

100208192 – 1

Bogotá, D.C., 02 de enero de 2025

Tema: Impuesto sobre la Renta y Complementarios.

Descriptor: Depuración de la base del cálculo de la retención en la fuente.
Deducciones.
Medidas preventivas.

Fuentes formales: Artículos 336, 387 y 837 del Estatuto Tributario.
Artículo 594 del Código General del Proceso.

Cordial saludo,

1. Esta Subdirección está facultada para absolver las consultas escritas, presentadas de manera general, sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de la DIAN¹. En este sentido, la doctrina emitida es de carácter general, no se refiere a asuntos particulares y se somete a lo consagrado en el artículo 131 de la Ley 2010 de 2019².

2. A continuación, se enuncian los problemas jurídicos identificados, los cuales se resolverán cada uno a su turno:

PROBLEMA JURÍDICO #1:

3. ¿Es procedente la aplicación de medidas cautelares sobre los animales de compañía de propiedad del deudor, para asegurar el cumplimiento de obligaciones tributarias que sean objeto de cobro por parte de la DIAN?

TESIS JURÍDICA #1:

4. No es procedente la aplicación de medidas cautelares sobre los animales de compañía o mascotas del deudor, incluyendo, las medidas preventivas de embargo y secuestro.

¹ De conformidad con el numeral 4 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y el artículo 7 de la Resolución DIAN 91 de 2021.

² De conformidad con el numeral 1 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y el artículo 7-1 de la Resolución DIAN 91 de 2021.

FUNDAMENTACIÓN:

5. Frente al problema jurídico planteado, esta subdirección abordará el mismo desde la perspectiva legal y constitucional de la protección a los animales y, en especial, de los animales de compañía.

6. Así, la Corte Constitucional ha destacado, desde sus primeros pronunciamientos (como la Sentencia T-035 de 1997), la relevancia de proteger a los animales con base en los artículos 8° (diversidad biológica) y 79 (derecho a un ambiente sano) de la Constitución. Sin embargo, su línea jurisprudencial sobre el mandato de protección animal y la correlativa prohibición de maltrato comenzó a afianzarse con las sentencias T-760 de 2007 y C-666 de 2010, en las que se definió el lugar de los animales en el orden constitucional.

7. En la Sentencia T-760 de 2007, la Corte Constitucional revisó el caso de la lora “Rebeca”, un ave silvestre que una familia mantenía como mascota y que fue incautada por la Policía. El alto tribunal avaló la incautación y subrayó la importancia de las condiciones especiales de tenencia de animales silvestres y de brindarles un trato digno, conforme a la Constitución ecológica. También recordó la necesidad de distinguir entre animales domésticos y silvestres para garantizar su bienestar.

8. La Sentencia C-666 de 2010 analizó las excepciones a la prohibición de maltrato animal en el artículo 7° de la Ley 84 de 1989, relativas a prácticas tradicionales como las corridas de toros, las riñas de gallos, las corralejas y el coleo. La Corte Constitucional delimitó el alcance del mandato de protección y estableció medidas para eliminar gradualmente el maltrato, a través de la figura de exequibilidad condicionada. Asimismo, precisó que la Constitución no puede concebirse como un pacto meramente antropocéntrico y que la función social y ecológica de la propiedad, junto con la Constitución ecológica, fundamentan la protección de los animales.

9. Luego, en la Sentencia C-283 de 2014, la Corte Constitucional avaló la prohibición de utilizar animales silvestres en circos, tras evidenciar el impacto negativo que el encierro y las actividades circenses pueden tener en su bienestar, además de resaltar la necesidad de preservar la seguridad pública y combatir el tráfico ilegal de especies.

10. La Ley 1774 de 2016 marcó un avance significativo al reconocer a los animales como seres sintientes y fortalecer los principios de bienestar y prohibición de maltrato. Esta normativa endureció las sanciones al maltrato y, en el ámbito penal, introdujo la figura de “grave menoscabo” para distinguir entre infracciones contravencionales y delitos, en los términos de la Sentencia C-041 de 2017. En la misma decisión, la Corte Constitucional revisó las excepciones contenidas en el párrafo 3° del artículo 7 de la Ley 1774, equiparables a las del artículo 7° de la Ley 84 de 1989. Inicialmente fueron declaradas inexecutable, pero finalmente se adoptó la validez condicionada (Sentencia C-133 de 2019), retomando los criterios de la Sentencia C-666 de 2010.

