DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Concepto 018090

Bogotá, D.C. 27 de Marzo del 2013

Capitán

JAIME HERNÁNDEZ SIERRA

Representante Legal

Asociación Colombiana de Aviadores Civiles - Acdac

Tema Impuesto sobre la renta y complementarios

Descriptores Impuestos Mínimo Alternativa Nacional - IMAN -

Fuentes Formales Estatuto Tributario, arts. 126-1, 126-4, 206; 206-1, 329,

330, 331 y 332

Cordial saludo, Capitán Hernández:

De conformidad con el artículo 19 del Decreto 4048 de 2008 y la Orden Administrativa 000006 de 2009, este despacho está facultado para absolver en sentido general, las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras o de comercio exterior y control cambiario en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

En su oficio de la referencia, solicita explicación sobre la manera como se calcula el Impuesto Mínimo Alternativo Nacional - IMAN - para los colombianos catalogados como reservistas de la Fuerza Aérea cobijados por el numeral 9 del artículo 206 del Estatuto Tributario.

Respecto a la clasificación, para efectos tributarios, de las personas naturales residentes en el país, en el Oficio No. 017857 del 26 de marzo de 2013, se señala:

"De conformidad con el artículo 329 del Estatuto Tributario, las personas naturales residente en el país se clasifican en una de las siguientes categorías tributarias: empleado, trabajador por cuenta propia y otros contribuyentes.

1) Empleado

Es la persona natural residente en el país, cuyos ingresos provienen en un ochenta por ciento (80%) o más, de la prestación de servicios de manera personal o de la realización de una actividad económica por cuenta y riesgo del empleador o contratante, mediante una vinculación laboral o legal y reglamentaria y/o de cualquier otra naturaleza, independientemente de su denominación.

Igualmente pertenecen a la categoría de empleado las personas naturales residentes en el país que presten servicios en ejercicio de profesiones liberales o que presten servicios técnicos que no requieran la utilización de materiales o insumos especializados o de maquinaria especializada, siempre que el ochenta por ciento (80%) o más de sus ingresos provengan del ejercicio de dicha actividad.

2) Trabajador por cuenta propia

Se entiende como trabajador por cuenta propia, toda persona natural residente en el país, cuyos ingresos provienen en un ochenta por ciento (80%) o más de la realización de las actividades económicas señaladas en el artículo 340 del Estatuto Tributario y cuya Renta Gravable Alternativa sea inferior a veintisiete mil (27.000) UVT, a saber:

- Actividades deportivas y otras actividades de esparcimiento

- Agropecuario, silvicultura y pesca

- Comercio al por mayor

- Comercio al por menor

- Comercio de vehículos automotores, accesorios y productos conexos

- Construcción

- Electricidad, gas y vapor -

- Fabricación de productos minerales y otros

- Fabricación de sustancias químicas

- Industria de la madera, corcho y papel

- Manufactura alimentos

- Manufactura textiles, prendas de vestir y cuero

- Minería

- Servicio de transporte, almacenamiento y comunicaciones

- Servicios de hoteles, restaurantes y similares

- Servicios financieros

3) Otros contribuyentes

A esta categoría tributaria pertenecen, entre otros, las personas naturales residentes en el país que no clasifiquen dentro de las categorías de empleado o trabajador por cuenta propia, los pensionados que en virtud de sus demás ingresos no deban clasificarse en las categorías anteriores, los notarios (Decreto Ley 960 de 1970) y los servidores públicos diplomáticos, consulares y administrativos del Ministerio de Relaciones exteriores a que se refiere el artículo 206-1 del Estatuto Tributario."

Ahora bien, en lo concerniente a las personas naturales residentes en el país, clasificadas en la categoría de empleados, el artículo 330 del Estatuto Tributario, establece que el impuesto la renta será el determinado por el sistema ordinario contemplado en el Título I del Libro I del Estatuto Tributario y en ningún caso podrá ser inferior al que resulte de aplicar el Impuesto Mínimo Alternativo Nacional - IMAN - a que se refiere el Capítulo I del Título V del Libro Primero del mismo Estatuto.

