tax system imposed on individuals the duty to contribute to the financing of state expenses and investments under article 95 of the Political Constitution of Colombia, which is why the income tax was created for those who enjoy with contributory capacity within the concepts of justice and equity demanded by the Magna Carta. This tax levies the income received by the taxpayer allowing those who are considered as employees, the possibility of deducting income, some that were classified as income not constituting income by regulatory stipulation, exempt income and some deductions provided they comply with the established requirements, hence within this last group, natural persons were allowed to subtract from the base to settle the income tax, the expenses incurred by the taxpayer for the people in charge, for example, the spouse or permanent partner, children, parents and / or siblings.

However, the legislator established a series of conditions for these people who depend economically on the declarant, which limit the benefit in a discriminatory manner without consulting the degree of kinship by consanguinity and much less the actual situation of dependency and other factors that are particular in each case, denying the right to the taxpayer of the income tax obligation, the possibility of making their contribution with the state less burdensome, which violates the principles of contributory capacity, equality and equity that govern the tax system.

Key Words: tax law, taxes, income tax, taxpayer, natural person, employees, deductions, kinship, tax principles, tax capacity, equality, equity.

Introducción

En este artículo se analizará la vulneración al principio de capacidad contributiva existente en las condiciones que estableció el legislador para que una persona natural catalogada como empleada a la luz de la ley tributaria, pueda descontar de la base del impuesto sobre la renta de los años gravables 2013 y posteriores, el costo sufragado para la manutención de las personas que económicamente dependen del contribuyente según su grado de parentesco, para lo cual se identificará los principios que rigen el sistema tributario y que son de imperiosa observancia en la creación de las cargas impositivas a los contribuyentes, junto con la normatividad aplicable al impuesto sobre la renta y en especial las que regulan las deducciones por dependientes de las personas naturales, para así lograr analizar cada uno de los elementos que componen la obligación tributaria y poder entender el propósito de este tributo.

Con lo anterior, se logrará determinar si en las deducciones por dependientes del impuesto sobre la renta para personas naturales en los años gravables 2013 y posteriores se está vulnerando los principios y derechos tanto constitucionales como tributarios que rigen a este impuesto, comparando dicha discriminación con la igualdad que pregonan diferentes situaciones jurídicas en otras ramas del derecho en relación con los mismos grados de parentesco relativos al contribuyente.

Capítulo I.

Principios orientadores de la obligación tributaria

La Constitución Política en su artículo 95 establece los deberes que tienen las personas y los ciudadanos de “contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad”, deber constitucional que supone la facultad del estado de establecer los correspondientes tributos para lograr el cumplimiento de los fines sociales del estado, conforme a los artículos 114, artículo 150 numerales 1 y 2 y el artículo 338 de la Constitución que contienen la cláusula general de competencia tributaria en cabeza del legislador, esto es del Congreso de la República de Colombia que es “... el órgano que tiene la potestad genérica de desarrollar la Constitución y expedir las reglas de derecho ...” (Corte Constitucional de Colombia, C-527 de 1994, pág. 17), sin embargo la Constitución no consagró las reglas específicas sobre cómo se deben configurarse las contribuciones.

Pese a esta falencia, los tributos deben ceñirse bajo lineamientos de carácter constitucional, para lo cual deben fundarse bajo los principios de equidad, eficiencia y progresividad según el artículo 363 *ibídem*, así como también se deben regirse bajo el principio de legalidad, igualdad y de capacidad contributiva, no obstante, este último no está consagrado constitucionalmente, pero se desprende de los demás principios consagrados y por aplicación jurisprudencial.

En cuanto al principio de equidad tributaria, la Corte Constitucional ha indicado que

Es un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión. (Corte Constitucional de Colombia, C-734 de 2002, pág. 32)

De allí que este principio consulta la capacidad de pago del contribuyente, la cual se constituye según su nivel de obtención de ingresos de tal forma que a igual capacidad de pago igual contribución -equidad horizontal- y a mayor capacidad de pago mayor la contribución -

equidad vertical-, siendo esta última el mencionado principio de progresividad que rige al sistema tributario, pues como lo ha indicado la Corte Constitucional de Colombia, es un principio que

Se apoya en la capacidad de pago del contribuyente y permite otorgar un tratamiento diferencial en relación con los contribuyentes de mayor renta, de manera que progresivamente terminan aportando más ingresos al Estado por la mayor tributación a que están obligados. (Corte Constitucional de Colombia, C-419 de 1995, pág. 9).

