

INFORME N.° 081 -2010-SUNAT/2B0000

MATERIA:

Se consulta si la bonificación que se paga a los servidores activos de la Administración Pública con cargo al "Fondo DU N.° 037-94"⁽¹⁾, por concepto de lo establecido en el Decreto de Urgencia N.° 037-94, se encuentra afecta al Impuesto a la Renta de quinta categoría, así como a las contribuciones al Seguro Social de Salud (ESSALUD) y a la Oficina de Normalización Previsional (ONP); y, en su caso, quién se encuentra obligado a realizar la declaración, el pago y/o la retención del impuesto y aportes.

BASE LEGAL:

- Decreto de Urgencia N.° 037-94, mediante el 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.° 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004, y normas modificatorias (en adelante, TUO de la Ley del Impuesto a la Renta).
- Ley N.° 26790, Ley de Modernización de la Seguridad Social en Salud, publicada el 17.5.1997, y normas modificatorias.

Texto Único Concordado del Decreto Ley N.° 19990 que crea el Sistema Nacional de Pensiones, cuya publicación fue dispuesta mediante el Decreto Supremo N.° 014-74-TR, publicado el 8.8.1974, y normas modificatorias (en adelante, Ley del Sistema Nacional de Pensiones).

Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N.° 728 - Ley de Productividad y Competitividad Laboral, aprobado por el Decreto Supremo N.° 003-97-TR, publicado el 27.3.1997, y norma modificatoria (en adelante, TUO de la Ley de Productividad y Competitividad Laboral).

ANÁLISIS:

El artículo 2° del Decreto de Urgencia N.° 037-94 otorga, a partir del 1 de julio de 1994, una Bonificación Especial a los servidores de la Administración Pública ubicados en los niveles F-2, F-1, Profesionales, Técnicos y Auxiliares, así como al personal comprendido en la Escala N.° 11 del Decreto Supremo N.° 051-91-PCM que desempeñen cargos directivos o jefaturales.

Asimismo, el artículo 5° del mencionado Decreto de Urgencia señala que la referida bonificación especial tiene las siguientes características:

- a) Es una bonificación mensual permanente.
- b) No es base de cálculo para el reajuste de las bonificaciones que establece el Decreto Supremo N.° 051-91-PCM, o para cualquier otro tipo de remuneración, bonificación o pensión.

¹ Constituido por el Decreto de Urgencia N.° 051-2007, publicado el 30.12.2007.



Pues bien, una vez establecidas las características de la bonificación a que alude la consulta, corresponde determinar si dicho concepto se encuentra afecto al Impuesto a la Renta, y a las Contribuciones al ESSALUD y a la ONP.

IMPUESTO A LA RENTA

1. De acuerdo a lo establecido en el inciso a) del artículo 34° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, son rentas de quinta categoría las obtenidas por el trabajo personal prestado en relación de dependencia, incluidos cargos públicos, electivos o no, como sueldos, salarios, asignaciones, emolumentos, primas, dietas, gratificaciones, bonificaciones, aguinaldos, comisiones, compensaciones en dinero o en especie, gastos de representación y, en general, toda retribución por servicios personales.

Añade la norma que, no se considerarán como tales las cantidades que percibe el servidor por asuntos del servicio en lugar distinto al de su residencia habitual, tales como gastos de viaje, viáticos por gastos de alimentación y hospedaje, gastos de movilidad y otros gastos exigidos por la naturaleza de sus labores, siempre que no constituyan sumas que por su monto revelen el propósito de evadir el impuesto.

2. De la norma glosada fluye que, en principio, todo ingreso obtenido por el trabajador con ocasión del vínculo laboral que mantiene con su empleador, estará afecto al Impuesto a la Renta de quinta categoría, siendo irrelevante si dicho ingreso tiene o no carácter remunerativo, la denominación que se le haya asignado o la entidad obligada a abonarlo.

En tal sentido, como regla general, las sumas que otorguen las entidades a sus trabajadores por concepto de bonificaciones, asignaciones u otros, se encontrarán comprendidas en el inciso a) del artículo 34° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.

La mencionada regla sólo admite excepciones en caso que una norma jurídica de manera específica excluya del campo de aplicación del Impuesto a la Renta a determinados ingresos de los trabajadores, aun cuando estos se originen en el vínculo laboral, o los exonere del pago de este tributo.

3. Ahora bien, tal como se ha señalado precedentemente, el Impuesto a la Renta grava como rentas de quinta categoría todos los ingresos que provengan del trabajo personal prestado en relación de dependencia, sin que exista norma alguna que haya excluido a las bonificaciones bajo análisis del ámbito de aplicación del Impuesto.