11. Sobre este punto, se resalta que la Ley 1774 de 2016³, al modificar el artículo 655 del Código Civil, incluyó el reconocimiento de la calidad de seres sintientes a los animales⁴, a la par que, en su artículo 3º, estableció los principios de protección al animal, bienestar animal y solidaridad social, así:

“Artículo 3º. Principios.

a) Protección al animal. El trato a los animales se basa en el respeto, la solidaridad, la compasión, la ética, la justicia, el cuidado, la prevención del sufrimiento, la erradicación del cautiverio y el abandono, así como <sic> de cualquier forma de abuso, maltrato, violencia, y trato cruel;

b) Bienestar animal. En el cuidado de los animales, el responsable o tenedor de ellos asegurara coma mínima:

1. Que no sufran hambre ni sed,
2. Que no sufran injustificadamente malestar físico ni dolor;
3. Que no les sean provocadas enfermedades por negligencia o descuido;
4. Que no sean sometidos a condiciones de miedo ni estrés;
5. Que puedan manifestar su comportamiento natural;

c) Solidaridad social. El Estado, la sociedad y sus miembros tienen la obligación de asistir y proteger a los animales con acciones diligentes ante situaciones que pongan en peligro su vida, su salud o su integridad física.” (énfasis propio)

12. A la luz de lo anterior, la Corte Constitucional, mediante Sentencia C-467 de 2016⁵, indicó que, pese a que la definición de bienes incluye en principio a los animales, no se debe perder de vista que en las operaciones jurídicas en que estos se encuentran inmersos, deben respetarse los estándares de bienestar animal antes descritos⁶.

13. Recientemente y en relación directa con la pregunta presentada por el peticionario, en la Sentencia C-408 del 2024⁷, la Corte analizó los cargos de inconstitucionalidad propuestos frente al artículo 594 del Código General del Proceso. En esta medida, se decidió condicionar la exequibilidad de dicha norma, en el entendido de que la lista de bienes inembargables allí contenida incluye también a los animales de compañía⁸, en virtud de lo cual, resaltamos algunas de las consideraciones expuestas por la Corte, así:

“(…) la Corte abordó el deber de protección animal a partir del principio de la dignidad humana y explicó que la tenencia de mascotas hace parte de la garantía de los derechos fundamentales al libre desarrollo de la personalidad y a la intimidad familiar y personal. Adicionalmente, la Sala Plena recordó que los animales solo están sometidos al régimen

³ Por medio de la cual se modifican el código civil, la ley 84 de 1989, el código penal, el código de procedimiento penal y se dictan otras disposiciones.

⁴ Cfr. Artículo 2º de la Ley 1714 de 2016.

⁵ Corte Constitucional. Sentencia C-467 del treinta y uno (31) de agosto de dos mil dieciséis (2016). Magistrado Ponente: Luis Guillermo Guerrero Pérez.

⁶ Cfr. Ibidem.

⁷ Según Comunicado de Prensa No. 43 del 25 de septiembre de 2024 <Disponible el 9 de octubre de 2024>. Sentencia C-408 de 2024. Magistrado Ponente: Natalia Ángel Cabo. Expediente D-15524.

⁸ Cfr. Ibidem.

jurídico de los bienes cuando: (i) las disposiciones que lo componen no son incompatibles con su carácter de seres sintientes o con el deber de protegerlos y (ii) no existen normas especiales destinadas a regular las relaciones jurídicas en las que ellos puedan estar implicados.

En segundo lugar, la Corte definió el concepto de animales de compañía como aquellos que son domésticos y (i) que generan relaciones emocionales y de mutuo apoyo con los seres humanos; (ii) sobre los que no media interés exclusivo de aprovechamiento económico, y (iii) que dependen de los seres humanos para su alimentación y cuidado. Para la Corte, los animales que hacen parte de la fauna silvestre no pueden ser considerados como animales de compañía. (...)"

14. Así, la Sentencia C-408 de 2024 dio un paso más en el reconocimiento de los animales al declarar que el artículo 594 del Código General del Proceso, sobre bienes inembargables, comprende también a los animales de compañía. La Corte Constitucional no sólo los definió como aquellos seres domésticos que establecen vínculos de afecto y dependen de los seres humanos para su cuidado, sino que además señaló que sólo se les aplica el régimen jurídico de bienes cuando no entra en conflicto con su naturaleza de seres sintientes ni con la protección constitucional que merecen.

15. Por su parte, el artículo 837 del Estatuto Tributario contempla la posibilidad de que, en aquellas obligaciones cuyo cobro sea competencia de la DIAN, el funcionario pueda decretar el embargo y secuestro preventivo sobre los bienes que se hayan establecido como de propiedad del deudor⁹. Sin embargo, acorde con la línea jurisprudencial previamente citada, y acudiendo a las reglas de interpretación doctrinal, en particular la contenida en el artículo 30 del Código Civil¹⁰, en virtud de la cual es posible acudir al contexto de la ley, y a la ilustración de otras normas para garantizar una adecuada correspondencia y armonía, se concluye que no es procedente la aplicación de medidas cautelares sobre los animales de compañía o mascotas del deudor, lo cual incluye tanto las medidas preventivas de embargo como de secuestro.

