

## GASTOS DE CAPACITACIÓN – TRATAMIENTO TRIBUTARIO EN EL ÁMBITO DEL IRAE E IRPF

CRA. NATALIA AMARELLE PORTO - CRA. MÓNICA ELIZABETH LIENTSCHNIG CARDOZO

*Natalia Amarelle Porto, Contadora Pública egresada de la UDELAR. Diplomado en Tributación CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias). Asesora en el Departamento Asistencia al Contribuyente de la Dirección General Impositiva hasta el año 2016. Actualmente desempeña tareas en la División Planificación, Estudios y Coordinación. Docente en cursos de capacitación interna de la DGI. Docente Grado 1 Legislación y Técnica Tributaria – UDELAR (2010-2012). Expositora sobre especialización tributaria en otros ámbitos académicos.*

*Mónica Elizabeth Lientschnig Cardozo, Contadora Pública egresada de la UDELAR. Diplomado en Tributación CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias). Asesora en el Departamento Asistencia al Contribuyente de la Dirección General Impositiva hasta el año 2018. Actualmente desempeña tareas en la División Planificación, Estudios y Coordinación. Docente en cursos de capacitación interna de la DGI. Docente Grado 1 Legislación y Técnica Tributaria – UDELAR (2012). Expositora sobre especialización tributaria en otros ámbitos académicos.*

### ÍNDICE

- 1) INTRODUCCIÓN
- 2) ALCANCE
- 3) DEDUCIBILIDAD DE LOS GASTOS DE CAPACITACIÓN EN EL IRAE
  - 3.1) Condiciones generales para la deducibilidad de los gastos en el IRAE
  - 3.2) Capacitación contratada con Entidades residentes
  - 3.3) Capacitación contratada con Entidades no residentes
  - 3.4) Deduciones Incrementadas
- 4) TRATAMIENTO DE LAS PARTIDAS DE CAPACITACIÓN EN EL IRPF
- 5) CONCLUSIONES
- 6) BIBLIOGRAFÍA

### 1) INTRODUCCIÓN

En los últimos años las actividades de capacitación han adquirido una importancia relevante para las empresas, para mejorar el desempeño en los puestos de trabajo en términos de conocimiento, habilidades y actitudes, convirtiéndose en un instrumento que enseña y promueve el desarrollo integral del personal, y por ende el desarrollo de la organización.

Nadie duda de las ventajas que brindan los programas de capacitación en cuanto a la motivación del personal de la empresa, la mejora en los sistemas, métodos y procedimientos de trabajo; la mejora en las relaciones interpersonales y las relaciones con el cliente; la mejora en la productividad y competitividad de la empresa, así como su contribución a las metas globales de la organización.

Ahora bien, ¿cuál es el costo fiscal de tener un plan de capacitación? ¿Existen beneficios? ¿Pueden cambiar las condiciones de deducción de los gastos, en función de qué tipo de capacitación se está proporcionando?, ¿o a quién?

En el presente trabajo, pretendemos compilar y exponer toda la normativa relacionada a los gastos de capacitación en el Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas (en adelante IRAE), analizando como opera su deducción según los distintos casos; y también consideraremos el tratamiento de éstas partidas en el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas (en adelante) IRPF. El objetivo es poder dar respuesta a alguna de las interrogantes que los empresarios pudieran tener a la hora de evaluar los costos fiscales de las actividades de capacitación que quieran brindar.

### 2) ALCANCE

En cuanto al alcance de nuestro trabajo, queremos realizar dos puntualizaciones.

Por un lado, partimos de la base de que las partidas de capacitación suponen un gasto para la empresa, y por tanto debe comprobarse si se trata de gastos deducibles a los efectos del IRAE.

Por otro lado, cabe aclarar, que nos limitaremos a considerar la normativa, tanto en el IRAE como en el IRPF, con un carácter general, sin considerar los casos particulares que pudieran existir<sup>1</sup> (Texto Ordenado, Decretos Reglamentarios, o Decretos y Resoluciones aplicables de interés general).