Por otro lado, respecto a la eficiencia tributaria que predica el sistema tributario, el órgano de cierre constitucional ha indicado que

En un primer sentido resulta ser un recurso técnico del sistema tributario dirigido a lograr el mayor recaudo de tributos con un menor costo de operación; pero de otro lado, se valora como un principio tributario que guía al legislador para conseguir que la imposición acarree el menor costo social para el contribuyente en el cumplimiento de su deber fiscal (Corte Constitucional de Colombia, C-419 de 1995, pág. 9).

En cuanto al principio de legalidad, de los postulados Constitucionales se desprende el aforismo “*nullum tributum sine lege*” el cual significa que no hay tributo sin representación el cual se basa en el sistema democrático que pregona la misma Constitución, de allí que “cualquier norma que establezca o modifique una obligación tributaria deba haber surtido todos los pasos necesarios para haber sido adoptada como ley de la República” (Corte Constitucional de Colombia, C-776 de 2003, pág. 87).

El principio de igualdad no es como se cree que tan solo busca establecer una igualdad aritmética, sino que es mucho más que eso, pues “constituye un claro límite formal y material del poder tributario estatal y, por consiguiente, las reglas que en él se inspiran se orientan decididamente a poner coto a la arbitrariedad y a la desmesura” (Corte Constitucional de Colombia, C-183 de 1998, pág. 24).

Por otro lado, en relación al principio de capacidad contributiva, la Corte Constitucional de Colombia ha expresado en sus sentencias de constitucionalidad que

La generalidad del tributo, aparte del componente subjetivo que comporta - el universo de los obligados por el tributo ha de comprender sin excepciones a todas las personas que tengan capacidad contributiva -, tiene uno de naturaleza objetiva. Si el legislador grava con un impuesto un hecho, acto o negocio, por ser precisamente indicativos de riqueza actual o potencial, no puede dejar de hacerlo ante situaciones semejantes o equiparables, salvo que militen razones poderosas de política fiscal o fines extra-fiscales relevantes, siempre que, en este último caso, los mismos estén al servicio de bienes protegidos por la Constitución o de metas ordenadas por ella. (Corte Constitucional de Colombia, C-734 de 2002, pág. 33)

De allí se desprende que el deber fiscal, expresión de la solidaridad social, debe tener en cuenta la capacidad contributiva de las personas que son destinatarias de la carga fiscal, lo cual significa en palabras de doctrinantes

Que el legislador debe tener en cuenta índices como la riqueza, el consumo, el tráfico de bienes, la percepción de rentas, para determinar los gravámenes aplicables y su importe, de manera que nadie está obligado a tributar si, además de cubierto el mínimo vital, no cumple con las condiciones de capacidad económica. (Aliaga Agulló, 2011, pág. 201)

En efecto, el mencionado principio de capacidad contributiva está directamente relacionado el principio de progresividad y conjuntamente contribuyen a la materialización de la justicia del sistema tributario, sin embargo, toda obligación tributaria debe acoger dichos principios y deben ser interpretados en forma conjunta y armónica con los demás componentes normativos que integran la obligación tributaria.

Capítulo 2.

Impuesto sobre la renta año gravable 2013 y siguientes en Colombia

Una vez establecido los límites que impone la constitución a los tributos, tenemos que el Estatuto Tributario colombiano creado en virtud del Decreto 624 de 1989, pese a ser expedido antes de la Constitución del 91, debe sujetarse a los mandatos emanados de la Carta Magna y a los principios anteriormente referidos, estatuto que dedicó el libro primero de todo su articulado al impuesto sobre la renta y complementarios, siendo este una de las concreciones del citado artículo 95 constitucional que atiende los requisitos de la obligación tributaria referidos en el artículo 338 *ibídem*, esto es que debe contener los elementos de la obligación tributaria, a saber

i) el sujeto activo (entidades estatales con derecho a exigir el pago del tributo), ii) el sujeto pasivo (persona en quien recae la obligación correlativa), iii) el hecho generador (situación de hecho indicadora de una capacidad contributiva a la cual la ley confiere la virtualidad de generar la obligación tributaria) y iv) la base gravable y la tarifa (son los elementos determinantes de la cuantía misma de la obligación). (Corte Constitucional de Colombia, C-333 de 2017, pág. 22).

