

ERIC STEVEN DULCEY MONSALVE

**INCIDENCIA EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS DE
LA REPARACION DEL DAÑO INMATERIAL**

Bogotá D.C, Colombia

2018

UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA

FACULTAD DE DERECHO

Rector

Dr. Juan Carlos Henao

Secretaría general

Dra. Marta Hiestrosa

Directora del departamento
de derecho fiscal

Dra. Olga Lucia Gonzales

Director de Tesis

Dr. Andrés Esteban Ordoñez

Examinadores

Dr. Eduardo Cubides

Dr. Camilo Rodríguez

Por Dios, en cuyos propósitos creo

Para mi madre, indispensable en lo que soy

Para mi padre, promotor de este camino trasegado

Para mi hermano, que mi referente en todo

Para Mónica, mi imprescindible compañía

CONTENIDO

INTRODUCCION	1
METODOLOGIA DE LA INVESTIGACION	2
CAPITULO I. EL DAÑO EXTRAPATRIMONIAL EN EL ORDENAMIENTO JURIDICO COLOMBIANO.	7
1. ACERCAMIENTO AL CONCEPTO Y TIPOLOGIAS DEL DAÑO EN EL ORDENAMIENTO JURIDICO COLOMBIANO.	7
2. CLASIFICACIÓN DEL DAÑO A PARTIR DEL BIEN O INTERES JURIDICO –PATRIMONIAL Y EXTRAPATRIMONIAL–.	10
3. TIPOLOGIAS DEL DAÑO EXTRAPATRIMONIAL EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO COLOMBIANO Y SUS FORMAS DE REPARACIÓN.	24
CAPITULO II ANALISIS DEL TRATAMIENTO DEL DAÑO EXTRAPATRIMONIAL A LA LUZ DE LA INTERPRETACIÓN DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA NACIONAL EN COLOMBIA, PARA EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS.	36
1. EL DAÑO EXTRAPATRIMONIAL SEGUN LA INTEPRETACIÓN DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA, PARA EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.	39
2. COMENTARIOS Y ANALISIS A LA POSICIÓN DE LA DOCTRINA OFICIAL.	47
CONCLUSIONES	73
BIBLIOGRAFIA	80

INTRODUCCION

Los ingresos que provienen de la reparación de un daño inmaterial o extrapatrimonial presentan complejidad al momento de determinar si estos, en términos tributarios, incrementan netamente el patrimonio de la persona que los recibe, lo cual es esencial para determinar si son un ingreso gravado con el impuesto sobre la renta y complementarios o por el contrario no lo es y no lo están. La dificultad es producto, esencialmente, de la ausencia de disposiciones legales que regulen el tema, razón por la que, para arribar a una solución, es necesario acudir al desarrollo jurisprudencial y doctrinal que se ha dado en Colombia.

Dentro de ese contexto el objetivo del estudio de grado es determinar los efectos jurídicos que en el impuesto sobre la renta y complementarios tienen los recursos percibidos producto de la reparación de un daño no material o extrapatrimonial, para lo cual fue necesario definir el concepto de daño en general y el del daño extrapatrimonial específicamente junto con las categorías en las que se subdivide, determinar cuál es la posición de la Administración Tributaria frente a este tipo de daños y que consecuencia en materia tributaria le atribuye al dinero que pueda ser percibido por la reparación de este. Es así como en este trabajo se expondrá y desagregará lo que implica el daño extrapatrimonial en el ordenamiento colombiano y su especial incidencia en materia tributaria.

METODOLOGIA DE LA INVESTIGACION

La investigación siguió el orden lógico del tema, según el cual para arribar en los efectos jurídicos que tienen los recursos percibidos producto de la reparación de un daño no material o extrapatrimonial en el impuesto sobre la renta y complementarios, fue necesario partir del establecimiento base del concepto de daño, el cual ha sido determinado tras un complejo trasegar jurisdiccional. Éste encuentra diferencias dependiendo de en qué jurisdicción se analice (ordinaria o de lo contencioso administrativo), dando paso a sub clases, la cuales fue necesario aclarar y determinar en el contenido del trabajo, los cuales son daño moral, daño de la vida en relación, daño a la salud y daño a los bienes constitucional y convencionalmente protegidos.

Debemos aclarar que analizar el concepto de “daño”, sus generalidades, vicisitudes y pormenores, no hace parte del objetivo de este trabajo, no obstante, fue necesario acudir a la “teoría general del daño” para arribar con claridad en el concepto de “daño inmaterial”, el cual si es el objeto central de este análisis.

Lo anterior se hizo mediante una interpretación jerárquica y sistemática de las fuentes tanto principales como auxiliares del derecho aplicables al caso. Resaltando la escasez de leyes directamente aplicables, y el basto desarrollo jurisprudencial en algunos casos.

Partiendo de la delimitación del daño extrapatrimonial en el ordenamiento jurídico colombiano se hace necesario determinar cuál es el entendimiento de la Administración Tributaria al respecto, en donde es pertinente aclarar la contraparte del daño extrapatrimonial que consiste en el daño patrimonial que se subdivide en daño emergente y lucro cesante.

Como base de este trabajo y atendiendo a las fuentes normativas se consultaron las disposiciones del Código Civil fundamentales con relación al daño, y disposiciones varias en derecho privado y público que consagran la evolución de este tema. No obstante, es necesario aclarar que en materia de daño extrapatrimonial hay una ausencia normativa que se suple esencialmente con la interpretación hecha por los jueces jurisprudencialmente, pero que, en la aplicación de este al impuesto sobre la renta, existe un vacío absoluto, el cual se intenta llenar, aunque de manera deficiente por parte de la doctrina oficial, de la cual es palmaria su carácter de interpretación de las normas, vinculante solo respecto de funcionarios de la entidad.

Sentadas estas bases, es posible abordar la solución que brinda la Administración tributaria al problema jurídico en concreto que se plantea en el trabajo, el cual consiste en si ¿constituyen ingresos gravados por el impuesto de renta y complementarios los pagos que perciben las personas naturales en razón de las reparaciones hechas en virtud de daño inmaterial o extrapatrimonial? Lo anterior pues no hay una disposición legal que determine específicamente su tratamiento, y que de dársele el tratamiento general podría ir en contravía del objeto de la reparación y los del sistema tributario.

Lo anterior en tanto que, el Estatuto Tributario (de ahora en adelante E.T) establece que constituye hecho generador del impuesto de Renta el ingreso susceptible de incrementar el patrimonio percibido durante el año, en los siguientes términos:

ARTICULO 26. LOS INGRESOS SON BASE DE LA RENTA LIQUIDA. <Fuente original compilada: D. 2053/74 Art. 15> La renta líquida gravable se determina así: de la suma de todos los 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, se restan las

devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen los ingresos netos. De los ingresos netos se restan, cuando sea el caso, los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta. De la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida. Salvo las excepciones legales, la renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas señaladas en la ley. [subrayado fuera de texto]

Los ingresos en mención fueron clasificados para las personas naturales desde la Ley 1819 de 2016 en cédulas (rentas de trabajo, pensiones, rentas de capital, rentas no laborales, dividendos y participaciones tal como lo establece el artículo 330 del E.T), lo cual conlleva a que el contribuyente deba clasificar su renta líquida y asignarla a alguna de las categorías cedulares para depurarlas independientemente.

Así las cosas, el dinero que ingresa al patrimonio de una persona producto de la reparación de un daño inmaterial, debería clasificarse en “rentas no laborales” en tanto que no se clasifica expresamente en ninguna de las demás cédulas de acuerdo con el artículo 340 del E.T.

ARTÍCULO 340. INGRESOS DE LAS RENTAS NO LABORALES. <Artículo modificado por el artículo 1 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> Se consideran ingresos de las rentas no laborales todos los que no se clasifiquen expresamente en ninguna de las demás cédulas.

Los honorarios percibidos por las personas naturales que presten servicios y que contraten o vinculen por al menos noventa (90) días continuos o discontinuos, dos (2) o más trabajadores o contratistas asociados a la actividad, serán ingresos de la cédula de

rentas no laborales. En este caso, ningún ingreso por honorario podrá ser incluido en la cédula de rentas de trabajo.

Razón por la cual la tarifa a aplicar es la establecida en el artículo 241 del E.T.

2. Para la renta líquida no laboral y de capital:

Rangos UVT		Tarifa	Impuesto
Desde	Hasta	Marginal	
>0	600	0%	0
>600	1000	10%	(Base Gravable en UVT menos 600 UVT) x 10%
>1000	2000	20%	(Base Gravable en UVT menos 1000 UVT) x 20% + 40 UVT
>2000	3000	30%	(Base Gravable en UVT menos 2000 UVT) x 30% + 240 UVT
>3000	4000	33%	(Base Gravable en UVT menos 3000 UVT) x 33% + 540 UVT
>4000	En adelante	35%	(Base Gravable en UVT menos 4000 UVT) x 35% + 870 UVT

De esta forma una persona que reciba en sentido de reparación del daño un monto mayor a los 4000 UVT (que para 2018 corresponden a \$132.624.000) tendría que contribuir al impuesto de

renta a una tarifa marginal del 35%. Situación que no se ajustaría al objeto ni de la reparación ni del sistema tributario.

Ante dicha situación la solución que aporta la Administración Tributaria (quien es la aplicadora de las normas tributarias por excelencia) resulta problemática en tanto que propone la aplicación del argumento analógico, el cual ella misma proscribió a lo largo de varios pronunciamientos. Dando este conflicto paso a la necesaria definición de la analogía y su consagración en el ordenamiento jurídico y específicamente en el derecho tributario colombiano, lo cual se complementará con la definición del procedimiento de calificación de la ley, para de esta forma determinar si lo que está haciendo dicho aplicador de las normas es analogía u otro procedimiento, y si es correcto de acuerdo con el ordenamiento imperante.

CAPITULO I. EL DAÑO EXTRAPATRIMONIAL EN EL ORDENAMIENTO JURIDICO COLOMBIANO.

A lo largo de este capítulo se pretende establecer el concepto de “daño extrapatrimonial” en el ordenamiento jurídico colombiano, para lo cual es necesario sentar las bases con respecto de la teoría del daño, su origen e importancia. Con estos elementos se acudirá en segundo lugar al concepto del daño extrapatrimonial y su desarrollo en Colombia, esto incluye las formas en que se indemniza y su tipología.

1. ACERCAMIENTO AL CONCEPTO Y TIPOLOGIAS DEL DAÑO EN EL ORDENAMIENTO JURIDICO COLOMBIANO.

La importancia del daño estriba en última instancia, en su carácter de fuente de las obligaciones, es por tanto una de las formas en las cuales nace un vínculo entre por lo menos dos sujetos, por una parte, la víctima que sufrió el daño y al otro extremo quien lo causó, quien fue determinado como el responsable, a esos dos sujetos los une el vínculo que es denominado obligación, cuyo contenido en este caso es el de reparar.

Este deber de reparar responde en primera instancia a los derechos fundamentales consagrados en la Constitución Nacional, tal como al libre desarrollo de su personalidad (art. 16), de la responsabilidad social en el ejercicio de la libertad de expresión (art. 20), de la honra (art. 21) y de la paz (art. 22), los cuales se verían vulnerados si el ordenamiento no consagrara el deber de reparar al que causa un daño.

El carácter de fuente de las obligaciones se lo otorga el ordenamiento jurídico colombiano en el artículo 1494 del Código Civil (de ahora en adelante C.C) el cual expresa que:

ARTICULO 1494. FUENTE DE LAS OBLIGACIONES. Las obligaciones nacen, ya del concurso real de las voluntades de dos o más personas, como en los contratos o convenciones; ya de un hecho voluntario de la persona que se obliga, como en la aceptación de una herencia o legado y en todos los cuasicontratos; ya a consecuencia de un hecho que ha inferido injuria o daño a otra persona, como en los delitos; ya por disposición de la ley, como entre los padres y los hijos de familia. [subrayado fuera de texto]

Desde este punto, es necesario acudir al basto trasegar doctrinal en esta materia, el cual permite determinar el alcance de las disposiciones legales y añadir algunas precisiones necesarias.

Sobre las fuentes de las obligaciones HINESTROSA, expresa que son “el fenómeno [de] donde se deriva una determinada consecuencia. En términos jurídicos, fuente es el hecho, tomado en sentido amplio, prevenido legalmente dentro del *factum*, *tatbestand* o *fattispecie* respectivo, o este mismo, en cuanto factor que determina el surgimiento de una relación jurídica”¹. Precisamente la obligación que surge es la de reparar, indemnizar o pretender dejar incólume a la que se denominara víctima o afectado.

Según NAVIA, y haciendo un análisis del artículo 1494 del Código Civil (C.C), que en nuestro ordenamiento contiene las fuentes de las obligaciones como el contrato, el cuasicontrato, los delitos, los cuasidelitos y la ley; enuncia que: la “Clasificación [es] defectuosa e incompleta,

¹ HINESTROSA, Fernando. Tratado De Las Obligaciones II: De Las Fuentes De Las Obligaciones: Negocio Jurídico; Volumen I. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2015. p. 45

puesto que no comprende todas las fuentes”². En sintonía con lo anterior, HINESTROSA propone como clasificación de las fuentes de las obligaciones; el negocio jurídico, el daño resarcible, el enriquecimiento sin causa y lo que denomina los hechos jurídicos varios.

Una vez clara su entidad de fuente de las obligaciones, es relevante comprender lo que se entiende por daño, es así como para HINESTROSA, el daño resarcible es que “quien perjudica a otro, en principio es llamado a reparar la ofensa. La base de la obligación, allí indemnizatoria, es el daño, pero tradicionalmente no se ha aceptado el reclamo de la víctima sino a condición de que el agresor haya cometido un ilícito, entendiendo por tal que haya obrado con dolo o con culpa, y teniendo en cuenta que la noción básica en la materia es el error de conducta, de modo que la culpa viene a ser el presupuesto común de la responsabilidad”³.

Para DE CUPIS daño no significa más que “conocimiento o perjuicio, es decir, aminoración o alteración de una situación favorable”⁴ mientras que, por su parte, HENAO expresa que “el daño, en sentido jurídico reproduce el sentido común del término: la alteración negativa de un estado de cosas existente”⁵. Es pertinente tener en cuenta que en palabras de FISCHER “El “daño” (*damnum*), incluye todos los perjuicios que el individuo, sujeto de derecho, sufra en su persona y bienes jurídicos, con excepción de los que irroge el propio interesado”⁶.

De otro lado, ESCOBAR expresa que “En el lenguaje corriente la expresión daño significa todo detrimento, menoscabo, o perjuicio que a consecuencia de un acontecimiento determinado experimenta una persona en sus bienes espirituales, corporales o patrimoniales, sin importar que

² NAVIA ARROYO, Felipe. Estudio Sobre El Daño Moral. Elocuencia, 1979. P. 16

³ HINESTROSA FORERO, Ob. cit., p. 4565

⁴ DE CUPIS, Adriano. El Daño: Teoría General De La Responsabilidad Civil. Bosch, 1975. P.81

⁵ HENAO PÉREZ, Juan Carlos. El Daño: Análisis Comparativo De La Responsabilidad Extracontractual Del Estado En Derecho Colombiano Y Francés. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1998. P. 85

⁶ FISCHER, Hans. Los daños civiles y su reparación. Traducción. Editorial Revista de Derecho Privado. Madrid. 1928. P.1

la causa sea un hecho humano, inferido por la propia víctima o por un tercero, o que la causa sea un hecho de la naturaleza”⁷.

Adicionalmente para NAVIA, el daño es entendido como la lesión de un interés jurídicamente tutelado, el cual puede ser, por consiguiente, patrimonial o extrapatrimonial, según el bien o derecho afectado se ubique en el patrimonio de la persona o fuera de él⁸.

Es así como, por ahora y con base en lo señalado, se puede señalar que el daño es una alteración negativa de un estado de cosas existente favorable, o la lesión a un interés jurídicamente tutelado, que se refleja en todos los perjuicios causados sobre la persona o bienes jurídicos de quien los sufre, que pueden ser patrimoniales o extrapatrimoniales, y que en razón de la obligación indemnizatoria que nace debe ser reparado, salvo por el causado por la propia víctima, o por hecho de la naturaleza.

2. CLASIFICACIÓN DEL DAÑO A PARTIR DEL BIEN O INTERES JURIDICO –PATRIMONIAL Y EXTRAPATRIMONIAL–.

Para poder determinar de manera completa el daño extrapatrimonial, el cual podemos anticipar no tiene una consagración robusta en la Ley, podemos aproximarnos en primer lugar a *contrario sensu*, esto es, desde el daño patrimonial el cual, si está suficientemente determinado en el ordenamiento jurídico, para de esta forma, delimitar lo que es y no es el daño extrapatrimonial.

⁷ESCOBAR GIL, Rodrigo. Responsabilidad Contractual De La Administración Pública. Bogotá: Temis, 1989. P.165

⁸ NAVIA ARROYO, Felipe. Del Daño Moral Al Daño Fisiológico: ¿una Evolución Real? cit., P.15

Hay que aclarar que un sector de la doctrina (importante pero no mayoritario) considera que esta clasificación es inocua –patrimonial/extrapatrimonial– en tanto que no hay bienes por fuera del patrimonio, ya que por el hecho que algo no tenga una medida en dinero no lo excluye del patrimonio. sobre esto HENAO expresa que:

“Se estima oportuno aclarar [...] que la clasificación de perjuicio patrimonial y extrapatrimonial carece de sentido. En efecto, es imposible concebir un daño que afecte un bien que se encuentre fuera del patrimonio, es decir, que sea ‘extrapatrimonial’. Si patrimonio es el ‘conjunto de bienes y obligaciones de una persona’, y si bien es, [...] todo derecho subjetivo patrimonial, los daños solo pueden afectar el patrimonio. Lo que ocurre es que los mal llamados ‘daños extrapatrimoniales’, como ya se ha visto, no tienen una naturaleza económica porque no tienen un valor de cambio medible en dinero, el cual no implica que supongan la lesión de derechos que se encuentren por fuera del patrimonio.

Esta equivocación se origina en la evolución que ha existido en materia de rubros del daño, porque con el advenimiento del daño moral y de los otros nuevos rubros del daño no material se pensó que lo correcto era denominarlos ‘extrapatrimoniales’⁹.

En estos términos HENAO propone clasificar los daños entre materiales y no materiales, posición que aún resulta minoritaria en la doctrina que de manera mayoritaria lo sigue clasificando como patrimonial y extrapatrimonial. Razón por la que se utilizará esta última clasificación, adicionado al hecho que la diferencia en estas clasificaciones, aunque permite una claridad técnica no resulta indispensable en el desarrollo del tema propuesto en el trabajo.

