

CONSULTA NO VINCULANTE**Señor/a/es: XXXX****RUC: XXXX**

La Dirección Nacional de Ingresos Tributarios, a través de la Gerencia General de Impuestos Internos, se dirige a usted en el marco de la Solicitud de Consulta N.º XXXXX formulada en el Sistema de Gestión Tributaria «Marangatu» y admitida como Proceso N.º 45000001170, en la cual solicitó que se le confirme que el importe abonado por una empresa a sus empleados bajo la figura de ayuda para pago de guardería constituye gasto deducible en el Impuesto a la Renta Empresarial (IRE).

Su criterio es que, al existir una normativa que obliga al empleador a habilitar guarderías, a contratar con terceros o a abonar al empleado una suma de dinero para ese efecto, dichas erogaciones constituyen una carga social y, al reunir los requisitos legales exigidos por la Ley N.º 6380/2019 pueden ser consideradas gastos deducibles en el IRE.

Considera que la planilla de liquidación de salarios en la que conste el pago en tal concepto constituye suficiente documentación de respaldo en razón a que dicha contribución al personal, si bien no aporta al régimen de seguridad social creado o admitido por ley, refleja el pago realizado a los trabajadores en forma mensual junto con el salario.

Con base en la descripción de los hechos, y a los efectos de dilucidar la situación planteada, corresponde a continuación efectuar las siguientes precisiones:

El artículo 14 de la Ley N.º 6380/2019 señala que la renta neta se determinará deduciendo 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 finalmente, que no sea a precio superior al de mercado cuando la operación deba documentarse con una autofactura.

Lo señalado en el párrafo precedente refleja el principio de causalidad, el cual preceptúa que, en tanto y en cuanto existiese vinculación entre las erogaciones y la fuente productora de las rentas, y si aquellas fuesen lo suficientemente probadas, las mismas podrán considerarse fiscalmente deducibles. En caso contrario, no podrán serlo.

A renglón seguido, y condicionado al cumplimiento de los requisitos mencionados en el artículo 14 referido, el artículo 15 de la ley tributaria aclara en los siguientes numerales cuáles son los gastos a favor del personal que, **de forma taxativa**, se admitirá deducir en el IRE:

- Las remuneraciones o contribuciones pagadas al personal por servicios prestados en relación de dependencia (Núm. 4)
- El aguinaldo o décimo tercer salario exigido por el Código del Trabajo (Núm. 5)
- Los beneficios otorgados a los trabajadores en relación de dependencia, conforme al artículo 93 de la Constitución y a la normativa que lo reglamente (Núm. 6)
- Las remuneraciones por servicios personales cuando no sean prestados en relación de dependencia (Núm. 7)
- Las remuneraciones porcentuales de las utilidades líquidas por servicios de carácter personal, que no se encuentren en relación de dependencia y pagadas en dinero, siempre que el beneficiario sea contribuyente del IRP (Núm. 8).
- Los gastos de movilidad y viáticos, siempre que las rendiciones de cuentas se hallen debidamente respaldadas (Núm. 19).

CONSULTA NO VINCULANTE

• Los gastos y contribuciones realizados a favor del personal en relación de dependencia contratados con terceros, consistentes en habitación, víveres, provisiones, sepelios, asistencia sanitaria, entrenamiento, educación continua y formación técnica o cultural, debidamente documentados a nombre del contribuyente (Núm. 21).

En ese contexto, al adentrarnos — por ejemplo — a lo dispuesto en el **numeral 4)**, se observa que la ley tributaria permite la deducción de aquellas remuneraciones o contribuciones pagadas por servicios prestados en relación de dependencia, siempre y cuando se haya aportado al seguro social creado o admitido por ley o decreto ley.

En el caso en análisis, usted señaló que la empresa no aporta al régimen de seguridad social por los emolumentos en efectivo abonados al personal para cubrir los gastos de guardería y, además, los mismos no corresponden a pagos por servicios prestados, por lo cual, los presupuestos legales previstos en esta norma no se encuentran reunidos para su aplicación.