El impuesto sobre la renta consiste en “entregarle al Estado un porcentaje de sus utilidades fiscales obtenidas durante un periodo gravable, con el fin de coadyuvar a sufragar las cargas públicas” (Corte Constitucional de Colombia, C-265 de 2019, pág. 40), impuesto nacional de carácter directo, cuya titularidad del hecho generador y la sujeción pasiva recaen en una misma persona, que a su vez “consulta la capacidad de pago del contribuyente, la cual se estima tomando en cuenta todos los ingresos que haya recibido, con independencia de su origen y durante un periodo determinado, gravándolos con una tarifa establecida en la ley” (Corte Constitucional de Colombia, C-1003 de 2004, pág. 22), el

En efecto, los artículos 5, 24, 25 y 26 del Estatuto Tributario establecen como hecho generador del impuesto de renta, la obtención de “ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados”; y como sujeto

pasivo de la obligación tributaria, los artículos 7 y 12 del mencionado Estatuto, establecen que este tributo es impuesto a las personas naturales, sucesiones ilíquidas, sociedades, entidades nacionales, entre otros, que materialicen el hecho generador del tributo, pero para efectos del presente artículo, se limitará a las personas naturales, pues son estas, siempre y cuando se encuentre en la categoría de “empleados”, las que tienen derecho a deducir de este impuesto los gastos sufragados por las personas que tiene a su cargo, situación conocida en materia tributaria como las “deducciones por dependientes”.

De allí que para que una persona natural pueda ser considerada en la categoría de “empleados”, la Ley 1607 de 2012 en su artículo 10 adicionó el Título V del Libro I del Estatuto Tributario, donde su Capítulo I artículo 329 estableció que

Se entiende por empleado, toda persona natural residente en el país cuyos ingresos provengan, en una proporción igual o superior a un ochenta por ciento (80%), de la prestación de servicios de manera personal o de la realización de una actividad económica por cuenta y riesgo del empleador o contratante, mediante una vinculación laboral o legal y reglamentaria o de cualquier otra naturaleza, independientemente de su denominación.

Los trabajadores que presten servicios personales mediante el ejercicio de profesiones liberales o que presten servicios técnicos que no requieran la utilización de materiales o insumos especializados o de maquinaria o equipo especializado, serán considerados dentro de la categoría de empleados, siempre que sus ingresos correspondan en un porcentaje igual o superior a (80%) al ejercicio de dichas actividades.

Dicha clasificación ha tenido una serie de cambios, pues a la luz de la Ley 1819 de 2006, se modificó el sistema de determinación del impuesto sobre la renta de las personas naturales, pues pasó es establecer unos grupos categóricos de las personas naturales, a un sistema de determinación cedular, donde cada cédula contempla un procedimiento tributario diferente y donde se deberá incluir los ingresos dependiendo de su fuente, sea en la cédula de a) Rentas de trabajo; b) Pensiones; c) Rentas de capital; d) Rentas no laborales; o e) Dividendos y participaciones. Pero pese al nuevo sistema cedular, las personas que pertenecían a la categoría de empleados, ahora liquidaran sus rentas laborales bajo el procedimiento establecido para las “Rentas de trabajo”

conforme la definición establecida en el artículo 103 del Estatuto Tributario. Por último, valga aclarar que con la expedición de la Ley 1943 de 2018, las Rentas de trabajo, de capital y no laborales se unificaron en una cédula denominada “cédula general”.

No obstante, pese a los cambios referidos, las deducciones permitidas a las personas naturales que pertenecían a la categoría de empleados, también son aplicables en la liquidación del impuesto de los años posteriores para los que obtengan rentas pertenecientes a la cédula de “Rentas de trabajo”, hoy “Cédula general”.

Para el impuesto sobre la renta, el legislador previó en el artículo 26 del Estatuto Tributario, un procedimiento que indica la base para la determinación del impuesto, por lo cual se deberán sumar los ingresos obtenidos, restar las devoluciones, rebajas y descuentos, para así obtener los ingresos netos. A dichos ingresos netos, se deberán restar los costos para obtener la renta bruta, y al resultado anterior se le restan las deducciones, para así obtener la renta líquida, la cual es gravable y se le deberán aplicar las tarifas señaladas en la ley para así establecer el monto del tributo a pagar.

Deducción por dependientes para personas naturales

Las deducciones son un factor de depuración de la renta, que, por regla general, están supeditadas al cumplimiento de ciertos requisitos de cuya observancia depende su procedencia, las cuales se encuentran contempladas en el Libro Primero – Impuesto sobre la renta y complementarios, Título 1 – Renta, Capítulo 5 – Deducciones.

