

Proceso N° xxxxx - Consulta Vinculante

SEÑOR/A/ES: XXX
RUC XXX

La Subsecretaría de Estado de Tributación se dirige a Ustedes en el marco de la consulta de carácter vinculante formulada a través del Sistema de Gestión Tributaria *Marangatu* mediante **Proceso N° 45000000XXX**, en la cual solicitan aclaración sobre el alcance del **numeral 7 y el antepenúltimo párrafo del artículo 15 de la Ley N.º 6380/2019 De Modernización y Simplificación del Sistema Tributario Nacional**, específicamente respecto a los **pagos efectuados a prestadores de servicios personales (profesionales, directores, accionistas) afectados a su entidad que son contribuyentes del Impuesto a la Renta Personal (IRP)**.

Al respecto, manifiestan que su entidad es una empresa familiar en la que los accionistas desarrollan tareas propias de dirección, administración, gestiones operativas propias del rubro de construcciones, utilizando mano de obra nacional y que en estas condiciones, en calidad de directores, esta función representa su única fuente de ingresos.

Adelantan opinión manifestando que los pagos efectuados por la prestación de servicios a los profesionales, directores, accionistas, reúnen los requisitos estatuidos en los artículos 14 y 15 de la Ley N.º 6380/2019 y que por ende son totalmente deducibles del Impuesto a la Renta Empresarial (IRE).

Verificados los documentos de respaldo, se acompañan al proceso virtual el escaneado de Cédula de Identidad Civil del Señor XXX y el escaneado de la nota dirigida a esta cartera.

De la cuestión planteada se expone la siguiente contestación:

La consideración de gasto deducible en el 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 6380/2018.

Así, el artículo 14 de la Ley N.º 6380/2019 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 N.º 6380/2019, 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**.

Ahora, en el supuesto de que la relación sea de dependencia, entonces, la empresa contribuyente del IRE estará sujeta a lo dispuesto en el numeral 4 del citado artículo que establece como gastos deducibles aquellas remuneraciones o contribuciones pagadas al personal, por servicios prestados en relación de dependencia, siempre que se haya aportado a un seguro social creado o admitido por ley o Decreto – Ley, y en el caso que no correspondiere efectuar el aporte al seguro social, serán deducibles siempre que las remuneraciones sean pagadas al personal contribuyente del IRP.

Por otra parte, al hacer mención de los criterios de tributación de las **remuneraciones otorgadas a personas físicas no contribuyentes del IRP prestadoras de servicios, así como a los dueños, socios o accionistas, por su calidad de personal superior**, su deducibilidad en el IRE debe acatar la limitación dispuesta en el penúltimo párrafo del artículo 15 de la Ley N.º 6380/2019.

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**.

Proceso N° xxxxx - Consulta Vinculante

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, **categoricamente tendrá la consideración de gasto deducible sin limitación a efectos del IRE**. 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 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.

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.

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

- a) Con arreglo al artículo 14 de Ley N.º 6380/2019, 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 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 N.º 6380/2019.

En caso de que la remuneración pagada al prestador del servicio profesional desarrollado en relación de dependencia, el contribuyente del IRE podrá deducirlo siempre que se haya aportado a un seguro social creado o admitido por ley o Decreto – Ley, y en el caso que no correspondiere efectuar el aporte al seguro social, serán deducibles siempre que las remuneraciones sean pagadas al personal contribuyente del IRP; ello conforme al numeral 4 del artículo 15 de la Ley N.º 6380/2019.

- 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.

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, a condición de que presten efectivos servicios, por lo que se aclara a la recurrente que esta relación debe estar documentada 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.

- 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,



**TETÃ VIRU
MOHENDAPY**
Motenondeha
Ministerio de
HACIENDA

SET
TRIBUTACIÓN
-Promoviendo confianza-

TETÃ REKUÁI
GOBIERNO NACIONAL

*Paraguay
de la gente*

Proceso N° xxxxx - Consulta Vinculante

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