⁹ HENAO PÉREZ, Juan Carlos. El Daño: Análisis Comparativo De La Responsabilidad Extracontractual Del Estado En Derecho Colombiano Y Francés. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1998. P. 192

2.1 EL DAÑO PATRIMONIAL –DAÑO EMERGENTE Y LUCRO CESANTE–.

Dentro del daño patrimonial existen dos criterios que constituyen y delimitan el concepto mismo de este tipo de daño –el que se desarrolla o expresa dentro del patrimonio de la persona–, los cuales son el daño emergente y el lucro cesante.

Para determinar en qué consisten, es menester revisar la disposición del artículo 1613 del Código Civil que es donde en primer lugar se hace la distinción entre los dos conceptos:

“ARTICULO 1613. INDEMNIZACION DE PERJUICIOS. La indemnización de perjuicios comprende el daño emergente y lucro cesante, ya provenga de no haberse cumplido la obligación, o de haberse cumplido imperfectamente, o de haberse retardado el cumplimiento”.

Así las cosas, es el artículo siguiente el que consagra el concepto de la diferencia entre ambos elementos de la indemnización (material) de perjuicios así:

“ARTICULO 1614. DAÑO EMERGENTE Y LUCRO CESANTE. Entiéndese [SIC] por daño emergente el perjuicio o la pérdida que proviene de no haberse cumplido la obligación o de haberse cumplido imperfectamente, o de haberse retardado su cumplimiento; y por lucro cesante, la ganancia o provecho que deja de reportarse a consecuencia de no haberse cumplido la obligación, o cumplido imperfectamente, o retardado su cumplimiento”.

Queda entonces claro que el daño emergente es todo lo que es extraído o que sale del patrimonio que representaba una utilidad o alguna situación ventajosa, mientras que el lucro cesante, es lo

que ya no –producto del daño– entrará en el patrimonio y que con mediana certeza se podía obtener.

Esta diferencia es adoptada en materia tributaria en tema de las indemnizaciones, como se encuentra desde el Decreto 2595 de 1979 que versa que:

“Art. 37. Para los efectos del artículo 32 de la Ley 20 de 1979, se entiende por indemnización correspondiente al daño emergente los ingresos en dinero o en especie percibidos por el asegurado para sustituir el activo patrimonial perdido, hasta concurrencia del valor asegurado; y por indemnización correspondiente al lucro cesante, los ingresos percibidos para sustituir una renta que el asegurado deja de realizar.”¹⁰

2.2 EL DAÑO EXTRAPATRIMONIAL.

La jurisprudencia y la doctrina actualmente acuden a los artículos 90 de la Constitución Nacional¹¹ y 2341 del Código civil¹², para desarrollar la categoría del daño inmaterial, y con esto, exaltar la necesidad de su reparación a la par del daño patrimonial.

¹⁰ Posición que es reiterada hasta el día de hoy, véase DIAN, Oficio N° 014482 19-05-2015 “ tenemos que el daño emergente constituye la pérdida, daño o deterioro de un activo patrimonial, en consecuencia los pagos que se efectúen para sustituir ese activo dejándolo en el mismo estado que tendría si el daño no hubiese ocurrido, no constituyen renta ni ganancia ocasional para el indemnizado, siempre y cuando que la pérdida, daño o deterioro estén debidamente demostrados, de lo contrario todo el pago que reciba por dicho concepto constituirá renta gravable en cabeza del indemnizado. En lo referente al lucro cesante, como su nombre lo indica es la utilidad o ganancia dejada de percibir, por tanto, el pago que se efectúe por dicho concepto es renta gravable para el beneficiario, pues corresponde a todas las utilidades ciertas que ha dejado de percibir como consecuencia del daño causado.”

¹¹ Constitución nacional ARTICULO 90. El Estado responderá patrimonialmente por los daños antijurídicos que le sean imputables, causados por la acción o la omisión de las autoridades públicas. En el evento de ser condenado el Estado a la reparación patrimonial de uno de tales daños, que haya sido consecuencia de la conducta dolosa o gravemente culposa de un agente suyo, aquél deberá repetir contra éste.

Ya que al consagrarse la máxima constitucional en la cual, “el que ha inferido un daño a otro es obligado a indemnizar” y que “el Estado responderá por los daños”, en donde no se hace una referencia solo a la reparación del daño material sino a los daños de manera general, sirve como punto de partida para entender que al buscarse reparar todo el daño causado, se abarca toda la entidad del mismo, aun si sus repercusiones son patrimoniales o no, y más cuando no se hace ninguna exclusión directa a la reparación de daños no patrimoniales.

Esta necesidad se fundamenta, según NAVIA, ya que “es un axioma del derecho moderno que la persona humana es titular de intereses patrimoniales y extrapatrimoniales, titularidad que, como es obvio, se concreta en el reconocimiento por parte del ordenamiento de derechos subjetivos patrimoniales y extrapatrimoniales. Ese reconocimiento implica igualmente la posibilidad de ejercerlos libremente, desde luego, dentro del límite del respeto del derecho de los demás, y la garantía de su protección para cuando son objeto de lesión por acto culposo de quien causo el daño, o por la actividad de personas por quienes se debe responder conforme a la ley, o por el ejercicio de actividad peligrosa”¹³.

De manera incipiente se han intentado incluir expresamente disposiciones que cierren la discusión, tales como el artículo 4 del Decreto 1260 de 1970 que incluye lo que denomina la “indemnización de los daños a bienes de su personalidad y del daño moral que haya sufrido”, lo cual es una de las primeras disposiciones legales donde se encuentra la consagración expresa de la reparación a daños por fuera de la esfera patrimonial¹⁴. El año siguiente a la expedición de este

¹² Código civil ARTICULO 2341. <RESPONSABILIDAD EXTRACONTRACTUAL>. El que ha cometido un delito o culpa, que ha inferido daño a otro, es obligado a la indemnización, sin perjuicio de la pena principal que la ley imponga por la culpa o el delito cometido.

¹³ NAVIA ARROYO, Felipe. Del Daño Moral Al Daño Fisiológico: ¿una Evolución Real? cit., P.15

¹⁴ Art 4 Decreto 1260/70. <DERECHO AL USO DEL NOMBRE>. La persona a quien se discuta el derecho al uso de su propio nombre, o que pueda sufrir quebranto por el uso que otra haga de él, puede demandar judicialmente que cese la perturbación y se le dé seguridad contra un temor fundado, así como la indemnización de los daños a los

decreto, el código de comercio también consagro la reparación del daño inmaterial en la entidad del contrato de transporte, lo anterior en el artículo 1006 (el cual hoy se encuentra derogado por la Ley 1564 de 2012).

Por su parte, el Código penal vigente (Ley 599 de 2000), consagra en su artículo 94 el deber de reparar lo que llama daños morales producto de “la realización de una conducta punible”, y por último en el código general del proceso (Ley 1564 de 2012) se incluye la concepción de daños extrapatrimoniales en el artículo 26, refiriéndose a la cuantía para definir la competencia del juez, en los mismo términos del Código de Procedimiento Administrativo y Contencioso administrativo (Ley 1437 de 2011) en su artículo 157.

Es entonces pertinente acudir a la definición de daño extrapatrimonial, que según KOTEICH “está constituido por los efectos perjudiciales de un hecho lesivo que no tiene una entidad tangible (como el dolor, sufrimiento moral, los complejos), o que, teniéndola, no admiten una equivalencia exacta en dinero (como el daño a la salud o el perjuicio fisiológico); con prescindencia en ambos casos de los eventuales efectos patrimoniales negativos”¹⁵.

Es pues plausible que, aunque no hay una consagración expresa de la clasificación del daño o a su reparación en las normas fundamentales, la entidad del daño extrapatrimonial es hoy válida doctrinal y legalmente, al punto de ser incorporada, aunque de manera tímida, en diversas disposiciones del ordenamiento, lo que ratifica la necesidad de ser contemplada y abarcada al momento de la indemnización.

bienes de su personalidad y del daño moral que haya sufrido. A falta de aquella persona, la acción podrá proponerse por quien demuestre un legítimo interés, fundado en razones familiares dignas de protección.

¹⁵ KOTEICH KHATIB, Milagros. La Reparación Del Daño Como Mecanismo De Tutela De La Persona: Del Año a La Salud a Los Nuevos Daños Extrapatrimoniales. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2012.

Así pues, se concluye en palabras de NAVIA que “con referencia al objeto sobre el cual recae el interés privado, este puede ser patrimonial o no patrimonial. En consecuencia, el daño, cuyo objeto es el mismo de la tutela jurídica, puede ser también patrimonial o no patrimonial (extrapatrimonial)”¹⁶.

La doctrina colombiana ha dado clasificaciones de daño buscando delimitar el perjuicio, para con esto establecerlo en el juicio de responsabilidad, y de esta forma cumplir con la regla¹⁷ de la reparación integral¹⁸ (que pretende se repare plenamente la causación del daño), pues solo sabiendo la magnitud del mismo, se podrá reparar en su totalidad sin incurrir en excesos para ninguno de los dos lados, pues “si el daño se indemniza por encima del realmente causado, se produce un enriquecimiento sin justa causa a favor de la “víctima”; si el daño se indemniza por debajo del realmente causado, se genera un empobrecimiento sin justa causa para la víctima. Es así el daño la medida del resarcimiento.” Y en todo caso “El objeto de la responsabilidad civil no es castigar al responsable, sino dejar indemne a la víctima”¹⁹.

Es por tanto necesario reconocer los diferentes alcances o perjuicios que ocasiona un daño y que soporta una víctima, no solo en la esfera de su patrimonio, sino en los intereses vinculados con los bienes de su personalidad o esfera espiritual, para entonces cubrirlos en su totalidad.

¹⁶NAVIA ARROYO, Felipe. Estudio Sobre El Daño Moral. cit., P. 43

¹⁷ Sobre la discusión del carácter de regla de la reparación integral en virtud de su carácter no absoluto y que admiten excepciones a diferencia de los principio, dice HENAO sobre BARRON BENITO “es preciso reconocer, no obstante, que el principio de la *restitutio in integrum*” no es un postulado absoluto y que, en los últimos tiempos, se encuentra sometido a una profunda revisión doctrinal” evidente en la idea de que en los ordenamientos con un corte anglosajón se permiten sobrepasar con otros tipos de daños como el ejemplificante, el punitorio y el vindicativo.

¹⁸ HENAO PÉREZ, Juan Carlos. El Daño: Análisis Comparativo De La Responsabilidad Extracontractual Del Estado En Derecho Colombiano Y Francés. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1998. Dicho de otra manera, se puede afirmar que “se debe indemnizar el daño, solo el daño y nada más que el daño”, o, en palabras de la corte constitucional colombiana, que “el resarcimiento del perjuicio, debe guardar correspondencia directa con la magnitud del daño causado, mas no puede superar ese límite”

¹⁹ HENAO PÉREZ, Juan Carlos. Ob. cit.

En el derecho positivo colombiano, no se hace distinción específica sobre los diferentes tipos de daño; por lo cual, y con respecto a la concepción de daño, este se ubica en los que se denominan mononormativos, en los cuales se establece una categoría general del daño y una disposición genérica de indemnización, donde la determinación de cuáles son los daños inmateriales y cuales los materiales, le corresponde al juez.

En los artículos 1613 y 1614 del Código Civil²⁰, de manera central se consagra la reparación del daño, pero sólo el que tenga una repercusión en el patrimonio –daño material–²¹ de la víctima, ya que hace referencia al daño emergente y al lucro cesante, lo que parecería excluir *-prima facie-* el daño extrapatrimonial.

Esto se refleja en la posición que expone NAVIA:

“Durante mucho tiempo, se consideró por el derecho civil que el único daño jurídicamente relevante era el patrimonial, doctrina errada y basada en una frase de Paulo, jurisconsulto del siglo III de nuestra era, retomada por el Digesto, y que decía “damnum et damnatio ab adntione et quasi deminutione patriomnii dicta sunt” (libro XXXIX, título II, ley 3ª) –traducción de Carlos López de Haro; daño y condenación se llamaron así de privación, como disminución del patrimonio–. Como se ve muy a las claras es de la esencia misma del bien patrimonial el tener una cualificación económica

²⁰ ARTICULO 1613. INDEMNIZACION DE PERJUICIOS. La indemnización de perjuicios comprende el daño emergente y lucro cesante, ya provenga de no haberse cumplido la obligación, o de haberse cumplido imperfectamente, o de haberse retardado el cumplimiento.

Exceptúense los casos en que la ley la limita expresamente al daño emergente.

ARTICULO 1614. DAÑO EMERGENTE Y LUCRO CESANTE. Entiéndese [SIC] por daño emergente el perjuicio o la pérdida que proviene de no haberse cumplido la obligación o de haberse cumplido imperfectamente, o de haberse retardado su cumplimiento; y por lucro cesante, la ganancia o provecho que deja de reportarse a consecuencia de no haberse cumplido la obligación, o cumplido imperfectamente, o retardado su cumplimiento.

²¹CUÉLLAR GUTIÉRREZ, Humberto. Responsabilidad Civil Extracontractual. Jurídicas Wilches, 1983. P. 217 el daño material es el que ha sido causado al patrimonio de la víctima; es la disminución o pérdida de dicho patrimonio y la falta de utilidad o beneficio que sin el acto culposo habría obtenido el perjudicado. Ete [Sic] daño hace, pues, relación a un elemento o interés patrimonial, pecuniariamente valorable.

en el sentido de que puede ser reducido fácilmente a dinero. Y esta característica, precisamente, es la que ha permitido a la doctrina profundizar, y por así decirlo, armar un sistema completo con relación a este tipo de perjuicios. No ocurre lo mismo en materia de daño extrapatrimonial; y tal vez por esa dificultad mayúscula, la de tratar de evaluar algo que por definición es invaluable, es que los autores, al tratar el tema lo hacen la mas de las veces superficialmente, cuando no es para negarlo de plano, aunque, hay que reconocerlo, los modernos asumen muy rara vez posiciones absolutamente negativas”²².

En cuanto a la falta de claridad legal sobre el tema M'CAUSLAND dice que “sobre la tipología y la reparación de daño inmaterial en Colombia existe un vacío legal. La falta de regulación normativa, en este caso, parece deliberada, lo que explica, al menos en lo que a la reparación se refiere, que haya sido expresamente aceptada por el legislador en el artículo 16 de la Ley 446 de 1998, al deferir al juez su definición en los casos concretos, con fundamento en la equidad y en

²² NAVIA ARROYO, Felipe. Estudio Sobre El Daño Moral. cit.,

Sobre los argumentos en contra del reconocimiento del daño moral VELÁSQUEZ POSADA, Obdulio. a) el concepto original de daño en el derecho romano se limitaba a los aspectos patrimoniales, fundado en el derecho de que en el digesto (ley 3 título II, libro xxxii), el daño equivale a la disminución del patrimonio y en consecuencia no comprende los daños morales, que, si bien constituyen una ofensa, en su esencia no son un tentado l patrimonio de la persona.

b) la imposibilidad de establecer una equivalencia entre una suma de dinero y un daño moral
c) la imposibilidad de probar el daño moral. Se afirma que el daño moral, por producirse en el interior del alma y porque en ella el juzgador no puede leer, a lo sumo será una presunción que puede ser equivocada.
d) la desorganización de toda la teoría de la reparación del daño, pues debería indemnizarse no solo al ofendido directamente, sino también a un número indeterminado de personas que podrían alegar perjuicio como los cónyuges, hijos, hermanos, amigos, etc.

e) también se argumentó que la ley no había consagrado expresamente este tipo de daño.
f) se negó su reconocimiento también por considerar que es inmoral indemnizar con bienes materiales valores de orden espiritual. Sobre los argumentos en contra del reconocimiento del daño moral. VELÁSQUEZ POSADA, Obdulio. Responsabilidad Civil Extracontractual. 2a. edición; reimpresión ed. Temis; Universidad de La Sabana, 2015. P.285

atención a la regla de reparación integral [...] esto da cuenta de que, en el ámbito nacional, el reconocimiento y la reparación del daño inmaterial puede cumplirse en un escenario óptimo”²³.

Hecha la observación anterior, hay que decir que, de acuerdo a la ley, se acoge “la equidad” como criterio fundamental para definir cuándo se deben cubrir los daños extrapatrimoniales.

En este propósito, “la equidad es un criterio auxiliar de la actividad judicial para la resolución de los casos concretos. Supone el recurso al arbitrio del juez, a su prudente juicio, para decidir con justicia las situaciones particulares que conoce y debe evaluar de manera directa, atendiendo sus singularidades, sus condiciones y circunstancias menudas. Cuando se trata de la reparación del daño inmaterial, su uso se justifica en el ordenamiento colombiano, en primer lugar, por la necesidad de llenar el vacío legal que existe al respecto”²⁴. Que repercutirá en que “se impone que el fallador goce de una amplia facultad de apreciación judicial que produzca efectos sobre los peritajes y las indicaciones dadas por las partes”²⁵-

Es así como los jueces tanto en la jurisdicción ordinaria como en la contenciosa se han visto abocados a la delimitación, clasificación, y desarrollo de lo que debe ser entendido como daño extrapatrimonial²⁶, esto en virtud de una disposición legal, y pretendiendo solucionar lo que KOTEICH determina como “dos de los más importantes problemas del nuevo derecho de daño [que] es, la clasificación del perjuicio y la reparación correspondiente a cada una de sus

²³M'CAUSLAND SÁNCHEZ, María Cecilia. Tipología Y Reparación Del Daño Inmaterial En Colombia: Comentarios Críticos Sobre La Jurisprudencia Reciente. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2015. P.95

²⁴Idídem.,P,83

²⁵ SCOGNAMIGLIO, Renato. El Daño Moral. Universidad Externado de Colombia, 1962.

²⁶ “Colombia no ha sido ajena al debate que ha provocado la irrupción de los derechos de la personalidad en el mundo de la responsabilidad civil, ni a la agitación que en consecuencia se ha vivido, y se vive un, al interior de la categoría del daño extrapatrimonial. Lo que se refleja en el interés de las altas cortes de revisar y mejorar la materia para mejorar la situación de las víctimas de lesiones de derecho extrapatrimoniales” KOTEICH KHATIB, Milagros. La Reparación Del Daño Como Mecanismo De Tutela De La Persona: Del Año a La Salud a Los Nuevos Daños Extrapatrimoniales. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2012.

categorías, todo lo cual debe estar informado por el principio de reparación integral, que impone considerar más que las simples proyecciones patrimoniales o materiales del hecho ilícito, es decir, tomar a la persona de la víctima como una compleja realidad biológica, social y espiritual”²⁷.

Tarea que no han realizado solos, pues hoy son abundantes los aportes doctrinales a la materia que permiten llegar a el concepto de daño extrapatrimonial tal como lo hace, entre otros, FUEYO al decir que “daño extrapatrimonial es aquel que se causa con motivo de la ejecución de un hecho ilícito, el incumplimiento de un contrato o la frustración de la relación precontractual, siempre que se afecte o vulnere un derecho extrapatrimonial de la persona”²⁸.

