

INFORME N.º 104-2011-SUNAT/2B0000

MATERIA:

En relación con los montos que se abonan a los servidores públicos se consulta si los subsidios por fallecimiento y gastos de sepelio por el deceso de un familiar directo, la asignación por cumplir 25 y 30 años de servicios prestados al Estado, así como el interés moratorio resultante de los importes dejados de pagar, ganados por el servidor vía Sentencia Judicial, se encuentran afectos al Impuesto a la Renta de quinta categoría.

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004, y normas modificatorias (en adelante, TUO de la Ley del Impuesto a la Renta).
- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 122-94-EF, publicado el 21.9.1994, y normas modificatorias.
- Decreto Supremo N.º 170-2001-EF, que precisa que los incentivos, entregas, programas o actividades de bienestar otorgadas por el CAFAE están comprendidos en el Decreto Supremo N.º 122-94-EF, publicado el 27.7.2001.
- Ley de Bases de la Carrera Administrativa y de Remuneraciones del Sector Público, Decreto Legislativo N.º 276, publicado el 24.3.1984, y normas modificatorias (en adelante, Ley de la Carrera Administrativa).
- Reglamento de la Ley de la Carrera Administrativa, aprobado por el Decreto Supremo N.º 005-90-PCM, publicado el 18.1.1990, y normas modificatorias.
- Código Civil, aprobado por el Decreto Legislativo N.º 295, publicado el 25.7.1984, y normas modificatorias.

ANÁLISIS:

En principio, entendemos que los subsidios por fallecimiento y gastos de sepelio por el deceso de un familiar directo son otorgados, con carácter general, por el CAFAE de la respectiva entidad pública en el marco de lo establecido en el Reglamento de la Ley de la Carrera Administrativa⁽¹⁾.

Asimismo, en lo que corresponde al interés moratorio resultante de los montos dejados de pagar, ganados por el servidor vía Sentencia Judicial, entendemos

¹ El inciso j) del artículo 142º del mencionado Reglamento establece que los programas de bienestar social dirigidos a contribuir al desarrollo humano del servidor de carrera, y de su familia en lo que corresponda, procuran la atención prioritaria de sus necesidades básicas, de modo progresivo, mediante la ejecución de acciones destinadas a cubrir los subsidios por fallecimiento del servidor y sus familiares directos, así como por gastos de sepelio o servicio funerario completo.

que dicho concepto alude al interés moratorio aplicable, por mandato judicial, a las remuneraciones devengadas y no canceladas oportunamente a los trabajadores y ex trabajadores del Estado por el trabajo personal prestado en relación de dependencia.

Bajo estas premisas, cabe señalar lo siguiente:

1. El inciso a) del artículo 34° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta establece que son rentas de quinta categoría, entre otras, las obtenidas por concepto del 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.

Por su parte, el numeral 3 del inciso c) del artículo 20° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta señala que no constituyen renta gravable de quinta categoría, los gastos y contribuciones realizados por la empresa con carácter general a favor del personal y los gastos destinados a prestar asistencia de salud de los servidores, a que se refiere el inciso II) del artículo 37° de la Ley⁽²⁾.

Ahora bien, el artículo 1° del Decreto Supremo N.° 170-2001-EF precisa que los incentivos y/o entregas, programas o actividades de bienestar del Gobierno Central e Instancias descentralizadas, otorgadas por el Fondo de Asistencia y Estímulo – CAFAE, están comprendidos en el numeral 3 del inciso c) del artículo 20° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Como se puede apreciar de las normas antes glosadas, 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, sin importar la denominación que se le asigne a dicho ingreso ni la entidad obligada a abonarlo; sin embargo, los montos que se abonen por concepto de incentivos y/o entregas, programas o actividades de bienestar del Gobierno Central e Instancias descentralizadas, otorgados por el CAFAE a los servidores públicos, en el marco del Reglamento de la Ley de la Carrera Administrativa, no estarán afectos a dicho Impuesto al no constituir renta gravable de quinta categoría⁽³⁾.

En tal sentido, habida cuenta que los subsidios por fallecimiento y gastos de sepelio por el deceso de un familiar directo a que se refiere la consulta son otorgados por el CAFAE en el marco de los programas de bienestar social dispuestos por el Reglamento de la Ley de la Carrera Administrativa, tales

² Según dispone esta norma, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría son deducibles, entre otros, los gastos y contribuciones destinados a prestar al personal servicios de salud, recreativos, culturales y educativos, incluidos los de capacitación; así como los gastos de enfermedad de cualquier servidor.

³ Criterio de índole similar se ha sostenido en los Informes N.°s 256-2001-SUNAT/K00000, 318-2002-SUNAT/K00000 y 105-2004-SUNAT/2B0000 (disponibles en el Portal SUNAT).

montos no constituyen renta gravable de quinta categoría y, en consecuencia, no están afectos al Impuesto a la Renta de quinta categoría.