A su turno, el parágrafo 1º del artículo 330 expresamente señala:

'Parágrafo 1. Los factores de determinación del impuesto sobre la renta por el sistema ordinario no son aplicables en la determinación del Impuesto Mínimo Alternativo Nacional - IMAN - ni en el Impuesto Mínimo Alternativo Simple - IMAS - salvo que estén expresamente autorizados en los Capítulos I y II de este Título.” (subrayado fuera de texto)

En consonancia con lo anterior, el artículo 331 del Estatuto Tributario, precisa:

"Artículo 331. Impuesto Mínimo Alternativo Nacional - IMAN - para personas naturales empleados. El Impuesto Mínimo Alternativo Nacional - IMAN - para las personas naturales clasificadas en la categoría de empleados, es un Sistema presuntivo y obligatorio de determinación de la base gravable y alícuota del impuesto sobre la renta y complementarios, el cual no admite para su cálculo depuraciones, deducciones ni aminoraciones estructurales, salvo las previstas en el artículo 332 de este Estatuto. Este sistema grava la renta que resulte, de disminuir, de la totalidad de los ingresos brutos de cualquier origen obtenidos en el respectivo periodo gravable, los conceptos autorizados en el artículo 332 de este Estatuto.

Las ganancias ocasionales contenidas en el Título III del Libro I de este Estatuto, no hacen parte de la base gravable del Impuesto Mínimo Alternativo Nacional - IMAN-

Dentro de los ingresos brutos de que trata este artículo, se entienden incluidos los ingresos obtenidos por el empleado por la realización de actividades económicas y la prestación de servicios personales por su propia cuenta y riesgo, siempre que se cumpla con el porcentaje señalado en el artículo 329 de este Estatuto." (subrayado fuera de texto).

Por su parte , el artículo 332 del Estatuto Tributario, señala la forma en que se determina la Renta Gravable Alternativa, en los siguientes términos:

Artículo 332. Determinación de la Renta Gravable Alternativa. De la suma total de los ingresos obtenidos en el respectivo periodo gravable se podrán restar únicamente los conceptos relacionados a continuación, y el resultado que se obtenga constituye la Renta Gravable Alternativa:

a. Los dividendos y participaciones no gravados en cabeza del socio o accionista de conformidad con lo previsto en los artículos 48 y 49 de este Estatuto.

b. 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, de conformidad con el artículo 45 de este Estatuto.

c. Los aportes obligatorios al sistema general de seguridad social a cargo del empleado.

d. Los gastos de representación considerados como exentos de Impuesto sobre la Renta, según los requisitos y límites establecidos en el numeral 7 del artículo 206 de este Estatuto.

e. Los pagos catastróficos en salud efectivamente certificados, no cubiertos por el plan obligatorio de salud POS, de cualquier régimen, o por los planes complementarios y de medicina prepagada, siempre que superen el 30% del ingreso bruto del contribuyente en el respectivo año o período gravable. La deducción anual de los pagos está limitada al menor valor entre el 60% del ingreso bruto del contribuyente en el respectivo período o dos mil trescientas (2.300) UVT.

Para que proceda esta deducción, el contribuyente deberá contar con los soportes documentales idóneos donde conste la naturaleza de los pagos por este concepto, su cuantía, y el hecho de que éstos han sido realizados a una entidad del sector salud efectivamente autorizada y vigilada por la Superintendencia Nacional de Salud.