Teniendo claro que el daño se puede producir en la esfera de lo no patrimonial o de lo inmaterial, se debe saber cuáles son las formas en las que se busca satisfacer la causación de este. FUEYO define como una *indemnización satisfactiva*:

“tomando este verbo justamente en dos de sus acepciones oficiales según el diccionario de la RAE regula lo siguiente: a. ‘hacer una obra que merezca el perdón de la pena debida. Y b. aquietar y sosegar las pasiones del ánimo”.

Acá se descarta una compensación, pues para el mismo autor “resulta de partida absurdo compensar, eso es, poner una medida igual o equivalente, cuando el daño que ha de indemnizarse no es susceptible de medición exacta”²⁹; en otras palabras “La imposibilidad de valorar económicamente del daño moral, implica que en sentido estricto la condena no es una indemnización, pues el dinero no deja indemne a la víctima y a lo sumo es una simple

²⁷ Ob. cit., P.18

²⁸ FUEYO LANERI, Fernando. De Nuevo Sobre El Daño Extrapatrimonial Y Su Resarcibilidad. Universidad de los Andes de Mérida Venezuela, 1972. p.19

²⁹ Ibídem. P.576

satisfacción o compensación por el daño causado que compense o suprima la aflicción producida por el hecho dañoso”³⁰.

Así pues, queda claro en palabras de CORTÉS que “con la expresión daño no patrimonial se entiende toda consecuencia perjudicial que sufre una persona y que no tolera, por medio de criterios objetivos, una valoración pecuniaria rigurosa; de tal forma que dentro de esta categoría se incluyen hoy toda una serie de daños diferentes al padecimiento de ánimo, que no permiten una medición con criterios certeros, como pueden ser los daños, sin “etiqueta”, que se derivan de la violación de los bienes garantizados por la Constitución (como el nombre, la intimidad, y en general todos los llamados derechos de la personalidad), o como pueden ser también todos aquellos intereses emergentes de la persona que se traducen en daños que obstaculizan las actividades para la realización del ser humano, como ha sido definido el llamado daño existencial”³¹, en definitiva en el ordenamiento colombiano todos estos daños se ubican dentro de alguna de las categorías en las que se ha clasificado el daño extrapatrimonial, tales como daño moral, daño a la vida en relación, daño a la salud, y daño a los bienes constitucional y convencionalmente protegidos.

Dicho lo anterior, una vez el daño se ha causado (independiente de si es patrimonial o extrapatrimonial) se busca su restablecimiento, lo cual se dará dejando las cosas en el estado en que estaban antes de la perturbación.

³⁰ VELÁSQUEZ POSADA, Obdulio. Responsabilidad Civil Extracontractual. 2a. edición; reimpresión ed. Temis ; Universidad de La Sabana, 2015.

Mas sobre el tema en C. S. de J., sala de casación civil, sent. 17 agosto 2001, exp. 6492 “deber ser objeto de resarcimiento, o más bien satisfacción aunque su medición resulte imposible, por lo que algunas veces se ha inclinado por considerar, siguiendo a Ripert y Josseran y no sin razón, que el reconocimiento del daño moral subjetivo implica una sanción o forma de expiar la falta de quien lo infringió al paso que en otras oportunidades ha dispuesto, acorde con el carácter indemnizatorio y reparador de la responsabilidad civil en contraposición de la penal, que tal reconocimiento del daño moral debe procurar mitigar ese dolor, a modo de resarcimiento.”

³¹ CORTÉS, Édgar. Responsabilidad Civil Y Daños a La Persona: El Daño a La Salud En La Experiencia Italiana, ¿un Modelo Para América Latina? Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2009.

Del anterior planteamiento se deduce que en primer lugar debería hacerse una reparación *in natura* pues “la verdadera reparación del daño extrapatrimonial es de su propia naturaleza, vale decir, extrapatrimonial, no pecuniaria, sin intervenir dinero”³² y solo en el caso de no ser posible, se abordan las medidas de carácter pecuniario (pago de una indemnización) mediante la cuales se busca satisfacer con dinero, la situación causada mediante el daño de manera equivalente, y que en la mayoría de los casos, podrían parecer las más fáciles de realizar.

No obstante, cuando se trata de daños extrapatrimoniales, se presenta una gran dificultad en su cuantificación, esto en virtud de la imposibilidad de que un tercero decida cuánto cuesta el dolor ajeno con criterios objetivos, pues como dijo SCOGNAMILIO “en la raíz de toda valoración en términos pecuniarios, subsiste siempre, por así decirlo, el arbitrio de la convención”, y su relevancia radica en que la valoración es siempre relativa razón por la que “La verificación de este aserto es elemental en tratándose de bienes económicos, cuyo avalúo obviamente le es resultado de un juicio convencional, al que debe recurrirse no solamente para justificar la convertibilidad en dinero de bienes de índole diversa, sino también para fijar la medida del valor que se les puede atribuir, resultante del valor objetivo que los dictados y prácticas del tráfico jurídico les conceden”³³.

Dificultad que se refuerza con una crítica histórica³⁴ a “monetizar las lágrimas” que es en ultimas el intento de resarcir el dolor en el ámbito espiritual con dinero³⁵. En palabras de NAVIA:

³² FUEYO LANERI, Fernando. Ob. cit, 1972. P.69

³³ SCOGNAMIGLIO, Renato. El Daño Moral. Universidad Externado de Colombia, 1962.

³⁴ En la actualidad superadas mayoritariamente ver a FUEYO LANERI, Fernando. De Nuevo Sobre El Daño Extrapatrimonial Y Su Resarcibilidad. Universidad de los andes de Mérida Venezuela, 1972. P.56 “Suponiendo superadas las teorías que consideran injusta y antihumana toda retribución jurídica de un mal, y que por lo mismo pretender desterrar del campo jurídico toda clase de penas, es preciso admitir la idea de pena en general, como reacción necesaria, justa, útil y satisfactiva en contra de quien ha violado un derecho inherente a la personalidad”.

³⁵ Véase también Corte suprema de justicia, cas. Civil de agosto 22 de 1994 “el dinero tiene dos importantes funciones: una función de equivalencia cuando se trata de reconstruir un patrimonio menoscabado, y una función

“Precisamente, la dificultad de encontrar esa equivalencia o, mejor dicho, la imposibilidad de encontrar un patrón o medida para establecer el valor del daño extrapatrimonial, pues los bienes protegidos que no son otros que los derechos de la personalidad, están por fuera del comercio, fue el gran obstáculo para admitir la responsabilidad por daño moral, y no son pocos los autores, aun contemporáneos, y las legislaciones, que consideran que cuando se está frente a una de estas situaciones, la reacción del ordenamiento debe ser limitada, por lo cual bastaría una “condena simbólica”, simplemente como una afirmación del derecho violado; o la imposición de una pena privada; o la de una pena accesoria cuando el daño resulte de la comisión de un delito penal, pues se dice, es profundamente inmoral fijarle un valor pecuniario a los sentimientos o afectos”³⁶.

Esta dificultad es dejada atrás con la exposición de HENAO, en tanto que en materia de daño inmaterial o extrapatrimonial no se busca dejar indemne a la víctima pues ciertamente el dinero no puede equivaler a un daño en este sentido, pero como lo expresa el mismo autor es compensatoria en tanto que busca suavizar, aliviar, paliar la pena mediante el alivio de las condiciones de quien lo sufre.

“La indemnización que se decreta con el otorgamiento de una suma de dinero frente a un daño moral, por ejemplo, [o de cualquier otro daño inmaterial o extrapatrimonial] no busca el pago de las lágrimas ni el dolor producido por el hecho dañino.

puramente satisfactoria, cuando se trata de un perjuicio de afección o perjuicio moral subjetivo”. Sobre esta comenta CUÉLLAR GUTIÉRREZ, Humberto. Responsabilidad Civil Extracontractual. Jurídicas Wilches, 1983. “esta última función la llena el dinero, no tratando de reemplazar el dolor experimentado, los afectos perdidos, pero si haciéndolos menos sensibles, borrando hasta donde sea posible las consecuencias de esas sensaciones, no colocando al damnificado en condiciones de rehacerse de los bienes que ha perdido, pero si abriendo una fuente de alivio y bienestar”

³⁶ NAVIA ARROYO, Felipe. Del Daño Moral Al Daño Fisiológico: ¿una Evolución Real? cit., P. 15

Si ubicamos dicha indemnización desde el ámbito de la compensación y no de la restitución del bien afectado, aquella se defiende en el plano conceptual. En los eventos de indemnización del daño inmaterial la naturaleza de la indemnización se reitera, es compensatoria, en el sentido de que, mediante el bien equivalente del dinero, o, de cualquier otra manera a petición razonable de la víctima o por decisión del juez se otorga a aquella un bien que le ayuda a aliviar su pena, sin que sea relevante que la indemnización sea o no dineraria.

Se trata de otorgarle una suma de dinero a una viuda, a un lesionado, para que tenga un bien que le ayude a mitigarle la pena. No se busca entonces que el quede materialmente indemne, sino que se tenga el dinero y otro bien que permita hacer más llevadera la pena y sufrir en las mejores condiciones posibles la alteración emocional producida, y permitir así que cese o se aminore el daño ocasionado.³⁷

3. TIPOLOGIAS DEL DAÑO EXTRAPATRIMONIAL EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO COLOMBIANO Y SUS FORMAS DE REPARACIÓN.

Así, y para entender el alcance indemnizatorio del daño extrapatrimonial, se debe analizar cada una de las categorías producto del trasegar doctrinal y jurisprudencial en las que se ha desagregado teniendo en cuenta la jurisdicción en la que se encuentra.

Lo anterior se concreta en lo dicho por KOTEICH sobre Colombia “no resulta indiferente al clamor de esa conciencia social que manda indemnizar el daño en forma integral, y que

³⁷ HENAO PÉREZ, Juan Carlos. El Daño: Análisis Comparativo De La Responsabilidad Extracontractual Del Estado En Derecho Colombiano Y Francés. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1998. P. 231

considera al hombre en toda su dimensión más allá de su capacidad productiva; con lo que, podría decirse que se encuentra en definitiva en la senda del nuevo derecho de daños, de la nueva responsabilidad civil”³⁸.

3.1. EL DAÑO MORAL.

La inicial especie que se reconoció de daño no patrimonial fue el daño moral y su desarrollo jurisprudencial fue progresivo. Así pues, se inició el reconocimiento con el caso Villaveces en 1922³⁹ en donde se estableció que existían daños más allá de la esfera de lo patrimonial (que en el caso particular era el dolor causado por la imposibilidad de seguir velando los restos de su esposa fallecida) en donde se establece un criterio particular de indemnización, que para ese momento fue de \$3.000 pesos, el cual se convirtió en un referente para los casos fallados en similar sentido.

En algún momento, la expresión daño moral se tomó como sinónima de daño extrapatrimonial, pero se dejó atrás rápidamente con la aparición de otros daños extrapatrimoniales con identidad

³⁸ KOTEICH KHATIB, Milagros. Ob. cit.

³⁹ Corte Suprema de Justicia, Sala de Negocios Generales, Sentencia del 21 de julio de 1922, magistrado ponente, Tancredo Nannetti. Igualmente, Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Civil, 4 de abril de 1968, G.J. T. CXXIV, No. 2297 a 2299, p. 58

“dos particularidades deben revelarse de esta sentencia: una, que el daño extrapatrimonial fue enunciado en forma genérica (de allí, que naturalmente, se le asimilara al *pretium doloris*), es decir, sin las clasificaciones de las que sería luego objeto y, en segundo término, que el límite en la determinación del quantum de la indemnización era exclusivamente el *arbitrum judicis*”. KOTEICH KHATIB, Milagros. La Reparación Del Daño Como Mecanismo De Tutela De La Persona: Del Año a La Salud a Los Nuevos Daños Extrapatrimoniales. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2012. P.192.

propia, así, el daño moral se concibe como una especie o tipo de daño extrapatrimonial circunscrito al dolor físico o moral⁴⁰.

En cuanto al concepto del daño moral, se debe entender que sufrió un proceso evolutivo propio del desarrollo de una materia a nivel jurisprudencial. En un primer momento se entendió como “la aflicción que le genera la ocurrencia de un daño a una persona, la aflicción que puede reflejarse en la esfera afectiva o bien en la esfera social”, posteriormente este concepto se fue decantando y se habló de dos facetas en el daño moral, una subjetiva (haciendo referencia a la esfera afectiva y social), y una objetivada (en donde era perceptible y cuantificable las consecuencias económicas del daño moral)⁴¹.

En ese proceso siguió una profundización y aclaración a las categorías antes mencionadas donde se pretende superar el concepto de daños morales objetivados⁴², y se llega entonces al concepto restringido del daño moral, donde se hace referencia solo a la afectación de la esfera sentimental y psicológica de la persona⁴³.

Así pues, el daño moral propiamente dicho, es el sentimiento depresivo que invade el ánimo de la víctima, ya por verse ella o por ver a sus familiares y objetos queridos menoscabados y perdidos, o verse ella misma (la víctima) disminuida en su reputación o expuesta al ludibrio general. A los efectos de éste, el daño moral tiene entonces un carácter subjetivo y de simple afección; y constituye una consideración general aplicada a un caso concreto⁴⁴.

⁴⁰ VELÁSQUEZ POSADA, Obdulio. Ob. cit.

⁴¹ Sentencia de 1941 CSJ 23 de abril M.P Aníbal Cardozo G, Juan Donand, Atapias Pilonieta.

⁴² Corte Suprema de Justicia, 5 de noviembre de 1942 y 19 de diciembre de 1956

⁴³ Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Civil, 4 de abril de 1968, Gaceta Judicial Tomo CXXXIV, P 58. MP Dr. Fernando Hinestrosa Forero

⁴⁴ CUÉLLAR GUTIÉRREZ, Humberto. Responsabilidad Civil Extracontractual. Jurídicas Wilches, 1983.

En 1936, el artículo 95 del Código Penal de la época, establece que se podría reconocer hasta \$2.000 pesos cuando no se pudiera determinar el monto de indemnización del daño moral, criterio que es adoptado, tanto por la jurisdicción de lo contencioso, como por la ordinaria. Esta posición evolucionó a partir del año 1974 con una sentencia del 27 de septiembre de la Corte Suprema de Justicia, donde la jurisdicción ordinaria independiza su criterio, y cimienta entonces la forma en la que esta jurisdicción reconoce el daño a título de daño moral, asignado un valor específico de acuerdo con los precedentes y actualizándolo de acuerdo a la devaluación de la moneda.

Por su parte, la jurisdicción de lo contencioso, seguirá con el criterio del código penal hasta el año de 1978, cuando a través de sentencia el Consejo de Estado, decide adoptar un criterio que contenga un proceso de actualización intrínseco (que no dependa de la intervención del legislador), para lo cual adopta el concepto de “gramos oro”, el cual no sería susceptible a la devaluación de la moneda y cuya cantidad inicial de cuantificación fue de 1000 gramos, que resultado de la conversión del valor establecido en pesos del Código Penal de 1936.

Con el Decreto 100 de 1980 (Código Penal) se adopta en materia penal el criterio de hasta 1.000 gramos oro cuando se causan daños morales producto de un hecho delictivo y que no se puedan valorar pecuniariamente.

En el año 2001, el Consejo de Eestado⁴⁵ rompe el vínculo que tenía esta jurisdicción con la disposición penal en materia de reparación del daño no patrimonial y se desvincula del patrón oro por su ineficiencia en la actualización de la moneda; aunado a lo anterior, acoge el criterio de salarios mínimos legales para la tasación de daños morales con un tope de hasta 100 salarios. En

⁴⁵ Consejo De Estado, Sección tercera, 6 de septiembre de 2001, consejero ponente Dr. Alier Eduardo Hernández Enríquez. Exp: 13232

sentencia de unificación del año 2013⁴⁶ se aclara la posición anterior, afirmando que solo en caso de que la conducta sea delictiva se aplicará el criterio del código penal, que para la fecha es la Ley 599 del 2000 y que adopto en su artículo 97 el criterio de 1.000 salarios mínimos, pues si el daño no proviene de este tipo de conductas, el criterio es el dicho en la sentencia anteriormente mencionada (100 salarios).

En todo caso, es desde el 2009⁴⁷ que se aclara el concepto del daño moral, entendiéndose como la lesión de la esfera sentimental y afectiva del sujeto “ que corresponde a la órbita subjetiva íntima o interna del individuo, de ordinario explicitado material u objetivamente por el dolor, la pesadumbre, la perturbación de ánimo, el sufrimiento, pena, angustia, zozobra, desolación, impotencia u otros signos expresivos”, que se concentran “en el menoscabo de los sentimientos de los afectos de la víctima y, por lo tanto en el sufrimiento moral, en el dolor que la persona tiene que soportar por cierto evento dañoso”.⁴⁸

Este concepto será recogido y concretado en la publicación del Consejo de Estado del 2014⁴⁹ en el cual entiende que el perjuicio moral “se encuentra compuesto por el dolor, la aflicción y en general los sentimientos de desesperación, congoja, desasosiego, temor, zozobra, etc., que invaden a la víctima directa o indirecta de un daño antijurídico, individual o colectivo”.

Es así evidente que de acuerdo a la jurisdicción en la que se está pretendiendo la reparación del daño, su reconocimiento tendrá diferentes alcances sobre todo en materia de daño inmaterial y precisamente en tratándose de daño moral, pues en la jurisdicción ordinaria, está fuertemente

⁴⁶ Consejo De Estado, Sección tercera, sentencia de unificación, 25 de septiembre de 2013, consejero ponente Dr. Enrique Gil Botero. Exp: 36460

⁴⁷ Corte Suprema de Justicia, 18 de septiembre de 2009, consejero ponente Dr. William Namén Vargas Exp: 2000131030052005-00406-01

⁴⁸ M'CAUSLAND SÁNCHEZ, María Cecilia. Ob. cit., P.17.

⁴⁹ Sección Tercera del Consejo de Estado. Unificación De Jurisprudencia Sobre Perjuicios Inmateriales. Perjuicio Moral, Perjuicios Derivados De La Violación De Bienes Constitucionales Y Convencionales, Daño a La Salud. 2014.

marcada la libertad del juez para determinar cuál es la indemnización correspondiente, de acuerdo a su arbitrio, aunque con el límite de la observación de los precedentes, donde en todo caso se reconoce un monto específico de dinero actualizado.

Mientras que en la jurisdicción de lo contencioso administrativo la autonomía del juez es mucho más limitada puesto que el órgano superior ha establecido pautas indicativas en forma de tablas que deben ser tomadas en cuenta por parte de los jueces al momento de valorar y estimar el daño moral, estableciendo que se causa daño moral, derivado de muerte de la víctima, lesiones corporales o privación injusta de la libertad y afirmando topes para su cuantificación y los demás determinados de acuerdo al análisis probatorio, y en donde el reconocimiento se hace con base en salarios mínimos.