En ese orden de ideas, la suma correspondiente a la bonificación especial que se paga con cargo al "Fondo DU N.° 037-94" que perciben los trabajadores activos de la Administración Pública califica como renta de quinta categoría afecta al Impuesto a la Renta, por lo que la misma se considerará para el cálculo de la retención que por concepto de dicho Impuesto deben efectuar las entidades comprendidas en los alcances del Decreto Urgencia N.° 051-2007⁽²⁾ y el Decreto Supremo N.° 012-2008-EF⁽³⁾(4), en su calidad de empleadores,

² A través del cual se constituyó el fondo denominado "Fondo DU N.° 037-94", de carácter intangible, orientado al pago de deudas por concepto del beneficio establecido en el Decreto de Urgencia N.° 037-94.

³ Publicado el 27.1.2008, mediante el cual se aprobaron las normas reglamentarias para la atención de montos pendientes a través del "Fondo DU N.° 037-94".



conforme a lo establecido en el artículo 75° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.

CONTRIBUCIÓN AL ESSALUD

1. El artículo 3° de la Ley de Modernización de la Seguridad Social en Salud establece que son asegurados del Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud (ESSALUD), los afiliados regulares o potestativos y sus derechohabientes.

Agrega el citado artículo, que son afiliados regulares, entre otros, los trabajadores activos que laboran bajo relación de dependencia o en calidad de socios de cooperativas de trabajadores.

Por su parte, el inciso a) del artículo 6° de la referida Ley dispone que los aportes por afiliación al Seguro Social de Salud son de carácter mensual, y que el aporte de los trabajadores en actividad, incluyendo tanto los que laboran bajo relación de dependencia como los socios de cooperativas, equivale al 9% de la remuneración o ingreso. La base imponible mínima mensual no podrá ser inferior a la Remuneración Mínima Vital vigente.

Añade este inciso que, para estos efectos, se considera remuneración la así definida por los Decretos Legislativos N.ºs 728 y 650 y sus normas modificatorias. Tratándose de los socios trabajadores de cooperativas de trabajadores, se considera remuneración el íntegro de lo que el socio recibe como contraprestación por sus servicios.

Es del caso mencionar que este aporte es de cargo de la entidad empleadora que debe declararlos y pagarlos ante la SUNAT, al mes siguiente a aquel en que se devengaron las remuneraciones afectas, dentro de los plazos establecidos en la normatividad vigente.

2. De otro lado, conforme a lo previsto en el artículo 6° del TUO de la Ley de Productividad y Competitividad Laboral, constituye remuneración para todo efecto legal el íntegro de lo que el trabajador recibe por sus servicios, en dinero o en especie, cualquiera sea la forma o denominación que tenga, siempre que sea de su libre disposición⁽⁵⁾.



De acuerdo al inciso 1.2 del artículo 1° de la norma antes citada debe entenderse por "entidad" al Pliego Presupuestario conforme a la Ley de Presupuesto.

4. Cabe señalar que las Leyes N.ºs 29289 y 29645, Leyes de Presupuesto del Sector Público para los años fiscales 2009 y 2010, en su Décima Quinta y Quinta Disposición Final, respectivamente, autorizaron al Ministerio de Economía y Finanzas a transferir los recursos aprobados a las entidades comprendidas en los alcances del Decreto Urgencia N.º 051-2007 a fin de que éstas efectúen directamente los abonos en las cuentas bancarias correspondientes y atiendan las cargas sociales respectivas.



5. Añade la norma que las sumas de dinero que se entreguen al trabajador directamente en calidad de alimentación principal, como desayuno, almuerzo o refrigerio que lo sustituya o cena, tienen naturaleza remunerativa. No constituye remuneración computable para efecto del cálculo de los aportes y contribuciones a la seguridad social así como para ningún derecho o beneficio de naturaleza laboral el valor de las prestaciones alimentarias otorgadas bajo la modalidad de suministro indirecto.

No obstante, según lo dispuesto en el artículo 7° del citado TUO, no constituye remuneración para ningún efecto legal los conceptos previstos en los artículos 19° y 20° de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios⁽⁶⁾.

Cabe señalar que en atención al marco legal antes citado, en el Informe N.° 416-2010-MTPE/9.110⁽⁷⁾, la Oficina de Asesoría Jurídica del Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo ha opinado que "la bonificación establecida por el Decreto de Urgencia N° 37-94 es de carácter remunerativo, dado su carácter contraprestativo, de libre disposición, mensual y permanente".

3. Como se puede apreciar, los trabajadores activos que laboran bajo relación de dependencia son afiliados regulares al ESSALUD, siendo el aporte correspondiente a los mismos, de cargo de su entidad empleadora, el resultado de aplicar la alícuota del 9% sobre la remuneración.

