Atribución de la SUNAT Existencia de una relación laboral

José María Pacori Cari

Maestro en Derecho Administrativo por la Universidad Nacional de San Agustín. Socio de la Asociación Española de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social

Introducción

- La distinción entre el contrato de locación de servicios y el contrato de trabajo resulta fundamental para la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), porque permite determinar correctamente la naturaleza de las rentas percibidas por una persona natural, identificar las obligaciones tributarias del prestador y del contratante, fiscalizar las retenciones correspondientes y detectar posibles supuestos de simulación contractual.

Contrato de Trabajo

Se presume la existencia de un contrato de trabajo a plazo indeterminado en toda prestación personal de servicios remunerados y subordinados,.

El contrato individual de trabajo puede celebrarse libremente por tiempo indeterminado o sujeto a modalidad.

- El contrato de trabajo indeterminado podrá celebrarse en forma verbal o escrita
- El contrato de trabajo sujeto a modalidad se celebra en los casos y con los requisitos que la ley establece (art. 4 DS 003-97-TR).

Locación de servicios

Por la locación de servicios el locador se obliga, sin estar subordinado al comitente, a prestarle sus servicios por cierto tiempo o para un trabajo determinado, a cambio de una retribución (art. 1764 CC).

Pueden ser materia del contrato toda clase de servicios materiales e intelectuales (art. 1765 CC).

Elementos de la locación de servicios

- “El contrato de locación de servicios es el acuerdo de voluntades por el cual el locador se obliga, sin estar subordinado al comitente, a prestarle sus servicios por cierto tiempo o para un trabajo determinado, a cambio de una retribución, de lo que se colige que el elemento esencial del contrato de locación de servicios es la independencia del locador frente al comitente en la prestación de sus servicios, circunstancia que no se produce en el caso de autos, en el cual concurren los elementos de un contrato de trabajo” (Casación Laboral 42032-2022 Lambayeque, 30-06-2025, 2SDCST).

Elementos del contrato de trabajo

- "4. La controversia se centra en determinar si la prestación de servicios que realizó la recurrente en la modalidad de contratos de locación de servicios, en aplicación del principio de primacía de la realidad, puede ser considerada como un contrato de trabajo de duración indeterminada, pues de ser así la demandante sólo podía ser despedida por causa justa relacionada con su capacidad o su conducta. 5. El artículo 4º del Decreto Supremo N.º 003-97-TR establece que "*En toda prestación personal de servicios remunerados y subordinados, se presume la existencia de un contrato de trabajo a plazo indeterminado*". Asimismo precisa que toda relación laboral o contrato de trabajo se configura al concurrir y comprobarse la existencia de tres elementos esenciales: (i) la prestación personal por parte del trabajador, (ii) la remuneración y (iii) la subordinación frente al empleador; siendo este último el elemento determinante, característico y diferenciador del contrato de trabajo frente al contrato de locación de servicios" (STC Exp. 00241-2. 00241-2010-PA/TC).

Diferencias entre locación y trabajo

	Locación de servicios	**Contrato de trabajo**
Norma principal	Artículo 1764 del Código Civil	Artículo 4 del TUO del Decreto Legislativo 728
Naturaleza	Civil	Laboral
Prestación	Personal o mediante organización permitida según el acuerdo	Personal
Subordinación	No existe subordinación laboral	Existe subordinación
Contraprestación	Retribución u honorarios	Remuneración
Renta tributaria ordinaria	Cuarta categoría	Quinta categoría
Documento habitual	Recibo por honorarios electrónico	Boleta de pago
Obligaciones del contratante	Las correspondientes a servicios independientes	Retenciones laborales y obligaciones de empleador que correspondan

Contrato de trabajo – Primacía de la realidad

- "Para determinar la existencia de una relación laboral, en aplicación del principio de primacía de la realidad, es necesario acreditar la concurrencia de los elementos del contrato de trabajo; especialmente el referido a la subordinación, como elemento diferenciador" (Casación Laboral 38182-2022 Del Santa, 22-04-2025, 2SDCST).

