

CIRCULAR N° 52, DEL 24 DE OCTUBRE DE 1988

MATERIA: MODIFICA NORMAS RELATIVAS AL CRÉDITO POR CONCEPTO DE GASTOS DE CAPACITACIÓN Y EMPLEO.

I.- INTRODUCCION

- 1.- En el Diario Oficial del 20 de Mayo de 1988, se ha publicado la Ley N° 18.709, que introduce diversas modificaciones al decreto ley N° 1.446, de 1976, sobre Estatuto de Capacitación y Empleo.
- 2.- A través de la presente Circular se analizan aquellas innovaciones que dicen relación con materias de índole tributaria.

II.- INSTRUCCIONES SOBRE ESTA MATERIA

- 1.- SITUACION DE LOS SERVICIOS E INSTITUCIONES DEL SECTOR PÚBLICO RESPECTO DEL RÉGIMEN DE CAPACITACION Y EMPLEO QUE ESTABLECE EL D.L. N° 1.446, DE 1976.
 - a) La Ley N° 18.391, publicada en el Diario Oficial del 12 de Enero de 1985, hizo aplicable también el régimen de Capacitación y Empleo que establece el decreto ley N° 1.446, de 1976, a los trabajadores del Sector Público.
 - b) Es así como dicho cuerpo legal introdujo en los artículos 19, 29, 10, 16, 18 y 23 del decreto ley N° 1.446, - las innovaciones pertinentes para el cumplimiento de - tal objetivo.
 - c) Ahora bien, la Ley N° 18.709, a través de los números 1, 2, 5, 7, 9 y 14, de su artículo 19 modificó las disposiciones legales del decreto ley 1.446 mencionadas en la letra b) precedente, eliminando de dichas normas toda referencia a los Servicios e Instituciones del Sector público respecto del régimen de capacitación y empleo - del decreto ley 1.446 que tales preceptos hacían aplicable a los referidos organismos.

d) No obstante lo anterior, la referida Ley Nº 18.709, mediante su artículo 19 Nº 6, sustituyó también el artículo 11 del decreto ley Nº 1.446, estableciendo en el inciso final de esta última disposición, lo siguiente respecto de la aplicación del régimen de capacitación y empleo del citado decreto ley a los trabajadores del Sector Público:

"Sin perjuicio de lo anterior, el Servicio Nacional podrá celebrar convenios con organismos de la Administración del Estado, con el objeto de facultar a éstos - para que con recursos del Servicio Nacional organicen, administren y desarrollen programas de capacitación, bajo la fiscalización y supervigilancia de este último. Estos convenios no estarán afectos a lo dispuesto en el artículo 19 letra b) del decreto con fuerza de ley Nº. 1-18.359, de 1985, del Ministerio del Interior."

e) En consecuencia, y de acuerdo a lo establecido en el inciso segundo del artículo 49 de la ley en comento, a contar del 21 de noviembre de 1988, los Servicios e Instituciones del Sector Público en materia de capacitación de sus trabajadores a realizar al amparo de las disposiciones del decreto ley 1.446, deben atenerse a lo dispuesto en el inciso final del artículo 11 de dicho texto legal, transcrito anteriormente.

2.- Nuevo texto del artículo 24 del decreto ley Nº 1.446/76.

a) La Ley Nº 18.709, a través de su artículo 19 Nº 15 reemplazó el artículo 24 del decreto ley Nº 1.446, que contiene la franquicia tributaria consistente en el crédito por gastos de capacitación en contra del impuesto de Primera Categoría.

b) El nuevo texto de dicha norma es el siguiente:

Artículo 24: "Los contribuyentes de la Primera Categoría de la Ley sobre Impuesto a la Renta, con excepción de aquellos cuyas rentas provengan únicamente de las letras c) y d) del número 2º del artículo 20 de la citada ley, podrán descontar del monto a pagar de dichos impuestos, los gastos efectuados para el financiamiento de programas de capacitación ocupacional de sus trabajadores efectuados dentro del territorio nacional. Por este concepto podrán descontar, en el año, la suma máxima equivalente al uno por ciento de las remuneraciones imponibles pagadas al personal en el mismo lapso.

" Aquellas empresas cuya suma máxima a descontar sea inferior a tres ingresos mínimos mensuales, podrán deducir hasta este valor en el año.

" Con todo, las empresas deberán soportar el cincuenta por ciento de los gastos de capacitación cuando fuere impartida a trabajadores cuyas remuneraciones individuales mensuales sean iguales o superiores a diez ingresos mínimos mensuales.

