

CONSULTA VINTULANTE

Señores XXXXXXXXXXX XXX

RUC: XXXXXXXX

La Subsecretaría de Estado de Tributación (SET) se dirige a usted con relación a la consulta ingresada en el Sistema Marangatu mediante el Proceso N.º XXXXXXXXXXXX en la cual solicitó la confirmación del criterio sustentado por XXXXXXXXXXX XXX en el sentido de establecer la deducibilidad del Impuesto a la Renta Empresarial (IRE), del ciento por ciento (100%) de lo pagado en concepto de remuneración por comisiones pagadas a los socios por servicios prestados por éstos a favor de la empresa, quedando limitado al uno por ciento (1%) de los ingresos brutos, solamente las remuneraciones pagadas a los socios - gerentes por el desempeño del servicio de gerencia realizados por los socios.

Al respecto, señaló que dos socios de la empresa, con independencia a dicha calidad, prestan efectivos servicios a XXXXXXXXXXX XXX como vendedores de los productos comercializados por la firma, recibiendo por dicha actividad particular, comisiones por ventas efectivas contra presentación de las correspondientes facturas. Dichos servicios prestados se encuentran instrumentados en los respectivos contratos de comisión suscriptos ente los socios y la empresa.

De la situación planteada por la firma recurrente, se expone el siguiente análisis:

La consideración de gasto deducible en el Impuesto a la Renta Empresarial (IRE) de los pagos efectuados a los prestadores de servicios personales (profesionales, directores, accionistas) requiere partir del análisis de lo previsto en los artículos 14 y 15 de la Ley N.º 6380/2019 “De Modernización y Simplificación del Sistema Tributario Nacional”, en adelante la Ley.

Así, el artículo 14 de la Ley consagra el principio de causalidad al establecer que para obtener la renta neta debe deducirse de la renta bruta, aquellos gastos que sean necesarios para obtener y mantener la fuente productora; representen una erogación real; estén debidamente documentados y en los casos que corresponda, hayan efectuado la retención; y no sea a precio superior al de mercado, en los casos en que la operación deba documentarse con una autofactura. De ello se desprende que en caso de que no existiese vinculación o esta no fuese suficientemente probada, los gastos no podrán considerarse fiscalmente deducibles de la actividad económica.

Por su parte, con arreglo al numeral 7 del artículo 15 de la Ley, se establece como gasto deducible 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 INR. Entonces, la retribución a una persona física por la prestación de sus servicios en forma independiente al contribuyente del IRE será deducible sin limitación alguna en la medida que aquella sea contribuyente del IRP o del INR.

En ese contexto, el penúltimo párrafo del artículo ibidem señala que cuando se verifique la situación prevista en el numeral 7 (y otros numerales), la deducibilidad de los gastos tendrá un límite que, en su conjunto, será el uno por ciento (1%) del ingreso bruto. Prosigue el precepto -específicamente sobre el caso del numeral 7- aclarando que procederá dicha 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.**

Aquí resulta oportuno mencionar que se considera personal superior a aquella persona que ocupa cargos superiores al del cargo de un jefe de sección, tal como lo establece el Código del Trabajo en su artículo 23, respecto a los directores, gerentes, administradores y otros ejecutivos de una empresa, por el carácter de representante de esta, y la importancia de sus emolumentos, naturaleza del trabajo y capacidad técnica, gozan de notoria independencia en su trabajo.

Ahora, otro sería el caso si el gasto incurrido por el contribuyente del IRE corresponde a una retribución pactada con los dueños, socios o accionistas por la prestación de servicios personales independientes; en dicha circunstancia, categóricamente tendrá la consideración de gasto deducible sin limitación a efectos del IRE.

En este punto, resulta sumamente importante resaltar la importancia respecto de la documentación a la cual refiere la recurrente en relación con los contratos firmados entre XXXXXXXXXXX XXX con los socios prestadores

CONSULTA VINTULANTE

de servicios personales, además de las facturas emitidas por estos a aquel, en vista de 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 pueda ser deducible en su totalidad la parte que corresponda a la prestación de sus servicios personales, tal como si se tratase de cualquier otro prestador de servicios personales independientes, ya que; si la retribución pactada fuere por la prestación de servicios personales independientes, se tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible sin limitación a efectos del IRE.

En cuanto a las remuneraciones abonadas a los socios que prestan servicios a la empresa, cabe precisar que la labor limitada por el desempeño de funciones de alta dirección no se encuentra sujeta a la limitación del uno por ciento (1%); por tanto, cuando la remuneración es pagada a las personas que son contribuyentes de IRP o cuando perciba una remuneración que no sea en su calidad de personal superior, es totalmente deducible.

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

a) Con arreglo al artículo 14 de Ley, los gastos podrán considerarse fiscalmente deducibles de la actividad económica del contribuyente del IRE, toda vez que conforme al principio de causalidad existiese vinculación suficientemente probada para obtener y mantener la fuente productora.

b) La retribución abonada por el contribuyente del IRE a una persona física profesional por la prestación de sus servicios en forma independiente, es decir, conforme a las cláusulas de un contrato de prestación de servicios y contra presentación de la correspondiente factura, será deducible sin limitación alguna en la medida que aquella sea contribuyente del IRP o del INR, en virtud del numeral 7 del artículo 15 de la Ley.

c) Con relación a las remuneraciones de los dueños, socios o accionistas, serán deducibles hasta el uno por ciento (1%) del ingreso bruto del ejercicio de la firma, cuando perciba la remuneración en su calidad de personal superior.

d) En cuanto a las remuneraciones abonadas a los directores y administradores, cabe precisar que la labor limitada por el desempeño de funciones de alta dirección no se encuentra sujeta a la limitación del uno por ciento (1%); por tanto, cuando la remuneración es pagada a directores que son contribuyentes de IRP, pero no son socios, dueños o accionistas de la empresa, es totalmente deducible.

El presente pronunciamiento fue elaborado teniendo en cuenta la situación fáctica planteada en la consulta por la 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.º 125/1991.

Respetuosamente,

EVA MARÍA BENÍTEZ, Dictaminante
Departamento de Elaboración e
Interpretación de Normas Tributarias

LUÍS ROBERTO MARTÍNEZ, Jefe
Departamento de Elaboración e
Interpretación de Normas Tributarias

ANTULIO NIRVAN BOHBOUT M., Director
Dirección de Planificación y Técnica Tributaria

OSCAR ORUÉ ORTÍZ, Viceministro
Subsecretaría de Estado de Tributación