### 3) DEDUCIBILIDAD DE LOS GASTOS DE CAPACITACIÓN EN EL IRAE

#### 3.1) Condiciones generales para la deducibilidad de gastos en el IRAE

El IRAE es un impuesto que se liquida sobre la renta neta fiscal de la empresa. Para establecer la renta neta, la normativa<sup>2</sup> nos indica que se deducirán de la renta bruta los gastos que cumplan con:

- Ser devengados en el ejercicio
- Ser necesarios para obtener y conservar las rentas gravadas
- Estar debidamente documentados
- Constituir para la contraparte rentas gravadas por el IRAE, IRPF<sup>3</sup>, IRNR o por una imposición efectiva en el exterior<sup>4</sup>

El primer requisito, alude a un concepto que las normas fiscales no definen y que pretende otorgar un horizonte temporal al reconocimiento de los gastos. Por este motivo, se recurre a las normas contables. No obstante, la norma tributaria muchas veces se aparta del criterio contable en forma expresa. Esto queda de

manifiesto en varias publicaciones que desarrollan el tema.<sup>5</sup>

La segunda condición, refiere a la vinculación del gasto con la generación de la renta. Para que un gasto sea admitido, es necesario que tenga el fin de generar la renta o conservarla.

El tercer requisito, apunta a contar con un medio de prueba, que de cuenta de la existencia, momento y cuantía del gasto.

Por último, a partir de la reforma tributaria, además de verificarse el cumplimiento de los tres primeros requisitos, se debe analizar la situación tributaria de la contraparte. Esta condición crea una cierta simetría entre los gastos deducibles por el contribuyente, y el ingreso computable para un impuesto a la renta por su contraparte. No obstante, la propia normativa prevé una lista de excepciones con sus requisitos particulares, para la deducción.

Por el Artículo 16 del Título 4, se admite la deducción de costos y gastos que cumplan con el principio general de deducción de gastos, excepto por lo establecido en los Artículos 21 (Otras pérdidas admitidas), 22 (Excepciones al principio general), y 23 (Deducciones incrementadas).

Adicionalmente, por el Artículo 42 del Decreto No. 150/007, se admite la deducción de ciertos gastos, que de no mediar esa excepción, no serían deducibles, en su mayoría por no poder cumplir con la regla de la contraparte.

Por lo tanto, cuando se pretende comprobar la condición de la contraparte, debemos verificar previamente que el gasto no se encuentre dentro de la lista de excepciones.

Enfocándonos en nuestro trabajo, para analizar si el gasto por concepto de capacitación es admitido, vamos a considerar las siguientes situaciones:

- Capacitación contratada con Entidades residentes
- Capacitación contratada con Entidades no residentes

1 Consideraremos los Títulos del Textos Ordenados, Decretos reglamentarios y Resoluciones, relativos a la regulación general de cada uno de los impuestos (IRAE e IRPF) sin considerar casos particulares que ameriten considerar normativa específica como por ejemplo Convenios internacionales para evitar la doble imposición.

2 Artículo 19 del Título 4, T.O 1996, "Principio general"

3 "... En el caso de los gastos correspondientes a servicios personales prestados en relación de dependencia que generen rentas gravadas por el IRPF, la deducción estará además condicionada a que se efectúen los correspondientes aportes jubilatorios" Inciso 4º, Artículo 19 del Título 4, T.O.1996.

4 Esta condición, también es conocida como "regla canda-do" o "regla de la contraparte". El análisis de cómo opera esta condición, en función de si la contraparte se encuentra gravada por IRAE, IRPF, IRNR, o una imposición efectiva en el exterior, lo iremos desarrollando en los puntos siguientes.

5 Capítulo IX, Punto 4.1, IRAE Tomo I, Cr. Alvaro Romano Coordinador IRAE, Volumen II, Monto Imponible, Cr. Juan Antonio Pérez Pérez Revista Tributaria Nº210, Año 2009, "Los Condicionamientos Generales para la Deducción de Gastos en el IRAE" Cr. Juan Antonio Pérez Pérez

**3.2) Capacitación contratada con Entidades residentes**

El contribuyente de IRAE, cuando incurre en gastos de capacitación, como ya lo mencionábamos en el punto anterior, deberá cumplir con haberse devengado en el ejercicio, ser necesario para obtener y conservar la renta gravada, estar debidamente documentado, y encontrarse gravada la contraparte por alguna imposición a la renta.

Cuando la capacitación se realiza en el país, en Institutos de Enseñanza públicos y privados inscriptos en los registros de Instituciones Culturales y de Enseñanza del Ministerio de Educación y Cultura del Uruguay, los mismos se encuentran exonerados del pago de impuestos amparados en el Artículo 69 de la Constitución de la República<sup>6</sup>. Como consecuencia de esta condición tributaria, las empresas contribuyentes de IRAE que contrataran a éstas Instituciones no estarían en condiciones de deducir el gasto, debido a que la contraparte no se encuentra tributando ninguna imposición a la renta.

