

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) –sociedad simple– acerca del **tratamiento tributario que corresponde aplicar a las remuneraciones que otorga a sus socios (personas físicas) y a profesionales universitarios independientes, por los servicios personales prestados por estos a la firma.**

Señaló que por los tipos de servicios que brindan a sus clientes se ven en la necesidad de contratar, además del personal dependiente (sujetos al régimen de la seguridad social), a profesionales universitarios independientes, debido a que abarcan varias áreas de servicios como ser contables, de administración, financieros, jurídicos, etc., y precisan contar con la experiencia y el conocimiento de dichos profesionales.

Indicó que por tales servicios XXXXXXXX abona honorarios a los sujetos mencionados y, asimismo, los socios (personas físicas) de la firma perciben remuneraciones por los servicios que han prestado a la sociedad.

Destaca que tanto el papel de los profesionales universitarios como el de los socios constituye parte fundamental de los servicios prestados por la firma, ya que sin la labor desarrollada por estos sería imposible la prestación de los servicios y, por ende, la generación de rentas por parte de la sociedad.

Considerando lo señalado, y atendiendo a que la reglamentación del IRE no contempla la definición de costos para las empresas de servicios, solicita confirmar el criterio de que, al momento de determinar la renta bruta de la sociedad simple, los honorarios facturados por los servicios prestados tanto por los socios como por los profesionales independientes, deben 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 Normas Internacionales de Información Financiera (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 profesionales universitarios y de los socios de XXXXXXX constituye parte fundamental de los servicios prestados por la firma, y sin la labor desarrollada por estos sería imposible la prestación del servicio y la consecuente generación de rentas por parte de la firma, se colige que las erogaciones efectuadas por esta en concepto de honorarios abonados a dichos sujetos pueden ser consideradas como costos a efectos fiscales.

No está demás mencionar que, de conformidad al tercer párrafo del artículo 8° de la Ley N° 6380/2019, a fin de que los costos puedan ser admitidos, deberán cumplir con lo siguiente: (i) estar debidamente documentados; (ii) representar una erogación real; y, (iii) en el caso que la operación deba documentarse con una autofactura, no deberá ser a precio superior al de mercado.

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 la firma XXXXXX con RUC XXXXXX, en concepto de honorarios pagados a los socios y profesionales universitarios que prestan sus servicios personales a la firma de manera independiente, podrán ser consideradas como costo, y las mismas deberán cumplir los requisitos señalados en el párrafo tercero del artículo 8° de la Ley N° 6380/2019 a fin de que puedan ser deducidos a efectos tributarios.

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 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