

# Impuesto a la Renta y las contraprestaciones derivadas del Contrato Administrativo de Servicios (CAS)

El CAS forma parte del Régimen Especial de Contratación Administrativa de Servicios (RECAS), regulado por el Dec. Leg. N° 1057 (en adelante "la Ley") y su Reglamento, aprobado recientemente por el D. S. N° 075-2008-PCM (en adelante "el Reglamento").

Como se recordará, los prestadores de servicios bajo contrato por servicios no personales (SNP), antecedente inmediato del CAS, recibieron un tratamiento poco uniforme en cuanto al Impuesto a la Renta (IR) se refiere.

Los ingresos de estas personas, en muchos casos, eran considerados rentas de quinta categoría, de acuerdo con el inciso e) del artículo 34° de la Ley del IR (LIR), de manera que no se emitían recibos por honorarios y el control era efectuado por medio del "Libro de Retenciones incisos e) y f) del artículo 34° de la LIR".

En otros, en cambio, atendiendo a que era evidente la existencia de una relación laboral (o inclusive cuando mediaba un proceso judicial para su reconocimiento), los ingresos también eran tratados como rentas de quinta categoría, pero, en este caso, en virtud al inciso a) del artículo 34° de la LIR, donde no se emitían recibos por honorarios, pues el prestador estaba en planilla laboral.

Inclusive hubo entidades que consideraban a dichas rentas como de cuarta categoría, basadas en el artículo 33° de la LIR, alternativa que, desde nuestro punto de vista, debió ser utilizada restringidamente.

En vista de que algunos contratos por SPN no siempre eran un reflejo de la realidad, resultaba por tanto necesario determinar esta calidad a fin de calificar el tipo de renta a que se encontraba afecto el prestador de dichos servicios, así como los deberes y obligaciones tributarias vinculadas a la misma.

Una posición similar expresó la SUNAT en el Informe N° 124-2006-SUNAT/2B0000 del 24 de mayo de 2006, cuando señaló que **i)** no es posible establecer, mediante la absolución de una consulta, si los ingresos obtenidos por los suscriptores de contratos de servicios no personales constituyen rentas de cuarta o quinta categoría, toda vez que ello sólo puede efectuarse respecto de cada caso concreto, teniendo en cuenta las características legales de cada una de las rentas anteriormente señaladas; aunque sin perjuicio de ello **ii)** en la medida que los trabajadores independientes, contratados bajo la modalidad de locación de servicios, cumplan su prestación en el lugar y horario designado por la entidad contratante, quien además les proporciona los elementos de trabajo y asume los gastos que la prestación del servicio demanda, los ingresos obtenidos por los mismos califican como rentas de quinta categoría para efecto del IR, de conformidad con lo dispuesto en el inciso e) del artículo 34° de la LIR.

Ahora bien, como la Ley no señaló el tipo de renta que correspondía a la retribución del prestador de servicios bajo un CAS, se presentaron básicamente las siguientes interpretaciones:

- **Es renta de quinta categoría**, para unos, en razón de que los servicios prestados no son autónomos y por tal calidad debe entenderse que existe una relación de dependencia (inciso a) del artículo 34° de la LIR) y, para otros, por las características del servicio no laboral (inciso e) del artículo 34° de la LIR).
- **Es renta de cuarta categoría**, ya que la retribución del servicio no proviene de una relación de dependencia ni tampoco de un servicio independiente regulado por la legislación civil (artículo 33° de la LIR).

Lo ideal sobre este tema hubiera sido que la Ley incorporara un inciso en la LIR para indicar el tipo de renta que corresponde a las retribuciones derivadas del CAS. Recuérdese que las normas tributarias, apelando a la autonomía del Derecho Tributario, podrían esta-

blecer indistintamente que las contraprestaciones de un CAS son renta de cuarta o quinta categoría, clasificación que es adoptada por el legislador únicamente con propósitos impositivos.

El caso es que dicha indicación apareció en la Séptima Disposición Complementaria Final del Reglamento, meses después de publicada la Ley, señalando que "(p)ara efectos del Impuesto a la Renta, las contraprestaciones derivadas de los servicios prestados bajo el ámbito de aplicación del Decreto Legislativo N° 1057 y el presente reglamento son rentas de cuarta categoría".

Son justificadas las críticas al Poder Ejecutivo respecto de la oportunidad e instrumento utilizados para señalar que las rentas del personal del CAS son de cuarta y no de quinta categoría, pues tal "aclaración" trae consigo, en muchos casos, inconvenientes para regularizar los pagos a cuenta, las retenciones, declaraciones, libros contables y otros deberes tributarios que no fueron previstos oportunamente por los contratantes cuando fue publicada la Ley.

Tal parece que se adoptó la perspectiva de calificar a las rentas como de cuarta categoría para –indirectamente– alejar más al CAS de uno que se asemeje a un contrato laboral, y así disminuir la avalancha de cuestionamientos a su constitucionalidad a partir del principio de la primacía de la realidad. Sin embargo, como ya se dijo, las rentas de quinta categoría no están asociadas necesariamente a una relación laboral.

Pero, ¿fue acertado que el Reglamento haya determinado el tipo de renta que corresponde a las retribuciones al personal del CAS?

En vista de que la Ley no precisó este aspecto, corresponde remitirnos a la legislación del IR.

Así, la LIR ha establecido que, para los efectos del IR, las rentas afectas de fuente peruana se califican en **i)** cuarta categoría cuando son rentas del trabajo independiente y **ii)** quinta categoría tratándose de rentas del trabajo en relación de dependencia, y otras rentas del trabajo independiente expresamente señaladas por la Ley. Puede verse entonces que hay un enfoque más restrictivo para el caso de las rentas de cuarta categoría que para el caso de las rentas de quinta categoría.

Según la Ley y su Reglamento, el CAS supone la prestación de un servicio no autónomo, lo que, a decir de muchos, equivale a decir que estamos ante una auténtica relación de subordinación o dependencia, es decir, apelando al principio de primacía de la realidad, a una verdadera relación laboral, hipótesis que deberá ser determinada jurisdiccionalmente.

De acuerdo a ello, como no estamos ante un prestador independiente, es forzado sostener que sus rentas califican como de cuarta categoría, siendo que el Reglamento no tiene la fuerza normativa para establecer que sean tratada de esa manera, en virtud al principio de Reserva de Ley recogido en el artículo 74° de la Constitución. Normativamente, entre el Reglamento y la LIR, deberá prevalecer ésta.

En tal sentido, las rentas deberían entenderse necesariamente como de quinta categoría. Empero, si el RECAS se mantiene inalterable, las rentas del personal del CAS no podrían calificar como rentas de quinta categoría conforme al inciso a) del artículo 34° de la LIR, porque el presupuesto es que el trabajo deba prestarse en relación de dependencia (entendida como relación laboral) ni tampoco conforme al inciso e) de la misma norma (porque el servicio no está normado por la legislación civil, sino por una especial: la administrativa). Es preciso entonces que estas observaciones sean superadas normativamente o inclusive por la vía jurisprudencial. ▢