Frente a esta situación, existe una excepción a la regla general, dada por el numeral 16 del Artículo 42 del Decreto No. 150/007, que admite la deducción de los gastos de capacitación, en tanto sean necesarios para obtener y conservar las rentas gravadas, siempre que se cuente con documentación fehaciente, si son realizadas en Instituciones públicas habilitadas por el Estado, o en otras Instituciones privadas inscriptas en el Registro del Ministerio de Educación y Cultura<sup>7</sup>, siempre que exista nexo causal entre el curso y la actividad desarrollada por el empleado.

Se excluye a estos efectos, a las carreras de nivel terciario, maestría, doctorados, licenciaturas o cursos de postgrado, si el destinatario es el titular de la empresa unipersonal, socio, accionista o director, o familiar de los mismos<sup>8</sup>.

En resumen, se presentan las condiciones en el siguiente cuadro:

Tipo de capacitación	Institución	Condiciones
-En perfeccionamiento técnico, gerencial o de dirección. - No 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 <sup>i</sup>	-Instituciones Públicas -Universidades privadas debidamente habilitadas por el Estado -Otras Instituciones privadas inscriptas en el registro correspondiente <sup>ii</sup>	-Que exista nexo causal entre el curso y la actividad desarrollada por el empleado en la entidad empleadora

i Segundo grado de consanguinidad: Primero, padres e hijos; Segundo, Abuelos, Hermanos, Nietos  
Primero de Afinidad: Padres del cónyuge, Hijos del Cónyuge.

ii Registro a que refiere el Artículo 2º del Título 3 del Texto Ordenado 1996

6 Artículo 1 y 2 del Título 3, T.O 1996

7 Registro a que refiere el Artículo 2 del Título 3, T.O.1996  
8 El detalle del grado de parentesco se detalla en el cuadro siguiente.

Cuando la capacitación sea realizada por una Institución privada no inscrita en los registros de Instituciones Culturales y de Enseñanza del Ministerio de Educación y Cultura, cabe aclarar que no se encuentra exonerada, por lo que en el análisis de la deducción de esta partida, corresponde aplicarle todas las condiciones que mencionábamos en el punto 3.1).

Al tratarse de entidades residentes, la contraparte podría resultar gravada por el IRAE o por el IRPF Categoría II. En ambos casos, por la regla de la contraparte, el gasto sería totalmente deducible.

### 3.3) Capacitación contratada con Entidades no residentes

Como consecuencia del desarrollo tecnológico y la inserción internacional que nuestro país ha adquirido en los últimos años, no es extraño que las empresas evalúen positivamente la posibilidad de contar con una capacitación en el exterior o proveniente de una entidad no residente.

Con respecto a los gastos en el exterior, por la regla de la contraparte, su deducción queda condicionada a que la renta obtenida por el no residente se encuentre gravada por una imposición a la renta en su país y/o que haya quedado gravada por el Impuesto a la Renta de los No Residentes (en adelante IRNR), en nuestro país. Es decir, el monto deducible será el que surja de aplicar, según el caso, los siguientes cocientes:

CASOS	DEDUCCIÓN PROPORCIONAL
<b>Gastos que para la contraparte se encuentren gravados por:</b>	<b>Se aplica el siguiente porcentaje:</b>
T.E.E $\geq$ 25%	100% del gasto
T.E.E $<$ 25%	T.E.E / 25
T.E.E + Tasa IRNR $\geq$ 25%	100% del gasto
T.E.E + Tasa IRNR $<$ 25%	(T.E.E + Tasa IRNR)/25

T.E.E =Tasa Efectiva en el exterior

Supuesto: Tasa Efectiva =Tasa Nominal

Cabe aclarar, que los contribuyentes que pretenden aplicar las deducciones proporcionales por encontrarse la contraparte sujeta a una imposición a la renta en el exterior, deberán aportar un certificado expedido

por la autoridad estatal competente que justifique la tasa efectiva aplicable al caso, en función de la tasa nominal y otros elementos que pudieran reducir el impuesto resultante, tales como regímenes especiales de determinación de la base imponible, crédito fiscal y exoneraciones<sup>9</sup>.