Primacía de la realidad - Tuitividad

- “El principio de primacía de la realidad o de veracidad se constituye en un elemento implícito en nuestro ordenamiento y es concretamente impuesto por la propia naturaleza tuitiva de la Constitución Política del Perú de 1993, que ha visto al trabajo como un deber y un derecho base del bienestar social y medio de la realización de la persona” (Casación 8495-2017 Huancavelica, 26-11-2019, 1SDCST).

Primacía de la realidad - Privilegio

- "Asimismo, si bien la infracción respecto a la ***indebida aplicación del principio de primacía de la realidad,*** establecida en el ***ítem vi)*** no tiene relación directa con las infracciones anteriores, se debe tener en cuenta, que dicha infracción tiene relevancia jurídica para resolver las demás infracciones, pues este principio constituye uno de los instrumentos de mayor relevancia en el Derecho de Trabajo, por cuanto permite al Juez establecer la verdadera naturaleza de una relación contractual, privilegiando lo que sucede en el campo de los hechos, sobre lo que puedan contener los documentos, principio que ha sido positivizado en el artículo 4 del Decreto Supremo N 003-97-TR" (Casación Laboral 3411-2014 Lima, 12-01-2016, 2SDCST).

Primacía de la realidad - Definición

- "Adviértase, que el artículo 4 de la LPCL desarrolla -y concreta- principios que integran el estatuto de protección laboral, como es el principio de primacía de la realidad, el principio de continuidad, el principio de causalidad. Sobre el principio de primacía de la realidad, el Tribunal Constitucional en el Expediente N 1944-2002-AA/TC, ha señalado que: *( ) en caso de discordancia entre lo que ocurre en la práctica y lo que fluye de los documentos, debe darse preferencia a lo primero, es decir, a lo que sucede en el terreno de los hechos.* Resulta claro hasta aquí, que elucidar un hecho prefiriendo lo que ocurre en la realidad y pretiriendo las formas es para la jurisdicción del trabajo, un imperativo constitucional y legal" (Casación 30275-2019 Lima, 29-11-2022, 4SDCST).

Rentas afectas

Para los efectos del impuesto, las rentas afectas de fuente peruana se califican en las siguientes categorías (art. 22, d) y e) DS 179-2004-EF TUO Ley Impuesto a la Renta):

1) Cuarta: Rentas del trabajo independiente.

2) Quinta: Rentas del trabajo en relación de dependencia

Importancia de diferenciar

Función de SUNAT	Importancia de diferenciar
1. Determinación del impuesto a la renta	Establecer si los ingresos constituyen rentas de cuarta o quinta categoría.
2. Fiscalización tributaria	Comprobar si la naturaleza declarada de los servicios corresponde a los hechos.
3. Control de retenciones	Verificar que el contratante haya aplicado el régimen de retenciones correspondiente.
4. Control de obligaciones de seguridad social	Verificar las aportaciones a EsSalud y las obligaciones de declaración y recaudación que correspondan.
5. Verificación de gastos deducibles	Examinar la naturaleza y sustentación de los pagos efectuados por la empresa para determinar su deducibilidad.
6. Detección de simulación contractual	Identificar contratos civiles utilizados para encubrir hechos relevantes para la tributación.

Art. 34, inciso e) TUO Ley impuesto Renta

- **Artículo 34 Decreto Supremo 179-2004-EF: "**Son rentas de quinta categoría las obtenidas por concepto de": "e) Los ingresos obtenidos por el trabajo prestado en forma independiente con contratos de prestación de servicios normados por la legislación civil, cuando el servicio sea prestado en el lugar y horario designado por quien lo requiere y cuando el usuario proporcione los elementos de trabajo y asuma los gastos que la prestación del servicio demanda".

