



**Facultad de Ciencias Económicas y de Administración
Universidad de la República**

**IV Jornadas Académicas-XV Jornadas de Coyuntura
de la Facultad de Ciencias Económicas y de Administración
27, 28 y 29 de agosto de 2013**

FISCALIDAD DE LOS GASTOS EN CAPACITACIÓN EN EL IRAE E IRPF

Javier Forte Rodino¹

RESUMEN

El escenario en el cuál se desempeñan las empresas uruguayas presenta actualmente un claro desafío para obtener y mantener recursos humanos calificados, los cuales constituyen su capital humano.

Uruguay tiene su economía con un nivel de apertura e inserción internacional, con empresas que deben competir y dar respuesta satisfactoria al constante cambio e innovación tecnológica, lo cual deviene en la necesidad de contar con recursos humanos calificados a través de una constante y permanente capacitación.

Para la empresa, las acciones de capacitación constituyen una herramienta estratégica para mantener y aumentar su rentabilidad, sustentabilidad y proyección en el mediano y largo plazo.

Para los trabajadores, la capacitación que realizan a través de la iniciativa empresarial, constituyen el posible acceso a empleos de mejor calidad y a la obtención de mejores condiciones laborales incluyendo las retributivas.

Se entiende pertinente, realizar una compilación de las normas vinculadas a las partidas destinadas a capacitación ya sea en el ámbito del IRAE como en el del IRPF.

El marco teórico del trabajo lo constituye la ley, los decretos reglamentarios y demás normas concordantes relativas a la imposición a las rentas empresariales y a las rentas de las personas físicas

El sistema tributario uruguayo reconoce la particularidad de los Gastos en Capacitación que realizan las empresas para con sus empleados. Se describe en el ámbito del IRAE el tratamiento de las partidas destinadas a capacitación del personal dependiente, y las condiciones para que sean considerados gasto fiscalmente admitidos para el sujeto pasivo del IRAE con independencia de si la contraparte tributa imposición a la renta, si los mismos se realizan en instituciones públicas y en instituciones privadas inscriptas en el Registro del Ministerio de Educación y Cultura, condicionado a que exista un nexo causal entre el curso y la actividad desarrollada por el empleado.

Sintéticamente, se afirma que las partidas destinadas a capacitación del personal constituyen gasto admitido para la determinación de la renta neta en el IRAE, si las mismas se encuentran realizadas en el país, y son directamente vinculadas a la actividad presente o futura del trabajador y la misma es asumida directamente por la empresa o reintegrada al trabajador contra rendición de cuentas.

Por su parte, dichas partidas se computan como gasto incrementado computables por una vez y media, si la capacitación se realiza en las definidas áreas prioritarias, y adicionalmente cumplen con todas las otras exigencias reglamentarias y son razonables a juicio de la Dirección General Impositiva. También se establecen tratamientos preferenciales cuando dichas partidas se encuentran dentro del marco normativo de declaración de interés nacional.

Si las sumas de dinero que la empresa otorga a sus empleados para capacitación sin estar vinculada a las tareas actuales o futuras del trabajador, entonces éstas partidas adquieren carácter remuneratorio, las cuales se incluyen dentro de las hipótesis legales previstas de gravabilidad en el ámbito del IRPF.

Palabras claves: *Capacitación - IRAE – IRPF*

1) Justificación del tema

¹ Contador Público integrante de la Unidad Académica: Unidad Tributaria en la Facultad de Ciencias Económicas y de Administración

El escenario en el cuál se desempeñan las empresas uruguayas, presenta actualmente un claro desafío para obtener y mantener recursos humanos calificados, los cuales constituyen su capital humano.

Uruguay presenta en su economía un buen nivel de apertura e inserción internacional, con empresas que deben competir y dar respuesta satisfactoria al constante cambio e innovación tecnológica, lo cual deviene en la necesidad de contar con recursos humanos calificados a través de una constante y permanente capacitación.

Para la empresa, las acciones de capacitación constituyen una herramienta estratégica para mantener y aumentar su rentabilidad, sustentabilidad y proyección en el mediano y largo plazo.

