

DIRECCIÓN NACIONAL DE INGRESOS TRIBUTARIOS

GERENCIA GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

NUMERO

FORM.735-2

FECHA

CONSULTA VINCULANTE

Senor/a/es: xxxxx

RUC: xxxxxx

La Dirección Nacional de Ingresos Tributarios, a través de la Gerencia General de Impuestos Internos, se dirige a usted en el marco de la *Solicitud de Consulta* N.º xxxxxxxx formulada en el Sistema de Gestión Tributaria *Marangatu* y admitida como Proceso N.º xxxxxxxx, donde solicita confirmar el tratamiento fiscal de los honorarios pagados al socio director por desempeñarse como asesor jurídico y de cobranzas en la empresa.

En la consulta expuso que el socio director en su carácter de abogado realiza las tareas de cobranzas y prestamos, así como también análisis de créditos, por lo cual percibe honorarios, y que es contribuyente del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y del Impuesto a la Renta Personal (IRP).

Al respecto, manifestó que los honorarios son gastos necesarios para la generación de ingresos a la empresa y que se encuentran debidamente documentados.

En tal sentido solicitó la confirmación del criterio de que dichas remuneraciones se deben considerar como un gasto deducible sin ninguna limitación, a los efectos de dar cumplimiento con el numeral 7, artículo 15 de la Ley N.º 6380/2019.

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

Para iniciar el análisis de la consulta de la firma recurrente en cuanto a la limitación o no de las remuneraciones efectuados a los socios de la sociedad anónima en su calidad de personal superior, **que fueron calificados por la firma contribuyente como gasto**, se requiere partir del análisis de lo previsto en el **artículo 14 de la Ley N.º 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.º 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.º 6380/2019, donde se aclara que:

CONSULTA VINCULANTE

«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).

Particularmente, el apartado penúltimo del artículo 15 de la Ley N.º 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:

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

A partir de lo expuesto, y en lo que refiere al caso que nos ocupa, tenemos que el socio, ostenta la calidad de accionista una sociedad anónima, y al mismo tiempo, percibe una remuneración en su calidad de personal superior de aquella, específicamente como Director Titular; por lo tanto, al reunirse todos los elementos arriba enunciados, la deducibilidad como gasto en el IRE de la remuneración a dicho personal superior de la firma, **estará limitada según la previsión del penúltimo párrafo del artículo 15 de la Ley N.º 6380/2019, independientemente a que el receptor de los emolumentos sea o no contribuyente del IRP.**

Distinta sería la consecuencia jurídica si es que el personal superior de la empresa **no fuere dueño, socio o accionista de la sociedad**, en cuyo caso no procederá la limitación mencionada precedentemente, toda vez que tales beneficiarios sean 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.

DIRECCIÓN NACIONAL DE INGRESOS TRIBUTARIOS

GERENCIA GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

NUMERO

FORM.735-2

FECHA

CONSULTA VINCULANTE

A la luz la regla plasmada en el **numeral 7 del artículo 15 de la Ley N.º 6380/2019**, la limitación arriba referida tampoco procederá cuando el **dueño, socio o accionista, contribuyente del IRP o INR, perciba una remuneración por la prestación de servicios personales independientes**. Sin embargo, resulta sumamente importante aclarar a la recurrente que esta relación debe ser comprobable a través de medios fehacientes y la remuneración sustentada en el respectivo comprobante, emitido por el prestador del servicio, caso en el cual será deducible en su totalidad en el IRE, como si se tratase de cualquier otro prestador de servicios personales independientes.

Por tanto, con base en las consideraciones de hecho y derecho expuestas, la Gerencia General de Impuestos Internos de la Dirección Nacional de Ingresos Tributarios concluye respecto al caso planteado que:

- a) La remuneración que perciba el socio director de la Sociedad Anónima, por servicios prestados en calidad de personal superior podrá ser deducibles como gastos en el IRE, limitado en conjunto con los demás conceptos señalados en el penúltimo párrafo del artículo 15 de la Ley N.º 6380/2019, al uno por ciento (1%) del ingreso bruto del ejercicio de la sociedad, independientemente a que dicho socio sea o no contribuyente 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.º 6380/2019, a efectos de que puedan ser deducibles en el IRE.

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.

Finalmente, corresponde que el presente pronunciamiento sea notificado con los efectos del Art. 244 de la Ley N.º 125/1991.

Respetuosamente,

FANNY BELINDA ANDINO, Dictaminante

LUIS ROBERTO MARTÍNEZ, Jefe

Dpto. de Elaboración e Interpretación

Dpto. de Elaboración e Interpretación

de Normas Tributarias

de Normas Tributarias

ANTULIO BOHBOUT, Director

EVER OTAZÚ, Gerente General

Dirección de Planificación y Técnica Tributaria

Gerencia General de Impuestos Internos

DIRECCIÓN NACIONAL DE INGRESOS TRIBUTARIOS

GERENCIA GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

NUMERO

FORM.735-2

FECHA

CONSULTA VINCULANTE

Dirección Nacional de Ingresos Tributarios