La Ley 1607 del 2012 en virtud de su artículo 15, modificó el artículo 387 del Estatuto Tributario, con lo cual estableció la deducción por dependientes que se tendrá en cuenta en la declaración ordinaria del impuesto sobre la renta, consistente en “una deducción mensual de hasta el 10% del total de los ingresos brutos provenientes de la relación laboral o legal y reglamentaria del respectivo mes por concepto de dependientes, hasta un máximo de treinta y dos (32) UVT

mensuales”. Pero el legislador no se quedó solo en esto, sino que además en el párrafo 2 del mismo artículo estableció la definición de dependientes, así

PARÁGRAFO 2o. DEFINICIÓN DE DEPENDIENTES. Para propósitos de este artículo tendrán la calidad de dependientes:

1. Los hijos del contribuyente que tengan hasta 18 años de edad.
2. Los hijos del contribuyente con edad entre 18 y 23 años, cuando el padre o madre contribuyente persona natural se encuentre financiando su educación en instituciones formales de educación superior certificadas por el ICFES o la autoridad oficial correspondiente; o en los programas técnicos de educación no formal debidamente acreditados por la autoridad competente.
3. Los hijos del contribuyente mayores de 23 años que se encuentren en situación de dependencia originada en factores físicos o psicológicos que sean certificados por Medicina Legal.
4. El cónyuge o compañero permanente del contribuyente que se encuentre en situación de dependencia sea por ausencia de ingresos o ingresos en el año menores a doscientas sesenta (260) UVT, certificada por contador público, o por dependencia originada en factores físicos o psicológicos que sean certificados por Medicina Legal, y,
5. Los padres y los hermanos del contribuyente que se encuentren en situación de dependencia, sea por ausencia de ingresos o ingresos en el año menores a doscientas sesenta (260) UVT, certificada por contador público, o por dependencia originada en factores físicos o psicológicos que sean certificados por Medicina Legal.

Situación que fue reglamentada mediante el Decreto 99 de 2013, donde en el artículo 2 párrafo 3 volvió a establecer la definición de dependientes, haciendo algunas aclaraciones, como que el numeral 1 aplica cuando dependen económicamente del contribuyente y que la deducción por dependientes, no podrá ser solicitada por más de un contribuyente en relación con un mismo dependiente.

Reglamentación que fue acogida en el Decreto 1625 de 2016 conocido como el Decreto Único Reglamentario en materia tributaria, en el artículo 1.2.4.1.18, el cual fue modificado por el Decreto 2250 de 2017 en el sentido de retirar la condición del numeral 1 que dicha deducción aplica cuando el hijo “dependan económicamente del contribuyente”, además, en el numeral 3 disminuyó la edad de los hijos a 18 años de edad. Artículos que a la fecha tienen plena validez y aplicación en el impuesto sobre la renta de las personas naturales ya indicadas.

Grados de parentesco con relación de las demás deducciones permitidas

En atención a la definición de dependientes establecida el parágrafo 2 del artículo 15 de la Ley 1607 de 2012, tenemos la norma establece la relación de dependencia frente a 4 tipos de parentesco en correspondencia con el contribuyente, esto es el cónyuge o compañero permanente, los hijos, padres y hermanos del contribuyente.

Al tenor de nuestra legislación civil, Código Civil Colombiano, se tiene que el parentesco es un vínculo jurídico que el estado establece entre personas naturales para efectos de determinar derechos y obligaciones que emanan de diferentes normas. Específicamente, el artículo 35 del citado código señala que el “parentesco de consanguinidad es la relación o conexión que existe entre las personas que descienden de un mismo tronco o raíz, o que están unidas por los vínculos de la sangre”, mientras que el artículo 47 establece el parentesco de afinidad que

Es la que existe entre una persona que está o ha estado casada y los consanguíneos legítimos de su marido o mujer. La línea o grado de afinidad legítima de una persona con un consanguíneo de su marido o mujer, se califica por la línea o grado de consanguinidad legítima de dicho marido o mujer con el dicho consanguíneo.

Valga la pena aclarar, que estos grados de parentesco también aplica en los casos de adopción, pues el artículo 64 de la Ley 1098 de 2006 estableció que “la adopción establece

parentesco civil entre el adoptivo y el adoptante, que se extiende en todas las líneas y grados a los consanguíneos, adoptivos o afines de estos”.

Para efectos de la deducción por dependientes, el legislador tributario tan solo hizo referencia a los hijos, padres y hermanos del contribuyente, vinculo jurídico que se circunscribe a los grados de parentesco por consanguinidad. De allí que el contribuyente puede tener como dependiente al cónyuge o compañero permanente con quien ostenta una situación de casados o unión marital de hecho respectivamente; a los hijos y padres quienes están en el primer grado de consanguinidad; y a los hermanos quienes se ubican en el segundo grado de consanguinidad con relación al contribuyente.

Capítulo 3.