El mismo tratamiento aplicará para pagos catastróficos en salud en el exterior, realizados a una entidad reconocida del sector salud, debidamente comprobados. El Gobierno Nacional reglamentará la materia.

f. El monto de las pérdidas sufridas en el año originadas en desastres o calamidades públicas, declaradas y en los términos establecidos por el Gobierno Nacional.

g. Los aportes obligatorios al sistema de seguridad social cancelados durante el respectivo periodo gravable, sobre el salario pagado a un empleado o empleada del servicio doméstico. Los trabajadores del servicio doméstico que el contribuyente contrate a través de empresas de servicios temporales, no darán derecho al beneficio tributario a que se refiere este artículo.

h. El costo fiscal, determinado de acuerdo con las normas contenidas en el Capítulo ll del Título I del Libro l de este Estatuto, de los bienes enajenados, siempre y cuando no formen parte del giro ordinario de los negocios.

i. Indemnización por seguros de vida, el exceso del salario básico de los oficiales y suboficiales de las fuerzas militares y la policía nacional, el seguro por muerte y la compensación por muerte de las fuerzas militares y la policía nacional, indemnización por accidente de trabajo o enfermedad, licencia de maternidad y gastos funerarios.

j. Los retiros de los fondos de cesantías que efectúen los beneficiarios o partícipes sobre los aportes efectuados por los empleadores a título de cesantía de conformidad con lo dispuesto en el artículo 56-2 del Estatuto Tributario. Estos retiros no podrán ser sujetos de retención en la fuente bajo ningún concepto del impuesto sobre la renta para los beneficiarios o partícipes.' (subrayado fuera de texto).

Lo anterior, sin perjuicio de las excepciones puntuales consagradas en otros artículos del Estatuto Tributario. Los artículos 126-1, 126-4 y 331, establecen expresamente que no integran la base gravable alternativa del Impuesto Mínimo Alternativo Nacional - IMAN - : Las pensiones y los retiros, parciales o totales, de aportes y rendimientos, que cumplan las condiciones señaladas en el artículo 126-1, el retiro de los recursos de las cuentas AFC y las ganancias ocasionales contenidas en el Título III del Libro Primero del Estatuto Tributario. En el mismo sentido, el artículo 329 ibídem indica que "Los ingresos por pensiones de jubilación, invalidez, vejez, de sobrevivientes y sobre riesgos laborales no se rigen por lo previsto en los Capítulos l y II de este Título, sino por lo previsto en el numeral 5 del artículo 206 de este Estatuto."

Por otra parte, el numeral 9 del artículo 206, ubicado en el Capítulo VII del Título I "Renta" que dentro del Libro Primero del Estatuto Tributario, se ocupa del sistema ordinario de determinación de la renta, reza:

"Artículo 206. Rentas de trabajo exentas. • Están gravados con el impuesto sobre la renta y complementarios la totalidad de los pagos o abonos en cuenta provenientes de la relación laboral o legal y reglamentaria, con excepción de los siguientes:

…

9. Para los ciudadanos colombianos que integran las reservas de oficiales de primera y segunda clase de la Fuerza Aérea, mientras ejerzan actividades de piloto, navegante o ingeniero de vuelo, en empresas aéreas nacionales de transporte público y de trabajos aéreos especiales, solamente constituye .renta gravable el sueldo que perciban de las respectivas empresas, con exclusión de las primas, bonificaciones, horas extras y demás complementos salariales.

…”

En este orden de ideas, considerando que el artículo 332 del Estatuto Tributario al establecer los conceptos que se pueden restar en la determinación de la Renta Gravable Alternativa no hace referencia expresa a la renta exenta consagrada en el numeral 9 del artículo 206: y que otros artículos del Estatuto no la excluyeron expresamente de la base gravable del Impuesto Mínimo Alternativo Nacional - IMÁN - , este Despacho concluye que dicha renta exenta, propia del sistema ordinario, no puede ser utilizada como factor de depuración en la determinación la base gravable del Impuesto Mínimo Alternativo Nacional - IMAN.

Atentamente,

ISABEL CRISTINA GARCES SANCHEZ

Directora de Gestión Jurídica

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_