

Consulta Vinculante – Proceso N° 45000000XXX

Señor/a/es XXXXXXXXXX

RUC XXXXXXXXX

Nos dirigimos a usted con relación al proceso virtual N° 45000000XXX tramitado a través del Sistema de Gestión Tributaria *Marangatu* en el cual consulta acerca del tratamiento tributario en el Impuesto a la Renta Empresarial (IRE), de los montos pagados a un socio de la firma XXXX (en adelante, XXX), a la luz de lo dispuesto en el **numeral 7 del artículo 15 de la Ley N° 6380/2019, en concordancia con el penúltimo párrafo del mismo articulado.**

Manifestó que XXX es una sociedad simple, conformada por tres socios, que se dedica a la prestación de servicios en el ámbito de la contabilidad y auditoría. Según sus estatutos la dirección de la firma es ejercida en forma conjunta por los socios, alternada e indistintamente en carácter de gerentes, y actualmente es ejercido por la socia XXXXXX.

Refiere que la socia XXXX –quien es contribuyente del Impuesto a la Renta Personal (IRP)– percibe una remuneración por dicho cargo, y mensualmente lo factura en concepto de remuneración de personal superior.

A su criterio, lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 15 de la Ley N° 6380/2019 da a entender que en el caso de pagos a personas físicas que presten servicios como personal superior, siendo socio de la entidad, aun cuando fueren contribuyentes del IRP, la deducibilidad como gasto en el IRE está limitada al uno por ciento (1%) del ingreso bruto de la firma.

Sin embargo, su opinión es que XXX puede deducir el cien por ciento (100%) de lo pagado en concepto de remuneración al socio que ejerce el cargo de personal superior (gerente) como gasto en el IRE, sin ningún tipo de limitación en el IRE, siempre y cuando dicho sujeto emita su factura por los honorarios recibidos, y se encuentre inscripto como contribuyente del IRP. Agrega, asimismo, que la limitación solamente se aplica en el caso de que el socio preste servicios como personal superior y no se encuentre inscripto como contribuyente del IRP.

De la cuestión planteada por el recurrente se exponen las siguientes consideraciones:

Para iniciar el examen de la consulta del contribuyente en cuanto a la limitación o no de los pagos efectuados al socio-gerente de la firma XXX, **que fueron calificados por el contribuyente como GASTO**, se requiere partir del análisis de lo previsto en el **artículo 14 de la Ley N° 6380/2019.**

Dicho artículo consagra el *principio de causalidad* al disponer que, para obtener la renta neta debe deducirse de la renta bruta los **gastos** que: 1) sean necesarios para obtener y mantener la fuente productora; 2) representen una erogación real; 3) estén debidamente documentados y en los casos que corresponda, hayan efectuado la retención; y, 4) no sea a precio superior al de mercado, en los casos en que la operación deba documentarse con una autofactura. **De lo señalado se interpreta que, si no existiese vinculación entre las erogaciones y la fuente productora de las rentas, y/o aquellas no fuesen suficientemente probadas, las mismas no podrán considerarse fiscalmente deducibles.**

Reunidos los requisitos del artículo arriba estudiado, cabe pasar a analizar la previsión del **numeral 7 del artículo 15 de la Ley N° 6380/2019**, el cual estatuye que podrán ser considerados gastos deducibles para el contribuyente del IRE las remuneraciones por servicios personales cuando no sean prestados en relación de dependencia, incluidas las remuneraciones del dueño de una empresa unipersonal, siempre que el prestador del servicio sea contribuyente del IRP o Impuesto a la Renta de No Residentes (INR).

Sin embargo, la deducibilidad de tal erogación encuentra una limitación legal, en virtud de lo dispuesto por el párrafo penúltimo del artículo 15 de la Ley N° 6380/2019, donde se aclara que: «*La deducibilidad de los gastos estará limitada, en su conjunto, al 1% (uno por ciento) del ingreso bruto cuando se verifiquen las situaciones previstas en los **numerales 7, 8, 20, 21 y 22** o cuando se trate de compras a contribuyentes afectados al RESIMPLE*» (el énfasis es añadido).

Conforme se podrá notar el legislador se encargó de establecer límites o restricciones a la deducción de determinados gastos en aras de evitar la creación de erogaciones falsas o el incremento indebido de gastos reales, donde las sumas abonadas carecen de la nota de necesidad exigida para lograr los resultados económicos de la firma y que, en puridad, revisten el carácter de una liberalidad.

Consulta Vinculante – Proceso N° 45000000XXX

Particularmente, el apartado penúltimo del artículo 15 de la Ley N° 6380/2019, sobre el caso del numeral 7, prescribe que procederá la limitación toda vez que ocurra lo siguiente:

(i) cuando el servicio sea prestado por personas físicas no contribuyentes del IRP; o,

(ii) cuando el dueño, socio o accionista perciba una remuneración en su calidad de personal superior de la empresa o entidad.