Vulneración al principio de capacidad contributiva

Conforme al artículo 387 del Estatuto Tributario que permite la deducción por dependientes en el impuesto sobre la renta de las personas naturales, se puede inferir que la norma en cita impone limitaciones de forma discriminatoria y sin fundamento que lo respalde, pues no permite aplicar dicha deducción cuando la persona dependiente del contribuyente es hijo mayor de dieciocho (18) años y que se encuentre en situación de dependencia sea por ausencia de ingresos o por ingresos en el año menores a doscientas sesenta (260) Unidades de Valor Tributario; y cuando es hijo del contribuyente mayor de dieciocho (18) años y menor de veintitrés (23) años que se encuentren en situación de dependencia originada en factores físicos o psicológicos -esta situación fue corregida con el Decreto 2250 de 2017, pues disminuyó la edad de los hijos a la edad de los 18 años, sin embargo, esta normatividad es un Decreto reglamentario que en virtud de la jerarquía normativa que impera el sistema jurídico colombiano, no puede ir en contravía de lo establecido en normas de carácter superior como lo es lo establecido en la Ley 1607 de 2012-, situaciones que sin embargo, si son aplicables cuando el grado de parentesco se circunscriben al cónyuge o compañero permanente, los padres y los hermanos del contribuyente, generando así una ostensiblemente vulneración a los principios a la igualdad, equidad y capacidad contributiva que impone la Constitución al sistema tributario colombiano.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacional -DIAN-, entidad del orden nacional adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito público, constituida mediante Decreto 2117 de 1992 como Unidad Administrativa Especial que cuenta con personería jurídica, autonomía administrativa y presupuestal, y con patrimonio propio, encargada entre otros, de la administración de los impuestos de renta y complementarios que comprende su recaudación, fiscalización, liquidación, discusión, cobro, devolución, sanción y los demás aspectos relacionados con el cumplimiento de la obligación tributaria; y demás, encargada de actuar como como autoridad doctrinaria y estadística en materia tributaria conforme lo indica los artículos 1 y 3 del Decreto 4048 de 2008, es la entidad llamada a fijar los criterios para determinar y mantener la unidad doctrinal en la interpretación de normas tributarias, en concreto, sobre el impuesto sobre la renta

y complementario de las personas naturales, razón por la que expidió el Concepto General Unificado No. 0912 del 19 de Julio de 2018 sobre dicha materia, no obstante, allí no realizó aclaración alguna en lo que respecta a las deducciones por dependientes, tema de controversia en el presente estudio.

Ante los supuestos fácticos anteriores, tenemos que cuando los hijos del contribuyente son mayores de dieciocho (18) años de edad y que por situaciones de dificultad laboral no perciba ingresos o que perciba pero que los mismos son tan irrisorios que tiene que depender económicamente de su padre para subsistir, se está generando una erogación en el patrimonio del contribuyente en aras de mantener y sufragar los gastos que requiera el hijo para poder llevar una vida en condiciones dignas, que no puede ser descontada como deducciones en la declaración de renta del declarante permitiendo disminuir la renta gravable y su consecuente monto de tributación, situación similar que acontece cuando el hijo es mayor de dieciocho (18) años y menor de veintitrés (23) años que se encuentra en situaciones de dependencia, pero originada en factores físicos o psicológicos, lo cual supone también una destinación de los recursos del declarante para la manutención de este hijo. Situaciones que a la luz del sistema tributario vulnera los principios de igualdad, equidad y capacidad contributiva.

Al principio de igualdad, toda vez que este principio busca frenar la arbitrariedad y a la desmesura del legislador, sin embargo, fue infructífera tal limitación, pues sin motivación alguna el legislador no contempló tal situación mientras que, en situaciones fácticas semejantes, si le es dable al contribuyente poder deducir por concepto de dependientes cuando se trata de sus padres o de sus hermanos, incluso estos últimos ostentando un grado de consanguinidad más lejano que el de los hijos; y en cuanto a la vulneración del principio de capacidad contributiva, la misma se evidencia al no permitir al contribuyente deducir por concepto de dependientes dicha erogación que sufrió su patrimonio y que por consiguiente no permite disminuir las rentas gravables susceptibles de generar el pago del tributo, lo cual no consulta la capacidad económica del contribuyente.

En vista de que la norma en referencia presenta una desigualdad en cuanto al tipo de personas que puede el contribuyente puede deducir en la base del impuesto sobre la renta por

concepto de dependiente, se procederá a emplear los métodos de interpretación de la ley para determinar si en dicha normatividad debe entenderse a los hijos en igualdad de condiciones que el cónyuge o compañero permanente, padres y hermanos del contribuyente, o si por el contrario la ley es clara y de su interpretación se desprende las mencionadas vulneraciones que gobiernan el sistema tributario.