" Lo dispuesto en los incisos anteriores será aplicable tanto a las empresas que ejecuten actividades de capacitación por sí mismas como a las que la contraten con las instituciones citadas en el inciso primero del artículo 11º, o con los organismos técnicos intermedios".

c) Los cambios introducidos a esta disposición respecto de su texto anterior dicen relación con las siguientes materias:

c.1) En su inciso primero se intercaló la expresión "efectuados dentro del territorio nacional", con el fin de establecer expresamente que los gastos de capacitación susceptibles de rebajarse como crédito en contra del impuesto de Primera Categoría de la Ley de la Renta, en los términos que establece dicha disposición, son aquellos incurridos por las empresas para el financiamiento de acciones, actividades o programas de capacitación ocupacional en favor de sus trabajadores, desarrollados o llevados a cabo en el país o en el territorio nacional y no en el extranjero. Por lo tanto, para impetrar la rebaja tributaria que contempla la referida norma, debe tenerse en cuenta también este nuevo requisito.

c.2) En su inciso tercero se reemplazaron los guarismos "30%" y "doce", por "50%" y "diez", respectivamente, con el objeto de establecer que las empresas deberán soportar el 50 por ciento de los gastos de capacitación cuando ésta sea impartida a trabajadores cuyas remuneraciones individuales mensuales sean iguales o superiores a diez ingresos mínimos mensuales. En consecuencia, las instrucciones impartidas sobre esta materia en Circular 14, de 1986, (Capítulo II, Nº 1), deben entenderse modificadas sólo en los términos antes señalados, continuando plenamente vigentes sus demás normas.

c.3) Como consecuencia de la modificación comentada en el punto c.1) precedente, se derogó el inciso cuarto que contenía el anterior texto del artículo 24 del D.L. 1.446, y que decía relación con aquellos cursos o acciones de capacitación que se cumplieran en el extranjero, casos en los cuales las empresas debían soportar el 40% de los gastos irrogados, cualquiera que fuera el nivel de las remuneraciones de los trabajadores que participaban en dichos cursos o acciones de capacitación.

De consiguiente, las instrucciones impartidas sobre este punto en la Circular Nº 14 de 1986 (Capítulo II, Nº 2), quedan sin efecto a partir de la vigencia de la derogación de la norma aludida.

c.4) Por último, en el inciso final de la citada disposición se reemplazó la expresión "organismos técnicos de ejecución reconocidos o autorizados, o bien que las realicen a través de organismos técnicos intermedios a los que se encuentren adheridas", por "las instituciones citadas en el inciso primero del artículo 11º, o con los organismos técnicos intermedios".

La modificación introducida a dicha norma, no tiene otro objeto que la de armonizar lo que ella dispone con aquellas innovaciones incorporadas al artículo 11 del decreto ley Nº 1.446/76, en el sentido de que los beneficios tributarios que establece el mencionado artículo 24, serán aplicables tanto a las empresas que ejecutan actividades de capacitación por sí mismas como también a aquellas que realicen dichas acciones a través de las instituciones referidas en el inciso primero del artículo 11º (organismos técnicos de ejecución autorizados por el Servicio Nacional de Capacitación y Empleo, y universidades, institutos profesionales y centros de formación técnica, siempre que en el caso de estas tres últimas instituciones tales actividades no sean contrarias a sus estatutos o a las disposiciones legales o reglamentarias por las que se rigen), o mediante los organismos técnicos intermedios.

3.- Sumas que deben considerarse como costo directo de las acciones de capacitación ocupacional.-

- a) Con el objeto de adecuar el texto del artículo 25 del D.L. 1.446, a las modificaciones introducidas al artículo 11 de dicho texto legal, el artículo 1º Nº 16 de la Ley Nº 18.709/88, reemplazó también dicho artículo 25; señalando, en relación con lo que debe entenderse por "costo directo" de las actividades de capacitación, lo siguiente:

Artículo 25: "Las empresas deberán utilizar los fondos que destinen a actividades de capacitación ocupacional, con sujeción a las siguientes limitaciones:

"a) Sólo podrán imputarse como costos directos los gastos en que incurran con ocasión de programas de capacitación ocupacional que desarrollen por sí mismas o que contraten con universidades, institutos profesionales, centros de formación técnica y organismos técnicos de ejecución, y

"b) Sólo podrán imputarse como costos directos las cuotas que las empresas adherentes aporten a los organismos técnicos intermedios reconocidos y cuyos montos totales no excedan del uno por ciento del total de las remuneraciones imponibles que paguen a sus trabajadores, o hasta el máximo indicado en el inciso segundo del artículo 24, según el caso.