Para los trabajadores, la capacitación que realizan a través de la iniciativa empresarial, constituyen el posible acceso a empleos de mejor calidad y a la obtención de mejores condiciones laborales, incluyendo las retributivas.

Se entiende pertinente, realizar una compilación de las normas tributarias vinculadas a las partidas destinadas a capacitación ya sea en el ámbito del IRAE como en el del IRPF.

En el presente trabajo, se aborda la fiscalidad de los Gastos en Capacitación, entendiendo como tales, las partidas destinadas por las empresas con la finalidad de capacitar a sus empleados para las tareas que desempeñan o que vayan a desempeñar, así también como las destinadas para preparar al empleado en alguna especialidad en beneficio del propio trabajador.

En el caso de que la empresa destine fondos destinados al desempeño actual o futuro inmediato o mediano del trabajador, se observa que la contraparte de la actividad es una institución de enseñanza en cuyo caso se debe analizar el tratamiento tributario como gasto admitido, no admitido o incrementado en la determinación del impuesto a la renta empresarial.

En el caso de que la capacitación no esté vinculada a la actividad del trabajador y que sea para beneficio de éste último, entonces la contraparte del gasto será el propio empleado en concepto de apoyo o financiamiento económico, con todas las consecuencias en el tratamiento fiscal que deriva en el impuesto a la renta del trabajador.

2) Marco teórico

2.1) Impuesto a Las Rentas Empresariales (IRAE)

El Impuesto a las Rentas Empresariales –en adelante IRAE- es un impuesto anual sobre las rentas de fuente uruguaya de actividades económicas de cualquier naturaleza.

En su aspecto objetivo y elemento material grava las actividades empresariales por naturaleza jurídica², las actividades empresariales por actividad³ y actividades asimiladas a empresariales⁴, las comprendidas en el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF) obtenidas por quienes opten por liquidar este impuesto⁵ o por quienes deban tributarlo preceptivamente por superar el límite de UI 4.000.000 de ingresos para las rentas de trabajo obtenidas fuera de la relación de dependencia⁶.

El elemento espacial del IRAE está definido en la fuente uruguaya⁷ de las rentas provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en la República, con independencia de la nacionalidad, domicilio o residencia de quienes intervengan en las operaciones y del lugar de celebración de los negocios jurídicos.

Las sociedades anónimas, los Establecimientos Permanentes de Entidades no Residentes en la República, los Entes Autónomos y Servicios Descentralizados que integran el dominio industrial y comercial del Estado, los fondos de inversión cerrados de crédito, los fideicomisos con excepción de los de garantía y de aquellos sujetos pasivos que superen los UI 4.000.000 de ingresos, están obligados a determinar la renta gravada en base al régimen de contabilidad suficiente, es decir por el régimen denominado real⁸. El resto de los sujetos pasivos determinan el IRAE por el denominado régimen ficto⁹, pudiendo optar por el régimen real.

La mecánica de determinación del IRAE está recogida en el Artículo 10° del Decreto 150/007:

”Resultados fiscales.- Los resultados contables se ajustarán de acuerdo a las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas, adicionando o deduciendo, según corresponda, los gastos y las ganancias computadas o no en la contabilidad.....”

De su lectura se extrae, que la determinación del resultado fiscal se realiza a partir del resultado contable ± Ajustes Fiscales¹⁰, pudiendo clasificar los mismos como aquellos que corresponden a Rentas no Gravadas y los Gastos asociados a las mismas, restricciones a la deducibilidad de gastos, criterios de valuación, criterio de devengamiento de rentas, gastos incrementados y al ajuste fiscal por inflación¹¹.