Adicional a lo ya dicho, es relevante resaltar como lo hace VELAZQUES “que el daño moral si bien proviene principalmente de la lesión a bienes extrapatrimoniales, nada impide que pueda derivarse de lesiones a bienes estrictamente patrimoniales”. Y que por su parte “El Consejo de Estado sostiene que el daño moral también puede ser originado por la lesión al patrimonio económico de una persona, pero no de modo automático, y en todos los casos de lesión patrimonial”⁵⁰.

3.2. EL DAÑO DE LA VIDA EN RELACION

Esta tipología del daño inmaterial aparece como la primera vertiente dentro de los daños inmateriales diferente al daño moral, es el 2 de julio de 1992 mediante sentencia del Tribunal Administrativo de Antioquia, en donde en primera instancia se reconoce su entidad, sentencia

⁵⁰ VELÁSQUEZ POSADA, Obdulio. Ob. cit.,

que sería confirmada en el Consejo de Estado en el año de 1993⁵¹, pero ese mismo año -un mes antes- fue cuando por primera vez el Consejo de Estado reconoció la existencia de lo que desde entonces se llamara “daño a la vida de relación” pero que en este incipiente momento se asimilaba al daño fisiológico, acá se entendió como la “afectación de actividades vitales que no generan un rendimiento patrimonial, pero si hacen más agradable la existencia”.

En efecto el daño a la vida en relación, para ese momento no tenía que provenir de lesiones de carácter fisiológico, pues sólo se le reconoce a la víctima directa del daño. Concepción que como se verá, ha cambiado.

En el año de 1997⁵² se hace un pronunciamiento en la jurisdicción contenciosa, momento en el que y hasta el 2011 se aceptara la categoría del daño a la vida en relación dentro de ambas jurisdicciones –de lo contencioso administrativo y la ordinaria–, en la misma se hace distinción dentro del daño fisiológico, distinguiendo entre uno genérico, el cual se le podría presentar a cualquier persona; y uno específico el cual requiere calidades en la persona que lo sufre, lo cual haría más gravosa la causación del daño. En este mismo año el Consejo de Estado estableció que daño a la vida en relación o fisiológico era un concepto equivoco y que debía tratarse en su lugar el concepto daño o perjuicio del placer, cambiando la denominación, pero realmente no modificando el contenido de la categoría.

No es sino hasta el 2000⁵³ cuando el Consejo de Estado hace un análisis del desarrollo jurisprudencial de la década y recoge una hasta ahora ignorada sentencia de 1968 en la cual el M.P HINESTROSA proponía adoptar en materia de daño inmaterial la clasificación presentada

⁵¹ Consejo De Estado, Sección tercera, 01 de julio de 1993, consejero ponente Dr. Daniel Suarez Hernández. Exp: 7772

⁵² Consejo de Estado, Sección tercera, 4 de abril de 1997 M.P Dr. Jesús María Carrillo Exp. 12007

⁵³ Consejo de Estado, Sección tercera, 19 de julio de 2000. M.P Alier Hernández Enríquez. Exp. 11842

en Italia por RENATO SCOGNAMILIO. Es en esta sentencia en donde se asienta la categoría de daño a la vida en relación, aclarando que este puede provenir de cualquier tipo de lesión, lo cual ensancha la entidad de los daños y aclara que puede afectar tanto a la víctima directa, como a los demás perjudicados; además que sucede cuando se afecta el desarrollo de actividades placenteras, pero también de actividades rutinarias.

En el 2007⁵⁴ se intenta alterar la denominación y llamarlo alteración grave de las condiciones de existencia, pero es en el 2008⁵⁵ donde con ponencia del M.P Dr. Valencia Copete se ratifica la existencia del daño de la vida en relación y refuerza su existencia desde el año 2000 también en la jurisdicción de lo contencioso, y se entiende como “un daño autónomo que se refleja en la afectación de la actividad social no patrimonial de la persona, vista en sentido amplio”[...] el cual no consiste en la lesión en sí misma, sino en las consecuencias que, en razón de ella, se producen en la vida de relación de quien la sufre”⁵⁶

Es así como, por un breve periodo, entendido entre el 2008 y el 2011, en ambas jurisdicciones hubo una similitud en las categorías que comprendía el daño inmaterial, situación que termina con el reconocimiento por parte de la jurisdicción administrativa de una categoría que no va a ser reconocida en la ordinaria (salvo escasos pronunciamientos en los que se menciona, pero no se reconoce como tal), y que remplazara los daños a la vida en relación, por el daño a la salud.

3.3. EL DAÑO A LA SALUD

⁵⁴ Consejo de Estado, Sección tercera, 14 de agosto y 18 de octubre 2007, Acción de grupo.

⁵⁵ Corte Suprema de Justicia, 13 de mayo de 2008, M.P. César Julio Valencia Copete. Exp. 09327-01.

⁵⁶ M'CAUSLAND SÁNCHEZ, María Cecilia. Ob. cit.

Esta categoría nace con la sentencia del Consejo de Estado del 2011⁵⁷, en donde se afirma que en la jurisdicción (de lo contencioso administrativo) no se podrá hablar más del daño a la vida en relación. Desde este punto en adelante, la jurisdicción de lo contencioso administrativa dentro del daño inmaterial, entiende que la clasificación correcta es: el daño moral, el daño a la salud, y el daño a los bienes constitucionalmente protegidos.

En el 2014⁵⁸ se concreta el daño a la salud y establece unas tablas indicativas específicas para la indemnización de esos diferentes tipos de daños, la forma de indemnizar este daño sería un monto de salarios mínimos dependiendo el porcentaje de incapacidad que sufre la víctima. En todo caso, el tope de indemnización del daño a la salud es de 100 SMMLV que podrán aumentarse hasta 400 salarios dependiendo de las condiciones del caso y exigiendo una carga argumentativa del juez.

Es entonces el daño a la salud el que proviene de una lesión psicofísica, siendo claro que dentro del daño a la salud se encuentra cualquier afectación a los órganos funcionales, a los órganos biológicos o a la psique. La indemnización de este daño solo puede ser solicitada por la víctima directa, y se indemnizara el daño por las actividades rutinarias y también por las que hacen más agradable o placentera la vida.

⁵⁷ Consejo de Estado, 14 de septiembre 2011. M.P Dr. Enrique Gil Botero. Exp 19031, y exp 38222

⁵⁸ Consejo de Estado, 28 de agosto de 2014, Sentencia de unificación, M.P Dr. Jaime Orlando Santofimio 26251. En esta misma fecha se expiden otras sentencias de unificación que tratan el tema de la reparación de daños inmateriales en cada vertiente: véase Consejo de Estado, 28 de agosto de 2014, Sentencia de unificación, M.P Dr. Ramiro de Jesús Pazos Exp. 32988, con referencia a los bienes constitucional y convencionalmente amparados; Consejo de Estado, 28 de agosto de 2014, Sentencia de unificación, M.P Dra. Olga Mérida Valle Exp. 31172, sobre perjuicios morales con relación a daños producto de arma de dotación; Consejo de Estado, 28 de agosto de 2014, Sentencia de unificación, M.P Dr. Hernán Andrade Rincón Exp.36149 sobre perjuicios morales por privación injusta de la libertad; y Consejo de Estado, 28 de agosto de 2014, Sentencia de unificación, M.P Dra. Stella Conto Díaz Exp. 28804, sobre daño a la salud.

En cuanto a la jurisdicción civil, basta decir que esta categoría no ha sido recogida, pues las categorías que reconoce son: daño moral: daño a la vida en relación y daño a los bienes constitucionalmente protegidos.

3.4 EL DAÑO A LOS BIENES CONSTITUCIONAL Y CONVENCIONALMENTE PROTEGIDOS

También denominados en la doctrina como, daños a los derechos humanos fundamentales, daño a bienes personalísimos de especial protección constitucional que constituyen derechos humanos fundamentales, o daño a los bienes jurídicos esenciales del individuo.

Es una categoría presente en ambas jurisdicciones (tanto la ordinaria como de lo contencioso administrativo) la cual es entendida como la afectación a un derecho constitucional o convencionalmente protegido, lo cual, en últimas va en contravía con el propósito delimitatorio y aclaratorio de la clasificación del daño inmaterial, en razón de lo abstracta que es la afección que se pretende amparar.

Así en palabras de M´CASULAND:

“No se delimitan de manera debida sus contornos, dificultando su comprensión y, por supuesto su valoración introduciendo un elemento anti técnico en la tipología y porque pone énfasis en la causa del daño y no es su consecuencia con lo cual olvida que todo daño supone la violación de un derecho constitucional”⁵⁹.

Se ha intentado concretar esta categoría, al decir que los legitimados para solicitar la indemnización serán las víctimas y su núcleo familiar, que la indemnización que se otorgue debe

⁵⁹ M´CAUSLAND SÁNCHEZ, María Cecilia. Ob. cit., P,44

ser principalmente no pecuniaria y por lo tanto debe acudir a los mecanismos de restablecimiento simbólico de derechos y que solo en casos excepcionales, cuando la indemnización no pecuniaria no garantiza la reparación integral, se podrá reconocer una indemnización pecuniaria con un tope de hasta 100 SMMLV.

Ante la situación planteada M'CAUSLAND dice que “El objeto de la reparación está constituido por las consecuencias de la lesión, y no por esta en si misma (...) El daño se clasifica por las consecuencias que produce y no por las causas que dieron origen. De ahí que un daño en la esfera interna del sujeto que “repercute o se traduce” en un detrimento patrimonial, es simple y llanamente un perjuicio material o económico, y no existe ninguna razón para confundirlo con el daño a la persona”⁶⁰.

Adicionalmente se le otorgo un carácter residual a esta categoría en tanto que se indemnizará por este rubro siempre que no hayan sido indemnizados por otro –como el daño a la salud– pues “la vulneración a un interés jurídico constitucionalmente resguardado no deja de ser resarcible por el hecho de no tener consecuencias en la afectación de otros bienes como el patrimonio, la vida en relación, la esfera psíquica o interior del sujeto; y, por el contrario, solo debe negarse su reparación cuando se subsume en otro tipo de perjuicio o se identifica con él a fin de evitar un pago múltiple de la misma prestación⁶¹.

En ultimas se ha entendido que el daño a los bienes constitucional y convencionalmente protegidos es “el agravio o la lesión que se causa a un derecho inherente al ser humano, que el

⁶⁰ M'CAUSLAND SÁNCHEZ, María Cecilia. Ob. cit., P.23

⁶¹ *Ibidem*. P.23

ordenamiento jurídico debe hacer respetar por constituir una manifestación de su dignidad y de su propia esfera individual”⁶².

Así pues, la Corte Suprema de Justicia en Sentencia del 5 de agosto de 2014⁶³ contiene la tipología adoptada por la sala en daño inmaterial dividida en:

- i. daño moral,
- ii. daño a vida en relación
- iii. daño a los derechos humanos fundamentales como el buen nombre, la propia imagen, la libertad, la privacidad y la dignidad, que gozan de especial protección constitucional⁶⁴.

La diferencia con la jurisdicción de lo contencioso radicaría, por tanto, en que ésta no consagra el daño a la vida en relación y en cambio acoge el daño a la salud como ya se explicó.

⁶² M'CAUSLAND SÁNCHEZ, María Cecilia. Ob. cit., P,37

⁶³ Corte Suprema de Justicia, 5 de agosto de 2014, M.P Dr. ARIEL SALAZAR RAMÍREZ Exp. 11001-21-03-003-2003-00660-01

⁶⁴ M'CAUSLAND SÁNCHEZ, María Cecilia. Ob. cit., P,17

**CAPITULO II ANALISIS DEL TRATAMIENTO DEL DAÑO EXTRAPATRIMONIAL
A LA LUZ DE LA INTERPRETACIÓN DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA
NACIONAL EN COLOMBIA, PARA EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
Y COMPLEMENTARIOS.**

Una vez revisada la naturaleza del daño e identificada la existencia de dos vertientes en la cuales se materializa, la cuales son daño patrimonial (o material) y daño extra patrimonial (o inmaterial), y advirtiendo que dentro del daño extrapatrimonial existen subcategorías (i. daño moral, ii. daño a la vida en relación, iii. daño a la salud, y iv. daño a los bienes constitucional y convencionalmente protegidos) y que en algún momento este daño podrá ser resarcido, indemnizado o reparado en dinero, surge el interrogante sobre su manejo una vez dichos dineros ingresan al patrimonio de la víctima. Razón por la que se pregunta:

¿Constituyen ingresos gravados por el impuesto de renta y complementarios los pagos que perciben las personas naturales en razón de las reparaciones hechas en virtud de daño inmaterial o extrapatrimonial?

Para resolver este interrogante es necesario determinar el entendimiento de la administración tributaria del concepto de daño extrapatrimonial, para así determinar cuál es el manejo que se le da al dinero (en materia tributaria) de las reparaciones extrapatrimoniales.

Para la DIAN el panorama no es muy distinto del que se maneja a lo largo de la Ley en general, tanto así, que en el Estatuto Tributario al único texto normativo al que se podría hacer referencia, es al artículo 45 que dice:

“Art. 45. Las indemnizaciones por seguro de daño.

El valor de las indemnizaciones en dinero o en especie que se reciban en virtud de seguros de daño en la parte correspondiente al daño emergente, es un ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional. Para obtener este tratamiento, el

contribuyente deberá demostrar dentro del plazo que señale el reglamento, la inversión de la totalidad de la indemnización en la adquisición de bienes iguales o semejantes a los que eran objeto del seguro.

PAR. Las indemnizaciones obtenidas por concepto de seguros de lucro cesante, constituyen renta gravable". [Subrayado fuera de texto]

En últimas, el texto citado parece consagrar, así como las disposiciones del código civil estudiadas, que las indemnizaciones relevantes son las patrimoniales, acá, haciendo una mención a una vertiente de estas, el daño emergente, y consagrándolo como un ingreso no constitutivo de renta, y que *contrario sensu* su otra vertiente, el lucro cesante, al no ser expresamente consagrado como un ingreso no constitutivo, si lo es.

Ahora, la razón de porqué el daño emergente no es un ingreso constitutivo de renta se encontraba en el Decreto Reglamentario 187 de 8 de febrero de 1975⁶⁵, el cual después de definir cuando un ingreso puede producir un incremento del patrimonio, expresa que el ingreso producto de la indemnización por daño emergente no incrementa el patrimonio y, por lo tanto, no constituye base para la depuración de este impuesto. Este artículo fue compilado en el artículo 1.2.1.7.1 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016 en los siguientes términos:

Artículo 1.2.1.7.1. Concepto de incremento neto del patrimonio. *Para los efectos del artículo 15 del Decreto 2053 de 1974 (hoy artículo 26 del Estatuto Tributario), se entiende que un ingreso puede producir incremento neto del patrimonio, cuando es*

⁶⁵ “**ARTICULO 17.** Para los efectos del artículo 15 del Decreto 2053 de 1974, se entiende que un ingreso puede producir incremento neto del patrimonio, cuando es susceptible de capitalización aun cuando esta no se haya realizado efectivamente al fin del ejercicio.

No son susceptibles de producir incremento neto del patrimonio los ingresos por reembolso de capital o indemnización por daño emergente.”

susceptible de capitalización aun cuando esta no se haya realizado efectivamente al fin del ejercicio.

No son susceptibles de producir incremento neto del patrimonio los ingresos por reembolso de capital o indemnización por daño emergente.

(Art. 17, Decreto 187 de 1975) (Vigencia del Decreto 187 de 1975. El Decreto 187 de 1975 se aplicará a partir del ejercicio impositivo de 1974 salvo los casos expresamente exceptuados en el mismo o en las normas sustantivas y procedimentales del impuesto sobre la renta y complementario. (Art. 117, Decreto 187 de 1975))

Así pues, el daño extrapatrimonial, no es un tema abordado en otras disposiciones tributarias salvo por menciones baladí como la que se encuentra en el Decreto 1074 de 2015, en donde en su artículo 2.2.2.17.2.2. al hacer una lista de categorías en las que los evaluadores pueden inscribirse en el Registro Abierto de Evaluadores, hace una mención dentro de la categoría de intangibles especiales del “daño emergente, lucro cesante, daño moral”, mención sin ningún desarrollo o claridad adicional.

1. EL DAÑO EXTRAPATRIMONIAL SEGUN LA INTEPRETACIÓN DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA, PARA EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Es con esta norma que se abarca el escaso catálogo de disposiciones legales que pretenden tratar el tema de la reparación extrapatrimonial en materia de impuestos, lo cual da paso a el necesario

desarrollo doctrinario hecho por la DIAN a través de conceptos y oficios, y que como se verá, tampoco es muy completo o preciso.

Encontramos el pronunciamiento que servirá de base para las decisiones al respecto hasta la fecha⁶⁶, en 1994 con el Concepto 49245 de 11 de agosto⁶⁷, en el cual la Administración Tributaria pretende resolver la duda sobre “si los pagos efectuados en cumplimiento de una sentencia judicial, para la cancelación de la indemnización de perjuicios morales, están sujetos a retención en la fuente. En caso negativo si hay lugar a devolución de dicha retención en el evento de que ésta se haya realizado.” En donde precisa que:

“Se destacan los perjuicios causados directa y personalmente a la víctima, y originados con el deceso de ésta a personas que derivan alguna utilidad o beneficio del difunto. En estas condenas se consideran generalmente los gastos de crianza, sostenimiento y educación de una persona, los cuales son daños materiales, gastos o expensas apreciables en dinero, que en estricto sentido constituyen un daño emergente. Se comprende además lo relativo al cálculo de la vida probable de una persona y los perjuicios morales, éstos admitidos jurisprudencialmente. En estos últimos perjuicios existe una equitativa satisfacción por el daño sufrido, que por ser moral es inconmensurable, pues el dolor moral no tiene precio. En el caso de la muerte de un hijo ese dolor no necesita prueba especial, sino se presume”. [Subrayado fuera de texto].

Así pues, encontramos una consideración por parte de este organismo en donde reconoce la existencia de lo que llama perjuicios morales, concepto que en algún momento fue entendido como sinónimo del daño extrapatrimonial, pero que en todo caso ya no es así. Esta situación no

⁶⁶ Véase, DIAN concepto 026637 de abril 30 del 2004, Oficio 012420 de febrero 10 de 2006, Oficio 052670 de agosto 17 de 2012, Concepto 52250 del 21 de agosto de 2013, Concepto 077318 del 02 diciembre de 2013.

⁶⁷ Con un antecedente claro en el Concepto 23372 de 1987, pero que es desarrollado en el concepto en mención.

es para nada irrelevante, ya que aunque se está reconociendo la entidad de la reparación del daño extrapatrimonial, lo hace cuando menos de manera deficiente, y desactualizada, situación que no se corrige a lo largo de los siguientes pronunciamientos, pareciendo que aun hoy el único tipo de daño inmaterial para la DIAN es el daño moral, situación válida por lo menos hasta 1922 (72 años antes del pronunciamiento de la administración tributaria) año en el cual quedo claro que el daño moral no es un concepto equiparable al de daño extrapatrimonial, sino que tiene una calidad de género respecto de la especie y que se complementa de otras, que como se vio, depende de la jurisdicción.