Prosiguiendo con el examen de la consulta, es pertinente traer a colación el **numeral 7)** del artículo 15 la ley tributaria, el cual dispone que se podrá deducir las remuneraciones por servicios personales prestados en forma independiente siempre que el prestador del servicio sea contribuyente del IRP o INR.

Tal y como se observa, el numeral precedente tampoco aplica al caso analizado, pues, independientemente a que los beneficiarios de los pagos por parte de la empresa sean o no contribuyentes del IRP o INR, estos no son abonados en concepto de servicios personales, sino para cubrir gastos de guardería.

Por su parte, observamos el **numeral 21)** de la ley tributaria, el cual dispone que serán deducibles todos aquellos gastos y contribuciones que el empleador contrate **por cuenta de tercero** para provecho del personal que se encuentre bajo su relación de dependencia. En otras palabras, para que el gasto pueda ser deducido a la luz de este numeral se debe comprobar mediante documentación fehaciente que el empleador contrató con un tercero para que provinee un servicio o un bien al empleado bajo su subordinación, v.g. piénsese en la contratación de un servicio de guardería para beneficio de los empleados.

Así las cosas, surge con claridad que la previsión legal tributaria mencionada no admite la deducibilidad de prestaciones dinerarias realizadas al personal, sino de aquellas erogaciones en concepto de un servicio o un bien contratado por el empleador y que se pone a disposición del empleado para su uso y beneficio, el cual debe estar debidamente documentado a nombre de la empresa, es decir, del contribuyente del IRE.

En lo que respecta a los gastos a favor del personal en concepto de aguinaldos, movilidad y viáticos, remuneraciones porcentuales de las utilidades líquidas y beneficios adicionales amparados por el artículo 93 de la Constitución de la República, señalados como deducibles en el artículo 15 de la Ley N.º 6380/2019 (numerales 5,6, 8 y 19) a efectos de este dictamen se prescinde de su análisis dada la evidente inaplicabilidad al caso planteado.

Finalmente, cabe mencionar que los gastos enunciados en el artículo 15 de la Ley N.º 6380/2019, en los numerales mencionados precedentemente, son los que se encuentran contemplados como deducibles en el IRE cuando sean efectuados a favor del personal, por ende, son los únicos que la Administración Tributaria puede admitir a tales efectos conforme al principio de legalidad que informa al derecho Administrativo. En ese sentido, se hace hincapié en que, las prestaciones dinerarias para cubrir gastos de guardería de los trabajadores a cargo de los contribuyentes del IRE, y por las cuales no se abona a un seguro social creado o admitido por ley o decreto-ley, no se encuentran ni explícita ni implícitamente categorizadas como deducibles en el IRE.

Conclusión

Tomando en consideración los argumentos de hecho y de derecho expresados, la Gerencia General de Impuestos Internos de la Dirección Nacional de Ingresos Tributarios concluye con respecto al caso planteado que las prestaciones dinerarias efectuadas por la empresa a sus trabajadores por las cuales no se aporta a un régimen de seguridad social creado o admitido por ley o decreto-ley, para cubrir gastos de guardería no pueden ser deducidos en la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial (IRE).



CONSULTA NO VINCULANTE

El presente pronunciamiento fue elaborado teniendo en cuenta las normas vigentes y la situación fáctica planteada en la consulta, por lo que la Administración Tributaria se reserva la facultad de modificarlo ante cualquier variación posterior de las disposiciones aplicables o de los hechos descritos en la consulta.

Corresponde que el presente pronunciamiento sea notificado con los efectos del artículo 245 de la Ley N.º 125/1991.

Respetuosamente.

MA. LETICIA MACIEL, *Dictaminante*
Dpto. de Elaboración e Interpretación
de Normas Tributarias

LUIS ROBERTO MARTÍNEZ, *Jefe*
Dpto. de Elaboración e Interpretación
de Normas Tributarias

ANTULIO BOHBOUT, *Director*
Dirección General de Asuntos
Jurídicos Tributarios

EVER OTAZÚ, *Gerente General*
Gerencia General de Impuestos Internos
Dirección Nacional de Ingresos Tributarios