

CONSULTA TRIBUTARIA:

LA DEDUCIBILIDAD DE PAGOS A REPRESENTANTES LEGALES, MANDATARIOS O ADMINISTRADORES

Mediante Circular No. NAC-DGERCGC22-00000004, el Servicio De Rentas Internas, emitió las directrices respecto a la deducibilidad de pagos a representantes legales, mandatarios o administradores.

Análisis jurídico - normativo:

- a) El numeral 1 del artículo 3 de la Constitución de la República del Ecuador señala que son deberes primordiales del Estado, garantizar sin discriminación alguna el efectivo goce de los derechos establecidos en la Constitución y en los instrumentos internacionales, en particular la seguridad social, entre otros.
- b) El artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador establece que el régimen tributario se regirá, por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria.
- c) El artículo 34 de la Constitución de la República del Ecuador establece que el derecho a la seguridad social es un derecho irrenunciable de todas las personas, y será deber y responsabilidad primordial del Estado. La seguridad social se regirá por los principios de solidaridad, obligatoriedad, universalidad, equidad, eficiencia, subsidiaridad, suficiencia, transparencia y participación, para la atención de las necesidades individuales y colectivas.
- d) El primer inciso del artículo 425 de la Constitución dispone que: 'El orden jerárquico de aplicación de las normas será el siguiente: La Constitución; los tratados y convenios internacionales; las leyes orgánicas; las leyes ordinarias; las normas regionales y las ordenanzas distritales; los decretos y reglamentos; las ordenanzas; los acuerdos y las resoluciones; y los demás actos y decisiones de los poderes públicos'. Y el segundo inciso de la norma ibidem agrega que: 'En caso de conflicto entre normas de distinta jerarquía, la Corte Constitucional, las juezas y jueces, autoridades administrativas y servidoras y servidores públicos, lo resolverán mediante la aplicación de la norma jerárquica superior'.
- e) El artículo 30.2 del Código Tributario vigente, dispone que: 'Los funcionarios de la Autoridad Tributaria aplicarán las leyes que regulan aspectos relativos a la relación tributaria con los respectivos sujetos pasivos, considerando el criterio jerárquico exclusivo previsto en la Constitución de la República(...)'.
- f) El artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno señala que, en general, con el propósito de determinar la base imponible del impuesto a la renta se deducirán los gastos que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los

ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos.

- g) El numeral 9 del artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno en vigencia, establece que en particular se aplicarán las siguientes deducciones: '9.- Los sueldos, salarios y remuneraciones en general; (...) Las remuneraciones en general y los beneficios sociales reconocidos en un determinado ejercicio económico, solo se deducirán sobre la parte respecto de la cual el contribuyente haya cumplido con sus obligaciones legales para con el seguro social obligatorio **cuando corresponda**, a la fecha de presentación de la declaración del impuesto a la renta, y de conformidad con la ley. (...)' (énfasis añadido).
- h) Por su parte, el último inciso del numeral 1 del artículo 28 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno establece que son deducibles los gastos por remuneraciones y beneficios sociales, detallados en los distintos literales previstos en dicha normativa, y el último inciso de este numeral dispone: 'Para los casos establecidos en este numeral, solo se deducirá la parte respecto de la cual el contribuyente haya cumplido con sus obligaciones legales para con el Seguro Social obligatorio, **cuando corresponda**, a la fecha de la presentación de la declaración del impuesto a la renta, la que no podrá superar el plazo del vencimiento de dicha obligación tributaria y deberá observar los límites de remuneraciones establecidos por el ministerio rector del trabajo' (énfasis añadido).
- i) En materia laboral, el artículo 8 del Código del Trabajo define el contrato individual de trabajo como 'el convenio en virtud del cual una persona se compromete para con otra u otras a prestar sus servicios lícitos y personales, bajo su dependencia, por una remuneración fijada por el convenio, la ley, el contrato colectivo o la costumbre'. Así mismo, establece una excepción para el caso de los representantes legales, mandatarios u otras personas que ejercen funciones de administración y representación de los empleadores, conforme el artículo 308 ibídem, que señala: 'Cuando una persona tenga poder general para representar y obligar a la empresa, será mandatario y no empleado, y sus relaciones con el mandante se reglarán por el derecho común (...)'.
'
- j) En el mismo sentido el artículo 36 del mismo Código, ratifica que: 'Son representantes de los empleadores los directores, gerentes, administradores, capitanes de barco, y en general, las personas que a nombre de sus principales ejercen funciones de dirección y administración, aun sin tener poder escrito y suficiente según el derecho común'.
- k) El numeral 31 del artículo 42 del Código del Trabajo, establece que es obligación de los empleadores: 'Inscribir a los trabajadores en el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, desde el primer día de labores, dando aviso de entrada dentro de los primeros quince días, y dar avisos de salida, de las modificaciones de sueldos y salarios, de los accidentes de trabajo y de las enfermedades profesionales, y cumplir con las demás obligaciones previstas en las leyes sobre seguridad social'.
- l) Por su parte, en materia de seguridad social, el artículo 2 de la Ley de Seguridad Social, dispone que 'Son sujetos obligados a solicitar la protección del Seguro General Obligatorio, en calidad de afiliados, todas las personas que perciben ingresos por la ejecución de una obra o la prestación de un servicio físico o

intelectual, con relación laboral o sin ella'. y en particular, en el literal d) del mismo artículo, se menciona expresamente a los administradores o patronos de un negocio, a los cuales se define como '(...) toda persona que emplea a otros para que ejecuten una obra o presten un servicio, por cuenta suya o de un tercero'.

