



CONSULTA VINCULANTE

Senor/a/es: xxxxxxxx

RUC: xxxxxxxx

La Subsecretaría de Estado de Tributación se dirige a Usted en el marco de la consulta gestionada en el Sistema de Gestión Tributaria *Marangatu* como **Proceso N.º xxxxxxxxxxxxxxxx**, en el cual solicita a esta cartera confirmar su criterio de que las erogaciones en concepto de servicio de almuerzo son consideradas gastos deducibles en el Impuesto a la Renta Empresarial (IRE) por el artículo 15 de la Ley N.º 6380/2019, en razón de que hacen parte del salario pagado en especie.

Al respecto, aporta los siguientes datos:

1. Es contribuyente del IRE y del IVA.
2. Para permitir un desarrollo social económico sostenible, otorga beneficios a sus trabajadores con el fin de lograr un equilibrio armónico entre factores capital y trabajo. Entre los gastos para el personal que desea realizar se encuentra el de brindar al trabajador el **servicio de gasto de comedor, consistente en el pago del almuerzo, mediante la habilitación de una tarjeta proveída por un ente bancario (*gourmet card*)**, que se trata de un pago en especie. Aclara que la empresa proveedora de la *gourmet card* no emite factura por el débito en cuenta porque no es un gasto sino una transferencia de recursos de la cuenta de la empresa a las cuentas de sus funcionarios.
3. En su entender, al ser salario en especie es deducible del IRE según las reglas generales de las deducciones y las reglas particulares de la deducción de los salarios, como el pago de aportes parafiscales y seguridad social.
4. Sustenta que los gastos de transferencias y colaciones constituyen una manera de redistribuir la renta de acuerdo con las disposiciones consagradas en los artículos 1 y 93 de la Constitución de la República, y que acorde a estos principios constitucionales y de la hacienda pública se encuentra el artículo 230 de la Ley N.º 213/1993, que establece el Código del Trabajo, que excluye de la contribución de seguridad social los gastos de transferencia y colaciones al no considerarlos salario.
5. Según el punto 7 de su consulta, sostiene que el artículo 15 de la Ley N.º 6380/2019 considera como deducibles los gastos generales del negocio, así como los gastos y contribuciones realizados a favor del personal, invocando concretamente el numeral 1 del citado artículo.

Munidos de las argumentaciones pergeñadas, surge el siguiente análisis:

En primera instancia, es mandatorio tener presente que -de acuerdo con la situación fáctica descripta- el vínculo laboral sobre el cual versa su consulta respecto a sus trabajadores es el considerado por el artículo 131 de la Ley N.º 6380/2019 como **«servicio personal desarrollado en relación de dependencia»**.

En atención a este régimen, en aplicación de la integración analógica autorizada por el artículo 248 del Libro V de la Ley N.º 125/1991, a fin de determinar si la erogación efectuada por su empresa es considerada **«salario»** se debe tener presente lo dispuesto en el artículo 230 del Código del Trabajo, ubicado topográficamente en el Título Cuarto «Del Salario», Capítulo I, del citado cuerpo legal, que establece: *...No constituirán salario las colaciones, gastos de transferencias, gastos de viajes y otras prestaciones que*

CONSULTA VINCULANTE

suministre el empleador con el objeto de facilitar la ejecución de las tareas (subrayado por fuera del texto original).

Aquí cabe rememorar -aplicando una interpretación por significado- que las definiciones de «**colación**» proporcionadas por el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española autorizan a sostener que ella involucra el consumo de un alimento o comida ligera a fin de reparar las fuerzas gastadas durante parte de una jornada diaria, como es el caso que nos ocupa referente al servicio de almuerzo mediante la habilitación de una tarjeta proveída por un ente bancario (*gourmet card*). De ello se infiere que el servicio que consulta no es considerado salario (ni en especie), y tal como Usted lo ha considerado en su escrito, se lo excluye de la contribución de seguridad social.

Por lo que concierne a los gastos de transferencia, tampoco pueden considerarse dentro del concepto de salario, de acuerdo con el tenor literal del artículo en cuestión.

A renglón seguido, Usted pone de relieve que sí debe ser deducible en el IRE según las reglas generales de las deducciones y las reglas particulares de la deducción de los salarios, como el pago de aportes parafiscales y seguridad social. Sin embargo, debe tener presente que el artículo 15 de la Ley N.º 6380/2019 contiene una lista taxativa de gastos deducibles permitidos por la Administración Tributaria en observancia del **principio de legalidad**, que no contempla en el elenco de conceptos deducibles lo consultado; remarcamos que los gastos no deben ser juzgados desde el punto de vista de la libertad del contribuyente de efectuarlo.