En este punto cabe hacer la mención a la conjunción «O» referida por la ley, la cual indica la aplicabilidad de la consecuencia jurídica –es decir, la limitación de la deducibilidad– de forma indistinta; no excluyente sino alternativa. Dicho de otra forma, suceda el presupuesto legal previsto en el (i) o en el (ii), – cualesquiera de ellos o los dos juntos– ocurrirá el efecto jurídico señalado por la ley.

Ahora bien, desglosando aún más lo referido en el inciso ii), se pueden extraer los siguientes elementos:

- ✓ Cuando el dueño, socio o accionista
- ✓ Perciba una remuneración
- ✓ En su calidad de personal superior de la empresa o entidad
- ✓ Procederá la limitación

A partir de lo expuesto, y en lo que refiere al caso que nos ocupa, tenemos que la señora XXXX ostenta la calidad de socio de la firma XXX, y al mismo tiempo, percibe una remuneración en su calidad de personal superior de aquella, por lo tanto, al reunirse todos los elementos arriba enunciados, la deducibilidad como gasto en el IRE, de las remuneraciones abonadas por XXX a la mencionada socia, y todas aquellas eventualmente la firma abone al socio-gerente de turno, estarán limitadas según la previsión del penúltimo párrafo del artículo 15 de la Ley N° 6380/2019, independientemente a que los perceptores de estos emolumentos sean o no contribuyentes del IRP.

Distinta sería la consecuencia jurídica si es que fuese otro el personal superior de la empresa (**diferente al dueño, socio o accionista**) el que percibe una remuneración en carácter de **personal superior**. En tal caso, no procederá la limitación mencionada precedentemente, toda vez que tales beneficiarios se trate de contribuyentes del IRP o INR.

En este punto se juzga oportuno mencionar que se considera «personal superior» a aquella persona que ocupa cargos en los que no predominan los elementos de subordinación, tal y como lo establece el **Código del Trabajo** en su artículo 23, por el carácter de representante de la empresa, y que por la importancia de sus emolumentos, naturaleza del trabajo y capacidad técnica, gozan de notoria independencia en su trabajo, tales como los directores, gerentes, administradores y otros ejecutivos de una empresa.

A la luz la regla plasmada en el numeral 7 del artículo 15 de la Ley N° 6380/2019, la limitación arriba referida tampoco procederá cuando el **dueño, socio o accionista, contribuyente del IRP o INR, percibe una remuneración por la prestación de servicios personales independientes**. Sin embargo, resulta sumamente importante aclarar a la recurrente que esta relación debe estar comprobada en al menos un contrato o en los estatutos y su remuneración sustentada en el respectivo comprobante de venta para que la parte que corresponda a la prestación de sus servicios personales pueda ser deducible en su totalidad, como si se tratase de cualquier otro prestador de servicios personales independientes.

Por tanto, conforme a las manifestaciones de hecho y derecho expuestas, esta Administración Tributaria concluye respecto al caso planteado que:

- a) Las remuneraciones pagadas por XXXXX con RUC XXXXX, a la señora XXXXXX (socia-gerente de la firma) en su calidad de personal superior de la empresa, y las que eventualmente pague al socio-gerente de turno por el mismo concepto, podrán ser deducibles como gastos en el IRE pero estarán limitadas, en conjunto con los demás conceptos señalados en el penúltimo párrafo del artículo 15 de la Ley N° 6380/2019, al uno por ciento (1%) del ingreso bruto del ejercicio de la firma, independientemente a que dichos socios sean o no contribuyentes del IRP.
- b) Los gastos mencionados en el inciso a) deberán, en todos los casos, reunir los requisitos establecidos en el artículo 14 de la Ley N° 6380/2019 a efectos de que puedan ser deducibles en el IRE.



Consulta Vinculante – Proceso N° 45000000XXX

El presente pronunciamiento fue elaborado teniendo en cuenta la situación fáctica planteada en la consulta por el recurrente, por lo que la Administración Tributaria se reserva la facultad de modificarlo ante cualquier variación posterior de los hechos que lo motivaron.

Corresponde que el presente pronunciamiento le sea notificado con los efectos del artículo 244 de la Ley N° 125/1991.

Respetuosamente.

MARÍA LETICIA MACIEL G., *Dictaminante*
Dpto. de Elaboración e Interpretación
de Normas Tributarias

ANTULIO N. BOHBOUT, *Director*
Dirección de Planificación y Técnica Tributaria

LUIS ROBERTO MARTÍNEZ, *Jefe*
Dpto. de Elaboración e Interpretación
de Normas Tributarias

ÓSCAR A. ORUÉ ORTÍZ, *Viceministro*
Subsecretaría de Estado de Tributación