Es así como, en lo correspondiente a este tema, se evidencia una falta de actualidad, lo que desde ya nos permite anticipar que el entendimiento de la administración tributaria en este tema es por lo pronto, escaso, y por lo tanto las soluciones que se brindad a los conflictos que se presentaran sobre este tema, enfrentarían una deficiencia propia de no tener claridad sobre el concepto de daño extrapatrimonial.

El principal inconveniente para continuar el análisis, es el que se refiere a entender si la DIAN, en cada uno de los conceptos que se analizaran al hacer referencia a “daño moral”, pretende referirse a todo el daño extrapatrimonial en cada una de sus categorías, o simplemente a la especie del daño moral; ya que si adoptamos la última postura, se tendría “claridad” sobre cuál es el tratamiento de los ingresos percibidos en virtud de la reparación del daño moral, pero no del daño la vida en relación, a la salud, o a los bienes constitucional y convencionalmente protegidos, posición que generaría una distinción injustificada que devendría en más conflictos; al contrario la primera posición, que entiende que al decir daño moral se quería decir daño extrapatrimonial, se apoyaría en la intención de la administración de solucionar el tema, y generar claridad en la materia, razón por la que es preferente adoptarla.

Ahora bien, es de esta manera que la DIAN entiende que en una sentencia en donde un juez profiera la orden de reparación, el rubro condenado incluye factores de dos tipos de indemnización, una patrimonial y una no patrimonial, y que dependiendo de esto podría no todo el monto que ingresa al patrimonio estar sujeto a gravamen en virtud de no ser un ingreso susceptible de incrementar el patrimonio.

“Naturalmente todos estos factores se aprecian de acuerdo con la sentencia que ordena la indemnización: en ella obran los perjuicios que ordena resarcir, y es la base en la determinación a seguir en materia tributaria, en la cual las normas legales consideran que un ingreso se sujeta o no a gravamen, según que éste sea susceptible o no de producir un incremento neto en el patrimonio, en el momento de su percepción. (Artículos 26 y 27 del Estatuto Tributario)”⁶⁸.

Ahora bien, es claro que el daño emergente no incrementa el patrimonio, esta postura es estable a lo largo de los años pero se encuentra reforzada en Oficio N° 014482 del 19 de mayo de 2015 en donde se expone que “un ingreso puede producir incremento neto del patrimonio, cuando es susceptible de capitalización aun cuando ésta no se haya realizado efectivamente al fin del ejercicio, y no son susceptibles de producir incremento neto del patrimonio los ingresos por reembolsos de capital o indemnización por daño emergente” y por lo tanto no constituye base para el gravamen, a diferencia del lucro cesante; no obstante, para adoptar una postura frente a el daño extrapatrimonial (considerado como género) dice que:

“No son susceptibles de producir incremento neto de patrimonio los ingresos por reembolso de capital o indemnización por daño emergente, (artículo 17 del Decreto 187 de 1975). La ley no regula especialmente las situaciones de indemnizaciones por

⁶⁸ DIAN concepto 49245 de 11 de agosto de 1994.

*responsabilidad civil causadas por dolo o culpa, debiendo entonces acogerse los principios generales de interpretación, principalmente el de la analogía. **Basta tener en cuenta la naturaleza de reparación, los perjuicios que cubre, para asimilarlos a ingresos constitutivos de daño emergente.** Así por ejemplo la reparación de perjuicios morales y los materiales relativos a crianza, educación, manutención etc. **será por su naturaleza asimilable a indemnización por daño emergente, no sujeto a gravamen.** Lo pagado por concepto de la vida probable de una persona, lo que ella devengaría en el futuro, sería equivalente a un lucro, lo cual sería ingreso susceptible de capitalización sujeto a gravamen.”* [Subrayado y bastardilla fuera de texto].

Para entender este pronunciamiento es necesario decir que la mención que se hace acerca de la responsabilidad civil causada por dolo o culpa es cuando menos, inapropiada, si a lo que quería hacer referencia era a diferentes tipos de responsabilidad además de la patrimonial (la extrapatrimonial en cualquiera de sus clases); en todo caso se establece la analogía como medio de solución frente a la ausencia de tratamiento legal a este tipo de indemnizaciones, y lo aplica queriendo comparar lo que denomina la “naturaleza de la reparación”, para estribar en la conclusión que los ingresos producto de perjuicios morales se asimilan a los que son producto de daño emergente, lo que produciría que los ingresos productos de una reparación extrapatrimonial o inmaterial no estén sujetos al impuesto sobre la Renta.

Ahora bien, con el concepto anterior se establece de manera clara la idea de ingreso que incrementa o no el patrimonio; no obstante, este pronunciamiento es antecedido por otros desde los cuales se sienta la posición que aun hoy se mantiene. La DIAN en oficio número 052670 del 17 de agosto de 2012 al cuestionarse si los ingresos que perciben las víctimas del conflicto

armado interno por concepto de indemnizaciones judiciales en el marco de la Ley 975 de 2005 (Ley de justicia y paz), se encuentran gravadas con el impuesto sobre la renta, expresa que:

“Las exenciones en materia de impuestos son de creación legal y deben ser aplicadas de manera taxativa y restrictiva.

Sobre el tema la Jurisprudencia de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado ha sido reiterativa en manifestar que los beneficios y exenciones tributarias son de aplicación restrictiva, quedando proscrita toda forma de aplicación analógica o extensiva, a menos que la ley misma disponga lo contrario.”

Así, en primer lugar, el concepto recuerda el carácter prohibido de la aplicación analógica en materia tributaria en tratándose de exenciones, posición contraria a la brindada en el concepto del 2015, en el cual se hace lo que parece una aplicación analógica, al entender que debido a la similitud de naturaleza entre daño emergente y daño extrapatrimonial, la consecuencia en ambos casos debe ser la misma, la de no ser ingreso constitutivo de renta.

A lo largo de este oficio, se analiza lo que denomina indemnizaciones judiciales a las víctimas del conflicto armado interno y expresa que no encuentra en su ley de creación una mención al carácter de renta exenta de las mismas, tanto como no lo están en el estatuto tributario pues “en la legislación tributaria en materia del impuesto de renta en el Libro I Título I Capítulo 1 en los artículos 36 a 57-2 se consignan los ingresos que no constituyen renta ni ganancia ocasional, dentro de los cuales no se encuentran los percibidos por concepto de indemnizaciones judiciales en el marco de la Ley 975 de 2005” a lo que concluye que por la razón expuesta serían ingresos gravados.

Podríamos ver, que, bajo esta lógica, tampoco en los artículos 36 a 57-2 se encuentran los ingresos producto de reparación de daño extrapatrimonial en general, y que por lo tanto también serían ingresos gravados. Es de esta manera como se pretende dejar claro que, si determinado rubro no se encuentra legalmente expresado como una renta exenta, no se puede hacer una interpretación extensiva asimilándolo a uno que si lo esté (exento) para igualar su tratamiento; y aunque esta posición es clara en la DIAN, es pasada por alto en el concepto del 2015 que pretende solucionar el tratamiento del daño extrapatrimonial.

Por otra parte, en el año 2013 en consulta hecha sobre daños causados producto de un delito, en Oficio No. 077318 del 02 de diciembre de dicho año, la DIAN se pronunció resaltando que “nuestra legislación integra el concepto de reparación integral para referirse no solo a la indemnización económica, sino a cualquier otra manifestación en la cual de modo razonable la víctima reclame también verdad y justicia y se subsane en todo o en parte los perjuicios morales y materiales causados.” Lo que demuestra una postura acorde con la posición actual sobre la existencia de perjuicios más allá de los patrimoniales, pero deja ver que se sigue haciendo una incorrecta sinonimia entre perjuicios morales y extrapatrimoniales que como ya se vio son distintos, situación que HENAO resume al decir que “[...] la clasificación a partir de la cual los términos perjuicio material y perjuicio moral tienen la misma entidad es una clasificación errada, pues el moral resultaría ser todo el género del perjuicio no pecuniario, cuando en realidad es tan solo una especie del mismo”⁶⁹.

Ese mismo año (2013) se emitió concepto 017858 del 26 de marzo, que tratando una indemnización ordenada por la Corte Constitucional a una empresa respecto del pueblo Embera-Katío del Alto Sinú, adopta lo que desde ese punto será la solución que acogió la DIAN:

⁶⁹ HENAO PÉREZ, Juan Carlos. El Daño: Análisis Comparativo De La Responsabilidad Extracontractual Del Estado En Derecho Colombiano Y Francés. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1998. P. 191

“Así, la doctrina de la entidad ha señalado que cuando el pago corresponde a una indemnización, de conformidad a lo establecido por el artículo 17 inciso 2o. del Decreto 187 de 1975, sólo la parte correspondiente a lucro cesante es susceptible de constituir ingreso tributario y sobre ella se aplicará retención en la fuente a la tarifa correspondiente teniendo en cuenta el concepto al cual corresponde el pago; por su parte, las sumas recibidas a título de daño emergente no constituyen ingreso tributario y se excluirán por tanto de la base para efectuar retención en la fuente.

Del mismo modo, Basta tener en cuenta la naturaleza de reparación, los perjuicios que cubre, para asimilarlos a ingresos constitutivos de daño emergente. Así por ejemplo la reparación de perjuicios morales y los materiales relativos a crianza, educación, manutención etc. será por su naturaleza asimilable a indemnización por daño emergente, no sujeto a gravamen.”

Es entonces plausible que la solución que da la DIAN de determinar que los ingresos producto de una indemnización extrapatrimonial son no constitutivos de renta, arribaría en la aplicación analógica de la disposición que consagra como no constituidos a los ingresos producto de daño emergente, a pesar de tener claro el carácter prohibido de esta aplicación analógica.

Razón por la que es pertinente dar paso a una explicación de la analogía en el ordenamiento tributario, para así entender si lo que se realiza es o no una aplicación analógica y si está permitida o si por el contrario si está prohibida y en caso de estarlo en qué términos.

2. COMENTARIOS Y ANALISIS A LA POSICIÓN DE LA DOCTRINA OFICIAL.

Para realizar un análisis crítico de la postura señalada por la Dian es necesario remitirnos a figura de la analogía en el ordenamiento tributario, para lo cual es necesario hacer la salvedad de que al respecto hay posiciones encontradas, se encuentran, por tanto, argumentos a favor y en contra de la aplicación de lo que denominaremos el argumento analógico, ambas posturas revisten de importancia metodológica, y por lo tanto, es menester exponer los elementos esenciales de cada una. Es así como esencialmente la doctrina desarrollada por la academia actual, apoya en gran medida la aplicación de la analogía en materia tributaria, pero la jurisprudencia y la doctrina de la DIAN parecen limitarla y en algunos casos rechazarla.

La discusión sobre la aplicación analógica en materia tributaria inicia bajo el supuesto en el cual los criterios de aplicación e interpretación de esta materia deben ser diferentes a los aplicados en el derecho en general. Discusión que tiene argumentos a favor⁷⁰ y en contra⁷¹. Es así, como, el decir que son aplicables los criterios interpretativos generalmente admitidos en derecho no es obvio, pues hay argumentos que apuntan a que en materia tributaria debe realizarse una interpretación restrictiva de las normas y aún de manera más estricta cuando se trata de aplicar un beneficio.

⁷⁰Según PEREZ ROYO en esta postura se encuentra a VANONI, AMATUCCI, ABBAMONTE, TIPKE. PEREZ ROYO, Fernando. Derecho Financiero Y Tributario Parte General. Madrid, España: Civitas, 2001. P.94

⁷¹ Según PEREZ ROYO en contra puede encontrarse a A. D. GIANNINI, A BERLIRI, SAINZ DE BUJANDA, GARCIA AÑOVEROS, VICENTE-ARCHE, CORTES DOMÍNGUEZ. PEREZ ROYO, Fernando. Derecho Financiero Y Tributario Parte General. Madrid, España: Civitas, 2001. P.94

La interpretación de una norma es esencial, pues en palabras de PEREZ “(...) la norma jurídica [no] revela su sentido si no es a través de la interpretación”⁷².

PEREZ ROYO sintetiza el desarrollo histórico de la discusión sobre la interpretación en materia tributaria, en las siguientes teorías⁷³:

- i. Teoría de la interpretación estricta o literal: bajo la cual las leyes deberían ser objeto de una aplicación restrictiva de donde se extraen los criterios de interpretación restrictiva o estrictamente literal o de la máxima *in dubio contra fiscum*, considerada como paralela a la de *in dubio pro reo*, del derecho penal.
- ii. Teoría de la interpretación restrictiva de las normas de exención: o también denominada, de la interpretación favorable al fisco, esta aplica especialmente en materia de exenciones, pues se reputan como excepcionales o singulares las normas que las establecen, lo cual debe conducir a que su interpretación se haga bajo criterios restrictivos. En resumen, las normas sobre exenciones y beneficios fiscales se aplican e interpretan al igual que las restantes, en últimas ésta se convierte en la razón por la que esta teoría es superada.
- iii. Teoría de la interpretación económica: en la cual determinadas leyes, aun cuando se empleen términos jurídicos para describir ciertas operaciones, su calificación debe hacerse atendiendo al contenido económico de las mismas, prescindiendo de la forma o ropaje jurídico.
- iv. Teoría de la interpretación funcional: se hace bajo la necesidad de analizar el fenómeno financiero, integrando el “momento” jurídico con el económico, el político, y el sociológico. Aquí se subraya el principio de la capacidad económica como criterio a tener

⁷² PEREZ ROYO, Fernando. Derecho Financiero Y Tributario Parte General. Madrid, España: Civitas, 2001. P.87

⁷³ *Ibidem*. P 88 y 89

en cuenta por el intérprete, hasta el extremo de legitimar la interpretación correctora de la ley cuando esto fuese exigido para adecuarla a los requerimientos de dicho principio.

Todas estas teorías, han sido la base en mayor o menor medida para llegar al punto que se defiende en este capítulo, bajo el cual, la interpretación en materia tributaria puede realizarse en los mismos términos que en cualquier otra rama del derecho.

Para iniciar hay que decir que la interpretación de la ley tributaria se enmarca en el denominado espíritu de justicia, que se encuentra en el último apartado del artículo 683 del Estatuto Tributario, bajo el cual “el Estado no aspira a que al contribuyente se le exija más de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas”.

Pero, así como explica MUÑOZ, en el Curso De Derecho Tributario, Procedimiento Y Régimen Sancionatorio⁷⁴. “[la ley] se abstiene de brindar mayores datos acerca de los criterios que se deben emplear para alcanzar una justa interpretación, tarea que parece quedar en manos de la doctrina y la jurisprudencia. [razón por la cual] ...se acepta sin mayores reparos que en nuestra rama tengan cabida los criterios interpretativos a los que se refieren los artículos 27 a 32 del C.C.⁷⁵, que se entiende que constituyen una suerte de derecho común válido para todos los sectores del ordenamiento”.

⁷⁴ MUÑOZ MARTINEZ, Gabriel. Curso De Derecho Tributario, Procedimiento Y Régimen Sancionatorio. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2010. P.254

⁷⁵ Las cuales son: gramatical, del sentido corriente de las palabras, del sentido técnico de las palabras, sistemática, extensiva, por equidad. “Las palabras de la ley se interpretarán gramatical o literalmente cuando su sentido sea claro (art.27); en su sentido natural y obvio, a menos que el legislador las haya definido de manera particular para ciertas materias (art.28); en su sentido técnico cuando provengan de una ciencia o arte, a menos que se deduzca claramente que tiene un sentido diverso (art.29). pero cuando estos criterios resulten insuficientes deberá acudir al criterio teleológico (que el art. 27 identifica con la intención o espíritu de la ley que se manifiestan en ella o en la historia de su establecimiento), al sistemático (que el art. 30 denomina interpretación por contexto), o incluso a la equidad natural (art.32) MUÑOZ MARTINEZ, Gabriel. Curso De Derecho Tributario, Procedimiento Y Régimen Sancionatorio. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2010. P.255

Hay, por tanto, que realizar un ejercicio que permita identificar cual es la voluntad objetiva de la ley, y esto parte de entender que las palabras en ella contenidas tienen una finalidad que les brinda un significado específico que no necesariamente tiene que coincidir con su significado “normal”, por lo que al momento de realizar dicho ejercicio es relevante manejar un criterio teológico-finalista, el cual permita definir si el significado normal de la palabra es suficiente o hay que acudir a un significado técnico o artístico o incluso a uno específico.

Así, pues MUÑOZ establece que este ejercicio permite establecer “en primera instancia, si bastará con una interpretación gramatical, técnica o jurídica de la norma -porque el asunto es claro para todos-, o si, por el contrario, hará falta avanzar más en el proceso hermenéutico y acudir al criterio sistemático o teleológico para averiguar el sentido preciso de algún término dudoso de la ley”⁷⁶. Es dentro del marco de la interpretación y de la determinación del alcance de la ley que el juzgador utiliza las herramientas que entraremos a analizar.

2.1 POSICIÓN JURISPRUDENCIAL ACOGIDA POR LA DOCTRINA OFICIAL.

Es adecuado advertir que “En el ambiente jurídico nacional se continúa haciendo eco, en ocasiones, de criterios interpretativos formalistas y restrictivos que no se avienen con los desarrollos metodológicos contemporáneos”⁷⁷. Razón por la que por algunos momentos parece plantearse desde la posición de la DIAN y la jurisprudencia de las Altas Cortes (Corte

⁷⁶ MUÑOZ MARTINEZ, Gabriel. Ob. cit., p.255

⁷⁷ MUÑOZ MARTINEZ, Gabriel. Ob. cit., P.198

Constitucional y el Consejo de Estado), la proscripción a la aplicación analógica en materia tributaria.

En el marco de la observación anterior, podemos hacer una elucubración entre los pronunciamientos de las altas cortes y de la administración tributaria para arribar en lo que consideramos es la postura oficial al respecto de la analogía en materia tributaria y su aplicación al caso objeto de estudio.

