

INFORME N.º 160-2016-SUNAT/5D0000

MATERIA:

Se consulta si tratándose de una sucesión indivisa que percibe las bonificaciones devengadas pendientes de pago establecidas por el Decreto de Urgencia N.º 37-94, cuyo derecho fue generado por el causante⁽¹⁾ cuando era servidor activo de la Administración Pública⁽²⁾, debe efectuarse la retención del Impuesto a la Renta de quinta categoría.

BASE LEGAL:

- Decreto de Urgencia N.º 37-94, a través del cual se fija el monto mínimo del Ingreso Total Permanente de los servidores activos y cesantes de la Administración Pública, publicado el 21.7.1994.
- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, publicado el 08.12.2004 y normas modificatorias (en adelante, TUO de la Ley del Impuesto a la Renta).
- Código Civil, promulgado por el Decreto Legislativo N.º 295, publicado el 25.7.1984 y normas modificatorias.

ANÁLISIS:

1. En principio, cabe señalar que mediante el Informe N.º 081-2010-SUNAT/2B0000⁽³⁾ se ha concluido que las sumas correspondientes a la bonificación que se paga a los servidores activos de la Administración Pública con cargo al “Fondo DU N.º 037-94”, califican como rentas de quinta categoría afectas al impuesto a la renta, por lo que las mismas se considerarán en el cálculo de la retención que por concepto de dicho impuesto deben efectuar las entidades comprendidas en los alcances del Decreto de Urgencia N.º 051-2007 y el Decreto Supremo N.º 012-2008-EF, en su calidad de empleadores, conforme a lo establecido en el artículo 75º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.

Asimismo, en el Oficio N.º 176-2015-SUNAT/600000⁽³⁾ se indica que el citado informe resulta de aplicación a las bonificaciones devengadas pendientes de

¹ El causante es la persona natural que al fallecer da origen a la sucesión.

² Cabe indicar que tratándose de los demás sujetos que también perciben la bonificación especial que se paga con cargo al Fondo DU N.º 037-94 a los pensionistas de la Administración Pública, en el Informe N.º 085-2014-SUNAT/5D0000 se ha concluido que dicha bonificación no se encuentra afecta al impuesto a la renta de quinta categoría, criterio que fue ratificado mediante los Oficios N.ºs 113-2015-SUNAT/600000 y 149-2015-SUNAT/600000, disponibles en el Portal SUNAT (<http://www.sunat.gob.pe>).

³ Disponible en el Portal SUNAT

pago del Decreto de Urgencia N.º 37-94 conforme se vayan cancelando, considerando que el criterio determinante para su afectación al impuesto a la renta por rentas de quinta categoría es su percepción por parte del trabajador, por lo que el hecho de que dicha percepción sea en un ejercicio posterior al del devengo de la bonificación en cuestión no desvirtúa su condición de renta de quinta categoría gravada con el impuesto a la renta.

2. Ahora bien, siendo que la consulta plantea el caso de un servidor público activo que muere sin cobrar las mencionadas bonificaciones devengadas, debe considerarse que de conformidad con lo dispuesto por el Código Civil⁽⁴⁾ la muerte pone fin a la persona; siendo que desde dicho momento los bienes, derechos y obligaciones que constituyen la herencia se transmiten a sus sucesores⁽⁵⁾.

De las normas citadas se desprende que los derechos que corresponden al mencionado servidor público, como la bonificación devengada pendiente de pago del Decreto de Urgencia N.º 37-94, se transmiten a sus sucesores desde el momento de su muerte.

3. En ese contexto, el artículo 17º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta establece que las rentas de las sucesiones indivisas se reputarán, para los fines del impuesto, como de una persona natural, hasta el momento en que se dicte la declaratoria de herederos o se inscriba en los Registros Públicos el testamento; y que una vez ocurrido ello y por el período que transcurra hasta la fecha en que se adjudiquen judicial o extrajudicialmente los bienes que constituyen la masa hereditaria, el cónyuge supérstite, los herederos y los demás sucesores a título gratuito deberán incorporar a sus propias rentas la proporción que les corresponda en las rentas de la sucesión de acuerdo con su participación en el acervo sucesorio, excepto en los casos en que los legatarios deban computar las producidas por los bienes legados.

Asimismo, el artículo 14º del referido TUO señala que son contribuyentes del impuesto las personas naturales, las sucesiones indivisas, las asociaciones de hecho de profesionales y similares y las personas jurídicas.