2.2) Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

2 Artículo 3° A) Título 4 TO/996 con la versión dada por la Ley N° 18.083

3 Artículo 3° B) Título 4 TO/996 con la versión dada por la Ley N° 18.083

4 Artículo 4° Título 4 TO/996 con la versión dada por la Ley N° 18.083

5 Artículo 5° Título 4 TO/996 con la versión dada por la Ley N° 18.083

6 Artículo 5° Título 4 TO/996 con la versión dada por la Ley N° 18.083

7 Artículo 7° Título 4 TO/996 con la versión dada por la Ley N° 18.083

8 Artículo 88° Título 4 TO/996 con la versión dada por la Ley N° 18.083 y Artículo 168° Decreto 150/007

9 Artículo 88° Título 4 TO/996 con la versión dada por la Ley N° 18.083 y Artículo 64° Decreto 150/007

10 Artículos 19°, 20°, 21°, 22° y 23° Título 4 TO/996 con la versión dada por la Ley N° 18.083

11 Artículos 27°, 28° y 29° Título 4 TO/996 con la versión dada por la Ley N° 18.083

El Impuesto a la Renta de las Personas Físicas –en adelante IRPF- es un impuesto anual de carácter personal y directo, que gravará las rentas obtenidas por las personas físicas residentes fiscales en Uruguay.

En su aspecto objetivo y elemento material grava los rendimientos de capital, los incrementos patrimoniales que determina la ley, las rentas del trabajo dentro o fuera de la relación de dependencia y las imputaciones de rentas que realice la ley¹²

El elemento espacial del IRPF está definido en la fuente uruguaya¹³ de las rentas provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en la República, y los rendimientos del capital mobiliario, originados en depósitos, préstamos, y en general en toda colocación de capital o de crédito de cualquier naturaleza, en tanto tales rendimientos provengan de entidades no residentes. También se consideran de fuente uruguaya las retribuciones por servicios personales, dentro o fuera de la relación de dependencia, que el Estado pague o acredite, las retribuciones por servicios personales desarrollados fuera del territorio nacional en relación de dependencia, siempre que tales servicios sean prestados a contribuyentes del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE), del Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas (IRPF) y por los servicios técnicos servicios de carácter técnico prestados desde el exterior, fuera de la relación de dependencia en tanto se vinculen a la obtención de rentas comprendidas en el IRAE, a contribuyentes de dicho impuesto, en los ámbitos de la gestión, técnica, administración o asesoramiento de todo tipo.

3) Los Gastos en Capacitación en el ámbito del IRAE

3.1) Admisibilidad de los gastos

Los contribuyentes de IRAE que realizan la determinación real del impuesto con contabilidad suficiente deducen de la renta bruta –como regla general-, los gastos devengados en el ejercicio necesarios para obtener y conservar las rentas gravadas, debidamente documentados, siempre que dichos gastos constituyan para la contraparte renta gravada por el Impuesto a las Rentas Empresariales (IRAE), por el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (IRPF), por el Impuesto a las Rentas de los No Residentes (IRNR) o por una imposición efectiva a la renta en el exterior¹⁴.

Esta regla general, tiene excepciones¹⁵, destacándose las dispuestas por los Artículos 21°.- Otras Pérdidas Admitidas, 22°.- Excepciones al Principio General y 23°.- Deduciones Incrementadas del Título 4 del Texto Ordenado 1996 con la redacción dada por la Ley N° 18.083. A nivel reglamentario tenemos que considerar el Decreto 150/007 en su Artículos 42°.- Otros Gastos Admitidos y los artículos vinculados a los Gastos Incrementados referidos a la Capacitación: el 43° y el 43°Bis.- Áreas Prioritarias, el 44°.- Características de los Cursos, el 45°.- Gastos Computables, el 46°.- Gastos en el Exterior y el 47°.- Constancias.

12 Artículo 2° Título 7 TO/996 con la versión dada por la Ley N° 18.083

13 Artículo 3° Título 7 TO/996 con la versión dada por la Ley N° 18.083

14 Artículo 19° Título 4 TO/996

15 Inciso final del Artículo 19° Título 4 TO/996

La inversión en capacitación y formación de capital humano no califica como Activo para las normas contables adecuadas ni para las normas fiscales adecuadas. En efecto, en el Marco Conceptual para la preparación de Estados Contables¹⁶ dichas partidas no califican como Activo por no constituir un recurso controlado por la empresa, y tampoco constituyen partidas correlacionadas a un ingreso. Estos conceptos son extensibles al ámbito del IRAE, pues basta considerar que el Artículo 97° del Decreto reglamentario del IRAE 150/007 cuando se incurre en un pasivo sin reconocer un Activo en forma simultánea.