Dicha posición se basará en lo que en pocas palabras se sintetiza en la sentencia de unificación 975 de 2003 ponencia del Dr. Manuel José Cepeda Espinosa, la cual expresa que “también por virtud del principio de legalidad y de las garantías al debido proceso, la jurisprudencia ha considerado que la analogía tiene restricciones en materia tributaria”.⁷⁸

De acuerdo con lo anterior, hay que decir que el análisis no puede empezar por otra decisión sino por la que versa sobre la constitucionalidad del artículo 8 de la Ley 153 de 1887 por la cual se adiciona y reforma los códigos nacionales, la Ley 61 de 1886 y la 57 de 1887, que ya se había mencionado y que consagra que:

ARTÍCULO 8. *Cuando no hay ley exactamente aplicable al caso controvertido, se aplicarán las leyes que regulen casos ó materias semejantes, y en su defecto, la doctrina constitucional y las reglas generales de derecho.*

Sobre este artículo, se pronuncia la Corte Constitucional en sentencia C 083 de 1995 con Magistrado ponente Dr. Carlos Gaviria Díaz, en donde en primer lugar explica que la analogía es “la aplicación de la ley a situaciones no contempladas expresamente en ella, pero que sólo

⁷⁸ Corte Constitucional Sentencia SU 975 de octubre 23 de 2003 M.P Dr. Cepeda Espinosa, Manuel José

difieren de las que sí lo están en aspectos jurídicamente irrelevantes, es decir, ajenos a aquéllos que explican y fundamentan la *ratio juris* o razón de ser de la norma”⁷⁹ y explica que la razón de este artículo y por la que consagra de manera expresa la analogía en el ordenamiento jurídico colombiano, es el principio de igualdad y de justicia.

El anterior pronunciamiento resalta que la analogía no constituye una fuente del derecho, pues el juez se está sometiendo al imperio de la ley, así “en la analogía se brinda al juez un fundamento para crear derecho, pero ese fundamento se identifica con la ley misma que debe aplicar”. En otras palabras, la labor que realiza el juez mediante la analogía es la de decidir que a un determinado caso aplica determinada ley⁸⁰.

En términos del Consejo de Estado “cuando se recurre a la analogía *legis* o a la analogía *iuris* para resolver una determinada cuestión de derecho, “en realidad [se] aplica la “ley”, pues “las soluciones que surgen en virtud de la aplicación de la primera forma de analogía y las reglas generales del derecho que resultan de la segunda, constituyen una genuina expresión del imperio de la ley”⁸¹.

Entonces “cuando el juez razona por analogía, aplica la ley a una situación no contemplada explícitamente en ella, pero esencialmente igual, para los efectos de su regulación jurídica, [de

⁷⁹ En el mismo sentido se pronuncia el Consejo de estado donde, además de repetir lo que dice la Corte Constitucional sobre la analogía en cuanto a que es la aplicación de la ley a situaciones no contempladas expresamente en ella, añade que “sólo difieren de las que sí lo están [reguladas] en aspectos jurídicamente irrelevantes, es decir, ajenos a aquéllos que explican y fundamentan la *ratio juris* o razón de ser de la norma.” Véase Consejo de Estado, Sala de Consulta, 10 de noviembre de 2015. M.P Dr. Álvaro Namén Vargas. Exp. 2274

⁸⁰ Véase también Corte Constitucional, sentencia C 083 de 1995 M.P Dr. CARLOS GAVIRIA DIAZ: “(...) la analogía no constituye una fuente autónoma, diferente de la legislación”

⁸¹ Consejo de Estado, Sección Tercera, 8 de junio de 2000. M.P Dr. Alier Hernández Enríquez Exp. 16973. Y Sección Cuarta, 28 de agosto de 1992, M.P Dra. Consuelo Sarria Oicos. Exp. 4158

una] que si lo está”, este razonamiento se llama *analogía legis*, y se contrapone con la *analogía juris* en la cual “a partir de diversas disposiciones del ordenamiento, se extraen los principios generales que las informan, por una suerte de inducción, y se aplican a casos o situaciones no previstas de modo expreso en una norma determinada”⁸².

Sobre el motivo que da origen a la analogía, la sentencia constitucional desarrollada hace referencia a que las normas pasan por una fase de desarrollo, en la cual se determina su contenido por parte del legislador, pero que algunas no lo alcanzan, bien porque no lo requieren o por omisión, pero que no obstante siguen teniendo un carácter normativo, solo que existe la posibilidad de aplicar situaciones no contempladas de manera expresa pero subsumibles dentro de sus supuestos; y que aun cuando si alcanzan el desarrollo la generalidad de las normas puede devenir en ambigüedad.

En este pronunciamiento en el cual se declara exequible la disposición objeto de estudio, podemos ver que se marca el derrotero que seguirá la analogía en el ordenamiento jurídico colombiano en general, y que coincide con lo planteado por la academia.

Sobre este mismo artículo el Consejo de Estado precisó que “forma parte de un conjunto de reglas generales orientadas a solucionar vacíos legislativos, incongruencia en las leyes, oposición entre ley anterior y ley posterior y la forma de hacer el tránsito legal de derecho antiguo a derecho nuevo”⁸³.

⁸² Corte Constitucional, Sentencia C 083 de 1995 M.P Dr. Carlos Gaviria Díaz.

⁸³ Consejo de Estado, Sala de Consulta, 10 de noviembre de 2015. M.P Dr. Alvaro Namén Vargas Exp.2274

En 1996 el Consejo de Estado plantea su postura mediante pronunciamiento de la Sala de Consulta y Servicio Civil con número de radicación 874 que mediante consejero ponente Dr. César Hoyos Salazar en donde expresa que:

“Desde el punto de vista de la lógica, la analogía se da cuando al poner dos términos en relación de semejanza entre sí, se extiende a uno el predicado del otro. Es, por consiguiente, un razonamiento que procede de lo particular a lo particular, al cual algunos lógicos modernos llaman “inducción imperfecta[...]. La jurisprudencia afirma que el argumento de analogía supone tres condiciones: a) Que no exista ley expresamente aplicable al caso controvertido; b) Que la especie legislada sea semejante a la especie carente de norma, y c) Que exista la misma razón para aplicar a la última el precepto estatuido respecto de la primera”, sobre el último requisito, también denominado “principio de razón suficiente”, se explica cómo el “motivo necesario y suficiente en el que la ley encuentra la justificación de su existencia” que puede ser el fin de la norma, su propósito, o el fundamento normativo en sí mismo⁸⁴.

Así las cosas, para este órgano la analogía requiere:

- (i) un asunto o conflicto que debe resolverse;
- (ii) la inexistencia de una ley exactamente aplicable a ese asunto;
- (iii) una ley que regula casos o materias semejantes (no iguales) que comparten la misma razón jurídica y, por tanto, admiten la misma solución en derecho.

⁸⁴ También en Corte Constitucional, Sentencia T-734 de 2013. M.P Dr. Alberto Rojas Ríos.

Esta posición es reiterada hasta la actualidad, así, y en términos del Consejo de Estado se sintetiza lo anteriormente expuesto al decir que: “se requiere que entre los casos exista una semejanza relevante, que además de ser un elemento o factor común a los dos supuestos, corresponda a una razón suficiente para que al caso regulado normativamente se le haya atribuido esa consecuencia específica y no otra”⁸⁵.

Por lo cual se concluye que “si de una comparación entre el supuesto de hecho (caso) regulado y aquel no regulado resulta que en uno y otro son sustancialmente idénticos los elementos de hecho decisivos para el tratamiento jurídico, se podrá concluir que los dos son semejantes o análogos y que para ambos existe la razón de un mismo tratamiento jurídico. En caso contrario, no. Una semejanza extrínseca de otros elementos de hecho sería insuficiente”⁸⁶.

Hasta acá el Consejo de Estado está en sintonía con la posición doctrina, y podríamos decir que el concepto y los requisitos que establece para la analogía son similares a los se desarrollaran en el acápite correspondiente.

Pero además pone de presentes un elemento esencial en donde explica que “La doctrina es coincidente en que la analogía no se aplica cuando el caso concreto regulado por la ley constituye una excepción a una regla general, porque en esta circunstancia se aplica la norma general y no la excepción”⁸⁷.

Ahora bien, sobre la analogía en materia tributaria y específicamente aplicado a los beneficios tributarios la Corte Constitucional se expresó en el 2001 mediante sentencia C 1107⁸⁸ con magistrado ponente Dr. Jaime Araujo Rentería, en la cual exaltó de manera enfática que “...con

⁸⁵ Consejo de Estado, Sala de Consulta, 10 de noviembre de 2015. M.P Dr. Álvaro Namén Vargas Exp.2274.

⁸⁶ Consejo de Estado, Sala de Consulta, 17 de octubre de 1996 CP Cesar Hoyos Salazar Exp. 874

⁸⁷ *Ibidem*.

⁸⁸ En la cual se Demanda la inconstitucionalidad de los incisos 1° y 2° del artículo 126-1 del Estatuto Tributario.

arreglo al respectivo hecho económico, al tributo en particular y al destinatario concreto, la exención es una y sólo una, q por tanto proscrita toda forma de analogía, extensión o traslado del beneficio, salvo lo que la ley disponga en contrario”.

Esto se fundamenta en que “a partir de la iniciativa gubernamental el Congreso puede establecer exenciones tributarias de rango nacional, las cuales se identifican por su carácter taxativo, limitativo, inequívoco, personal e intransferible, de suerte tal que únicamente obrarán a favor de los sujetos pasivos que se subsuman en las hipótesis previstas en la ley, sin que a éstos les sea dable transferirlas válidamente a otros sujetos pasivos bajo ningún respecto.” Es de esta manera como se establece que los beneficios no se podrían aplicar por analogía.

En ese mismo sentido la corporación dice que “igualmente se observa que las exenciones corresponden a hechos generadores que en principio estarían total o parcialmente gravados, pero que, por razones de política económica, fiscal, social o ambiental, el órgano competente [el congreso] decide sustraerlos total o parcialmente de la base gravable dentro del proceso de depuración de la renta.”⁸⁹ Tanto así, que si lo que se quiere es que el ingreso producto de la reparación de un daño extrapatrimonial, no sea un gravado, habría que hacerlo mediante ley, y no se podría dar un tratamiento específico como el que se busca producto de la aplicación analógica.

La anterior posición se encuentra acorde con la del Consejo de Estado que, en sentencia del 17 de abril de 2008, con número de radicado 15919, y consejera ponente Dra. María Inés Ortiz Barbosa, donde expresa que “el artículo 154 de la Constitución Nacional, establece que las leyes que ‘decreten exenciones de impuestos, contribuciones o tasas nacionales’ sólo podrán ser

⁸⁹ Corte Constitucional, sentencia C 1107⁸⁹ del 24 de octubre de 2001. M.P Dr. Jaime Araujo Rentería.

'reformadas o dictadas por iniciativa del gobierno'. De lo anterior se deriva que las exenciones son de creación legal, expresas y taxativas y por ende de aplicación restrictiva, lo cual impide extender el beneficio a sujetos o hechos que la ley no ha mencionado, es decir, no es posible aplicarlas por analogía".

este desarrollo jurisprudencial es recogido por la doctrina oficial, tal como se evidencia en Oficio 016178 de 2013 de la Administración Tributaria, al decir que “es preciso indicar que, en virtud del principio de legalidad, consagrado en el artículo 338 de la Constitución Política, en materia de impuestos, las exoneraciones o exclusiones son de interpretación restrictiva y se concretan a las expresamente señaladas por la ley”. Y que “En reiteradas oportunidades han sostenido tanto la Corte Constitucional, como él. Consejo de Estado y la doctrina de esta entidad, que las exenciones son beneficios fiscales de origen legal consistentes en la exoneración del pago de una obligación tributaria sustancial cuya interpretación y aplicación, como toda norma exceptiva, es de carácter restrictivo y, por tanto, únicamente abarca los supuestos y sujetos expresamente previstos en ley que las establece, siempre y cuando se cumplan los requisitos exigidos para su procedencia. Los beneficios tributarios no son susceptibles de trasladarse a sujetos diferentes a los previstos en la ley”⁹⁰.

Mediante sentencia C 1153 en el 2008⁹¹ la Corte Constitucional con ponencia de Marco Gerardo Monroy Cabra, enfatiza en que “no es posible acudir a una interpretación analógica, porque el principio de legalidad tributaria implica que es al mismo legislador a quien compete establecer los elementos de la obligación tributaria, por lo cual los mismos no pueden ser deducidos por vía de interpretación”.

⁹⁰ DIAN en Oficio 016178 de 2013

⁹¹ En la cual se resuelve demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006 “Por medio de la cual se proroga la vigencia de la Ley 418 de 1997 prorrogada y modificada por las Leyes 548 de 1999 y 782 de 2002 y se modifican algunas disposiciones”

Sobre lo mismo, el Consejo de Estado, en sentencia de la Sala de Consulta de 10 de noviembre de 2015 radicado n° 2274⁹², expone que hay posiciones a favor⁹³ y en contra⁹⁴ pero más allá de arraigarse en alguna de las dos (pues no lo hace) resuelve el caso planteado para esta sentencia⁹⁵ realizando un juicio de identidad entre el supuesto de hecho regulado y el no regulado, mediante el cual y dependiendo de cada caso, identifica elementos que no son sustancialmente idénticos.

Ahora bien, sobre la no aplicación de la analogía frente a una norma de excepción, podríamos ver que estamos en el supuesto en el cual las normas que determinan que un ingreso es no constitutivo de renta son de excepción y que la regla general es que los demás ingresos serán constitutivos de renta. De esta manera, no podemos decir que los ingresos producto de la reparación del daño extrapatrimonial al ser análogos (pues no lo es) al daño emergente sean ingresos no constitutivos, pues el supuesto estaría regulado por la regla general, el de ser ingreso constitutivo de renta, así las cosas, no habría un supuesto sin regulación, por lo que tampoco habría lugar a la analogía.

Ésta posición en todo caso no parece ser totalmente ignorada por la DIAN, pues en Oficio número 076801 del 29 de noviembre de 2013 expresa que “este despacho ha expresado en varias oportunidades -amparado en la jurisprudencia reiterada que han emitido las altas cortes sobre el

⁹² Postura que esta también en sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, 3 de octubre de 2007. M.P Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié. Exp.14783

⁹³ “La doctrina acepta que la analogía en materia tributaria puede adoptarse como método de integración y no como método de interpretación. Está dirigida a colmar vacíos de la legislación y mediante ella no pueden crear tributos, ni disponerse de exenciones. Aunque nuestra legislación no contiene disposiciones relativas al llenado de vacíos legales, la jurisprudencia ha sostenido la posibilidad de recurrir a los principios generales del derecho tributario en primer lugar y a principios generales del derecho administrativo en segundo término, para colmar vacíos, siempre y cuando se respete el principio de la legalidad de los tributos” Sobre la posición expuesta por Enrique Low Murtra y Jorge Gómez Ricardo

⁹⁴ “Es evidente que la analogía no es admisible en el derecho tributario material, es decir, en el que tiene por objeto definir el nacimiento de la obligación tributaria, pues ello equivaldría a admitir la posibilidad de establecer tributos sin que mediara la creación legal.

Es admisible la analogía en el derecho tributario formal, o sea en el que tiene por objeto determinar las bases de la liquidación para definir la cuantía del tributo” sobre la posición expuesta por Juan Rafael Bravo Arteaga.

⁹⁵ Sobre si se puede aplicar una disposición del código de comercio para cobrar intereses sobre los intereses pendientes por contribuciones de valorización.

principio de legalidad contenido en el artículo 338 de la Constitución Política- que en materia de impuestos-, las exclusiones por ser beneficios fiscales, solamente pueden tener un origen legal y su contenido debe estar expresamente señalado en la Ley de la República que los crea, cuya interpretación y aplicación como toda norma exceptiva, es de carácter restrictivo y no permite analogías”.

En adición a lo ya expuesto, en la sentencia C 748 de 2009, Magistrado Ponente Dr. Rodrigo Escobar Gil se agrega que “(...) Igualmente, resultaría afectado el principio de interpretación taxativa y restrictiva en materia de beneficios fiscales (...)”.

Razones de sobra nos permiten ver que, la analogía en materia tributaria no es plenamente aceptada, y menos tratándose de beneficios tributarios, en donde sin lugar a duda, podemos decir que está proscrita y que la doctrina de la DIAN coincide de manera generalizada con la jurisprudencia, salvo en la solución al caso objeto de estudio en donde por alguna razón parece desconocerla.

2.2 DE LA CALIFICACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA, UN PROCEDIMIENTO DIFERENTE A LA ANALOGIA.

Resulta relevante entonces para entender qué es la analogía, distinguirla de otro concepto, el de calificación, que como veremos, hace parte del mismo proceso de pensamiento (el cual SIOTA denomina “operación jurídica de delimitación de la trascendencia tributaria de una determinada conducta”, pues, la calificación de hechos, actos o negocios, supondrá determinar si estos

pertenecen o no a la categoría jurídica⁹⁶) y que podrían diferenciarse de la analogía inicialmente por el momento en que se realizan, pues uno debe anteceder al otro⁹⁷.

En este propósito, la calificación es definida por MUÑOZ de la siguiente forma:

“Es sabido que la aplicación de las normas jurídicas se desarrolla valiéndose de una figura lógica, denominada silogismo de determinación de la consecuencia jurídica, en la cual la premisa mayor corresponde a una norma jurídica completa y la premisa menor a la subordinación de un caso de la realidad como un caso del supuesto de hecho de la norma jurídica. Pues bien, a lo que se llama calificación es al ejercicio consistente en conformar la premisa menor del silogismo de subsunción (...)”⁹⁸

Que, en otras palabras, se refiere a que calificación es el proceso mediante el cual se elabora la premisa menor, en un silogismo de determinación de la consecuencia jurídica, el cual es el razonamiento en el que hay dos premisas de las cuales se extrae una conclusión, para que así y junto con la premisa mayor que es dada por la ley, se pueda obtener la consecuencia determinada.

Otro autor define la calificación como “aquella operación mediante la cual se determina cómo encaja tal o cual situación concreta, de la vida real, en los límites del presupuesto de hecho abstracto o ideal definido por la norma. Esta operación de encaje o subsanación del hecho

⁹⁶ SIOTA ÁLVAREZ, Mónica y PITA GRANDAL, Ana María. Analogía E Interpretación En El Derecho Tributario. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 2010. P.147

⁹⁷ No obstante, surgen muchas confusiones debido a que las dos figuras se enarcan dentro del juicio de determinación de consecuencias jurídicas a casos de la realidad y a que para poder llegar a la conclusión de que existe una laguna en el ordenamiento es preciso haber realizado previamente un ejercicio interpretativo para desentrañar el contenido y alcance de las normas vigentes. MUÑOZ MARTINEZ, Gabriel. Curso De Derecho Tributario, Procedimiento Y Régimen Sancionatorio. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2010. P.261

⁹⁸ MUÑOZ MARTINEZ, Gabriel. Ob. cit., P.247

concreto en el presupuesto abstracto de la norma tiene una singular importancia en la aplicación de la norma jurídica y concretamente en la de la norma tributaria⁹⁹.

Entonces, para el caso en estudio la premisa mayor sería otorgada por la ley tributaria, y la premisa menor, producto del interprete (en este caso la DIAN) al calificar de la siguiente forma:

*premisas mayor: los rubros producto de daño emergente
no son ingresos constitutivos de renta*

*premisas menor: el daño extrapatrimonial es similar
en su naturaleza a el daño emergente*

Caso en el cual la consecuencia sería que el ingreso por daño extrapatrimonial es no constitutivo de renta.

