**OFICIO N° 032672**

**29-05-2013**

**DIAN**

Capitán

**JAIME HERNÁNDEZ SIERRA**

Presidente

Asociación Colombiana de Aviadores Civiles (Acdac)

**Tema:** Impuesto sobre la renta y complementarios

**Descriptores:** Impuesto Mínimo Alternativo Nacional (IMAN)

**Fuentes Formales:** Estatuto Tributario, arts. [206](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=272) y [332](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=411)

Decretos leyes 89 de 1984, 1790 y 1791 de 2000

Decreto Reglamentario 1070 de 2013, art. 6°

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 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 aclaración sobre la base gravable de liquidación del Impuesto Mínimo Alternativo Nacional (IMAN) para empleados y explicación sobre el alcance del literal i) del [artículo 332](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=411) del Estatuto Tributario para los colombianos catalogados como oficiales de la reserva de segunda clase de la Fuerza Aérea y oficiales de la reserva de primera y segunda clase de las Fuerzas Militares cobijados por el Decreto 672 de 1965, 1790 de 2000 y 1428 de 2007.

Sobre la base gravable de liquidación del Impuesto Mínimo Alternativo Nacional – (IMAN) para empleados, este Despacho se pronunció ampliamente con fundamento en los artículos [329](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=408), [330](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=409), [331](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=410) y [332](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=411) del Estatuto Tributario, mediante el oficio número 018090 del 27 de marzo de 2013 en respuesta a otra consulta formulada por el mismo peticionario, cuya fotocopia anexamos.

Respecto a su segunda solicitud, 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, estable:

*“*[***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.*

*…”* (subrayado fuera de texto).

En consonancia con lo anterior, el artículo 6° del Decreto Reglamentario 1070 de 2013, dispone:

*“****ARTÍCULO 6°. Depuración de la base gravable de la retención en la fuente mínima para empleados.*** *Para efectos del cálculo de la retención en la fuente mínima establecida en el* [*artículo 384*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=477) *del Estatuto Tributario, para los empleados cuyos ingresos provengan de una relación laboral, o legal y reglamentaria se podrán detraer además los siguientes conceptos:*

*…*

*b) El exceso del salario básico de los oficiales y suboficiales de las Fuerzas Militares y la Policía Nacional.*

*…”.*

Para entender el alcance de la expresión “el exceso del salario básico de los oficiales y suboficiales de las fuerzas militares y la Policía Nacional” contenida en el literal i) del [artículo 332](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=411) del Estatuto Tributario, es necesario remontarse a los antecedentes del [artículo 206](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=272) del Estatuto Tributario, que consagra las rentas laborales exentas y cuya fuente son las Leyes 75 de 1986 y 43 de 1987.

***“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:*

*…*

*8. El exceso del salario básico percibido por los oficiales y suboficiales de las Fuerzas Militares y de la Policía Nacional y de los agentes de esta última.*

*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.*

*…”.*

Cabe recordar que para la época de expedición de las Leyes 75 de 1986 y 43 de 1987, además del Decreto Reglamentario 672 de 1965 citado por el consultante, estaba vigente el Decreto-ley 89 de 1984, expedido en uso de las facultades extraordinarias conferidas por la Ley 19 de 1983, cuyos artículos 192 y 200, establecían:

“***DECRETO NÚMERO 0089 DE 1984***

***por el cual se reorganiza la carrera de Oficiales y Suboficiales de las Fuerzas Militares***

*…*

*DECRETA:*

*…*

***Artículo 192. Reserva de primera clase.*** *La reserva de primera clase de Oficiales de las Fuerzas Militares está constituida por:*

…

f) Los aviadores civiles con licencia vigente expedida por el Departamento Administrativo de Aeronáutica Civil, en la modalidad de Piloto de Transporte de Línea (PTL) y de Piloto Comercial de Helicópteros (PCH), que hayan aprobado el curso de acuerdo con reglamentación que expida el Gobierno Nacional.