- m) En tal virtud, los trabajadores en relación de dependencia y los representantes legales del empleador, administradores o mandatarios, son sujetos protegidos por el régimen de seguridad social, previsto en la Constitución y en la Ley, a través del sistema de seguro general obligatorio.
- n) En este contexto, el 29 de enero de 2014, mediante Resolución CD. 464, el Consejo Directivo del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social expidió la Codificación del Reglamento del Régimen de Afiliación Obligatoria Aplicable a Personas Sin Relación de Dependencia y Del Régimen de Afiliación Voluntaria, misma que en su artículo 1 establecía: 'Se afiliarán, desde el primer día del mes en que realicen la correspondiente solicitud, las personas que tengan ingresos sin relación de dependencia' (énfasis añadido). Conforme su disposición final segunda, este Reglamento tuvo vigencia desde su suscripción sin perjuicio de supublicación en el Registro Oficial.
- o) En concordancia con la norma anterior, el Servicio de Rentas Internas emitió la Circular NAC-DGECCGC14-00002, publicada en suplemento del Registro Oficial 182, de 12 de febrero 2014, en la que se pronunció sobre el requisito de deducibilidad sobre los pagos de sueldos, salarios u honorarios a sus representantes legales, con respecto a la necesidad de su afiliación a la seguridad social.
- p) Posteriormente, el 20 de marzo de 2014, mediante Resolución C.D. 467, el Consejo Directivo del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social expidió el nuevo Reglamento de Afiliación al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social de las Personas sin Relación de Dependencia o Independientes y Ecuatorianos Domiciliados en el Exterior, cuyo artículo 1 disponía: 'Se podrán afiliar voluntariamente, desde el día en que realicen la correspondiente solicitud, las personas que tengan ingresos sin relación de dependencia o independientes, domiciliadas en el Ecuador, presentando su aviso de entrada a través del portal web oficial del IESS' (énfasis añadido).
- q) En la actualidad, la Resolución del Consejo Directivo del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social C.D. 625, de 31 de diciembre de 2020, recoge la regulación sobre el sistema de Seguro General Obligatorio para todos los trabajadores con relación de dependencia (Capítulo I del Título IV de la resolución antes citada) y para trabajadores sin relación de dependencia (Capítulo V del Título ibidem), este último que incluye a 'el trabajador autónomo, el profesional en libre ejercicio, el administrador o patrono de un negocio, el dueño de una empresa unipersonal, el menor trabajador y demás personas obligadas a la afiliación del régimen del Seguro General Obligatorio en virtud de leyes y decretos especiales' (énfasis añadido).
- r) De acuerdo con lo previsto en el artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, artículo 28 de su Reglamento de aplicación y la normativa prevista en materia laboral y de seguridad social vigente, antes citada, se considera que la obligatoriedad de

afiliación a la seguridad social en el caso de administradores, mandatarios y de quienes realizan actividades a nombre y en representación del empleador, están sujetos al régimen de protección del Sistema General Obligatorio de Seguridad Social, pero, a diferencia de los trabajadores en relación de dependencia, el deber de afiliarse recae propiamente en ellos mismos y no en la persona natural o jurídica a quien prestan sus servicios y a nombre de quien actúan, puesto que sus relaciones contractuales se regulan por lo establecido en el derecho civil y no en lo laboral; por este motivo, se concluye que la referida Circular NAC-DGECCGC14-00002, expedida por el Servicio de Rentas Internas en el 2014, a la presente fecha no recoge el régimen jurídico aplicable en estos casos.

Pronunciamento:

Con fundamento en las disposiciones constitucionales y legales citadas, esta Administración Tributaria aclara y emite esta directriz sobre lo concerniente a la deducibilidad de los valores pagados a representantes legales y mandatarios cuya relación laboral se sujeta al primer inciso del artículo 308 en concordancia con el primer inciso del artículo 36 del Código del Trabajo, y la Resolución C.D. 625, del Consejo Directivo del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, vigentes a la fecha y citadas en este documento, en los siguientes términos:

En la liquidación del Impuesto a la Renta, a efectos de registrar la deducibilidad de los gastos por concepto de honorarios pagados por una sociedad a su representante o representantes legales (mandatarios o administradores), no es menester acreditar el pago de aportes patronales a la seguridad social, en tanto que la relación contractual en estos casos se circunscribe al ámbito civil y no laboral, tal como lo prevén los artículos 36 y 308 del Código del Trabajo.

FUENTE: Circular No. NAC-DGERCGC22-00000004, emitida por el Servicio de Rentas Internas, publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 180, de 31 de octubre de 2022.