En tal sentido, teniendo en cuenta que la base sobre la cual se calculan las aportaciones al ESSALUD es la "remuneración" y que la bonificación que se paga con cargo al "Fondo DU N.° 037-94", por concepto de lo dispuesto en el Decreto de Urgencia N.° 037-94, tiene tal carácter, puede concluirse que este concepto se encuentra afecto a la mencionada Contribución.

En ese sentido, las entidades comprendidas en los alcances del Decreto de Urgencia N.° 051-2007 y el Decreto Supremo N.° 012-2008-EF, en su calidad de empleadores, deberán cumplir con la declaración y pago de la Contribución al ESSALUD.

CONTRIBUCIÓN A LA ONP

1. El artículo 11° de la Ley del Sistema Nacional de Pensiones dispone que los empleadores y las empresas de propiedad social, cooperativas o similares, están obligados a retener las aportaciones de los trabajadores asegurados obligatorios en el momento del pago de sus remuneraciones.

A su vez, la Segunda Disposición Transitoria de la Ley N.° 26504⁽⁸⁾ indica que a partir del 1.1.1997 las aportaciones al Sistema Nacional de Pensiones a que se refiere el Decreto Ley N.° 19990 no serán menores a 13% de la remuneración asegurable⁽⁹⁾.

⁶ Cuyo Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N.° 650, fue aprobado por el Decreto Supremo N.° 001-97-TR, publicado el 1.3.1997, y normas modificatorias.

⁷ Remitido con el Oficio N.° 494-2010-MTPE/9.1.

⁸ Ley que modifica al Régimen de Prestaciones de Salud, el Sistema Nacional de Pensiones, el Sistema Privado de Fondos de Pensiones y la estructura de contribuciones al FONAVI, publicada el 18.7.1995.

⁹ El artículo 8° de la Ley del Sistema Nacional de Pensiones señala que para los fines del Sistema se considera remuneración asegurable el total de las cantidades percibidas por el asegurado por los servicios que presta a su empleador o empresa, cualquiera que sea la denominación que se les dé, con las excepciones que se consignan en el artículo 9° del mismo cuerpo legal.

El aludido artículo 9° establece que para los fines del Sistema no forman parte de la remuneración asegurable, únicamente las cantidades que perciba el asegurado por los siguientes conceptos:

- a) Gratificaciones extraordinarias;
- b) Asignación anual sustitutoria del régimen de participación en las utilidades;



2. Pues bien, en el Informe N.° 416-2010-MTPE/9.110, la Oficina de Asesoría Jurídica del Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo ha señalado que la bonificación bajo análisis si bien tiene carácter remunerativo, sin embargo, *"no podría servir de base de cálculo para la determinación del aporte al Sistema Nacional de Pensiones"*, toda vez que de conformidad con el literal b) del artículo 5° del Decreto de Urgencia N.° 37-94 dicha bonificación *"no sirve de base de cálculo para cualquier otro tipo de remuneración, bonificación o pensión"*.
3. De acuerdo a lo anteriormente mencionado, la bonificación que se paga con cargo al "Fondo DU N.° 037-94" no podrá servir de base de cálculo para la determinación del aporte a la ONP al existir un mandato legal expreso que lo prohíbe; en consecuencia, no se encontrará afecta a la Contribución a la ONP.

CONCLUSIONES:

1. Las sumas correspondientes a la bonificación que se paga a los servidores activos de la Administración Pública con cargo al "Fondo DU N.° 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 Urgencia N.° 051-2007⁽²⁾ y el Decreto Supremo N.° 012-2008-EF⁽³⁾⁽⁴⁾, en su calidad de empleadores, conforme a lo establecido en el artículo 75° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.
2. La mencionada bonificación que perciben los trabajadores activos de la Administración Pública se encuentra afecta a la Contribución al ESSALUD, siendo dicho aporte de cargo de la entidad empleadora quien debe cumplir con su declaración y pago.
3. Los ingresos obtenidos por concepto de bonificación especial con cargo al "Fondo DU N.° 037-94", no se encuentran afectos a la Contribución a la ONP.



Lima, 10 JUN 2010

Clara R. Urteaga Goldstein

CLARA R. URTEAGA GOLDSTEIN
Intendente Nacional
INTENDENCIA NACIONAL JURIDICA

pnr

A0259-D10

A0260-D10

IMPUESTO A LA RENTA - ESSALUD - ONP. Bonificación Especial con cargo al "Fondo DU N.° 037-94".

-
- c) Participación en las utilidades;
 - d) Bonificación por riesgo de pérdida de dinero;
 - e) Bonificación por desgaste de herramienta; y
 - f) Las sumas o bienes entregados al trabajador para la realización de sus labores, exigidos por la naturaleza de éstas, como los destinados a movilidad, viáticos, representación y vestuario.