Como expresa Juan Antonio Pérez Pérez (Pérez Pérez, 2008), referido a la condición de gasto necesario: *“el término “necesidad” evoca la noción de causalidad, en el sentido de que para que se admita un gasto es menester que exista una relación causal entre la decisión de incurrir en ese gasto y el fin de generar una renta o de conservar el patrimonio. Esa relación debe poder ser apreciada en forma objetiva, esto es que la intención subjetiva del titular de la actividad que decide incurrir en el gasto deber poderse apreciar bajo la forma de un vínculo causal racional que ligue en forma directa el gasto y su finalidad”*.

Adhiriendo a dichos conceptos, el sujeto pasivo de IRAE que incurre en gastos de capacitación establecerá él, por sí y ante sí, la necesidad del gasto, quedando sujeto al control de la Administración la racionalidad y causalidad que ligue el gasto en capacitación incurrido con la finalidad manifiesta del mismo.

En general, las instancias de capacitación se realizan en instituciones de enseñanza pública o privada de Uruguay, éstas se encuentran amparadas en el Artículo 69° de la Constitución de la República o en países del exterior.

Esto implica que, en los casos en los cuales las empresas capacitan a sus empleados en Uruguay, estarán incurriendo en gastos cuya contraparte no tributa ninguna imposición a las rentas, y que si lo realizan en el exterior deben aplicarse las limitaciones a la deducibilidad de acuerdo a la tasa efectiva de imposición en el exterior.

Ello ha llevado, a que el Poder Ejecutivo, en ejercicio de las facultades otorgadas por el literal M) del Artículo 22° del Título 4 TO/996 cuya fuente legal fue el Artículo 13° de la Ley N° 18.341, dispusiera -a través del dictado del Decreto 496/007 de 17 de diciembre 2007- el numeral 16) del Artículo 42° del Decreto 150/007 las condiciones para la admisibilidad de los gastos de capacitación en el IRAE:

“16. Los gastos de capacitación del personal, en perfeccionamiento técnico, gerencial o de dirección, realizados en instituciones públicas y en universidades privadas debidamente habilitadas por el Estado, o en otras instituciones privadas inscriptas en el registro a que refiere el artículo 2° del Título 3 del Texto Ordenado 1996. No se admitirá la deducción de los gastos siempre que:

a) No exista nexo causal entre el curso y la actividad desarrollada por el empleado en la entidad empleadora.

b) Se trate de carreras de nivel terciario, maestrías, doctorados, licenciaturas o cursos de postgrados, cuyo destinatario sea el titular de la empresa unipersonal, socio, accionista o director; o los familiares de dichos sujetos hasta en segundo grado de consanguinidad o primero de afinidad.”

De la lectura de la norma expuesta, surge entonces que las partidas destinadas a capacitación del personal dependiente, se consideran gasto fiscalmente admitido para el sujeto pasivo del IRAE con independencia de si la contraparte tributó imposición a la renta, si los mismos se realizan en instituciones públicas y en instituciones privadas inscriptas en el Registro del Ministerio de Educación y Cultura, condicionado a que exista un nexo causal entre el curso y la actividad desarrollada por el empleado.

No obstante, la propia norma reglamentaria, excluye de este tratamiento a los cursos pagados por la empresa si corresponden a niveles de grado de nivel terciario, postgrado, licenciaturas, maestrías y doctorados cuando los mismos tienen como destinatario al titular de la empresa unipersonal, socio, accionista, director, familiar de los mismos hasta el segundo grado de consanguinidad o primero de afinidad.

Debe señalarse que la admisibilidad del gasto no alcanza a las partidas destinadas a la capacitación que se realice en instituciones de enseñanza del exterior del país, las cuales se siguen rigiendo por la regla general.

