



DIRECCIÓN NACIONAL DE INGRESOS TRIBUTARIOS

GERENCIA GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

NUMERO

FORM.735-2

FECHA

CONSULTA VINCULANTE

Senor/a/es: xxxxx

RUC: xxxxx

La Dirección Nacional de Ingresos Tributarios, por medio de la Gerencia General de Impuestos Internos, se dirige a usted en referencia a la solicitud de consulta N° xxxxxxxx, la cual fue registrada en el Sistema de Gestión Tributaria *Marangatu* con el proceso N° xxxxxx, a través de la cual consultó el tratamiento tributario que corresponde aplicar respecto a la remuneración autoasignada siendo contribuyente del Impuesto a la Renta Empresarial (IRE) y del Impuesto a la Renta Personal (IRP); a los efectos de utilizar la remuneración autoasignada como un gasto en el IRE.

Manifestó que pagando su Impuesto a la Renta Personal por las Rentas derivadas de sus Servicios Personales (IRP – RSP), considera justo deducir sus gastos en el formulario del IRE General.

En torno a lo expuesto consultó puntualmente que si pagando IRE – RSP, por la remuneración autoasignada igual solo es deducible el 1% del ingreso bruto.

Indicó como argumento legal lo establecido en el numeral 7 del artículo 15 de la Ley N° 6380/2019.

En respuesta a lo planteado, se efectúa el siguiente análisis jurídico tributario:

Para iniciar el análisis de la consulta del contribuyente en cuanto a la limitación o no de la remuneración autoasignada en su calidad de dueño una empresa unipersonal, que fue calificada por el recurrente como gasto, se requiere partir del análisis de lo previsto en el artículo 14 de la Ley N° 6380/2019 (en adelante la Ley).

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, haya 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**, 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 del 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, 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».

Añade que, específicamente sobre el caso del **numeral 7**, procederá la limitación:

(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 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.

A partir de lo expuesto, y en lo que refiere al caso que nos ocupa, si el dueño de la empresa unipersonal, percibe una remuneración en su calidad de personal superior de ella; por lo tanto, al reunirse todos los elementos arriba enunciados, la deducibilidad como gasto en el IRE de la remuneración del dueño de la empresa unipersonal, estará limitada según la previsión del penúltimo párrafo del artículo 15 de la Ley, independientemente a que el perceptor de la remuneración sea o no contribuyente del IRP.

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 artículo 23 de la Ley N° 213/1993 del Código del Trabajo, 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.

Por otro lado, prosiguiendo con la regla plasmada en el penúltimo párrafo del artículo 15 de la Ley, en concordancia con el numeral 7 del mismo articulado, **se interpreta que 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 al recurrente que esta relación debe estar comprobada en al menos un contrato o de manera estatutaria 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 independiente.

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

A. Será deducible al ciento por ciento (100%) en el IRE el pago de la remuneración por servicios personales independientes, incluidas las remuneraciones del dueño de una empresa unipersonal, siempre que el prestador del servicio sea contribuyente del IRP o INR, y que no sea en calidad de personal superior de la empresa, al amparo de lo dispuesto por el numeral 7) del artículo 15 de la Ley N° 6380/2019.

B. Será deducible hasta el uno por ciento (1%) en el IRE del ingreso bruto del ejercicio de la empresa, el pago de la remuneración en calidad de personal superior al dueño, socio o accionista de la empresa, conforme al penúltimo párrafo del artículo 15 de la Ley N° 6380/2019.

Se aclara que el presente dictamen desarrolla una opinión jurídico-tributaria en respuesta a las consultas realizadas y situación fáctica descrita, por lo que la Gerencia General de Impuestos Internos se reserva la facultad de emitir pareceres adicionales sobre lo analizado, salvo que se constatare cualquier elemento o situación que evidencie un hecho nuevo en el marco de lo considerado en esta ocasión que contribuya en la toma de decisiones.

Corresponde que el presente pronunciamiento le sea notificado con los efectos del artículo 244 de la Ley N° 125/1991, considerando que la consulta fue realizada por usted en calidad de asesor tributario de empresas.

Respetuosamente,

LUIS ROBERTO MARTÍNEZ, Jefe

Dpto. de Aplicación de Normas Tributarias

ANTULIO BOHBOUT, Director

Dirección General de Asuntos Jurídicos Tributarios

EVER OTAZÚ FRANCO, Gerente General

Gerencia General de Impuestos Internos