*…*

***Artículo 200. Reserva de segunda clase de Suboficiales de la Fuerza Aérea.*** *La reserva de segunda clase de Suboficiales de la Fuerza Aérea, está constituida por las siguientes personas, mientras no hayan cumplido los sesenta (60) años de edad y posean la aptitud psicofísica requerida:*

*a) Los profesionales sin título universitario cuya especialidad corresponda a una actividad aérea, y los técnicos o empleados de empresas que en caso de movilización puedan ser aprovechados por la Fuerza Aérea en calidad de Suboficiales, para desempeñar cargos que correspondan a esta categoría dentro de la organización aérea.*

*b) El personal vinculado a actividades aéreas, cuyos conocimientos y experiencias tengan utilidad en la Fuerza Aérea”.*

Así mismo, los artículos 205, 206 y 207 del mencionado Decreto-ley regulaban lo relativo al llamamiento, obligatoriedad y reintegro al trabajo de Oficiales y Suboficiales de la reserva, en los siguientes términos:

***“Artículo 205. Llamamiento****. El Gobierno y los Comandos de Fuerza, según el caso, podrán llamar al servicio, en cualquier tiempo, a los Oficiales y Suboficiales de reserva de las Fuerzas Militares, para fines de entrenamiento o maniobras, o para hacer frente a las exigencias de la seguridad interior y exterior de la Nación.*

***Artículo 206. Obligatoriedad.*** *El personal de Oficiales y Suboficiales de reserva de las Fuerzas Militares está obligado, en virtud de la convocatoria del Gobierno, a presentarse ante la autoridad correspondiente en la fecha y hora señaladas por el decreto de movilización o del llamamiento especial al servicio. El incumplimiento de esta obligación será sancionado conforme a lo previsto en el Código de Justicia Penal Militar y en el inciso segundo del artículo 137 de este decreto.*

Los Oficiales y Suboficiales de que trata este artículo podrán ser retirados en cualquier tiempo, a juicio de quien efectúe el llamamiento aunque no hayan cumplido o completado quince (15) años de servicio.

***Artículo 207. Reintegro al trabajo anterior.*** *Las empresas nacionales o extranjeras y las entidades oficiales y particulares establecidas o que se establezcan en el territorio nacional, en caso de movilización o de llamamiento especial al servicio, están en la obligación de facilitar al personal de la reserva su incorporación al servicio por el tiempo que sea necesario, y a reintegrarlo a su trabajo en las mismas condiciones en que se encontraba al ser llamado a filas. La interrupción ocasionada por el llamamiento, en ningún caso podrá tomarse como causal para la terminación del contrato de trabajo, o para la cesación del servicio cuando se trate de empleados públicos.*

*La contravención a lo dispuesto en este artículo será sancionada por el Gobierno Nacional, con multa de cincuenta mil ($50.000,00) a doscientos cincuenta mil ($ 250.000.00) pesos por cada persona”.*

Acorde con la legislación precedente, en vigencia de la Ley 75 de 1986 ya era suficientemente claro que los oficiales y suboficiales de la reserva de las Fuerzas Militares son efectivamente oficiales y suboficiales de dichas fuerzas, de manera que no es una novedad introducida por la legislación más reciente.

Así las cosas, las exenciones consagradas taxativamente en los numerales 8 y 9 del [artículo 206](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=272) del Estatuto Tributario, deben entenderse en función del origen de los ingresos. Esto es, el numeral 8 se refiere exclusivamente a la remuneración percibida por los oficiales y suboficiales de las Fuerzas Militares y de la Policía Nacional, como contraprestación del servicio militar o policial y proveniente del tesoro nacional. En tanto que la consagrada en el numeral 9, hace referencia a la remuneración por las actividades de piloto, navegante o ingeniero de vuelo, proveniente de empresas aéreas nacionales de transporte público y trabajos aéreos especiales.

Es en este mismo contexto, debe entenderse el alcance de la expresión “el exceso del salario básico de los oficiales y suboficiales de las fuerzas militares y la Policía Nacional” contenida en el literal i) del [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, la cual fue expedida en vigencia de los decretos Leyes 1790 y 1791 de 2000, mediante los cuales se modifican respectivamente las normas de carrera del personal de oficiales y suboficiales de las Fuerzas Militares y del Personal de Oficiales, Nivel Ejecutivo, Suboficiales y Agentes de la Policía Nacional. Es decir, se refiere exclusivamente a la remuneración percibida por los oficiales y suboficiales de las Fuerzas Militares y de la Policía Nacional, como contraprestación del servicio militar o policial y proveniente del tesoro nacional.

En mérito de lo expuesto se confirma el oficio número 018090 del 27 de marzo de 2013.

Atentamente,

**La Directora de Gestión Jurídica,**

*Isabel Cristina Garcés Sánchez.*

Anexo: oficio 018090 de 2013.

**Publicado en D.O. 48.821 del 14 de junio de 2013.**