" Las sumas percibidas por los organismos técnicos intermedios reconocidos como aportes de las empresas afiliadas a ellos, podrán ser depositados en el sistema bancario privado o del Estado."

- b) En consecuencia, las empresas deberán imputar como "costos directos" de las actividades o acciones de capacitación ocupacional que realicen en favor de sus trabajadores, susceptibles de rebajarse como crédito en contra del impuesto de Primera Categoría de la Ley de la Renta, con las limitaciones que señala la disposición que establece dicho beneficio tributario, sólo las cantidades o sumas a que se refiere el nuevo artículo 25 del decreto ley Nº 1.446, transcrito anteriormente.

4.- Situación de las remuneraciones pagadas a los trabajadores mientras éstos se encuentran en capacitación.-

a) El artículo 1º Nº 17, de la Ley Nº 18.709, agregó a continuación del artículo 25 del D.L. 1.446, un nuevo artículo, individualizado como artículo 25 bis, que tiene por objeto regular el tratamiento que debe dársele frente al concepto de "costo directo" de las acciones de capacitación, a las remuneraciones pagadas a los trabajadores de las empresas, mientras éstos se encuentran participando en actividades - o programas de capacitación ocupacional.

b) El tenor de esta nueva disposición es el siguiente:

"Artículo 25 bis: El pago de las remuneraciones de los trabajadores por el tiempo que éstos destinen a su capacitación no podrá imputarse al costo de la misma, pero se estimará como gasto necesario para producir la renta, sin perjuicio de las limitaciones establecidas en la Ley sobre Impuesto a la Renta.

" Sin embargo, el sesenta por ciento de la remuneración que se pague a los trabajadores sujetos al contrato de aprendizaje, podrá imputarse a costos de capacitación, con cargo a la franquicia establecida en el artículo 24, y - con un máximo mensual del sesenta por ciento del ingreso mínimo por cada uno de ellos.

" En el mes de diciembre, mediante decreto supremo del Ministerio del Trabajo y Previsión Social que llevará, además, la firma del Ministro de Hacienda, se fijará para el siguiente año el monto máximo en dinero por el cual podrá imputarse la franquicia, así como su distribución regional.

" Los planes de aprendizaje de los trabajadores por los que haya de hacerse efectiva la franquicia, se sujetarán a las siguientes condiciones:

"a) no darán lugar al beneficio los aprendices cuya remuneración mensual exceda de dos ingresos mínimos, y

"b) el plan de aprendizaje que debe impartirse al trabajador en conformidad al artículo 7º del Código del Trabajo tendrá un plazo de hasta doce meses continuos. Si el contrato terminare anticipadamente, el beneficio sólo se devengará por el período de su duración efectiva.

" Con todo, si durante su transcurso las partes desahuciaran el contrato de trabajo, sólo habrá lugar al aviso anticipado o a la indemnización alternativa previstos en la letra f) del artículo 155 del Código del Trabajo. Por consiguiente, no procederán las demás indemnizaciones por término de contrato que pudieren corresponder en conformidad a las leyes civiles o laborales, a menos que las partes lo hubieren pactado.

" Las indemnizaciones que pudieren corresponder por la terminación del contrato de aprendizaje no darán lugar a la franquicia que establece este artículo.

" Habrá lugar a la franquicia por los aprendices que se
"contraten a partir de la fecha de vigencia del decreto a
"que se refiere el inciso tercero, siempre que con ello se
"exceda del número promedio de trabajadores ocupados en -
"jornada completa en la empresa en los tres meses anteriores
"a dicha oportunidad, excluidos los aprendices.

" El número de aprendices por los cuales se perciba la
"franquicia no podrá exceder del diez por ciento de los -
"trabajadores que reúnan las características señaladas en
"el inciso anterior. Con todo, si por aplicación de este -
"porcentaje resultare una cifra inferior a uno, se estará
"a este último número.

" Corresponderá al Servicio Nacional visar los contra -
"tos de aprendizaje, en especial para los efectos de esta -
"blecer si el beneficio resulta procedente en relación con
"el monto máximo fijado por el decreto supremo a que se re -
"fiere el inciso tercero de este artículo, sin perjuicio -
"de lo dispuesto en la letra d) del artículo 41.