(Pasamos para abajo éste párrafo) Será necesario contar con este certificado, en el caso de que las operaciones sean realizadas con entidades constituidas, domiciliadas, radicadas, residentes o ubicadas en países de baja o nula tributación o que se beneficien de un régimen especial de baja o nula tributación (en adelante países BONT), que se incluyan en la lista taxativa dispuesta por la Resolución 10730/018 de 17 de Diciembre 2018<sup>10</sup>.

(Pasamos para abajo éste párrafo)Para las operaciones realizadas con el resto de las entidades no residentes, deberá aportarse el certificado si la DGI así lo requiere<sup>11</sup>. Se aceptarán, para éstos casos, si la autoridad estatal competente no expide dichos certificados, certificaciones de auditorías privadas de reconocido prestigio.<sup>12</sup>

Con respecto al IRNR, es un impuesto que grava las rentas de fuente uruguaya obtenidas por las entidades no residentes en la República. Si bien se entienden de fuente uruguaya a las rentas provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utiliza-

dos económicamente en la República, existe una extensión de la fuente para los servicios de carácter técnico, prestados desde el exterior, fuera de la relación de dependencia, a contribuyentes del IRAE, en tanto se vinculen a la obtención de rentas comprendidas en dicho impuesto. Aclara la normativa, que los servicios de carácter técnico "...son

los prestados en los ámbitos de la gestión, técnica, administración o asesoramiento de topo tipo."<sup>13</sup>

9 Artículo 26, Decreto No. 150/007 de 26de Abril de 2007.

10 Antecedentes, Resolución 1315/017 de 14 de Marzo de 2017, Decreto No. 103/018 de 24 de Abril de 2018

11 Resolución 869/009 de 5 de Junio de 2009

12 Resolución 869/009 de 5 de Junio de 2009

13 Artículo 3 Título 8, Artículo 11 Decreto No. 149/007 de 26

Ahora bien, podría considerarse la tributación del IRNR del proveedor del exterior aplicando la extensión de la fuente<sup>14</sup>, si partimos de la base de que la capacitación encuadra dentro del concepto de “servicio técnico”. Pero, ¿se encuentra la capacitación dentro del concepto de “servicio técnico”?

De acuerdo a lo expresado en el libro de IRAE coordinado por el Cr. Alvaro Romano<sup>15</sup>, en cuanto al alcance del concepto de “servicios técnicos” existen “dos líneas de interpretación: una restrictiva dada por la doctrina y ratificada por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo y una interpretación amplia dada por la Administración”. Existen varias consultas realizadas a la DGI, que sostienen ese criterio amplio.<sup>16</sup>

Podemos inferir que se considera la posibilidad de que los gastos de capacitación se encuentren incluidos dentro del concepto de “servicios técnicos”, si observamos la reciente regulación de los servicios digitales, cuando la norma excluye expresamente del tratamiento especial de éstos servicios, a los “servicios de enseñanza a distancia”, incluso diferenciándolos de los que pudieran quedar incluidos dentro del inciso que comprende a la extensión de la fuente para los servicios de carácter técnico prestado a los contribuyentes de IRAE.<sup>17</sup>

De todas formas, el hecho es que no hay hasta el momento, un pronunciamiento directo de la Administración con respecto a esta interrogante.

En el entendido de que los gastos de capacitación se incluyen en el concepto de “servicio técnico”, aplica el cuadro que vimos recientemente para la deducción proporcional de los mismos, cuando éstos sean contratados con entidades no residentes.<sup>18</sup>

Cabe destacar, con relación a las tasas aplicables en el IRNR, que a partir de la Ley de Transparencia Fiscal, la tasa para las entidades BONT, que presten servicios gravados, será del 25 %. Por ende, el gasto sería totalmente deducible<sup>19</sup>. Para el resto de los países, la tasa será de un 12%, por lo que se deberá aplicar la proporción.

Nos resta por decir, que se prevé la situación en la cual el contribuyente de IRAE que contrata ese servicio, tenga rentas no gravadas en forma total o parcial y por lo tanto vea disminuida su tributación en el IRNR por ese motivo. Veamos la deducción de acuerdo al siguiente esquema:

% de Ingresos gravados del contribuyente de IRAE	Renta de fuente uruguay del prestador
=0%	0%
>0 y <=10%	5%
>10%	100%

Por otra parte, y considerando las dificultades que pueden existir para obtener la información y su consecuente medio de prueba de la tributación del proveedor del exterior, el numeral 19 del Artículo 42 del Decreto No. 150/007 ya mencionado, prevé que se admitan “..los gastos incurridos en el exterior en materia de alojamiento, alimentación, pasajes y similares en cantidades razonables a juicio de la DGI”.