En primer lugar, tenemos que el Código Civil en sus artículos 25 y siguientes establecen los métodos de interpretación de la ley con el fin de fijar el sentido de una normatividad oscura, debiendo acudir primeramente a la interpretación gramatical, interpretación “que está más profundamente vinculado con la hipótesis de infalibilidad de ese legislador soberano, pues supone que en ciertas ocasiones las normas tienen un sentido único, que no requiere ser interpretado” (Corte Constitucional de Colombia, C-054 de 2016, pág. 27), pues supone que en la norma se configura un sentido lingüístico diáfano que no presta a dubitaciones, ni a interpretaciones adicionales ajenas al expresado el tenor literal que de ella emana, sin embargo en muchas ocasiones dicha visión formalista puede conllevar a una comprensión errónea que va en contravía de la función jerárquica y de los principios integrador de la Constitución, por lo cual, la norma indica que no se desatenderá su tenor literal “a pretexto de consultar su espíritu”, dando camino al método de interpretación teleológico o finalista basado en la identificación de los objetivos de la norma que busca desentrañar la finalidad del enunciado normativo.

Teniendo en cuenta que de la interpretación gramatical del mencionado artículo 387 del Estatuto Tributario se evidencia una clara discriminación y desigualdad en los tipos y condiciones de las personas que pueden ser dependientes del contribuyente en materia tributaria, resulta ajustado a derecho aplicar la interpretación teleológica a tal articulado con el fin de desentrañar el espíritu normativo, pero ¿cuál fue la voluntad del legislador al crear esta norma y su respectivo apartado referente a la deducción por dependientes?

Para entender tal finalidad, se acudió a la exposición de motivos de la Ley 1607 de 2012 y al trámite de expedición surtido en el Congreso de la República de Colombia, norma que fue promovida por el Ministro de Hacienda y Crédito Público de ese entonces, Mauricio Cárdenas Santa María quien en la exposición de motivos del Proyecto de Ley 166 publicada en la Gaceta

del Congreso número 666 de 2012 y en lo relativo a la deducción por dependientes en el impuesto sobre la renta de las personas naturales, tan sólo indicó que con dicho proyecto

... se elimina la deducción por educación y se reemplaza por un monto de 42 UVT mensuales por persona dependiente, hasta dos dependientes, sin exigir requisitos que demuestren gastos. Estas modificaciones permiten transversalmente todos los contribuyentes puedan hacer uso de esta deducción independientemente de su nivel de ingresos. (Congreso de la República de Colombia, 2012, pág. 46)

No obstante, a nivel de los debates en el Senado y Cámara el proyecto normativo padeció varios cambios hasta su disposición final, dado que inicialmente se propuso una deducción mensual de hasta 42 UVT por cada dependiente, hasta máximo dos dependientes, definiendo éstos como

1. Los hijos del contribuyente que tengan hasta 18 años de edad.
2. Los hijos del contribuyente con edad entre 18 y 23 años, cuando el padre o madre contribuyente persona natural se encuentre financiando la educación de sus hijos en instituciones formales de educación superior certificadas por el ICFES o la autoridad oficial correspondiente.
3. Los hijos del contribuyente mayores de 23 años que se encuentren en situación de dependencia originada en factores físicos o psicológicos que sean certificados por Medicina Legal.
4. El cónyuge o compañero permanente del contribuyente que se encuentre en situación de dependencia originada en factores físicos o psicológicos que sean certificados por Medicina Legal, y
5. Los padres del contribuyente que se encuentren en situación de dependencia, sea por ausencia de ingresos o ingresos en el año menores a 12 SMMLV, certificada por contador público, o por dependencia originada en factores físicos o psicológicos que sean certificados por Medicina Legal. (Congreso de la República de Colombia, 2012, pág. 9)

Posteriormente, en ponencia para primer debate en la Cámara de Representantes, se propuso limitar la deducción mensual hasta el 10% de los ingresos y hasta un máximo 64 UVT mensuales e incluyó en el numeral 5 de los considerados como dependientes, a los hermanos del

contribuyente, pero estableciendo el límite de ingresos anuales a 260 UVT. Luego se disminuyó la limitación mensual de 64 a 32 UVT; Luego en el texto definitivo del Senado se decidió incluir en el numeral 4 para ser considerado como dependiente la ausencia de ingresos o ingresos inferiores anuales a 260 UVT, situación que inicialmente ya había sido considerada para los padres y subsiguientemente a los hermanos del contribuyente, situación que no fue planteada en el texto definitivo adoptado por la Cámara de Representantes, pero que sin embargo fue conciliada e incluida en el texto definitivo.