Quinta categoría – Contrato de trabajo

- El artículo 34, inciso e), contempla la posibilidad de que una persona que presta servicios independientes mediante un contrato civil genere rentas de quinta categoría para efectos exclusivamente tributarios cuando concurran las condiciones legalmente previstas:
  - El servicio se presta en el lugar y horario designados por el contratante.
  - El contratante proporciona los elementos de trabajo.
  - El contratante asume los gastos que demanda la prestación.
- No toda renta de quinta categoría implica necesariamente la existencia de un contrato de trabajo.

Caso práctico

- Una entidad contrata a un abogado externo por S/ 5,000 mensuales. El abogado cumple un horario establecido, utiliza las instalaciones y equipos de la entidad, pero conserva autonomía técnica y no está sujeto al poder disciplinario laboral.
  - Cuestión tributaria. Si concurren los presupuestos del artículo 34, inciso e), sus ingresos pueden calificarse como rentas de quinta categoría.
  - Cuestión laboral. Debe determinarse si existe subordinación jurídica. Si se acredita que la entidad ejerce efectivamente poderes de dirección y sanción laboral, podría existir una relación laboral encubierta.
- La SUNAT puede efectuar una calificación tributaria sin que ello suponga automáticamente reconocer todos los derechos derivados de un contrato de trabajo.

Informe n.° 124-2006-SUNAT/2B0000

- 1. 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.
- 2. Sin perjuicio de lo antes señalado, 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 Impuesto a la Renta.

Verdadera naturaleza del hecho imponible

- “Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios. En caso que se detecten supuestos de elusión de normas tributarias, la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria - SUNAT se encuentra facultada para exigir la deuda tributaria o disminuir el importe de los saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias, créditos por tributos o eliminar la ventaja tributaria, sin perjuicio de la restitución de los montos que hubieran sido devueltos indebidamente” (norma XVI Código Tributario)

RTF 02441-9-2020

Que en base a lo expuesto, en el presente caso se aprecia que no ha desempeñado sus actividades de forma independiente, como erróneamente sostiene la Administración, en tanto debía cumplir con lo encomendado por la recurrente y dar cuenta de su gestión, encontrándose expedito a la sujeción a órdenes y directivas en cuanto al desarrollo de sus servicios, los cuales estaban sujetos a la dirección, fiscalización y poder disciplinario de la recurrente, ejercida a través de su . En ese sentido, se encuentra acreditado que prestaba sus labores en relación de subordinación, y por ende, sus servicios fueron prestados en virtud de un vínculo de naturaleza laboral.

Que al haberse acreditado la naturaleza laboral de los servicios prestados por durante los meses de abril a diciembre de 2015, no resulta de aplicación la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, y por consiguiente, el gasto es deducible para efectos de determinar la renta neta de tercera categoría, pues no estamos ante operaciones con terceros. Por lo antes expuesto, y al no resultar de aplicación el inciso m) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, corresponde levantar el reparo; y, en ese sentido, se revoca la resolución apelada en este extremo, debiendo dejarse sin efecto la Resolución de Determinación N°

Conclusión

La diferenciación entre locación de servicios y contrato de trabajo constituye para SUNAT un instrumento necesario para el ejercicio de sus potestades de determinación, fiscalización, recaudación y sanción tributaria, en los términos establecidos por el Código Tributario.

La SUNAT no necesita demostrar necesariamente la existencia de un contrato de trabajo para atribuir a determinados servicios civiles el tratamiento tributario de rentas de quinta categoría.

Esta conclusión se desprende del artículo 34, inciso e), de la Ley del Impuesto a la Renta y de la interpretación administrativa contenida en el Informe N.º 124-2006-SUNAT/2B0000.

Muchas gracias

Abogado José María Pacori Cari

Contacto

corporacionhiramsl@gmail.com

Despacho de Abogados

Corporación Hiram Servicios Legales

Teléfono móvil

959666272