Para reglamentar este numeral, se dictó la Resolución 1235/008 de 13/8/2008, la cual establece que se podrán deducir de la renta, “los gastos devengados en el ejercicio necesarios para obtener y conservar las rentas gravadas, fehacientemente documentados, incurridos en el exterior en materia de alojamiento, alimentación, pasajes y similares, que no superen el 5% de la renta neta fiscal (RNF) del ejercicio anterior<sup>20</sup>, aún

Agregado (IVA). Por otra parte, si bien no es objeto de nuestro análisis, resulta interesante mencionar que el Decreto No. 494/007 de 24 de Diciembre de 2007, admite una exoneración de IRNR e IVA a profesores y expertos del exterior cuando dictan cursos y seminarios en instituciones públicas y privadas, con determinadas condiciones. También existe la Consulta 5788 de 4 de Abril de 2014 con relación a este decreto.

de Abril 2007.

14 Siempre y cuando no se trate de un establecimiento permanente (ya que en ese caso será contribuyente de IRAE) o aplique el Artículo 11 del Título 4 (Rentas imputables al establecimiento permanente).

15 IRAE Tomo 1, Alvaro Romano (Coordinador), Cap. VIII Art.7 Aspecto Espacial, pag.201 a 204

16 Referencia 68, pag.201, IRAE Tomo 1, Alvaro Romano (Coordinador), Cap. VIII Art.7 Aspecto Espacial con el agregado de la Consulta 5729 de 24 de Julio 2013.

17 Inciso 6º, literal b), Artículo 21 Bis, Decreto No. 149/007, “Rentas de Actividades internacionales – Producción, Distribución e intermediación de películas cinematográficas y de otras transmisiones audiovisuales”

18 Cabe aclarar, que si el servicio de capacitación es brindado en el país, corresponderá a las entidades del exterior tributar adicionalmente al IRNR, el Impuesto al Valor

19 Inciso 2º, Artículo 20, Título 4, T.O.1996

20 Por el numeral 2 de la Resolución 1235/008 de 13 de Agosto de 2008, para los contribuyentes del IRAE que resistan la calidad de exportadores, la deducción de los referidos gastos, estará limitada por el mayor entre el importe

cuando el mismo fuera fraccionado”.

En particular, dentro de los ítems que se consideran en el concepto de similares, encontramos la matrícula y el precio de cursos no curriculares, seminarios, congresos y eventos vinculados con la tarea que el asistente realice o vaya a realizar en la empresa.

En resumen, es posible deducir los gastos de capacitación sin considerar el principio general de deducción de gastos, aplicando la excepción establecida por el Artículo 42 del Decreto No. 150/007 y la Resolución 1235/007, con las condiciones y el límite allí establecido. No obstante, si aplicando el principio general de la deducción de gastos, con las particularidades explicadas para el caso de las entidades no residentes, resulta una deducción mayor a la otorgada por la excepción, se podrá aplicar esta última<sup>21</sup>.

### 3.1.2) Deducciones incrementadas

Por otra parte, debemos considerar que existe un beneficio para la deducción de los gastos de capacitación del personal, que permite computarlos por una vez y media su monto real, formando parte de lo que llamamos “Deducciones Incrementadas”. Este beneficio está concedido por el Artículo 23 del Título 4, T.O. 1996 en donde se otorga la facultad al Poder Ejecutivo para establecer las áreas consideradas prioritarias. Agrega que “...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”. Ésta facultad fue ejercida mediante el Decreto No. 514/008 del 9 de Noviembre de 2009, el cual introduce, mediante la incorporación del Artículo 43 Bis del Decreto No. 150/007, cuáles son las referidas áreas prioritarias, posibilitando de esta manera la aplicación del beneficio.

calculado por el 5% de la Renta Neta Fiscal del ejercicio anterior, y el 2% del valor FOB de las exportaciones del ejercicio.

21 Esta afirmación haya su fundamento en el penúltimo inciso del Artículo 42 del Decreto No. 150/007 “Las excepciones precedentes no obstarán, en ningún caso, a la aplicación de las disposiciones específicas en materia de precios de transferencia y de las establecidas en los incisos finales del Artículo 47” del Título que se reglamenta. En aquellos casos en que, en virtud de los numerales precedentes, se establecen límites de deducción, el monto a deducir nunca será inferior al que surja de la aplicación del Artículo 20 del Título que se reglamenta.”