En cuanto a cómo se llega a la conformación de esta premisa, PEREZ establece que “se parte del relato de una serie de hechos, que en ese momento no son más que simples acontecimientos o fenómenos de la vida, y se les caracteriza en términos jurídicos, se les enuncia para que puedan ser contrastados con las normas distintivas del supuesto de hecho de la norma con que se les juzgara¹⁰⁰”.

Así, Los pasos que se deben seguir según MUÑOZ¹⁰¹ son:

1. En primer lugar, conocer el contenido de la norma aplicable;
2. Seguido por seleccionar, del conjunto de hechos, aquellos que sean jurídicamente relevantes frente a la norma;

⁹⁹ PEREZ ROYO, Fernando. Derecho Financiero Y Tributario Parte General. Madrid, España: Civitas, 2001. P.96

¹⁰⁰ Ibid.

¹⁰¹ Pues el mismo autor señala que “en la legislación tributaria colombiana apreciamos que no existe ninguna regla sobre los parámetros bajo los cuales de desempeñarse la función calificadora...” y que “... lejos estamos de considerar que este orden de circunstancias constituya una omisión de nuestro legislador, toda vez que la calificación es una operación lógica que no amerita ser regulada, ni mucho menos limitada; para realizarla solo basta con atender a los postulados metodológicos generales de la ciencia del derecho” Ibídem P.249

3. Continúan con la articulación de los hechos que han sido seleccionados en un enunciado propuesto en un lenguaje que sea conforme con el de la ley;
4. Comprobar que los hechos que se enuncian sean reales, pues de su veracidad depende la validez del enunciado;
5. Y, por último, Subsumir como un “caso” del supuesto de hecho previsto normativamente¹⁰².

Adicional a lo anterior no hay que olvidar que la calificación es un producto que no se le está dando de antemano al juzgador, sino que él debe conseguirlo, fijando para ello el supuesto de hecho realmente acaecido y subsumiendo esos hechos en el supuesto factico descrito por el legislador como antecedente de la consecuencia jurídica¹⁰³.

Ahora bien, cuando la DIAN dice que “basta tener en cuenta la naturaleza de reparación, los perjuicios que cubre, para asimilarlos a ingresos constitutivos de daño emergente”; o que “así por ejemplo la reparación de perjuicios morales y los materiales relativos a crianza, educación, manutención etc. será por su naturaleza asimilable a indemnización por daño emergente, no sujeto a gravamen.” Parecería que está calificando un supuesto y más si miramos lo que dice MUÑOZ al respecto:

(...) frente a cada norma le corresponde a quien efectúa el juicio establecer si la consecuencia se le está atribuyendo a un específico acto o negocio jurídico, o a una particular realidad económica: y de ser esto último, para calificar los hechos del caso no tendrá que permanecer atado a la forma externa o denominación de los actos realizados,

¹⁰² MUÑOZ MARTINEZ, Gabriel. Ob. cit., P.247

¹⁰³ *Ibíd.* P.248

*sino que podrá evaluar su verdadera naturaleza jurídica, así como las relaciones económicas que de manera efectiva se establezcan*¹⁰⁴.

Este elemento denominado teleológico-finalista, queda demarcado en cuanto que en materia tributaria la finalidad propia de las normas tributarias es, señalar bajo una formulación abstracta, supuestos de hecho económicos de los que se infiere una capacidad contributiva apta para financiar, en términos de justicia y equidad, los gastos públicos, pues ésta determina el significado posible de las palabras de la ley.

*“...la interpretación va dirigida a expresar aquello que el texto de la disposición aplicable al caso afirma, sin eliminar ni añadir nada...”*¹⁰⁵.

Dadas las condiciones antes expuestas, es necesario determinar si la calificación que se planteó anteriormente se ajusta al procedimiento expuesto, de la siguiente manera;

1. En primer lugar, el contenido de la norma a aplicar es el del artículo 1.2.1.7.1 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016 que versa que “No son susceptibles de producir incremento neto del patrimonio los ingresos por reembolso de capital o indemnización por daño emergente”.
2. Los hechos jurídicamente relevantes son: a) los ingresos constitutivos de daño emergente no son susceptibles de incrementar el patrimonio. b) los ingresos producto de reparación de daño inmaterial no están regulados como no susceptibles de incrementar el patrimonio. c) los ingresos producto de daño emergente y los de reparación de daño inmaterial tienen una naturaleza asimilable.

¹⁰⁴ MUÑOZ MARTINEZ, Gabriel. Ob. cit., P.251

¹⁰⁵ *Ibidem*. P.261

3. Con esto, podemos articular los hechos de la siguiente forma; la naturaleza de la reparación y/o los perjuicios que cubre la reparación de perjuicios morales es asimilable a ingresos constitutivos de daño emergente.
4. Ahora bien, en cuanto a la veracidad de los hechos, es donde encontramos la dificultad de determinar que lo que está haciendo la DIAN en sus pronunciamientos es calificar, puesto que el hecho del que tendría que partir, el cual es que “los ingresos producto de daño emergente y los de reparación de daño inmaterial tienen una naturaleza asimilable.” Es falaz, y lo es en tanto que el perjuicio producido en el patrimonio y el que es producido por fuera de este se diferencian esencialmente por donde se produce, el uno en la esfera patrimonial y el otro por fuera de este, y por lo tanto su naturaleza es diametralmente diferente, la una compensatoria y la otra de *indemnización satisfactiva* (como lo denominamos anteriormente). Lo que imposibilitaría hacer el quinto paso, pues permite determinar que lo que se está haciendo no es calificar.

De esta forma y descartada la calificación en el caso objeto de estudio es necesario proceder a determinar si lo que se está realizando es la aplicación analógica de la norma.

2.3 DE LA ANALOGIA Y SU APLICACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA.

La aplicación analógica se da en virtud, de la inexistencia de una norma aplicable a un caso específico, procede cuando no hay un elemento legal que le permita al juzgador basar sus decisiones, lo cual se denomina laguna; la laguna es entonces (sin pasar por alto, que no es un concepto unívoco, sino que puede ser clasificado en diferentes tipos dependiendo del criterio

desde el que se analice), “una ausencia de regulación en lo que aspira a ser una regulación completa para un determinado sector”¹⁰⁶.

Es de esta forma como encontramos que la analogía se puede estudiar como concepto, como juicio y como argumento; en primer lugar, el concepto analógico es “cuando no se puede definir su campo de aplicación de manera precisa ya que éste consta de objetivos o entidades de naturaleza distinta, pero que guarda entre si una cierta similitud, es decir, tienen algún elemento común”¹⁰⁷, es de manera sintetizada por la misma SIOTA como una relación de semejanzas entre los diferentes significados que pueda tener un mismo concepto, además que no que puede ser considerado como verdadero o falso.

En segundo lugar, está la analogía como juicio o preposición, la cual “hace referencia... a una conexión que tiene lugar entre distintos términos o relaciones. De modo que lo semejante radicará en la semejanza entre conceptos diferentes”¹⁰⁸ y que puede ser considerado como verdadero o falso.

En tercer lugar, encontramos la analogía como argumento, el cual lo “utilizan los encargados de aplicar el derecho para fundamentar sus decisiones, y que además presupone la existencia de la analogía en alguno de los dos sentidos que se acaban de distinguir”, y cuya razón es la existencia de conceptos imprecisos, vagos o analógicos. Este es precisamente el concepto de analogía pertinente para el estudio y que ATIENZA señala como un “procedimiento argumentativo que permite trasladar la solución prevista para un determinado caso, a otro distinto, no regulado por

¹⁰⁶ SIOTA ÁLVAREZ, Mónica y PITA GRANDAL, Ana María. Ob. cit., P.27

¹⁰⁷ *Ibidem*. P.34

¹⁰⁸ *Ibidem*. P.37

el ordenamiento jurídico, pero que se asemeja al primero en cuanto que comparte con aquel, ciertas características esenciales o bien la misma razón”¹⁰⁹.

Se requiere por tanto, una ausencia de regulación que no es igual a silencio de la ley, pues se debe ver si lo “no dicho” por la ley, fue de esta forma porque no era relevante para el derecho o porque es una situación que no es susceptible de regulación jurídica, situación en la que no podríamos hablar de ausencia de regulación y por tanto tampoco de laguna¹¹⁰, pero que en algunas situaciones “Habrá silencios que son auténticas lagunas de la ley, que se ponen de manifiesto cuando la falta de relación se convierte en una decisión contraria a los principios jurídicos inspiradores del ordenamiento”¹¹¹ lo cual es *conditio sine qua non* para la aplicación del argumento analógico.

Señala SIOTA que:

“Una ley particular, y también una codificación completa, solo puede contener ‘lagunas’ siempre y en tanto se echa de menos una regla que se refiere a una cuestión que no ha sido dejada al ‘espacio libre de derecho’” un ámbito que, por su condición, no es susceptible de regulación jurídica o que debía mantenerse libre de ella.¹¹²

¹⁰⁹ SIOTA ALVAREZ, MONICA SOBRE ATIENZA RODRIGUEZ, Manuel. Sobre La Análoga En El Derecho. Civitas, 1986.

¹¹⁰ “Porque, así como no es posible afirmar que siempre que una norma no contempla un determinado supuesto de hecho es porque el legislador no ha querido regularlo, tampoco se puede concluir que siempre que la norma “guarda silencio” nos vamos a encontrar ante una laguna”. SIOTA ÁLVAREZ, Mónica y PITA GRANDAL, Ana María. Analogía E Interpretación En El Derecho Tributario. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 2010. P.95

¹¹¹ SIOTA ÁLVAREZ, Mónica y PITA GRANDAL, Ana María. Ob. cit., P.95

¹¹² Ibídem. P.27

Estas lagunas son precisamente las que dan lugar a el concepto de plenitud del ordenamiento jurídico, que según SIOTA se expresa como “la cualidad del ordenamiento jurídico que le hace contener soluciones para todos los conflictos que puedan originarse en su seno”¹¹³.

La doctrina ha clasificado la plenitud en dos categorías: absoluta, cuando en el ordenamiento se contienen normas para resolver todos los problemas, donde hay suficiencia de disposiciones legales a tal punto que no falte ley para ninguna controversia; y relativa, en la cual se entiende que no existen normas para cada problema, pero incluye los denominados medios de integración jurídica¹¹⁴, que permitirán solucionar toda clase de conflictos de derecho.

Es claro que sería imposible exigirle al legislador que haga un ejercicio de previsión tal que le permita establecer disposiciones legales para resolver cualquier que se presente, esto en razón de la naturaleza humana del legislador, y que por más creatividad o previsión con la que se cuente, por la misma naturaleza variante del derecho y de la sociedad, nunca sería suficiente.

Esto nos permite concluir que, si nos referimos a la plenitud del ordenamiento jurídico, nunca estaríamos en el escenario de plenitud absoluta. *Contrario sensu* entendemos que se está en presencia de una plenitud relativa, la cual presenta una dificultad que se evidencia al momento en el que el juzgador deba decidir qué criterio utiliza para solucionar el vacío.

Así y en palabras de MUÑOZ la analogía:

“Implica que se le atribuya a un caso no regulado la consecuencia jurídica prevista para otro caso que, si está regulado, en virtud de una identidad de razón predicable entre las dos situaciones. Se necesita por lo tanto la concurrencia de dos requisitos para poder

¹¹³ *Ibidem*. P.23

¹¹⁴ Analogía, equidad, principios generales del derecho, entre otros.

efectuar una integración analógica: i. Estar en presencia de un vacío legal o laguna jurídica, y ii. Que exista una norma jurídica extensible.

[...]ante la carencia de una norma aplicable directamente al supuesto de hecho, trasciende el sentido posible de las palabras de la disposición que regula otro caso para colmar el vacío jurídico atendiendo a la teleología de la ley, sin superar el plan original del legislador.”¹¹⁵.

Es entonces relevante recordar que como se dijo en el acápite anterior, la analogía procede cuando se evidencia la existencia de una laguna o la falta de regulación de un supuesto, situación que, mediante calificación intentó ser llenada, pero que no lo logró. MUÑOZ haciendo un análisis de ENGISCH resalta que “Habrà integración analógica cuando para determinar las consecuencias jurídicas de un caso particular no baste con comprender el texto de la ley, sino que sea necesario inducir de él un precepto más general y común al caso que se juzga”¹¹⁶.

La laguna por tanto va a ser llenada mediante la analogía, la cual requiere en primer lugar la existencia de una norma jurídica, cuya consecuencia pueda ampliarse al punto de ser aplicable al supuesto inicialmente no consagrado, es así, que aunque no aplica directamente la norma a dicho supuesto, mediante una valoración se determina que ambas situaciones (la regulada y la no regulada) tienen supuestos comunes; en segundo lugar, requiere que no exista una prohibición de este proceso en la respectiva rama del derecho en la cual se pretende utilizar, finalmente se exige

¹¹⁵ MUÑOZ MARTINEZ, Gabriel. Ob. cit., P.261

¹¹⁶ MUÑOZ MARTINEZ, Gabriel. Ob. cit., P.262

Al respecto PERES ROYO dice que “procedimiento analógico, basado en el razonamiento por semejanza: aplicar al supuesto no contemplado directamente por la norma el mandato establecido en relación a un supuesto distinto, pero que guarda con el primero una relación de semejanza o analogía. *Ubi eadem est ratio legis eadem est eius dispositio.*” PEREZ ROYO, Fernando. Derecho Financiero Y Tributario Parte General. Madrid, España: Civitas, 2001. P.93

una fundamentación o una demostración de la existencia de dichos elementos, por parte del juzgador.

SIOTA establece como elementos configuradores del argumento analógico que:

1. El legislador no se haya manifestado contrario a la aplicación de la analogía mediante su prohibición.
2. Se verifique la existencia de un vacío normativo¹¹⁷.
3. Exista identidad de razón: cuando dos supuestos -uno regulado y el otro no- se parezcan en que comparten elementos comunes esenciales y en que ambos merecen la misma consecuencia jurídica¹¹⁸.
4. Existencia de una disposición jurídica análoga: existencia de una norma jurídica análoga al supuesto no regulado, susceptible de ser extendida por analogía¹¹⁹.

Sobre la aplicación del método analógico en materia tributaria, hay que decir que en la doctrina se pueden encontrar posiciones a favor y en contra, las cuales han sido fundamentadas en diferentes razones dependiendo de la evolución que se iba produciendo.

Como principal argumento en contra, se erige el principio de reserva de ley¹²⁰ que; “(...) se ha entendido como la necesidad de que sea un acto del parlamento el que se encargue de las

¹¹⁷ SIOTA ÁLVAREZ, Mónica y PITA GRANDAL, Ana María. Ob. cit., P.39

¹¹⁸ *Ibidem*. P.40

¹¹⁹ SIOTA ÁLVAREZ, Mónica y PITA GRANDAL, Ana María. Ob. cit., P.45

¹²⁰ El principio de reserva de ley se entiende en virtud del artículo 338 que dice que “en tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.

La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos.

creación *ex novo* de tributos y de la determinación de los elementos esenciales de la obligación tributaria”¹²¹, así, en el caso de extender o ampliar la aplicación de un supuesto tributario reglado, a uno que no lo está, violaría la voluntad democrática que en materia de impuestos exige que solo puede ser expresada la voluntad popular por medio del legislador.

Ahora bien, esta postura, es rebatida, y por lo tanto es necesario decir que una gran parte de la doctrina acepta la analogía en materia tributaria, es entonces MUÑOZ, quien resalta que la anterior posición “se estructura a partir de una equívoca comprensión de las funciones desarrolladas, tanto por la analogía, como por el principio de reserva de ley”¹²²; el mismo autor señala que el principio de reserva de ley, que consagra el monopolio del parlamento en el proceso de producción de normas tributarias, no se contrapone a la analogía, ya que esta segunda (la analogía), lo que hace es aplicar el derecho al determinar hasta dónde se puede extender la eficacia de una norma de derecho positivo, pero en ningún momento pretende crearlo.

MUÑOZ concreta lo expuesto con lo dicho por PEREZ ROYO en cuanto a que no existe ninguna conexión entre el problema de la analogía y el principio de reserva de ley, sencillamente porque se sitúan en terrenos diferentes, uno en la producción y el otro en la aplicación de las normas. De esta manera, la analogía no transgrede la reserva de ley, al igual que tampoco lo hace la aplicación directa de las normas al ser una investigación cognoscitiva del derecho, que no genera normas nuevas, ni distintas a las ya establecidas por las cámaras legislativas¹²³.

“Debe quedar, sin embargo, igualmente claro que el recurso a la analogía es un mecanismo o modo de aplicación de las normas que se diferencia de la interpretación,

Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.”

¹²¹ MUÑOZ MARTINEZ, Gabriel. Ob. cit., P.263

¹²² MUÑOZ MARTINEZ, Gabriel. Ob. cit., P. 265

¹²³ Muñoz Martínez sobre Pérez Royo. Ibidem. P. 265

*pero también de la creación de las mismas. La analogía no es, en suma, una fuente del derecho*¹²⁴.

Adicionalmente, es necesario observar que en virtud del artículo 8 de la Ley 153 de 1887¹²⁵ en Colombia, se abre la puerta a la aplicación analógica, en razón que en el ordenamiento no se encuentre una disposición que lo prohíba en materia tributaria; así, *prima facie*, se cumpliría el requisito de no estar excluida su aplicación, no obstante, sí es necesario resaltar que “(...) la mayoría de las normas tributarias cuentan con un supuesto de hecho exclusivo, razón que lleva a que en la práctica sean pocas las ocasiones en las que se puede acudir a la analogía”¹²⁶.

Expuesto lo anterior, es el juzgador quien debe identificar si la norma objeto de estudio cuenta o no con un supuesto de hecho exclusivo, situación que será palmaria si se encuentra un argumento a la inversa dentro de dicha disposición, caso en el cual, fue el legislador quien consagró su juicio sobre la inconveniencia de la aplicación extensiva de la norma, conclusión a la que se llegara solo después del análisis hecho por quien estudia la norma para su aplicación.

Así pues, se entiende que podría realizarse la aplicación analógica en materia tributaria sin limitación si el objeto es gravar o establecer una exención o beneficio.

Es necesario aclarar que el problema sobre la aplicación analógica de las disposiciones tributarias se circunscribe solo a las normas sustanciales¹²⁷, pues “con carácter unánime la doctrina admite la analogía tratándose de normas del procedimiento tributario, al igual que

¹²⁴ PEREZ ROYO, Fernando. Ob. cit., P.93

¹²⁵ Ley 153 de 1887 Artículo 8. “Cuando no hay ley exactamente aplicable al caso controvertido, se aplicarán las leyes que regulen casos o materias semejantes, y en su defecto, la doctrina constitucional y las reglas generales de derecho.”

