**OFICIO Nº 031633**

**04-11-2015**

**DIAN**

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D. C.

100208221-001390

Señora

**MARÍA LUZ MILA LAMUS GALVIS**

marialuzmi@hotmail.com

Calle 80 N° 73 A-21, apto. 368

Bogotá,

**Referencia:**Radicado 035169 del 03/09/2015

**Tema:** Impuesto sobre la Renta y Complementarios

**Descriptores:** IMPUESTO MÍNIMO ALTERNATIVO NACIONAL – IMAN

**Fuentes formales:** Estatuto Tributario artículos [206](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=272), [332](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=411); ***Gaceta del Congreso***número 666 del 5 de octubre de 2012; Corte Constitucional Sentencia C-403 de 2007

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 es función de esta Subdirección absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de la Entidad.

Mediante el radicado de la referencia consulta si es posible detraer en la determinación de la Renta Gravable Alternativa del Impuesto Mínimo Alternativo Nacional (IMAN) para personas naturales empleados, lo contenido en el numeral 9 del [artículo 206](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=272) del Estatuto Tributario (remuneración por las actividades de piloto, navegante o ingeniero de vuelo, proveniente de empresas aéreas nacionales de transporte público y trabajos aéreos especiales), para lo cual basa su interpretación en lo contenido en la Sentencia C-403 de 2007.

Consagra el numeral 9 del [artículo 206](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=272) del Estatuto Tributario:

**“**[**Artículo 206**](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=272)**. 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”.

Por su parte el [artículo 332](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=411) del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 10 de la Ley 1607 de 2012, establece:

[Artículo 332](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=411). Determinación de la renta gravable alternativa. De la suma total de los ingresos obtenidos en el respectivo período gravable **se podrán restar únicamente los conceptos relacionados a continuación, y el resultado que se obtenga constituye la Renta Gravable Alternativa:**

(...)

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”.

(Se resalta)

Sobre las características de esta norma, este despacho se pronunció mediante oficio 001113 del 13 de enero de 2014:

“En primer lugar, el legislador nacional, en materia tributaria del impuesto sobre la renta ha creado varios sistemas para la determinación de dicho tributo, entre los que se encuentran el sistema de depuración Ordinario y el Sistema IMAN. El primero *?consiste en que teniendo todos los ingresos realizados durante el período gravable, se le restan los costos cuando sea del caso, para obtener la renta bruta. A esta se le restan las deducciones realizadas que tengan relación de causalidad con la actividad productora de renta, obteniendo la renta líquida y será renta gravable salvo cuando existan rentas exentas, en cuyo caso se restan para obtener la renta líquida gravable'*(Oficio 025782 de 2007) y el segundo, según el [artículo 331](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=410) del Estatuto Tributario, es un sistema para las personas naturales clasificadas en la categoría de empleados (con excepción de los que señala el inciso 2° del [artículo 330](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=409) ibídem), el cual es presuntivo y obligatorio de determinación de la base gravable y alícuota del impuesto sobre la renta y complementarios, **que no admite para su cálculo**depuraciones, deducciones ni aminoraciones estructurales, salvo las previstas en el [artículo 332](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=411)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 período gravable, los conceptos autorizados en el [artículo 332](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=411) de este Estatuto.

(…)

Es así como a través del [artículo 332](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=411) del mismo compendio normativo, para la determinación de la renta gravable alternativa por el sistema IMAN, se enlistaron depuraciones, deducciones y aminoraciones estructurales que taxativamente se admiten restar de la suma total de los ingresos obtenidos por el empleado en el período gravable de que se trate, para con ello calcular, lo que llama el legislador la ?alícuota' del impuesto sobre la renta”.

Esta interpretación se basa en la voluntad del legislador, que al introducir el Impuesto Mínimo Alternativo Nacional (IMAN), en sus antecedentes (***Gaceta del Congreso***número 666 del 5 de octubre de 2012) señaló:

“(…) Este sistema impositivo garantiza un nivel de progresividad en el impuesto de renta de las personas naturales: al permitir únicamente una depuración simplificada **que incluye ciertas depuraciones taxativas dependiendo de la naturaleza del ingreso que afecten**, todos los contribuyentes serán tratados de igual manera y de acuerdo con sus ingresos tendrán un impuesto mínimo a pagar, que incrementará de manera progresiva y continua de acuerdo con el nivel de ingresos de las personas”. (Se resalta).