2.2) Gastos incrementados

Dentro de los gastos privilegiados por el legislador en cuanto a imputarlos por un monto superior al incurrido –por una vez y media-, encontramos en el Artículo 23° del Título 4 TO/996 los gastos destinados a capacitación:

“Los gastos que se mencionan a continuación, serán computables por una vez y media su monto real, de acuerdo a las condiciones que fije la reglamentación:

A) Los gastos en que incurran los sujetos pasivos de este impuesto, destinados a capacitar su personal en áreas consideradas prioritarias. El Poder Ejecutivo establecerá las áreas consideradas prioritarias a estos efectos. Dichas áreas serán, especialmente, aquellas emergentes del Plan Estratégico Nacional en Materia de Ciencia, Tecnología e Innovación impulsado por el Gabinete Ministerial de la Innovación.”

Esta norma legal, determina dentro del régimen promocional de excepción en el cómputo de los gastos de capacitación al personal, a los que se realicen en las áreas prioritarias establecidas taxativamente a dichos efectos.

El Poder Ejecutivo a través del dictado del Decreto N° 514/009 de 9 de noviembre de 2009 con la redacción dada por el Decreto N°371/012 de 16 de noviembre 2012, agregó al Decreto 150/007 el Artículo 43°Bis en donde define las áreas prioritarias, diferenciando áreas prioritarias sectoriales y transversales:

“.....

a) las áreas prioritarias sectoriales, caracterizadas por su importancia actual o potencial en la estructura productiva, y su incidencia en la capacidad de creación de empleo. Esta categoría comprende exclusivamente a las cadenas agroindustriales, la producción de energía, la industria farmacéutica, el sector de prestación de servicios turísticos y el complejo de la industria audiovisual.

b) Las áreas prioritarias transversales, caracterizadas por la creación de externalidades positivas no vinculadas a sectores de actividad específico. Esta

categoría comprende exclusivamente a las tecnologías de la información y comunicaciones, la logística, la biotecnología, la nanotecnología y el manejo del medio ambiente.”

Luego la reglamentación, establece limitaciones en cuanto a las características de los cursos incluidos en el régimen¹⁷, cuáles son las partidas a considerar y cuáles son excluidas como gastos incrementados¹⁸, en qué condiciones se pueden incluir gastos de capacitación en el exterior¹⁹ y finalmente establece la constancia²⁰ que debe solicitar el contribuyente a la Dirección General Impositiva acerca del cumplimiento del régimen promocional.

En cuanto a las características de los cursos, se establece que los mismos tienen que ser afines a los intereses de la empresa, ser dictados por instituciones públicas o privadas con personería jurídica cuya capacidad profesional en educación empresarial sea reconocida en plaza y que los cursos estén orientados a la tarea que el dependiente esté realizando o que vaya a realizar en la empresa.

A diferencia del régimen general de deducción de gastos previsto en el numeral 16 del Artículo 42° del Decreto 150/007 solamente se excluye del beneficio promocional de computar el gasto por una vez y media a los cursos que tomen los directores de sociedades anónimas.

Las partidas que pueden computarse en el beneficio promocional serán únicamente las de matrícula y precio del curso, limitándose a un curso por año por empleado que no constituya una carrera como maestría, doctorado o similar. Podrá admitirse un número mayor de cursos por dependiente cuando los mismos formen parte de un programa publicado por la Institución educativa que los brinde y forme parte de un plan orgánico de perfeccionamiento en el tema de que se trate.

Debe destacarse, además que más allá de todas las limitaciones dispuestas por la ley y la reglamentación, adicionalmente los gastos a imputar deben ser razonables a juicio de la Dirección General Impositiva. Esta última delegación que realiza la norma reglamentaria entendemos que excede la disposición legal que le da sustento.