Lo dispuesto por los mencionados artículos permite afirmar que, para los fines del impuesto a la renta, la sucesión indivisa es un tipo de contribuyente que se origina con la muerte de la persona natural y subsiste hasta el momento que se dicta la declaratoria de herederos o se inscriba en los Registros Públicos el testamento; y al cual le corresponde tributar como persona natural por el periodo aludido, por los ingresos gravados que perciba del total de la masa hereditaria, como pueden ser los provenientes de la bonificación devengada pendiente de pago del Decreto de Urgencia N.º 37-94 materia de análisis.

⁴ En su artículo 61º.

⁵ Según lo señalado en su artículo 660º.

4. Nótese que los ingresos en cuestión tienen su origen en la relación jurídica laboral que se estableció entre el servidor público a que se refiere la consulta y la entidad del Estado que era su empleadora, dado que por su condición de tal (servidor activo de la Administración Pública) generó el derecho a percibir la bonificación establecida por el Decreto de Urgencia N.º 37-94.

Por lo tanto, siendo que a consecuencia del fallecimiento de una persona, en el caso de los derechos, estos son objeto de un acto de transmisión, produciéndose la sustitución de una persona (en este caso, el aludido servidor público) por otra (en este caso, la sucesión indivisa en mención) en la titularidad de la relación jurídica, la cual no sufre variación en sus elementos objetivos⁽⁶⁾; se puede afirmar que las bonificaciones devengadas pendientes de pago establecidas por el Decreto de Urgencia N.º 37-94, cuyo derecho fue generado por el causante cuando era servidor activo de la Administración Pública, y que va ser percibida por la mencionada sucesión indivisa, constituye ingreso percibido por el vínculo laboral mantenido por el causante (a quien la sucesión sustituye) y la Administración Pública.

En ese sentido, considerando en principio que todos los ingresos percibidos en razón del vínculo laboral de un trabajador califican como rentas de quinta categoría⁽⁷⁾, y siendo que la sucesión indivisa toma el lugar del trabajador en las relaciones jurídicas subsistentes luego de que este fallece, como es el caso de las que sustentan el derecho a percibir las bonificaciones devengadas pendientes de pago establecidas por el Decreto de Urgencia N.º 37-94, cuando la sucesión indivisa perciba tales bonificaciones, estas calificarán como rentas de quinta categoría afectas al impuesto a la renta, por lo que deben considerarse en el cálculo de la retención que por concepto de dicho impuesto deben efectuar las entidades de la Administración Pública que efectúen el pago de tales bonificaciones.

5. De lo expuesto se puede afirmar que a la sucesión indivisa que perciba las bonificaciones devengadas pendientes de pago del Decreto de Urgencia N.º 37-94, cuyo derecho fue generado por el causante cuando era servidor activo

⁶ El Dr. Alberto Hinostroza Minguez, al referirse a la sucesión en su forma de adquisición a título derivado, señala que *“el derecho es objeto de acto de transmisión, dándose la sustitución de una persona por otra en la titularidad de la relación jurídica, la cual no sufre variación en sus elementos objetivos”*. Asimismo, agrega (como una cita de BARBERO, 1967, Tomo V: 1) que *“La sucesión significa subingresso de un sujeto a otro en la titularidad de la relación jurídica, la cual queda inalterada, en sus datos, objetivos, mediante un nexo de derivación de la relación misma del titular anterior: firme la relación, cambia el titular”*. Derecho de Sucesiones. 4ta. Edición actualizada. Páginas 21 y 22.

⁷ Es del caso señalar que mediante Informe N.º 046-2010-SUNAT/2B0000 se ha indicado que, en principio, todos los ingresos percibidos por los trabajadores de las entidades públicas cualquiera sea la condición de dichos trabajadores o el régimen laboral en que se encuentren, estarán afectos al impuesto a la renta de quinta categoría, independientemente de la denominación que se le asigne a dicho ingreso, o si los mismos tienen carácter extraordinario y excepcional y no son de naturaleza remunerativa ni pensionaria. Disponible en el portal SUNAT.

de la Administración Pública, se le debe efectuar la retención del impuesto a la renta de quinta categoría.

CONCLUSIÓN:

La sucesión indivisa que perciba las bonificaciones devengadas pendientes de pago del Decreto de Urgencia N.º 37-94, cuyo derecho fue generado por el causante cuando era servidor activo de la Administración Pública, se encuentra sujeta a la retención del impuesto a la renta de quinta categoría.

Lima, 23 set. 2016

ENRIQUE PINTADO ESPINOZA
Intendente Nacional
INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE
DESARROLLO ESTRATÉGICO