Las áreas prioritarias son:

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

Adicionalmente se establecen otros artículos de regulación del beneficio en la Sección IV del referido Decreto, Artículos 43 al 47.

En cuanto a las características de los cursos, los mismos deberán cumplir con ser:

*“..a) Afines a los intereses de la empresa.*

*b) Dictados por instituciones públicas o privadas con personería jurídica cuya capacidad profesional en educación empresarial sea reconocida en plaza.*

*c) Cursos orientados a la tarea que el dependiente esté realizando o que vaya a realizar en la empresa. A estos efectos no se consideran dependientes los directores de sociedades anónimas.”*

A su vez se establece que los gastos computables “..serán los correspondientes a los incurridos en cursos para dependientes regulares de la empresa, con responsabilidades debidamente asignadas. Solamente se admite la deducción de los gastos de matrícula y precio del curso. No serán deducibles los gastos por cursos que signifiquen la realización de una carrera, tales como maestrías, licenciaturas, doctorados o similares”.

Los gastos a deducir quedan limitados al correspondiente a un curso por cada dependiente y por año. La deducción de un número mayor de cursos por dependiente será admitida cuando los mismos formen parte de un programa publicado por la Institución educacional que los brinde y forme parte de un plan orgánico de perfeccionamiento en el tema de que se trate.

Con respecto a la documentación, se agrega que en todos los casos, los gastos de capacitación en que



se incurra deberán estar debidamente documentados y ser razonables a juicio de la DGI.

Por otra parte, se establecen condiciones a la deducción de gastos en el exterior, los que serán deducibles siempre que, además de cumplir con los requisitos establecidos en los artículos precedentes, se verifiquen respecto a los mismos conjuntamente las siguientes hipótesis, debidamente acreditadas:

- a) La institución que los brinda está habilitada en su país de origen para expedir título.
- b) Los cursos no están disponibles localmente.
- c) Representan una transferencia de conocimiento para el mejor desarrollo de la empresa local.

Observamos que la opción de la realización de cursos en el exterior, para la deducción incrementada, resulta residual, dado que se establece el requisito de que no se encuentren disponibles localmente.

Además se dispone, que será necesaria una “Constancia” emitida por la DGI, a solicitud del contribuyente y previo los asesoramientos que estime conveniente solicitar, quien dictaminará cuándo se cumplen los extremos de los artículos precedentes.

A modo de resumen, podemos visualizar el siguiente cuadro:

Tipo de capacitación	Institución	Condiciones
- Afines a los intereses de la empresa. - Cursos orientados a la tarea que el dependiente esté realizando o que vaya a realizar en la empresa. <b>No</b> se consideran dependientes los <b>directores</b> de sociedades anónimas. - No deducibles los gastos por cursos que signifiquen la realización de una carrera, tales como maestrías, licenciaturas, doctorados o similares.	- Instituciones Públicas - Instituciones Privadas con personería jurídica cuya capacidad profesional en educación empresarial sea reconocida en plaza. - Si es del exterior: la institución que los brinda debe estar habilitada en su país de origen para expedir título.	- Solo en áreas prioritarias - Solo gastos correspondientes a los incurridos en cursos para dependientes regulares de la empresa, con responsabilidades debidamente asignadas. - Solo gastos de matrícula y precio del curso. - Un curso por cada dependiente y por año. Excepción: admite la deducción de un número mayor de cursos por dependiente si forman parte de un programa publicado por la Institución educacional que los brinde y forme parte de un plan orgánico de perfeccionamiento en el tema de que se trate. - Si es del exterior: los cursos no deben estar disponibles localmente y deben representar una transferencia de conocimiento para el mejor desarrollo de la empresa local.

#### 4) TRATAMIENTO DE LAS PARTIDAS DE CAPACITACIÓN EN EL IRPF

El tratamiento de las partidas por capacitación en el IRPF, se encuentra regulado por el Artículo 2 del Decreto No. 306/007 de 27 de Agosto de 2007 y por el numeral 54 de la Resolución 662/007. Allí se establece que quedan excluidas del IRPF, las partidas correspondientes a cursos de capacitación, incluidos los de nivel terciario de grado, postgrado y doctorado, que cumplan conjuntamente:

- ✓ Sean contratadas y pagadas por el empleador o exista rendición de cuenta (los montos no rendidos constituirán rentas computables)
- ✓ Estén inequívocamente vinculadas a la actividad que el empleado desarrolla en la entidad empleadora.

