

Consulta Vinculante – Proceso N° 45000000XXX

Señor/a/es XXXXXXXXX

RUC XXXXXXXX

Nos dirigimos a usted en relación con el proceso virtual N° 45000000XXX tramitado a través del Sistema de Gestión Tributaria *Marangatu*, en el que consulta, en su carácter de contribuyente del Impuesto a la Renta Empresarial (IRE) acerca del tratamiento tributario que corresponde aplicar a las remuneraciones abonadas a los consultores y profesionales universitarios contratados por la entidad, que prestan servicios personales a esta en forma independiente.

Refiere que la XXXXXX es una entidad sin fines lucrativos dedicada principalmente a ayudar a mejorar la vida económica y financiera de las personas viviendo en situación de vulnerabilidad social, y afirma que, las fuentes de financiación de la entidad provienen de donaciones o acuerdos de cooperación y de la prestación de servicios.

En el marco de dichos servicios, la fundación se ve en la necesidad de contratar consultores y profesionales universitarios especializados en la materia, los cuales se encuentran vinculados a la entidad por el periodo de duración del servicio realizado, y prestan sus servicios a la misma en forma independiente.

Destaca que el papel de dichos sujetos constituye parte fundamental de los servicios prestados por XXXXXXXX, y sin la labor desarrollada por estos sería imposible la prestación de los servicios.

Considerando lo señalado, y atendiendo a que la reglamentación del IRE no contempla la definición de costos aplicable a los servicios, solicita confirmar el criterio de que, al momento de determinar la renta bruta de la entidad, los honorarios facturados por los servicios prestados por los consultores y profesionales universitarios a la misma en forma independiente pueden ser considerados como costos conforme a la definición dada por las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), las cuales, a su criterio, son aplicables teniendo en cuenta el método de interpretación analógica previsto en el Libro V de la Ley N° 125/1991.

De lo expuesto en el planteamiento, surgen las siguientes consideraciones:

La Ley N° 6380/2019, en el capítulo dedicado al IRE, dispone en su artículo 8° que la renta bruta estará constituida por *«la diferencia entre el ingreso bruto total proveniente de las actividades económicas y el costo de las mismas. Cuando las operaciones impliquen la enajenación de bienes o prestación de servicios, la renta bruta estará dada por el total de las ventas menos el costo de adquisición, producción del bien o de la prestación del servicio [...]»* (énfasis añadido).

A efectos de dilucidar si las remuneraciones abonadas por el recurrente a los socios y profesionales universitarios deben ser registradas como costo o como gasto, se debe precisar primeramente cada uno de dichos conceptos.

Al remitirse al artículo 1° del Anexo al Decreto N° 3182/2019 por el cual se reglamenta el IRE, se tiene que el **costo** comprende *«todas las erogaciones incurridas para poner el bien en su condición y ubicación al momento de ser puesto para su comercialización»*, es decir, en dicho reglamento se delimita el alcance de los costos únicamente en cuanto refiere a los bienes, no así a los servicios.

Por otro lado, en lo que respecta a los **gastos**, tanto en la Ley N° 6380/2019 como en el Decreto reglamentario del IRE, no se delimita su contenido sino más bien se enumeran aquellos cuya deducción es admitida, y así también se establecen los requisitos que deben reunir para su validez; esto es, 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»*.

Pues bien, habida cuenta de ello, y teniendo en cuenta el método de interpretación analógica plasmado en el artículo 248 de la Ley N° 125/1991, se deberá recurrir de manera supletoria a los principios o normas análogas que más se avengan a la naturaleza del caso analizado.

En ese sentido, resulta pertinente traer a colación lo que disponen las NIIF, las cuales son un conjunto de estándares internacionales de contabilidad promulgados por el International Accounting Standards Board (IASB).

Consulta Vinculante – Proceso N° 45000000XXX

En ellas se contempla lo siguiente: «**Costo de servicios del periodo corriente:** Incremento, en el valor presente de las obligaciones por beneficios definidos, que se produce como consecuencia de los servicios prestados por los empleados en el presente periodo.» En cuanto a los **gastos** señala que “Son los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien de nacimiento o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio, y no están relacionados con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio.»

De lo transcrito se puede extraer que, por un lado, el costo hace referencia al conjunto de erogaciones en que se incurre para producir un bien o servicio, como podría ser la materia prima, los insumos y la mano de obra; y por el otro, el gasto comprende el conjunto de erogaciones destinadas a la distribución o la venta del producto o servicio y a la administración de la empresa.

En ese contexto, considerando que el papel de los consultores y profesionales universitarios contratados por XXXXXX constituye parte fundamental de los servicios prestados por la entidad, y sin la labor desarrollada por estos sería imposible la prestación del servicio y la consecuente generación de rentas por parte de la misma, se colige que las erogaciones efectuadas por XXXXXX en concepto de honorarios abonados a dichos sujetos pueden ser consideradas como costos a efectos fiscales, siempre que cumplan los requisitos señalados en el párrafo tercero del artículo 8° de la Ley N° 6380/2019.

Por tanto, conforme a las manifestaciones de hecho y derecho expuestas, esta Administración Tributaria concluye respecto al caso planteado que las erogaciones en que incurra XXXXX con RUC XXXX, en concepto de honorarios pagados a los consultores y profesionales universitarios que prestan sus servicios personales a la entidad de manera independiente, podrán ser consideradas como costo siempre que cumplan los requisitos señalados en el párrafo tercero del artículo 8° de la Ley N° 6380/2019.

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.

Corresponde que el presente pronunciamiento sea comunicado 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