¹²⁶ MUÑOZ MARTINEZ, Gabriel. Ob. cit., P.266

¹²⁷ La ley sustancial es aquella que confiere derechos a las personas, declara, constituye, extingue o modifica, obligaciones.

Consejo de Estado, sección cuarta, 10 de noviembre del 2000. M.P Dr. Juan Ángel Palacio. Exp. 10870

rechaza la analogía de las disposiciones que consagran infracciones y sanciones administrativas tributarias”¹²⁸ que por no ser el caso de estudio no resulta esencial analizar.

¹²⁸ MUÑOZ MARTINEZ, Gabriel. Ob. cit., P.263

Al respecto también PEREZ “La doctrina mayoritaria entiende que la analogía no tiene cabida en nuestra disciplina, fuera del ámbito de las normas procedimentales o formales ”PEREZ ROYO, Fernando. Derecho Financiero Y Tributario Parte General. Madrid, España: Civitas, 2001. P.94

CONCLUSIONES

Colombia consagra al daño como una fuente de las obligaciones, con respecto de esto, el ordenamiento jurídico se denomina mononormativo, en tanto que se consagra el deber de reparar el daño en general, sin distinguir entre el daño que ocurre en la esfera patrimonial y el que ocurre por fuera de ella. A pesar de lo anterior, las disposiciones generales tienden a darle mayor relevancia y desarrollo al daño que tiene una consecuencia cuantificable, seguramente por la facilidad que esta posibilidad de cuantificación representa al momento de la reparación.

No obstante, hoy en día es imposible ignorar la importancia del daño que ocurre por fuera de esa esfera material cuantificable, razón por la cual, y ante la ausencia de normas que lo regulen expresamente, la jurisprudencia ha tenido un robusto desarrollo partiendo de las normas constitucionales generales de la reparación del daño para exaltar y delimitar lo que en esta instancia se denominó daño extrapatrimonial.

Para cumplir con el principio de la reparación integral, según el cual se busca reparar el daño causado en su totalidad, resulta necesaria la definición, clasificación y delimitación al interior de cada una de las categorías del daño; de esta forma el daño patrimonial o material se subdivide en daño emergente y lucro cesante y el daño extrapatrimonial o inmaterial en daño moral, daño a la vida en relación, daño a la salud y daño a los bienes constitucional y convencionalmente protegidos.

La división en el caso del daño patrimonial resulta de lo consagrado en la ley, razón por la que sobre este tema no existe mayor debate; no de igual forma sucede con el daño extrapatrimonial el cual desde la creación del concepto mismo a su subdivisión es producto de la construcción

realizada por los jueces apoyados en la doctrina (en su función de fuente auxiliar del derecho) en un largo trasegar jurisdiccional.

Este recorrido permite diferenciar desde muy temprano que el daño moral (el primero que se reconoce) es una categoría dentro del daño extrapatrimonial y no un sinónimo y que a su vez está acompañada de las otras categorías ya mencionadas. En todo caso la construcción vía jurisprudencia de las categorías del daño extrapatrimonial resultó en una diferenciación en el reconocimiento de este tipo de daño dependiendo de la jurisdicción en la que se solicita la reparación.

Lo anterior es evidenciable en tanto que en la jurisdicción ordinaria se reconoce el daño moral, el daño a la vida en relación y el daño a los bienes constitucional y convencionalmente protegidos, mientras que en la jurisdicción de lo contencioso administrativo no existe el daño a la vida en relación sino el daño a la salud; y en todo caso en las categorías en las cuales se coincide, los límites y criterios de reparación son diferentes.

Así las cosas podemos observar que el tratamiento tributario que le da la DIAN como intérprete y aplicadora de las normas tributarias a los ingresos producto de la reparación del daño extrapatrimonial, adolece de grandes problemas; en primer lugar porque desconoce la actual clasificación al interior del daño extrapatrimonial, la cual a pesar de no ser de carácter legal, sí está fuertemente cimentada en las jurisdicciones (tanto ordinaria como contencioso administrativa) al punto de depender en qué jurisdicción se presenta el daño para variar dicha clasificación.

No obstante, a lo largo de sus pronunciamientos, la DIAN solo hace mención a el daño moral, al punto de entenderlo como sinónimo de daño extrapatrimonial y no como una especie del mismo,

lo cual deja en evidencia el atraso en el cual se encuentra dicha corporación con referencia al entendimiento de éste tema. En estos términos, las posturas brindadas por la DIAN frente al daño moral tienen igual aplicación frente a las demás categorías del daño extrapatrimonial (daño a la vida en relación, daño a la salud, o daño a los bienes constitucional y convencionalmente protegidos).

En el marco de lo anterior, la DIAN, para determinar el tipo de tratamiento en materia del impuesto sobre la renta y complementarios que se le debía dar a los ingresos percibidos por la reparación del daño extrapatrimonial, asumió la aplicación analógica de las disposiciones mediante las cuales los ingresos por daño emergente no constituyen ingreso susceptible de incrementar el patrimonio.

Dicho argumento analógico lo desarrolla sin mayores análisis al considerar que la naturaleza de ambos (daño moral y daño emergente) es similar, y ya que sobre el daño moral hay una verdadera laguna normativa puede darse una aplicación extensiva de estas disposiciones; concluyendo así que ambos son ingresos no susceptibles de incrementar el patrimonio y por esta razón no constituyen base para liquidar el impuesto de renta y complementarios.

En cuanto a la analogía en materia tributaria, a pesar de que para la anterior solución se adopte sin mayores reparos, la misma corporación a lo largo de sus pronunciamientos ha establecido que en materia tributaria está proscrita la aplicación analógica, entendiéndose por esto el aplicar una norma jurídica de un supuesto de hecho a otro supuesto de hecho diferente que no está regulado pero que comparte ciertas características con el primero.

Prohibición que se agudiza en tratándose de la aplicación de beneficios tributarios en donde con mayor fuerza se observan principios del derecho tributario como la reserva de Ley, la legalidad, y la taxatividad de las normas.

Es pertinente aclarar que lo que resulta llamativo es la aparente contradicción en la argumentación de la DIAN, pero que para nosotros la aplicación de la analogía en materia tributaria tiene vía libre, en tanto que no hay una ley que la prohíba y que de ninguna forma viola el principio de reserva de ley, pues mediante la analogía lo que se hace es aplicar la ley y no crearla.

Por la claridad con la que se levanta la proscripción de la aplicación analógica en materia tributaria por parte de la doctrina de la DIAN, es necesario pensar que lo que pretendió hacer al adoptar la solución en materia de daños morales no es analogía sino otro procedimiento diferente que en todo caso no esté prohibido.

Razón por la que se vuelve necesario estudiar el proceso de calificación, que, aunque hace parte del mismo proceso lógico de interpretación de la ley, parecería ser aceptado en materia tributaria. Pues, aunque los pronunciamientos de la DIAN se refieran a la analogía podrían estarlo denominado erróneamente y estar haciendo uso de otra herramienta que si estuviese permitida.

La Calificación es un procedimiento mediante el cual se define por parte del interprete, el contenido de las palabras de la Ley. Para hacerlo se requiere, en primer lugar conocer el contenido de la norma aplicable; seguido por seleccionar, del conjunto de hechos, aquellos que sean jurídicamente relevantes frente a la norma; en segundo lugar hay que articular los hechos que han sido seleccionados en un enunciado propuesto, en un lenguaje que sea conforme con el de la ley; además de lo anterior debe comprobarse que los hechos que se enuncian sean reales; y

por último, Subsumir como un “caso” del supuesto de hecho previsto normativamente. Punto en el que se tendrá como calificada la norma.

Tarea que al ser realizada frente a las disposiciones del lucro cesante para subsumir dentro de este el daño moral, se encuentra que no aprueba el paso correspondiente a la comprobación de que los hechos sean reales. Pues no son similares en su naturaleza el daño emergente y el lucro cesante, lo cual es evidente en el objeto que persigue o el ámbito en el que se produce cada uno, por lo cual es posible afirmar que no se está en presencia de la clasificación.

Ahora bien, la Administración podría tratar de solucionar esta dificultad argumentando debidamente que la similitud atiende a aspectos no analizados, como la imposibilidad en ambos ingresos de ser capitalizables o de “incrementar el patrimonio”, o que los derechos protegidos por el deber de reparar son inalienables, argumentaciones que en el discurso jurídico serían permitidas pero que deben realizarse al momento de hacer la calificación por el intérprete, pues es el mecanismo en el que la calificación atiende a los requerimientos mínimos de seguridad jurídica del ejercicio hermenéutico.

Mientras no se realice dicha argumentación en debida forma, y sea suficiente en la discusión jurídica, es necesario analizar la analogía, y caracterizar la operación que está realizando la DIAN, pues al comprobarse que está haciendo uso de analogía se evidencia sin lugar a duda la contradicción en las posiciones de la misma entidad al proscribir la aplicación analógica y al tiempo hacer aplicaciones analógicas.

La analogía requiere en primer lugar que haya un supuesto no regulado que configure una laguna normativa; en segundo lugar, que haya un supuesto diferente que sí esté regulado; y, en tercer lugar, que entre ambos supuestos haya similitudes suficientes para determinar que merecen la

misma consecuencia. En todo caso se tiene que observar que no haya una proscripción expresa de la aplicación analógica para dicha situación

De esta forma, se puede observar que en el caso objeto de estudio, el tratamiento de los ingresos producto de la reparación del daño extrapatrimonial no están regulado y que configuran una real laguna normativa, también se evidencia que el daño emergente es un supuesto regulado y que entre ambos podría haber algunas similitudes.

Pero en cuanto a la prohibición expresa como ya se dijo, la misma Dirección de Impuestos reconoce la negativa de la aplicación mediante analogía de un beneficio tributario. Beneficio que se constata al buscar que un ingreso sea no constitutivo de renta a pesar de no estar establecido expresamente de esta forma. Razón por la que la aplicación analógica en mención es ilegal, y hasta tanto no se solucione este tema, la DIAN puede ajustar su posición a una adecuada a la ley en donde el ingreso producto de la reparación del daño extrapatrimonial está gravado.

Ahora bien, la contradictoria solución en la que incurre la administración tributaria es beneficiosa para los contribuyentes, en tanto que el resultado es que estos ingresos no estarán gravados; pues si el caso fuese el contrario, se generaría cuando menos, una afrenta a los principios de justicia, equidad, capacidad contributiva, y además sería socialmente reprochable, pues genera cierto escozor que alguien que sufrió un daño (extrapatrimonial) tenga que soportar la carga tributaria por esta razón.

No obstante, y debido a la dificultad que se presenta para resolver este conflicto, se plantea en primer lugar y respondiendo al principio de reserva de ley, la posibilidad de acudir al proceso legislativo, y establecer por este medio que el ingreso producto de la reparación del daño extrapatrimonial no incrementa el patrimonio y por lo tanto no está gravado. Esta solución claro

está, presenta la dificultad propia del sistema de creación de la ley, dentro de la que se cuenta largos periodos de aprobación y las vicisitudes del debate político nacional.

De esta forma y hasta tanto no se realice dicho trámite, el juez como aplicador e intérprete de la Ley también puede, en el respectivo proceso hermenéutico, realizar la calificación debidamente sustentada que no realizó la DIAN y determinar que este tipo de ingreso no aumenta el patrimonio y por lo tanto no se abarca el hecho generador o que la analogía está permitida en igualdad de condiciones para el derecho tributario que para las otras ramas del derecho y que se puede hacer extensivo el tratamiento del daño emergente a los daños inmateriales o extrapatrimoniales.

BIBLIOGRAFIA

Normatividad

Constitucional Política de Colombia 1991

Ley 61 de 1886

Ley 57 de 1887

Ley 153 de 1887

Ley 20 de 1979

Ley 446 de 1998

Ley 599 de 2000

Ley 975 de 2005

Ley 1106 de 2006

Ley 1437 de 2011

Ley 1564 de 2012

Ley 1819 de 2016

Decreto 624 de 1989

Decreto 2595 de 1979

Decreto 1260 de 1970

Decreto 100 de 1980

Decreto 187 de 1975

Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016

Decreto 2053 de 1974

Decreto 1074 de 2015

Doctrina

ATIENZA RODRIGUEZ, Manuel. Sobre la analogía en el Derecho. Civitas, 1986.

CORTÉS,Édgar. Responsabilidad civil y daños a la persona: el daño a la salud en la experiencia italiana, ¿un modelo para América Latina? Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2009.

CUÉLLAR GUTIÉRREZ,Humberto. Responsabilidad civil extracontractual. Jurídicas Wilches, 1983.

DE CUPIS,Adriano. El daño: teoría general de la responsabilidad civil. Bosch, 1975.

ESCOBAR GIL,Rodrigo. Responsabilidad contractual de la Administración Pública. Bogotá: Temis, 1989.

FUEYO LANERI, Fernando. De nuevo sobre el daño extrapatrimonial y su resarcibilidad. Universidad de los andes de Mérida Venezuela, 1972.

HENAO PÉREZ, Juan Carlos. El daño: análisis comparativo de la responsabilidad extracontractual del estado en derecho colombiano y francés. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1998.

HINESTROSA, Fernando. Tratado de las obligaciones II: de las fuentes de las obligaciones: negocio jurídico; volumen I. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2015.

KOTEICH KHATIB, Milagros. La reparación del daño como mecanismo de tutela de la persona: del año a la salud a los nuevos daños extrapatrimoniales. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2012.

M'CAUSLAND SÁNCHEZ, María Cecilia. Tipología y reparación del daño inmaterial en Colombia: comentarios críticos sobre la jurisprudencia reciente. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2015.

MUÑOZ MARTINEZ, Gabriel. Curso de derecho tributario, procedimiento y régimen sancionatorio. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2010.

NAVIA ARROYO, Felipe. Estudio sobre el daño moral. Elocuencia, 1979.

NAVIA ARROYO, Felipe. Del daño moral al daño fisiológico: ¿una evolución real? Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2000.

PÉREZ ROYO, Fernando. Derecho financiero y tributario parte general. Madrid, España: Civitas, 2001.

SCOGNAMIGLIO, Renato. El daño moral. Universidad Externado de Colombia, 1962.

Sección Tercera del Consejo de Estado. Unificación de jurisprudencia sobre perjuicios inmatrimoniales. perjuicio moral, perjuicios derivados de la violación de bienes constitucionales y convencionales, daño a la salud. 2014.

SIOTA ÁLVAREZ, Mónica y PITA GRANDAL, Ana María. Analogía e interpretación en el derecho tributario. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 2010.

VELÁSQUEZ POSADA, Obdulio. Responsabilidad civil extracontractual. 2a. edición; reimpresión ed. Temis ; Universidad de La Sabana, 2015.

Jurisprudencia

Corte Constitucional

C 083 de 1995 M.P Dr. Carlos Gaviria Díaz.

C 1107 de 2001 M.P Dr. Jaime Araujo Rentería.

SU 975 de 2003 M.P Dr. Manuel José Cepeda Espinosa.

C 1153 de 2008 M.P Dr. Marco Gerardo Monroy Cabra.

C 748 de 2009, M.P Dr. Rodrigo Escobar Gil.

T 734 de 2013. M.P Dr. Alberto Rojas Ríos.

Consejo de Estado

Sala de Consulta, 17 de octubre de 1996 CP Cesar Hoyos Salazar Exp. 874

Sala de Consulta, 10 de noviembre de 2015. M.P Dr. Alvaro Namén Vargas Exp.2274

Sección tercera, 01 de julio de 1993, M.P Dr. Daniel Suarez Hernández. Exp. 7772

Sección tercera, 4 de abril de 1997 M.P Dr. Jesús María Carrillo Exp. 12007

Sección Tercera, 8 de junio de 2000. M.P Dr. Alier Hernández Enríquez Exp. 16973.

Sección tercera, 19 de julio de 2000. M.P Alier Hernández Enríquez. Exp. 11842

Sección tercera, 6 de septiembre de 2001, M.P Dr. Alier Eduardo Hernández Enríquez. Exp:
13232

Sección tercera, 14 de agosto y 18 de octubre 2007, Acción de grupo.

Sección tercera, 14 de septiembre 2011. M.P Dr. Enrique Gil Botero. Exp 19031, y exp 38222

Sección Cuarta, 28 de agosto de 1992, M.P Dra. Consuelo Sarria Oicos. Exp. 4158

Sección Cuarta, 17 de abril de 2008, M.P Dra. María Inés Ortiz Barbosa. Exp. 15919

Sentencia de unificación, 25 de septiembre de 2013, consejero ponente Dr. Enrique Gil Botero.
Exp: 36460

Sentencia de unificación, 28 de agosto de 2014, M.P Dr. Jaime Orlando Santofimio 26251.

Sentencia de unificación, 28 de agosto de 2014, Sentencia de unificación, M.P Dr. Ramiro de
Jesús Pazos Exp. 32988,

Sentencia de unificación, 28 de agosto de 2014, M.P Dra. Olga Mélida Valle Exp. 31172,

Sentencia de unificación, 28 de agosto de 2014, M.P Dr. Hernán Andrade Rincón Exp.36149

Sentencia de unificación, 28 de agosto de 2014, M.P Dra. Stella Conto Díaz Exp. 28804.

Corte Suprema de Justicia

Sala de Negocios Generales, Sentencia del 21 de julio de 1922, magistrado ponente, Tancredo
Nannetti.

Sentencia del 23 de abril de 1941 M.P Aníbal Cardozo G, Juan Donand, Atapias Pilonieta

Sala de Casación Civil, 4 de abril de 1968, G.J. T. CXXIV, No. 2297 a 2299, p. 58 MP Dr.

Fernando Hinestrosa Forero

Sala de casación civil, 17 agosto 2001, exp. 6492

Sentencia del 13 de mayo de 2008, M.P. César Julio Valencia Copete. Exp. 09327-01.

Sentencia de 18 de septiembre de 2009, M.P Dr. William Namén Vargas Exp.

2000131030052005-00406-01

Sentencia del 5 de agosto de 2014, M.P Dr. ARIEL SALAZAR RAMÍREZ Exp. 11001-21-03-

003-2003-00660-01

Doctrina oficial –DIAN–.

Oficio N° 012420 de febrero 10 de 2006,

Oficio N° 052670 de agosto 17 de 2012

Oficio N° 052670 del 17 de agosto de 2012.

Oficio N° 077318 del 02 de diciembre 2013.

Oficio N° 016178 de 2013.

Oficio N° 076801 del 29 de noviembre de 2013.

Oficio N° 014482 de 19 de mayo de 2015.

Concepto N° 23372 de 1987.

Concepto N° 49245 de 11 de agosto 1994.

Concepto N° 026637 de abril 30 del 2004.

Concepto N° 017858 del 26 de marzo de 2013.

Concepto N° 52250 del 21 de agosto de 2013.

Concepto N° 077318 del 02 diciembre de 2013.