En efecto, se puede observar que la situación de dependencia aplica siempre y cuando la persona considerada como dependiente cumpla algunas condiciones, como lo son el parentesco, ser menor de edad, el estar estudiando, la afectación por factores físico o psicológicos, y la ausencia de ingresos o ingresos paupérrimos en el año, situación última que es del caso nos ocupa, pues fue considerada tanto para los padres como a los hermanos y al cónyuge o compañero permanente, pero no a los hijos, siendo estos los más cercanos y de estrecha relación con el contribuyente, no obstante, se puede observar que la intención del legislador fue permitirle al contribuyente la deducción por dependientes de la base del impuesto de renta sin la necesidad de demostrar los gastos incurridos en ello, lo cual permite inferir, aunado con la integración de principios que rige al sistema tributario, que en la situación de dependencia por ausencia de ingresos o ingresos en el año menores a doscientos sesenta (260) UVT también deben ser considerada para los hijos del obligado a declarar.

Conclusiones

El impuesto sobre la renta es el resultado del deber que tienen todas las personas y los ciudadanos de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad, impuesto que grava las rentas que son susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, a las cuales se les podrá deducir las rentas exentas establecidas por el legislador y algunos costos y deducciones que cumplan con los requisitos establecidos en las normas que las consagran, resta que permite disminuir la renta gravable del contribuyente y consecuentemente el monto del tributo a pagar.

Dentro del grupo de deducciones, el legislador tributario creó una denominada “deducción por dependientes”, que permite descontar de las rentas obtenidas, el valor pagado por las personas que el contribuyente tiene a su cargo, siempre que se circunscriban y cumplan los requisitos del artículo 387 del Estatuto Tributario, sin embargo, al crear este beneficio, el legislador de forma arbitraria discriminó la posibilidad de descontar los gastos sufragados para el dependiente cuando este es el hijo mayor de 18 años y que se encuentra en situación de dependencia sea por ausencia de ingresos o por ingresos en el año menores a 260 UVT.

Lo anterior denota al tenor de los principios que gobiernan los tributos, una vulneración flagrante al principio de igualdad y al de capacidad contributiva, pues el legislador por un lado, estableció unas limitantes de forma arbitraria a los dependientes hijos del contribuyente, las cuales nacieron a la vida jurídica sin fundamento alguno, y más aún cuando la misma situación fáctica sí es procedente cuando se trata de los padres o hermanos del declarante, incluso estando estos últimos en un grado de consanguinidad menos cercano que los hijos. Y por el otro lado se vulnera la capacidad contributiva, bajo el entendido que, al no configurarse dicha deducción, la misma no se puede deducir de la renta gravable lo que ocasiona un alto impuesto a cargo que no consulta la real capacidad económica del contribuyente, ya que, si bien obtuvo una renta, parte de ésta fue destinada en la manutención de su hijo quien depende económicamente de aquél, produciendo en efecto, una merma en el patrimonio del obligado a declarar.

Referencias bibliográficas

- Aliaga Agulló, E. (2011). *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario* (Vol. III). Bogotá D.C.: Temis S.a.
- Corte Constitucional de Colombia. *Sentencia C-054 de 2016* (M.P. Luis Ernesto Vargas Silva: Febrero 10 de 2016). Recuperado el 26 de Julio de 2019, de www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2016/C-054-16.htm
- Corte Constitucional de Colombia. *Sentencia C-1003 de 2004* (M.P. Jaime Córdoba Triviño: Octubre 14 de 2004). Recuperado el 12 de Junio de 2019, de www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2004/C-1003-04.htm
- Corte Constitucional de Colombia. *Sentencia C-183 de 1998* (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz: Mayo 6 de 1998). Recuperado el 23 de Junio de 2019, de www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1998/c-183-98.htm
- Corte Constitucional de Colombia. *Sentencia C-265 de 2019* (M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado: Junio 12 de 2019). Recuperado el 14 de Septiembre de 2019, de www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2019/C-265-19.htm
- Corte Constitucional de Colombia. *Sentencia C-333 de 2017* (M.P. Iván Humberto Escrucería Mayolo: Mayo 17 de 2017). Recuperado el 12 de Junio de 2019, de www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2017/C-333-17.htm
- Corte Constitucional de Colombia. *Sentencia C-419 de 1995* (M.P. Antonio Barrera Carbonell: Septiembre 21 de 1995). Recuperado el 22 de Junio de 2019, de www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1995/c-419-95.htm
- Corte Constitucional de Colombia. *Sentencia C-527 de 1994* (M.P. Alejandro Martínez Caballero: Noviembre 18 de 1994). Recuperado el 22 de Junio de 2019, de www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1994/C-527-94.htm
- Corte Constitucional de Colombia. *Sentencia C-734 de 2002* (M.P. Manuel José Cepeda Espinosa: Septiembre 10 de 2002). Recuperado el 22 de Junio de 2019, de www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2002/C-734-02.htm