" Para el solo efecto del ejercicio de la franquicia -
"por la causa prevista en este artículo, las empresas a
"que se refiere el inciso segundo del artículo 24 podrán -
"ampliar hasta en otros tres ingresos mínimos mensuales el
"descuento por concepto de capacitación ."

c) Del texto de la disposición legal antes transcrita se des-
prenden los siguientes alcances tributarios:

c.1) Como norma general, las remuneraciones que las empre-
sas paguen a sus trabajadores, durante el tiempo que
éstos destinen a participar en actividades de capaci-
tación, no constituirán "costos directos" de las cita-
das acciones de capacitación para los efectos de invocar
la franquicia tributaria por concepto de gastos de
capacitación a que se refiere el artículo 24 del
decreto ley Nº 1.446, de 1976. Lo anterior, es sin
perjuicio de que las referidas empresas puedan consi-
derar como gasto necesario para producir la renta las
mencionadas remuneraciones pagadas a dicho personal,
en la medida que éstas cumplan con los requisitos es-
tablecidos en el Nº 6 del artículo 31, de la Ley de
la Renta, en concordancia con aquellos señalados en
el inciso primero de la referida norma tributaria.

c.2) No obstante lo señalado en el párrafo precedente, las
empresas podrán imputar como "costo directo" de las
acciones de capacitación para los fines de la franquicia
tributaria del artículo 24 del decreto ley Nº ..
1.446/76, las remuneraciones que se indican, siempre
y cuando se cumplan respecto de ellas las siguientes
condiciones y requisitos:

c.2.1) Las remuneraciones que paguen a los trabajado-
res en virtud del contrato de aprendizaje a
que se refiere el artículo 77 y siguientes del Código
del Trabajo, contenido en la Ley Nº 18.620, publicada
en el Diario Oficial el día 06 de Julio de 1987.

c.2.2) Sólo podrá imputarse como "costo directo" de
capacitación el sesenta por ciento de las cita-
das remuneraciones pagadas a este personal en virtud
del contrato de aprendizaje señalado, con un límite -
máximo mensual, por cada trabajador, de un sesenta -
por ciento de un ingreso mínimo. Para los efectos de

establecer dicho tope máximo se entenderá por "ingreso mínimo" el que contempla el inciso tercero del artículo 2º del decreto ley Nº 3.501, de 1980, sustituido por el artículo 6º de la Ley Nº 18.717, de 1988. El valor de este parámetro según lo establecido por esta última disposición, alcanza actualmente a la suma de \$ 14.080.-

En todo caso, la franquicia que consagra el artículo 25 bis, que se comenta, no podrá exceder del monto máximo en dinero que se fije para cada región en el mes de diciembre de cada año para el período siguiente, mediante decreto supremo expedido por los Ministerios del Trabajo y Previsión Social y de Hacienda, ello conforme a lo establecido por el inciso tercero de la norma legal antes mencionada. No obstante la fecha establecida como norma general para la dictación del decreto supremo precitado, mediante el cual se fija el monto máximo a imputar en cada año por concepto del beneficio en comento, el artículo 2º transitorio de la ley Nº 18.709, estableció que dicho cuerpo legal deberá dictarse dentro de los treinta días siguientes al de la publicación de la ley modificatoria señalada, a través del cual se fijará el monto total imputable a dicho beneficio y su distribución regional por el año 1988. En efecto, las Secretarías de Estado aludidas, dando cumplimiento a lo dispuesto por la última disposición legal indicada, dictaron el Decreto Supremo Nº 74, publicado en el Diario Oficial del 12 de junio de 1988, estableciendo los siguientes montos máximos por los cuales podrá invocarse el beneficio a que se refiere el artículo 25 bis por el período de junio a diciembre de 1988, y sólo por los aprendices que se contraen en las regiones que se indican.

