

INFORME N.º 064-2017-SUNAT/5D0000**MATERIA:**

Se plantea el supuesto de una persona natural que presta servicios generadores de rentas de cuarta categoría, y que acuerda que la contraprestación que recibirá por tales servicios consistirá en sucesivas cesiones de créditos; siendo que antes de que se efectúe la totalidad de dichas cesiones, la persona natural fallece.

Al respecto, se formula las siguientes consultas:

1. ¿Dicha contraprestación calificaría como un pago en especie para efectos de la determinación del impuesto a la renta?
2. De ser afirmativa la respuesta, ¿existiría imposibilidad de practicar retenciones por parte del agente de retención?
3. Cuando la contraprestación se realice a favor de la sucesión indivisa, luego del fallecimiento de la persona natural, ¿aquella tiene la naturaleza de ingreso gravado con el impuesto a la renta?
4. En relación con la pregunta anterior, ¿a qué categoría de renta correspondería el referido ingreso?
5. ¿La sucesión indivisa debe efectuar pagos a cuenta por tales ingresos?
6. ¿Dicha sucesión indivisa puede aplicar las deducciones previstas para determinar el impuesto a la renta por rentas de cuarta categoría?
7. ¿Qué documento le correspondería emitir a la sucesión indivisa por la contraprestación que se realiza a su favor, a fin de que la empresa usuaria del servicio pueda sustentar el gasto?

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, Ley del Impuesto a la Renta).
- Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por la Resolución de Superintendencia N.º 007-99/SUNAT, publicada el 24.1.1999 y normas modificatorias.

ANÁLISIS:

1. De acuerdo con lo establecido en el inciso d) del artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, las rentas de cuarta categoría se imputan al ejercicio gravable en que se perciban.

Asimismo, conforme al artículo 59° de dicha ley, las rentas se consideran percibidas cuando se encuentren a disposición del beneficiario, aun cuando este no las haya cobrado en efectivo o en especie.

Como se puede apreciar, la obligación tributaria del impuesto a la renta por concepto de rentas de cuarta categoría se origina con la percepción del pago, entendiéndose producida esta, entre otros, cuando se haya efectuado el cobro en especie.

De otro lado, el artículo 1206° del Código Civil⁽¹⁾ establece que la cesión de derechos es el acto de disposición en virtud del cual el cedente transmite al cesionario el derecho a exigir la prestación a cargo de su deudor, que se ha obligado a transferir por un título distinto.

Así, toda vez que en el supuesto bajo análisis se ha pactado que la retribución por el servicio prestado estará constituida por sucesivas cesiones de crédito, en cada oportunidad que estas se produzcan se entenderá que se está cumpliendo la contraprestación a cargo del usuario del servicio (pagos parciales).

En ese sentido, en el supuesto que una persona natural preste servicios generadores de rentas de cuarta categoría, y que acuerde que la contraprestación que recibirá por tales servicios consistirá en sucesivas cesiones de créditos, el cumplimiento de tal contraprestación calificará como pago en especie.

2. En cuanto a la segunda consulta, tal como lo señala la doctrina⁽²⁾, el agente de retención es alguien que por su función pública, actividad, oficio o profesión se halla en contacto directo con un importe dinerario de propiedad del contribuyente o que este debe recibir, ante lo cual tiene la posibilidad de detraer la parte que corresponde al fisco en concepto de tributo.

De igual modo, el Tribunal Fiscal ha sostenido⁽³⁾ que lo característico del instituto de la retención es la posibilidad de contacto directo con una suma

¹ Promulgado mediante el Decreto Legislativo N.° 295, publicado el 25.7.1984 y normas modificatorias.

² Héctor Villegas. Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. Buenos Aires, editorial Astrea, novena edición, 2005, pág. 339.

³ En la RTF N.° 05015-2-2003.

dineraria existente, que se pondrá a disposición de un tercero, lo cual permite al agente de retención realizar el descuento respectivo y pagar al fisco con el dinero del propio tercero que ha sido retenido en calidad de tributo.

Sin embargo, cuando mediante una cesión de créditos se cancela una obligación, no existirá una suma en dinero sobre la cual extraer la parte correspondiente a la retención del impuesto.

Por tanto, en el supuesto a que se refiere la consulta, existe imposibilidad de practicar retenciones por parte del agente retenedor⁽⁴⁾.

3. Respecto a la tercera y cuarta consultas cabe señalar que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 14° de la Ley del Impuesto a la Renta, son contribuyentes del impuesto las sucesiones indivisas.

Por su parte, el artículo 17° de la referida ley dispone 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.