En esa línea, según el punto 7 de su consulta, sostiene que el artículo 15 de la Ley N.º 6380/2019 considera como deducibles los gastos generales del negocio, así como los gastos y contribuciones realizados a favor del personal, invocando concretamente el numeral 1 del citado artículo. Sobre su aseveración, no debe perder de vista la taxatividad referida en el párrafo anterior y que la situación que Usted presenta es diferente, pues las cargas sociales contempladas en el numeral 1 del artículo 15 de la Ley recogen las contribuciones que el empleador tiene obligación de pagar a la Seguridad Social.

Prosiguiendo con el análisis, en el punto 4 de su consulta sustenta que los gastos de trasferencias y colaciones constituyen una manera de redistribuir la renta de acuerdo con las disposiciones consagradas en los artículos 1 y 93 de la Constitución de la República.

Concretamente, se le recuerda que los beneficios adicionales otorgados a los trabajadores son deducibles en el IRE según el numeral 6 de la Ley N.º 6380/2019, pero estos beneficios que menciona son los contemplados en el **artículo 93 de la Constitución** que estatuye un régimen de estímulo a empresas que incentiven con beneficios adicionales a sus trabajadores sobre su renta neta, siendo tales emolumentos independientes de los respectivos salarios y otros beneficios legales.

La concesión de dichos beneficios fue reglamentada mediante la Ley N.º 285/1993 y de su lectura íntegra resulta importante realizar las siguientes apreciaciones teniendo en cuenta lo manifestado en su consulta:

a) El artículo 2º dispone que: *Los beneficios adicionales **en dinero**, que la empresa disponga a favor de sus trabajadores en relación de dependencia, serán considerados gastos deducibles exentos de todo tributo y no estarán sujetos a contribución alguna por parte de la empresa o de los trabajadores al Instituto de Previsión Social u otras entidades creadas que exijan de los mismos algún tipo de contribución o de aporte* (subrayado y negritas por fuera del texto original). Como primer punto, se advierte que Usted mismo manifestó que el servicio de almuerzo se trata de un pago «en especie» y no en dinero, por lo que de entrada no se cumple

CONSULTA VINCULANTE

la condición legal resaltada, a pesar de que -como colación- se lo excluya también de la contribución de seguridad social.

b) El artículo 4° establece que: *La distribución de los beneficios deberá alcanzar **equitativamente** a los trabajadores de la empresa, reservándose la misma los criterios que correspondan a dicha condición, de acuerdo con pautas de rendimiento, salario y otros...* (subrayado y negritas por fuera del texto original). Sobre el particular y del escrito presentado, se evidencia que tampoco su empresa tuvo en cuenta criterios equitativos o el rendimiento de los trabajadores tal como lo requiere la Ley N.º 285/1993 a fin de establecer como «beneficio adicional» el servicio del almuerzo que mencionan.

c) No hay indicios documentales en su escrito de que su otorgamiento es efectuado por voluntad de la empresa a modo de gratificar a los trabajadores considerando el resultado económico de la empresa.

A partir de lo expuesto subyacen de manera evidente ciertas características esenciales que los beneficios adicionales deben reunir para ser considerados exentos de impuestos, entre las que se desprende que: (i) son otorgados sobre la renta neta del empleador, es decir, considerando el resultado del ejercicio económico, y (ii) son conferidos de manera equitativa a todos los trabajadores en relación de dependencia.

Por tanto, con base en las consideraciones de hecho y de derecho expuestas, la Administración Tributaria concluye respecto al caso planteado que el servicio consistente en el pago del almuerzo, mediante la habilitación de una tarjeta proveída por un ente bancario (*gourmet card*), que la firma realiza a favor de sus trabajadores en relación de dependencia en concepto de colación, no constituye gasto deducible en la determinación del IRE por no adecuarse a las disposiciones del artículo 15 de la Ley N.º 6380/2019 para ser considerado como tales.

Se aclara que el presente dictamen desarrolla una opinión jurídico-tributaria en respuesta a la consulta realizada y con base en la documentación aportada y situación fáctica descrita, por lo que esta Subsecretaría se reserva la facultad de emitir pareceres adicionales sobre lo analizado, salvo que se constatare cualquier elemento o situación que releve un hecho nuevo en el marco de lo considerado en esta ocasión que contribuya en la toma de decisiones.

Finalmente, corresponde que el presente pronunciamiento sea notificado con los efectos del artículo 241 de la Ley N° 125/1991.

Respetuosamente,

ÁGUEDA CARDOZO LOVERA, DICTAMINANTE
DPTO. DE ELABORACIÓN E INTERPRETACIÓN DE
NORMAS TRIBUTARIAS

ANTULIO 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