

Señor/a/es XXXXXXXXX

RUC XXXXXXXX

La Subsecretaría de Estado de Tributación se dirige a ustedes en el marco de la consulta formulada a través del Sistema de Gestión Tributaria *Marangatu* mediante el **Proceso Virtual N° 45000000XXX**, en la cual solicitan aclaración sobre el **alcance del artículo 15 de la Ley N° 6380/2019 «De Modernización y Simplificación del Sistema Tributario Nacional», específicamente acerca de la deducibilidad de la remuneración al personal superior**, teniendo en cuenta que el Ejercicio Fiscal 2020 ha sido un año terriblemente afectado por la pandemia del COVID-19, dejando secuelas difíciles de ocultar en el sistema financiero, económico y por ende, impactando negativamente en las utilidades de la empresa, más aun atendiendo la entrada en vigencia de la reforma tributaria.

Al respecto, sostienen que las disposiciones contenidas en los **numerales 4 y 7 del artículo 15 de la Ley N° 6380/2019** violan los «principios tributarios» establecidos en el **artículo 2, inciso g) y artículo 8, inciso c) de la Ley N° 125/1991**, pues, a su criterio «*se entiende que cuando ya se pagó otro impuesto a la renta debería ser el 100% deducible lo percibido en concepto de remuneración al personal superior por el servicio prestado dentro de la empresa*» (sic). También afirman que viola los principios de capacidad contributiva y no confiscatoriedad dispuestos en los artículos 47 y 181, respectivamente, de la Carta Magna.

Adelantan opinión manifestando que debería considerarse que, si la remuneración del personal superior está gravada por el Impuesto a la Renta Personal (IRP) no sería constitucional limitarlo al 1% porque de esa manera se estaría realizando una doble imposición sobre el mismo contribuyente, ya que en ambos casos el concepto dominante es el de la renta.

A partir de la cuestión planteada se expone lo siguiente:

i. Consideraciones preliminares

Como punto de partida es importante traer a colación lo dispuesto por el artículo 153 de la Ley N° 6380/2019, que señala: «**A partir de la vigencia de la presente ley, quedan derogadas las siguientes leyes, sus modificaciones y las normas reglamentarias emitidas en consecuencia: 1. Libro I, III y IV de la Ley N° 125/1991 “QUE ESTABLECE EL NUEVO RÉGIMEN TRIBUTARIO” y sus modificaciones**» (énfasis añadido).

Al respecto, es pertinente aclarar que los artículos 2° y 8° de la Ley N° 125/1991, que fueron aludidos por el contribuyente como sustento de la presente consulta, conformaban –junto con demás disposiciones– el Libro I de dicho ordenamiento jurídico por el cual se reglamentaba el Impuesto a la Renta de Actividades Comerciales, Industriales o de Servicios (IRACIS). Sin embargo, tal y como señala la normativa arriba transcrita, el citado Libro se encuentra derogado ya desde **el 1 de enero de 2020** (fecha en la cual entró en vigor la Ley N° 6380/2019, según el Decreto N° 2787/2019).

Por lo tanto, las alegaciones del contribuyente respecto a la violación que, a su criterio, se realiza a partir de lo dispuesto en los numerales 4 y 7 del artículo 15 de la Ley N° 6380/2019 en relación con los citados artículos derogados, resultan improcedentes.

ii. Tratamiento impositivo de las deducciones por remuneración al personal superior en el Impuesto a la Renta Empresarial (IRE)

Adentrándonos a la cuestión de fondo, es dable aludir que la consideración de gasto deducible en el IRE de los pagos efectuados al personal superior 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, y partiendo de la premisa de que el personal superior presta servicios fuera del vínculo de dependencia con la empresa, cabe referir que la previsión del numeral 7 del artículo 15 de la Ley N° 6380/2019 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, en virtud de lo dispuesto por el párrafo penúltimo del artículo 15 de la Ley N° 6380/2019, 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).

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 *contrario sensu* subyace que, si es otro el personal superior de la empresa (**distinto del dueño, socio o accionista**) el que percibe una remuneración en carácter de personal superior, 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.

Por otro lado, prosiguiendo con la regla plasmada en el penúltimo párrafo del artículo 15 de la Ley N° 6380/2019, 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 a la 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.

Finalmente, en cuanto a las expresiones vertidas por el contribuyente respecto a la inconstitucionalidad que, a su criterio, revisten 4 y 7 del artículo 15 de la Ley N° 6380/2019, cabe recordar que la Subsecretaría de Estado de Tributación, como mera autoridad de aplicación de las leyes impositivas en el Paraguay, en virtud de lo dispuesto por la Ley N° 109/1991, Ley N° 125/1991 y Ley N° 6380/2019, no posee la facultad de juzgar el contenido de las leyes o decretos reglamentarios de estas pues, de conformidad con lo señalado en el artículo 247 de nuestra Carta Magna y sus respectivas disposiciones legales y normativas, dicho rol recae, de forma exclusiva, en el Poder Judicial.

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

- A. 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, son gastos deducibles en el IRE, al amparo de lo dispuesto por el numeral 7) del artículo 15 de la Ley N° 6380/2019.
- B. Sin embargo, tratándose del pago de remuneraciones en calidad de personal superior al dueño, socio o accionista de la empresa, el contribuyente del IRE podrá deducirlo hasta el uno por ciento (1%) del ingreso bruto del ejercicio de la firma, en conjunto con los demás conceptos señalados en el penúltimo párrafo del artículo 15 de la Ley N° 6380/2019.

Por otro lado, si la retribución abonada a tales sujetos fuere por la prestación de servicios personales independientes, y no en concepto de personal superior de la firma, se tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible sin limitación a efectos del IRE, a condición de que presten efectivos servicios, esté debidamente documentado en al menos un contrato o en los estatutos y tal remuneración se encuentre sustentada en el respectivo comprobante de venta, a efectos de que la parte que corresponda a la prestación de sus servicios personales pueda ser deducible en su totalidad.



- C. La deducibilidad de las remuneraciones abonadas al personal superior de la empresa, siempre que no se trate del dueño, socio o accionista de la misma, no estarán limitadas al porcentaje mencionado en el literal B precedente, toda vez que tales beneficiarios sean contribuyentes del IRP o INR.

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° 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