Al respecto, y ante una consulta similar a la que es objeto del presente análisis⁽⁵⁾, esta Administración Tributaria⁽⁶⁾ ha señalado que:

- a) Lo dispuesto en los artículos 14° y 17° de la Ley del Impuesto a la Renta 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 dicte 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.° 037-94.
- b) A consecuencia del fallecimiento de una persona, en el caso de los derechos, estos son objeto de un acto de transmisión, produciéndose la

⁴ Sobre el particular, el segundo párrafo del artículo 78° de la Ley del Impuesto a la Renta establece que cuando las rentas se paguen en especie y resulte imposible practicar la retención, la persona o entidad que efectúe el pago deberá informar a la SUNAT, dentro de los doce (12) días de producido el mismo, el nombre y domicilio del beneficiario, el importe abonado y el concepto por el cual se efectuó el pago.

⁵ Vinculada a las bonificaciones devengadas pendientes de pago establecidas por el Decreto de Urgencia N.° 037-94, cuyo derecho fue generado por el causante (es decir, la persona natural que al fallecer da origen a la sucesión indivisa), cuando era servidor activo de la Administración Pública, y que van a ser percibidas posteriormente por la sucesión indivisa.

⁶ En el Informe N.° 160-2016-SUNAT/5D0000 (<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2016/informe-oficios/i160-2016.pdf>).

sustitución de una persona (en este caso, el aludido servidor público) por otra (en este caso, la sucesión indivisa) en la titularidad de la relación jurídica, la cual no sufre variación en sus elementos objetivos.

- c) 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, y siendo que la sucesión indivisa toma el lugar del trabajador en las relaciones jurídicas subsistentes luego de que este fallece, 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 paguen tales bonificaciones.

Bajo estas consideraciones, en cuanto al supuesto ahora bajo análisis, se puede afirmar que el pago en especie recibido por la sucesión indivisa que sustituye a la persona natural que prestó los servicios generadores de rentas de cuarta categoría, quien luego fallece, en la relación jurídica establecida con el usuario de tales servicios, califica como renta de cuarta categoría gravada con el impuesto a la renta.

4. Sobre la quinta, sexta y séptima consultas cabe indicar que:

- a) El artículo 86° de la Ley del Impuesto a la Renta establece que *las personas naturales* que obtengan rentas de cuarta categoría, abonarán con carácter de pago a cuenta por dichas rentas, cuotas mensuales que determinarán aplicando la tasa del 8% (ocho por ciento) sobre la renta bruta mensual abonada o acreditada, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario.

Añade la norma que las retenciones efectuadas podrán ser aplicadas por los contribuyentes a los pagos a cuenta mensuales, y que solo estarán obligados a presentar declaración por el pago a cuenta mensual en los casos en que las retenciones no cubrieran la totalidad de dicho pago a cuenta.

Además, el último párrafo del artículo 71° de la referida ley prevé que mediante decreto supremo se podrá establecer supuestos en los que no procederán las retenciones del impuesto o en los que se suspenderán las retenciones que dispone dicha ley⁽⁷⁾.

⁷ El artículo 3° del Decreto Supremo N.° 215-2006-EF (publicado el 29.12.2006 y norma modificatoria) prevé que la obligación de realizar pagos a cuenta no será exigible a los contribuyentes que hayan solicitado la suspensión de dichos pagos, siempre que esta haya resultado procedente. Asimismo, el numeral 5.1 del artículo 5° de la Resolución de Superintendencia N.° 013-2007/SUNAT (publicada el 15.1.2007 y norma modificatoria), establece que la autorización de suspensión de las retenciones y/o pagos a cuenta del impuesto a la renta se acreditará con una constancia de autorización.

- b) Por su parte, los artículos 45°, 46° y 49° de la Ley del Impuesto a la Renta establecen deducciones para la determinación de la renta neta del trabajo, aplicables, en general, a los perceptores de rentas de cuarta categoría.
- c) De otro lado, el sub numeral 2.1 del artículo 4° del Reglamento de Comprobantes de Pago señala que por la prestación de servicios a través del ejercicio individual de cualquier profesión, arte, ciencia u oficio, y por todo otro servicio que genere rentas de cuarta categoría⁽⁸⁾, se emitirán recibos por honorarios.

A su vez, el sub numeral 1.2 del numeral 1 del artículo 6° del citado reglamento dispone que se encuentran obligados a emitir comprobantes de pago, entre otras, las personas naturales y sucesiones indivisas *que presten servicios*, entendiéndose como tales a toda acción o prestación a favor de un tercero, a título gratuito u oneroso.