A su vez, el Artículo 48° del Decreto 150/007 con la redacción dada por el Decreto N°371/012 de 16 de noviembre 2012, estableció normas específicas de cómputo incrementado para los gastos orientados a la capacitación de técnicos y obreros en programas seleccionados de investigación y desarrollo científico y tecnológico, siempre que los dichos gastos estén incluidos en un proyecto de inversión declarado de Interés Nacional y en la medida que se realicen en las áreas prioritarias determinadas en el artículo 43°Bis del Decreto 150/007, podrán computar el gasto de forma incremental según lo dispuesto en el Artículo N° 48 del Decreto 150/007. Dicha norma considerará proyectos de investigación científica o desarrollo tecnológico todos aquellos que contribuyan a mejorar de modo trascendente el conocimiento humano y la utilización de los recursos productivos.

17 Artículo 44° Decreto 150/007

18 Artículo 45° Decreto 150/007

19 Artículo 46° Decreto 150/007

20 Artículo 47° Decreto 150/007

3) Los gastos en capacitación en el ámbito del IRPF

El IRPF grava –entre otras- a las rentas del trabajo, las cuales están constituidas por los ingresos, regulares o extraordinarios, en dinero o en especie, y las partidas retributivas que generen los contribuyentes por su actividad personal en relación de dependencia o en ocasión de la misma²¹.

Las sumas de dinero que la empresa otorgue a sus empleados en carácter remuneratorio para realizar cursos de capacitación, constituyen partidas retributivas las cuales se incluirían dentro de las hipótesis legales previstas del IRPF.

No obstante, el numeral 2) del Artículo 2° del Decreto N°306/007 de 27 de agosto de 2007, estableció que no se encuentran incluidas en el IRPF:

“.....

Las partidas correspondientes a cursos de capacitación, incluidos los cursos de nivel terciario de grado, postgrado y doctorado, siempre que se cumplan conjuntamente las siguientes condiciones:

- a) Sean contratadas y pagadas por el empleador o exista rendición de cuentas.*
- b) Estén inequívocamente vinculadas a la actividad que el empleado desarrolla en la entidad empleadora.*

La exclusión de las partidas a que refieren los numerales 1) y 2) del presente artículo no comprende a las otorgadas al dueño, socios, o directores.”

Esta norma reglamentaria, estableció explícitamente que aquellas partidas abonadas directamente por la empresa o las que se le entreguen al trabajador y exista rendición de cuentas, destinadas a capacitación y vinculadas a la actividad del empleado constituyen gasto de la empresa y por consiguiente no deben incluirse como retribución del trabajador.

Diferente es el caso, cuando dichas partidas destinadas a capacitación no se encuentren vinculadas a la actividad del empleado en la empresa o que su forma de pago haga presuponer que es simplemente una partida retributiva. En esos casos las partidas se encuentran comprendidas en el IRPF. En este caso, al estar gravada por IRPF en Categoría II, dichas partidas serán gasto admitido para la empresa.

La Dirección General Impositiva a través del numeral 54 de la Resolución 662/007 dispone:

“54) Capacitación.- Las partidas correspondientes a cursos de capacitación que se otorguen a los empleados, serán renta computable cuando se verifique alguna de las siguientes circunstancias:

- a) la partida no se encuentre sujeta a rendición de cuentas*
- b) no exista nexo causal entre el curso y la actividad desarrollada por el empleado en la entidad empleadora.”*

21 Artículo 32° Título 7 TO/996

Esta resolución en definitiva contempla con una redacción diferente las mismas condiciones de gravabilidad de las partidas en capacitación que reciben los empleados dependientes. No obstante, no se hace referencia al caso del dueño, socios o directores.

Se entiende que el dueño y el socio no son empleados, pero surge la duda en el caso de los directores de sociedades anónimas que revisten la calidad de empleados dependientes.

Considerando el orden jerárquico de las normas, el Artículo 2° del Decreto 306/0007 establece que las partidas de capacitación otorgadas a los directores se encuentran incluidas en el elemento material del hecho generador del IRPF.

A nivel de pronunciamientos de la Dirección General Impositiva existe la Consulta N°5480 de 10 de febrero 2011, en la cual el consultante manifiesta que la empresa en la cual se desempeña como auxiliar administrativo contable, le paga el costo de la carrera de Contador Público en una universidad privada, adelantando opinión en cuanto a que dichas partidas no se encuentran comprendidas en el IRPF estableciendo como fundamento que cumple con los requisitos exigidos por el artículo 2° del Decreto No. 306/007 de 27.08.007.