16. Lo anterior, dado que los argumentos esbozados por la Corte, tales como el deber de protección animal, el respecto a la dignidad humana y la garantía del libre desarrollo de la personalidad y la intimidad familiar y personal, también se pueden predicar respecto de otras medidas cautelares diferentes al embargo, como sucede con la medida preventiva de secuestro, más aún, atendiendo a que en el análisis hecho por la Corte, esta se refiere a que no procede el régimen general de bienes frente a los animales cuando contraviene su carácter de seres sintientes y el deber de protección.

17. Además, considerando los principios anteriormente enunciados, consistentes en la protección al animal, bienestar animal y solidaridad social, dicha interpretación es armónica, pues se enmarca en la prevención del sufrimiento y el abandono del animal de compañía, en tanto a la potencial separación de los seres humanos con los cuales ostentan el vínculo

⁹ Cfr. Artículo 837 del Estatuto Tributario.

¹⁰ Artículo 30. <Interpretación por contexto>. El contexto de la ley servirá para ilustrar el sentido de cada una de sus partes, de manera que haya entre todas ellas la debida correspondencia y armonía.

emocional, y de quienes reciben alimentación y cuidado; así como se evita el sometimiento a condiciones de miedo o estrés, que potencialmente pueden suscitarse al aplicar tales medidas preventivas sobre los animales de compañía.

18. Así las cosas, y de acuerdo con la evolución de la jurisprudencia de la Corte Constitucional, esta subdirección concluye que no es procedente la aplicación de medidas cautelares sobre los animales de compañía o mascotas del deudor, incluyendo, las medidas preventivas de embargo y secuestro.

PROBLEMA JURÍDICO #2:

19. ¿Es posible incluir a los animales de compañía del contribuyente en la definición de «*dependientes*», para efectos de las deducciones establecidas en los artículos 336 y 387 del Estatuto Tributario?

TESIS JURÍDICA #2:

20. No. La definición del término «*dependientes*», para efectos de las deducciones contempladas por dicho concepto, no incluye a los animales de compañía o mascotas de los contribuyentes.

FUNDAMENTACIÓN:

21. Al respecto, resulta oportuno citar el siguiente aparte del Concepto 011383 int 433 del 11 de junio de 2024, en el cual se indica el alcance del término «*dependiente*», para efectos de la procedencia de las deducciones por dicho concepto, contenidas en los artículos 336 y 387 del Estatuto Tributario, así:

“(…) A falta de cualquier definición legal en otro sentido, por «dependiente» -para efectos de lo consultado- ha de entenderse lo señalado en el parágrafo 2° del citado artículo 387 (…)”

22. Por su parte, el parágrafo segundo del artículo 387 del Estatuto Tributario, al cual se refiere el concepto citado, señala que:

“(…) Parágrafo 2°. 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. <Numeral modificado por el artículo 2 de la Ley 2411 de 2024. El nuevo texto es el siguiente:> Los hijos del contribuyente con edad entre 18 y 25 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. <Numeral modificado por el artículo 2 de la Ley 2411 de 2024. El nuevo texto es el siguiente:> Los hijos del contribuyente mayores de dieciocho (18) años que se encuentren

en situación de dependencia, originada en factores físicos o psicológicos que sean certificados por el Ministerio de Salud y Protección Social o la entidad determinada por las normas vigentes.

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 01sesenta (260) UVT, certificada por contador público, o por dependencia originada en factores físicos o psicológicos que sean certificados por Medicina Legal. (...)"

23. Como se observa, el legislador ha dispuesto de forma expresa que los dependientes sobre los cuales es posible tomar la deducción son los hijos, el cónyuge o compañero permanente, y los padres y hermanos del contribuyente. Lo anterior, siempre que se cumplan las condiciones señaladas en la norma citada. Por ende, es preciso acudir a la regla de interpretación doctrinal contemplada en el artículo 27 del Código Civil, que establece que «[c]uando el sentido de la ley sea claro, no se desatenderá su tenor literal a pretexto de consultar su espíritu (...)», y, en consecuencia, se concluye que la definición del término «dependiente» no incluye a los animales de compañía del contribuyente.

24. En los anteriores términos se absuelve su petición y se recuerda que la normativa, jurisprudencia y doctrina en materia tributaria, aduanera y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de esta Entidad, puede consultarse en el normograma DIAN: <https://normograma.dian.gov.co/dian/>.

Atentamente,



Julián Arturo Niño Mejía

Subdirector de Normativa y Doctrina (e)

Dirección de Gestión Jurídica

U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN

Carrera 8 # 6C-38 Edificio San Agustín - Piso 4

Bogotá, D.C.

www.dian.gov.co

Proyectó: José Horacio Aragonés

Revisó: Julián Arturo Niño Mejía