En virtud de las precisiones citadas, se puede establecer que al introducir el [artículo 332](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=411) del Estatuto Tributario mediante la Ley 1607 de 2012, se creó el sistema presuntivo y obligatorio de determinación de la base gravable y alícuota del impuesto sobre la renta para las personas naturales que se encuentran dentro de la categoría de “empleados”, que en su depuración solo admite los conceptos allí enumerados, dentro de los cuales no se menciona la excepción contenida en el numeral 9 del [artículo 206](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=272) ibídem.

En otras palabras, no es posible restar ingresos que el [artículo 206](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=272) ibídem establece como rentas de trabajo exentas, si en el [artículo 332](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=411) de la misma obra no se encuentra expresamente autorizada su disminución.

Respecto de una aplicación del *“principio de igualdad”*, al que se refiere la peticionaria, en virtud de lo contenido en la sentencia de la Corte Constitucional C-403 de 2007, este despacho considera que no es posible hacerlo dado que el problema jurídico analizado en dicho fallo si bien se refiere al numeral 9 del [artículo 206](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=272) del Estatuto Tributario, el problema jurídico dista del planteado en este caso.

En efecto, la Corte Constitucional ha precisado que es necesario distinguir entre los tres componentes básicos de los fallos de constitucionalidad: *la ratio decidendi, los obiter dictum y el decisum.*La *ratio decidendi*constituye un precedente de obligatorio cumplimiento para las autoridades públicas, ya que además de ser el fundamento normativo de la decisión judicial, define, frente a una situación fáctica determinada, la correcta interpretación y, por ende, la correcta aplicación de una norma.

Así las cosas, la Corte a través de la Sentencia C-403 de 2007 analizó si la exención tributaria prevista en la norma en comento solo se refería a los que trabajan en *“empresas aéreas nacionales de transporte público y de trabajos aéreos especiales”*y con ello vulneraba el derecho a la igualdad de quienes desarrollaban labores de pilotos, navegantes o ingenieros de vuelo en la *aviación corporativa.*

Para este fin, se refirió a dos aspectos a saber:

1. La potestad de configuración legislativa en materia de exenciones tributarias, y

2. El objeto y fines de la aviación comercial (empresas aéreas nacionales de transporte público y de trabajos aéreos especiales) y la privada (individual o corporativa), para concluir:

“(…) No obstante, de acuerdo con lo expuesto en esta providencia, entre la aviación comercial y la privada existen diferencias derivadas de la vinculación de la primera con una actividad de interés general (el trasporte público aéreo) sujeta al otorgamiento de un permiso de operación y a la vigilancia e inspección del Estado ?*para la prestación adecuada de tales servicios'*(artículo 1856 C. Co.).

(…) De esta forma, el beneficio fiscal otorgado por el legislador a determinados pilotos y no a todos los que realizan esa labor (pilotos de la aviación militar, corporativa, individual, deportiva, etc.), se enmarca dentro de su amplia potestad de configuración normativa en materia de exenciones tributarias, sin que esa diferenciación represente violación del derecho a la igualdad. En ese sentido, tampoco se evidencia la vulneración de los artículos 2º y 4º de la Constitución Política, que a juicio del demandante se daría como resultado del trato desigual recibido por los pilotos de la aviación corporativa”.

Por lo anteriormente citado, este despacho considera que no es viable la aplicación del *“principio de igualdad”*al que se refiere la peticionaria y no entiende la forma como operaría el mismo en los términos que parece sugerir en los antecedentes de la consulta, cuando ni siquiera en la providencia en comento este cargo tuvo la vocación de prosperar y si resulta palmaria la voluntad del legislador de introducir un sistema presuntivo y obligatorio a través del IMAN, que solo admite los conceptos listados en el [artículo 332](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=411) del Estatuto Tributario y dentro de los cuales no está la renta exenta a que se refiere el numeral 9 del [artículo 206](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=272) ibídem.

Atentamente,

**El Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (e),**

*Pedro Pablo Contreras Camargo.*

**Publicado en D.O. 49.700 del 18 de noviembre de 2015.**