La Administración coincidió con dicha opinión, en la medida que la partida está vinculada inequívocamente a la actividad que desarrolla en la empresa y solamente queda condicionada a que la pague directamente la empresa o que si le da el dinero al empleado éste rinda cuentas del mismo y que dicho empleado no sea dueño, socio o director de la empresa.

Nótese, que en el caso referenciado, la tarea de capacitación probablemente exceda las tareas asignadas durante el tiempo en la cual se desarrolla la carrera, pero que sin duda se encuentra vinculada a las tareas que probablemente se le asignen al trabajador una vez que culmine dicha capacitación.

4) Conclusiones

Sintéticamente se puede afirmar que las partidas destinadas a capacitación del personal **constituye gasto admitido** para la determinación de la renta neta en el IRAE de una entidad con actividades empresariales, si la capacitación se encuentran realizada en el país, y son directamente vinculadas a la actividad presente o futura del trabajador y la misma es asumida directamente por la empresa o reintegrada al trabajador contra rendición de cuentas.

El trabajador que realiza cursos de grado terciario, postgrado, licenciatura, maestría o doctorado no puede ser dueño, socio o accionista o familiar de éstos en segundo grado de consanguinidad o primero de afinidad

Por su parte, dichas partidas se imputan como **gasto incrementado** computables por una vez y media, si la capacitación se realiza en las definidas áreas prioritarias, y adicionalmente cumplen con todas las otras exigencias reglamentarias y son razonables a juicio de la Dirección General Impositiva.

También se imputan como **gasto incrementado** y serán computables por una vez y media, si dichas partidas corresponden a capacitación de técnicos y obreros en programas seleccionados de investigación y desarrollo científico y tecnológico, siempre que dichos gastos se encuentren incluidos en un proyecto de inversión declarado de Interés Nacional en las áreas prioritarias definidas explícitamente por la reglamentación.

Finalmente, en el ámbito del IRPF, las partidas por capacitación que reciben los empleados dependientes **estarán comprendidas** en el mismo, si las partidas recibidas no se encuentran sujetas a rendición de cuentas o no existe nexo causal entre el curso y la actividad desarrollada o a desarrollar por el mismo en la empresa.

Por lo expuesto se sugiere, que para analizar la fiscalidad de las partidas que una empresa destine a capacitación de sus empleados dependientes, se identifiquen las normas aplicables en función de las respuestas a las siguientes interrogantes:

1. ¿El gasto será de utilidad directa para la empresa existiendo una conexión inequívoca con las tareas que desempeña o pueda en lo inmediato o mediato realizar el trabajador?
2. ¿La capacitación será realizada en el país?
3. ¿La capacitación será realizada fuera del país?
4. ¿El gasto es asumido directamente por la empresa o es reintegrado al empleado?
5. Si el gasto es reintegrado al empleado, ¿existe rendición de cuentas por el total?
6. El trabajador que realiza la capacitación en carreras de grado terciario, licenciatura, postgrado, maestría o doctorado, ¿no es dueño, socio o accionista?
7. El trabajador que realiza la capacitación en carreras de grado terciario, licenciatura, postgrado, maestría o doctorado, ¿es familiar del dueño, socio o accionista hasta el segundo grado de consanguinidad o primero de afinidad?
8. La capacitación, ¿se encuentra incluida en las áreas prioritarias?
9. La capacitación, ¿se encuentra incluida en un proyecto declarado de Interés Nacional referido a investigación y desarrollo científico y tecnológico?
10. ¿Los gastos se encuentran debidamente documentados?

Bibliografía.-

Pérez Pérez, J.A.(2008) “LOS CONDICIONAMIENTOS GENERALES PARA LA DEDUCCIÓN DE GASTOS EN EL IMPUESTO A LA RENTA DE LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS (IRAE)” Primeras Jornadas de Tributación DGI 2008

www.dgi.gub.uy Texto Ordenado 1996, Decretos reglamentarios, Consultas