<u>Región</u>	<u>Monto Máximo en miles de \$</u>
V Región: Región Valparaíso	\$ 150.000.-
VIII Región: Región Aisén	\$ 150.000.-
Región Metropolitana de Santiago	\$ 200.000.-
Total	\$ 500.000.-

c.2.3) Las remuneraciones que se consideran como "costos directos" en los términos antes descritos, serán aquellas que se paguen al aprendiz en virtud del contrato mencionado pero que no excedan de dos ingresos mínimos mensuales; entendiéndose por éste el mismo valor establecido en el punto c.2.2) precedente. (\$ 14.080.-)

c.2.4) El plan de aprendizaje que imparta la empresa al trabajador no podrá exceder de doce meses continuos. Si dicho contrato terminare anticipadamente la empresa podrá imputar como "costo directo", en los términos señalados en los puntos anteriores, sólo las remuneraciones canceladas al trabajador por el período efectivo de duración del mencionado contrato.

c.2.5) Las indemnizaciones que eventualmente pudieran pagarse o corresponder a los trabajadores por la terminación anticipada del contrato de aprendizaje según lo previsto por el inciso quinto del artículo 25 bis en análisis, no darán derecho al beneficio que se comenta, vale decir, no podrán ser consideradas como "costos directos" para los fines señalados en los párrafos precedentes.

c.2.6) La franquicia que contempla el artículo 25 bis, procederá por los aprendices que se contraten a partir de la fecha de vigencia del decreto supremo que fija los montos máximos a imputar por concepto de dicho beneficio en cada período, esto es, a contar del 1º de Junio de 1988, de acuerdo a lo establecido por el artículo 29 transitorio de la Ley Nº 18.709, y comentado en el párrafo final del punto c.2.2 precedente, siempre que con ello se exceda el número promedio de trabajadores ocupados en jornada completa en la empresa en los tres meses anteriores a dicha fecha, excluidos los aprendices.

c.2.7) Con todo, el número de aprendices por los cuales se perciba la franquicia, no podrá exceder del 10% de los trabajadores ocupados en jornada completa a que se refiere el punto precedente. Si por aplicación del porcentaje mencionado resultare una cifra inferior a uno, se estará a este último número.

c.2.8) Los contratos de aprendizaje deberán ser visados por el Servicio Nacional de Capacitación y Empleo, en especial, para los efectos de establecer si el beneficio que consagra el artículo 25 bis antes analizado, resulta procedente en relación con el monto máximo a invocar por tal concepto, fijado para cada año por Decreto Supremo expedido por los Ministros del Trabajo y Previsión Social y de Hacienda; ello, sin perjuicio de lo dispuesto por la letra d) del artículo 41 del decreto ley Nº 1.446/76, reemplazada por el Nº 21 del art. 19 de la Ley 18.709, en cuanto a supervigilar y fiscalizar aquellos contratos de aprendizaje que se desarrollen de acuerdo a las disposiciones contenidas en el artículo 25 bis.

5.- Aumenta límite máximo a descontar por concepto de gastos de capacitación en caso que indica:

- a) De conformidad a lo dispuesto por el inciso final del artículo 25 bis, del Decreto Ley Nº 1.446/76, las empresas que hagan uso de la franquicia establecida por dicho artículo, en los términos descritos en el punto c.2) precedente, y cuya suma máxima a descontar por concepto de gastos de capacitación ocupacional, equivalente al 1% de las remuneraciones imponibles pagadas a los trabajadores, sea inferior a tres ingresos mínimos mensuales, podrán ampliar este último límite hasta en otros tres ingresos mínimos mensuales.

- b) En consecuencia, las empresas que durante el año comercial respectivo hayan dado cumplimiento a lo dispuesto por el artículo 25 bis del decreto ley Nº 1.446, en los términos prescritos por dicha disposición y analizados en el número anterior, y cuyo monto máximo a deducir por concepto de crédito por gastos de capacitación establecido en el inciso primero del artículo 24, equivalente al 1% de las remuneraciones imponibles pagadas al personal en el transcurso del período, sea inferior a seis ingresos mínimos mensuales, podrán descontar o rebajar por concepto del beneficio antes señalado hasta este último valor en el año comercial respectivo.

6.- Vigencia de estas nuevas instrucciones.

De acuerdo a lo dispuesto por el artículo 49 de la Ley Nº .. 18.709, las modificaciones introducidas por dicho texto legal a las disposiciones del decreto ley Nº 1.446, que dicen relación con materias de índole tributaria, y comentadas y analizadas en los números precedentes, regirán a contar de su publicación en el Diario Oficial, esto es, a partir del 20 de Mayo de 1988; afectando, por consiguiente, a los impuestos anuales a la renta que deban declararse y pagarse en el Año Tributario 1989 y períodos siguientes.

Saluda a Ud.



DIRECTOR

DISTRIBUCION:

- AL PERSONAL
- AL BOLETIN