2. Por otro lado, en relación con la asignación por cumplir 25 y 30 años de servicios prestados al Estado, cabe indicar que el artículo 43° del Decreto Legislativo N.° 276 señala que la remuneración de los funcionarios y servidores públicos está constituida por el haber básico, las bonificaciones y los beneficios. Agrega que los beneficios son los establecidos por las Leyes y el Reglamento, y son uniformes para toda la Administración Pública.

Asimismo, el artículo 54° del citado cuerpo legal dispone que son beneficios de los funcionarios y servidores públicos, entre otros, la asignación por cumplir 25 o 30 años de servicios.

En consecuencia, toda vez que la asignación por cumplir 25 o 30 años de servicios tiene la naturaleza de remuneración y como tal constituye un ingreso obtenido por el trabajador con ocasión del vínculo laboral que mantiene con su empleador, la misma se encuentra afecta al Impuesto a la Renta de quinta categoría.

3. Finalmente, en lo que corresponde al interés moratorio aplicable, por mandato judicial, a las remuneraciones devengadas y no canceladas oportunamente a los trabajadores y ex trabajadores del Estado por el trabajo personal prestado en relación de dependencia, cabe indicar que el artículo 1242° del Código Civil establece que los intereses moratorios tienen por finalidad indemnizar la mora en el pago. La “mora”, es definida por el Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas como dilación, retraso o tardanza en el cumplimiento de una obligación y la “mora del deudor” como el retardo culpable ilegal en el cumplimiento de la obligación⁽⁴⁾.

Así pues, aun cuando el interés moratorio materia de consulta se origina en el no pago oportuno de las remuneraciones devengadas con ocasión del vínculo laboral, debe tenerse en cuenta que, en estricto, dicho interés tiene naturaleza indemnizatoria.

En tal sentido, si bien el inciso a) del artículo 3° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que constituyen ingresos provenientes de terceros que se encuentran gravados por dicha Ley las indemnizaciones en favor de empresas por seguros de su personal y aquéllas que no impliquen la reparación de un daño; la Dirección General de Política de Ingresos Públicos del Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) ha indicado en el Informe N.° 188-2004-EF/66.01 que dicha norma *“comprende a las indemnizaciones pero en lo que concierne a las obtenidas por las empresas”*.

⁴ CABANELLAS DE TORRES, Guillermo, Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, Editorial Heliasta, edición 30, Buenos Aires, 2008, Tomo 5, págs. 419 y 420.

Agrega el MEF en el citado Informe que “Si bien en el inciso b) del tercer párrafo del artículo 18° de la Ley se otorga la inafectación de las indemnizaciones que se reciban por causa de muerte o incapacidad producida por accidentes o enfermedad sea que se originen en el régimen de la seguridad social, en un contrato de seguro, en sentencia judicial, en transacciones o en cualquier otra forma, salvo lo dispuesto en el inciso b) del artículo 3° de la Ley que son las destinadas a reponer total o parcialmente un bien del activo de la empresa, en la parte que sean del costo computable del bien, (...) con esta interpretación sólo se estaría ratificando en forma defectuosa que las indemnizaciones otorgadas a personas distintas a las empresa no estarían afectas al impuesto”.

Por consiguiente, y dado su carácter indemnizatorio, el interés moratorio aplicable, por mandato judicial, a las remuneraciones devengadas y no canceladas oportunamente a los trabajadores y ex trabajadores del Estado por el trabajo personal prestado en relación de dependencia, no se encuentra afecto al Impuesto a la Renta⁵).

CONCLUSIONES:

1. Los subsidios por fallecimiento y gastos de sepelio por el deceso de un familiar directo otorgados por los CAFAE de las entidades públicas, en el marco de lo establecido en el Reglamento de la Ley de la Carrera Administrativa, no están afectos al Impuesto a la Renta de quinta categoría.
2. La asignación por cumplir 25 o 30 años de servicios se encuentra afecta al Impuesto a la Renta de quinta categoría.
3. El interés moratorio aplicable, por mandato judicial, a las remuneraciones devengadas y no canceladas oportunamente a los trabajadores y ex trabajadores del Estado por el trabajo personal prestado en relación de dependencia, no se encuentra afecto al Impuesto a la Renta.

Lima, 19 SET. 2011

ORIGINAL FIRMADO POR
Elsa del Rosario Hernández Peña
Intendente Nacional Jurídico (e)

ere

A0566-D11

IMPUESTO A LA RENTA: Quinta Categoría – Subsidios, asignaciones e interés moratorio.

⁵ Sin perjuicio de ello, y tal como se ha concluido en el Informe N.º 059-2011-SUNAT/2B0000 (disponible en el Portal SUNAT), las remuneraciones abonadas por mandato judicial se encuentran gravadas con el Impuesto a la Renta de quinta categoría, pues no se desvirtúa su naturaleza de retribución proveniente del trabajo personal prestado en relación de dependencia.