Por lo tanto, la norma estableció que si la partida es pagada directamente por la empresa o si existe rendición de cuenta por parte del trabajador, y tiene una relación directa con la tarea del empleado desarrollada en la empresa, la misma queda excluida del monto imponible del IRPF.

Un ejemplo de lo dicho anteriormente, podría ser el caso de un curso de “Atención al cliente” recibido por un empleado cuya actividad en la empresa se desarrolla en el área de ventas. Entonces, si es pagado directamente por la empresa o existe rendición de cuentas, el mismo no se encuentra alcanzado por el IRPF. Otro caso sería, si el curso contratado directamente por la empresa es de jardinería, acá lo que se busca es un beneficio para el personal de la empresa, y queda entonces gravado por el IRPF.

Adicionalmente, la normativa entiende que la exclusión establecida para la partida de capacitación con las condiciones mencionadas, no comprende a las otorgadas a dueños, socios y directores.

Con respecto a este punto, podría plantearse el caso de que se brinde capacitación a un director que también desarrolle actividades como trabajador dependiente, y en este caso podría cuestionarse cuál es condición que prima para aplicar la norma. Aplicando un criterio conservador, se podría entender a los efectos del IRPF, que para este trabajador prima su realidad como director, y por ende no aplicaría la exclusión establecida para esta partida y en consecuencia, se encontraría gravada.

A nivel de pronunciamiento de la DGI, encontramos la Consulta N° 5.480 de 10 de Febrero de 2011. Se plantea el caso de una persona física que trabaja en una empresa en el sector de finanzas, desempeñando tareas contables bajo el cargo de auxiliar administrativo contable. La empresa le paga la carrera de Contador Público en una Universidad Privada, y por este motivo consulta si dicha prestación que le realiza su empleador está gravada por el IRPF.

La consultante adelanta opinión, argumentando que dichas partidas no se encuentran gravadas por el IRPF, dado que cumple con los requisitos dispuestos en el Artículo 2 del Decreto No. 306/007 de 27 de Agosto de 2007.

La respuesta de la Administración fue favorable, coincidiendo con los argumentos expresados por la consultante, manifestando lo siguiente:

“Pues bien, de acuerdo a las manifestaciones del consultante se trata de un curso de nivel terciario de grado, el cual está pagado por el empleador y, de acuerdo a la función que dice cumplir, está vinculado

inequívocamente a la actividad que desarrolla en la entidad empleadora.

Por último, cabe precisar que:

- a) si el curso es pagado directamente por el trabajador y la empresa luego se lo reembolsa, deberá realizar una rendición de cuentas para ampararse en la norma mencionada. Y, de acuerdo al inciso tercero, los montos no rendidos constituirán renta computable.
- b) la exclusión de esta partida no comprende a las otorgadas al dueño, socios o directores (inciso segundo).”

Por lo tanto, las partidas correspondientes a cursos de nivel terciario de grado, postgrado y doctorado que sean contratadas y pagadas directamente por la empresa o las que tengan rendición de cuenta y que estén vinculadas directamente a la actividad del empleado en la empresa no deben incluirse como gravadas en el IRPF. En cambio cuando dichas partidas no se encuentran vinculadas a la actividad del empleado o que su forma de pago no cumpla con las condiciones establecidas, las mismas se encuentran gravadas por el IRPF.

## 5) CONCLUSIONES

De acuerdo a lo expuesto, se puede realizar un análisis del tratamiento de los gastos de capacitación en el ámbito del IRAE y del IRPF en su conjunto, y apreciar su simetría.

Cuando una empresa opta por invertir en la capacitación de sus empleados, vemos que el gasto puede considerarse como un gasto de capacitación propio de la empresa, o como una remuneración pagada a sus empleados. De esta forma, será diferente como se trate para su deducibilidad, según se encuentre en uno u otro caso.

Si nos encontramos frente a un gasto propio de la empresa, quiere decir que no es considerado una partida gravada para el IRPF del empleado. Serían los casos de exclusión del IRPF, en donde los cursos de capacitación estén inequívocamente vinculados a la actividad que el empleado desarrolla en la entidad empleadora, pagados por el empleador o que exista rendición de cuentas, o que de tratarse de cursos de nivel terciario de grado, postgrado y doctorado; no se trate de dueños, socios o directores.