Además, el sub numeral 2.2 del artículo 4° indica que los recibos por honorarios podrán ser utilizados a fin de sustentar gasto o costo para efecto tributario.

Ahora bien, como ya se ha señalado, en el supuesto bajo análisis, la sucesión indivisa sustituye en las relaciones jurídicas subsistentes a la persona natural que presta servicios generadores de rentas de cuarta categoría, a causa de su fallecimiento⁽⁹⁾; siendo que en tal caso le corresponde a aquella tributar como persona natural por los ingresos gravados que perciba del total de la masa hereditaria⁽¹⁰⁾, como es el caso de los pagos en especie que dicha sucesión indivisa reciba, que califican como renta de cuarta categoría gravada con el impuesto a la renta.

Por lo tanto, considerando lo establecido por las normas citadas, así como lo indicado en el párrafo precedente, se puede afirmar que:

- a) Aun cuando el artículo 86° de la Ley del Impuesto a la Renta establece la obligación de efectuar pagos a cuenta mensuales a las *personas naturales* que obtengan rentas de cuarta categoría, en el supuesto que

⁸ Salvo por los ingresos que se perciban por las funciones de directores de empresas, albaceas, síndicos, gestores de negocios, mandatarios y regidores de municipalidades y actividades similares, así como por los ingresos que provengan de la contraprestación por servicios prestados bajo el Régimen Especial de Contratación Administrativa de Servicios - CAS, a que se refiere el Decreto Legislativo N.° 1057 y norma modificatoria.

⁹ Como ya se señaló, 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 por otra (la sucesión indivisa) en la titularidad de la relación jurídica, la cual no sufre variación en sus elementos objetivos.

¹⁰ Hasta el momento que se dicte la declaratoria de herederos o se inscriba en los Registros Públicos el testamento.

es materia de consulta, en principio, la sucesión indivisa se encuentra obligada a realizar pagos a cuenta mensuales por rentas de cuarta categoría, respecto de los pagos en especie que reciba⁽¹¹⁾.

- b) Dicha sucesión indivisa puede aplicar las deducciones previstas en los artículos 45°, 46° y 49° de la Ley del Impuesto a la Renta, para determinar el impuesto a la renta por rentas de cuarta categoría a su cargo, según corresponda.
- c) El documento que le correspondería emitir a la sucesión indivisa por los pagos en especie que se realizan a su favor, a fin de que la empresa usuaria del servicio pueda sustentar el gasto, es el recibo por honorarios.

CONCLUSIONES:

Tratándose del supuesto de una persona natural que presta servicios generadores de rentas de cuarta categoría, que acuerda que la contraprestación que recibirá por tales servicios consistirá en sucesivas cesiones de créditos, y quien fallece antes de que se efectúe la totalidad de dichas cesiones:

1. El cumplimiento de tal contraprestación calificará como un pago en especie.
2. En dicho supuesto, existirá imposibilidad de practicar retenciones por parte del agente retenedor.
3. Los ingresos que implica dicho pago en especie están gravados con el impuesto a la renta.
4. Tales ingresos califican como rentas de cuarta categoría.
5. La sucesión indivisa se encuentra obligada a realizar pagos a cuenta mensuales por rentas de cuarta categoría, respecto de los pagos en especie que reciba, salvo que las retenciones que le hayan efectuado y que haya aplicado a tales pagos a cuenta, cubran la totalidad de estos, o cuente con la constancia de autorización de su suspensión.

¹¹ Salvo que:

- a) Las retenciones efectuadas y aplicadas por los contribuyentes a los pagos a cuenta mensuales, cubrieran la totalidad de tales pagos a cuenta.
- b) Cuente con la constancia de autorización de suspensión de pagos a cuenta del impuesto a la renta.

6. Dicha sucesión indivisa puede aplicar las deducciones previstas en los artículos 45°, 46° y 49° de la Ley del Impuesto a la Renta, para determinar el impuesto a la renta por rentas de cuarta categoría a su cargo, según corresponda.
7. El documento que le correspondería emitir a la sucesión indivisa por los pagos en especie que se realizan a su favor, a fin de que la empresa usuaria del servicio pueda sustentar el gasto, es el recibo por honorarios.

Lima, 02 JUN. 2017

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

mfc
CT0234-2017 CT0237-2017
CT0235-2017 CT0238-2017
CT0236-2017 CT0239-2017

IMPUESTO A LA RENTA - Obligaciones tributarias de la sucesión indivisa al fallecimiento del contribuyente