- Corte Constitucional de Colombia. *Sentencia C-776 de 2003* (M.P. Manuel Jose Cepeda Espinosa: Septiembre 9 de 2003). Recuperado el 22 de Junio de 2019, de www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2003/c-776-03.htm
- Decreto 1292 de 2015. (17 de Junio de 2015). *"Por el cual se modifica parcialmente la estructura de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales"*. Diario Oficial No. 49.546. Recuperado el 10 de Junio de 2019, de www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=67855
- Decreto 1643 de 1991. (27 de Junio de 1991). *"Por el cual se organiza la Dirección de Impuestos Nacionales como Unidad Administrativa Especial, se Establecen su Estructura y Funciones sus Regímenes Presupuestal y de Contratación Administrativa y se Dictan otras disposiciones"*. Diario Oficial No. 39.880. Recuperado el 10 de Junio de 2019, de www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=14034
- Decreto 2117 de 1992. (29 de Diciembre de 1992). *"Por el cual se fusiona la dirección de impuestos nacionales y la dirección de aduanas nacionales en la unidad administrativa especial dirección de impuestos y aduanas nacionales y se dictan disposiciones complementarias"*. Diario Oficial No. 40.703. Recuperado el 10 de Junio de 2019, de www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=69793
- Decreto 2250 de 2017. (29 de Diciembre de 2017). Diario Oficial No. 50.461. Recuperado el 20 de Junio de 2019, de www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=30034420
- Decreto 4048 de 2008. (22 de Octubre de 2008). *"Por el cual se modifica la estructura de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales"*. Diario Oficial No. 47.150. Recuperado el 10 de Junio de 2019, de www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/decreto_4048_2008.html
- Decreto 624 de 1989. (30 de Marzo de 1989). *"Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales"*. Diario Oficial No. 38.756. Recuperado el 22 de Junio de 2019, de www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario.html
- Decreto 99 de 2013. (25 de Enero de 2013). *"por el cual se reglamenta parcialmente el Estatuto Tributario"*. Diario Oficial No. 48.684. Recuperado el 20 de Junio de 2019, de www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/1022451

- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (19 de Julio de 2018). *Concepto general unificado No. 0912 "Impuesto sobre la renta de las personas naturales"*. Recuperado el 10 de Junio de 2019, de www.dian.gov.co/normatividad/Documents/Concepto_unificado_renta_0912_19072018.pdf
- Ley 1098 de 2006. (8 de Noviembre de 2006). *"Por la cual se expide el Código de la Infancia y la Adolescencia"*. Diario Oficial No. 46.446. Recuperado el 22 de Junio de 2019, de www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1098_2006.html
- Ley 1607 de 2012. (26 de Diciembre de 2012). *"Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones"*. Diario Oficial No. 48.655. Recuperado el 22 de Junio de 2019, de www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1607_2012.html
- Ley 1819 de 2016. (29 de Diciembre de 2016). *"Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones"*. Diario Oficial No. 50.101. Recuperado el 9 de Junio de 2019, de www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1819_2016.html
- Ley 1943 de 2018. (28 de Diciembre de 2018). *"Por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones"*. Diario Oficial No. 50.820. Recuperado el 10 de Junio de 2019, de www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1943_2018.html
- Ley 49 de 1990. (28 de Diciembre de 1990). *"Por la cual se reglamenta la repatriación de capitales, se estimula el mercado accionario, se expiden normas en materia tributaria, aduanera y se dictan otras disposiciones"*. Diario Oficial No. 39.615. Recuperado el 10 de Junio de 2019, de www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=6545
- Ley 84 de 1873. (26 de Mayo de 1873). *"Código Civil"*. Diario Oficial No. 2.867. Recuperado el 20 de Junio de 2019, de www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/codigo_civil.html
- Proyecto de Ley 166 de 2012. (4 de Octubre de 2012). *"Por medio de la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones"*. Gaceta del Congreso XXI – No. 666. Recuperado el 22 de Junio de 2019, de <http://leyes.senado.gov.co/proyectos/index.php/proyectos-ley/periodo-legislativo-2010-2014/2012-2013/article/134-por-medio-de-la-cual-se-expiden-normas-en-materia-tributaria-y-se-dictan-otras-disposiciones>