Dentro del análisis de las partidas de capacitación en el IRAE, podemos afirmar que las partidas destinadas a la capacitación del personal de una empresa contribuyente de IRAE, que opte por contratar con entidades residentes, podrá deducir el gasto, siempre y cuando, se encuentre vinculada a la tareas actuales o futuras de los dependientes y cuente con la documentación que compruebe el gasto. Si no se trata de una Institución exonerada, se deberá verificar para su deducción, que la entidad cumpla con los requisitos mencionados en el punto 3.1) y obtenga rentas gravadas por IRAE o IRPF.

Inclusive podrá deducirlo incrementadamente, si se trata de capacitación en las áreas definidas como prioritarias y cumple con determinadas condiciones adicionales. Si observamos ambas deducciones, y dejando de lado que para la deducción incrementada debe tratarse de áreas prioritarias, existe bastante similitud en los requisitos.

Encontramos que la deducción incrementada es más restrictiva que la admitida por el numeral 16 del Artículo 42, en cuanto al alcance de quienes pueden acceder a la capacitación de carreras de nivel terciario, maestrías, licenciaturas, doctorados, cursos de post-grados o similares. En el gasto admitido por el Artículo 42, es posible su deducción siempre que no se trate de titulares de empresas unipersonales, socios, accionistas, directores, o los familiares referidos en el punto 3.2). En cambio, en la deducción incrementada no son admitidos en ningún caso. Otra diferencia a destacar, es que para realizar la deducción incrementada será necesario obtener una constancia por parte de DGI que compruebe las condiciones requeridas, requisito no necesario para la deducción común.

Por otro lado, las partidas destinadas a la capacitación del personal de una empresa contribuyente de IRAE, que decida hacerlo con entidades no residentes, podrá deducir el gasto, en tanto se mantenga la vinculación entre las tareas y el dependiente, con el tope del 5% de la RNF<sup>22</sup>. Observamos que en éste caso, la normativa está dirigida a instancias de capacitación de corta duración. Se aclara expresamente que no aplica para cursos curriculares.

Quienes no deseen quedar limitados al referido tope, y decidan aplicar la regla de la proporción, deberán observar si la entidad del exterior queda sujeta al

IRNR en nuestro país por dichas operaciones, además de que el gasto constituya renta gravada por una imposición a la renta en el exterior.

La deducción incrementada se admite para el caso de que se incurra en gastos de capacitación con no residentes, solamente cuando los cursos no estén disponibles localmente.

Por otra parte, si el gasto de capacitación del personal lo consideramos como remuneración, quiere decir que es considerado una partida gravada para el IRPF del empleado. Esto implica que los cursos no tienen rendición de cuentas o no se encuentran directamente vinculados con la actividad que el empleado realiza en la empresa. En este caso, la partida a deducir deberá analizarse teniendo en cuenta que la contraparte es el empleado, por lo que para permitir su deducción, se deberán realizar los aportes a la seguridad social que correspondan correspondientes al igual que el IRPF.

De esta forma, encontramos una simetría en la normativa de ambos impuestos, dado que en la liquidación del IRAE, no será posible deducir doblemente los montos incurridos por gastos de capacitación, como gastos de capacitación y como remuneración del personal, porque las propias normas llevan a incluirlo en una u otra partida.

## 6) BIBLIOGRAFÍA

- Título 3, Texto Ordenado 1996.
- Título 4, Texto Ordenado 1996.
- Título 7, Texto Ordenado 1996.
- Título 8, Texto Ordenado 1996.
- Decreto No. 150/007 de 26 de Abril 2007.
- Decreto No. 148/007 de 26 de Abril 2007.
- Decreto No. 149/007 de 26 de Abril 2007.
- Decreto No. 306/007 de 27 de Agosto de 2007.
- Resolución 662/007 de 29 de Junio de 2007.
- Resolución 1235/008 de 13 de Agosto de 2008.
- Consulta No. 5.480 de 10 de Febrero de 2011.
- Consulta No. 5.729 de 24 de Julio 2013.
- IRAE Tomo 1, Álvaro Romano (Coordinador), Cap. VIII Aspecto Espacial, Capítulo IX y punto 5.2 Rentas por servicios técnicos prestados desde el exterior, pag.198.
- IRAE, Volumen II, Monto Imponible, Cr. Juan Antonio Pérez Pérez.
- Revista Tributaria No. 210, Año 2009, "Los Condicionamientos Generales para la Deducción de Gastos en el IRAE" Cr. Juan Antonio Pérez Pérez.

22 Con la salvedad realizada en la referencia 21 (caso de los exportadores)