

CIRCULAR N° 14, DEL 30 DE ENERO DE 1986

MATERIA: PRIMERA CATEGORÍA. MODIFICA NORMAS SOBRE MONTO DEL CRÉDITO CONTRA EL IMPUESTO, DE PRIMERA CATEGORÍA POR CONCEPTO DE GASTOS DE CAPACITACIÓN Y EMPLEO.

En el Diario Oficial de 12 de enero de 1985 se ha publicado la Ley N° 18.391, del Ministerio del Trabajo y Previsión Social, que introduce diversas modificaciones al Decreto Ley N° 1.446, de 1976, sobre Estatuto de Capacitación y Empleo.

Dichas modificaciones, en lo que dicen relación con materias de carácter tributario, se refieren a lo siguiente:

I.- CRÉDITO CONTRA EL IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORÍA POR CONCEPTO DE GASTOS DE CAPACITACIÓN.-

A.- Nuevo texto del artículo 24, reemplazado por el N° 12 del artículo único de la Ley 18.391.-

"Artículo 24.- Los contribuyentes de la Primera Categoría -
"de la Ley sobre Impuesto a la Renta, con excepción de aque-
"llos cuyas rentas provengan únicamente de las letras c) y d)
"del número 2º del artículo 2º de la citada Ley, podrán des-
"contar del monto a pagar de dicho impuesto, los gastos efec-
"tuados para el financiamiento de programas de capacitación
"ocupacional de sus trabajadores. Por este concepto podrán -
"descontar, en el año, la suma máxima equivalente al 1% de
"las remuneraciones imponibles pagadas al personal en el mis-
"mo lapso.

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

" Con todo, las empresas deberán soportar el 30% de los
"gastos de capacitación cuando fuere impartida a trabajado -
"res cuyas remuneraciones individuales mensuales sean iguales
"o superiores a doce ingresos mínimos.

" Si se tratare de cursos que se cumplan en el extranjero,
"ro, la empresa deberá soportar el 40% de los gastos que -
"irroguen, cualquiera que sea el nivel de remuneración de los
"trabajadores que sigan dichos cursos.

" Lo dispuesto en los incisos anteriores será aplicable tanto a las empresas que ejecuten actividades de capacitación por sí mismas, como a las que las contraten con organismos técnicos reconocidos o autorizados, o bien que las realicen a través de organismos técnicos intermedios a los que se encuentren adheridas."

- B.- El nuevo artículo 24 del D.L. 1.446, de 1976, establece en su inciso primero que 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 29 del artículo 20 de la citada ley, podrán descontar del monto a pagar de dicho impuesto, los gastos efectuados para el financiamiento de programas de capacitación ocupacional de sus trabajadores.

De acuerdo a la nueva redacción dada a la primera parte de esta disposición, reemplazando el término destinados por efectuados solamente se ha querido precisar que los gastos por acciones de capacitación que se pueden descontar del impuesto de Primera Categoría son aquellos tanto adeudados como pagados originados en programas o labores de capacitación ocupacional efectivamente desarrollados en el curso del ejercicio al cual corresponden las rentas a declarar por concepto del citado tributo. En tal sentido, si una empresa contrata una labor de capacitación ocupacional que se inicia en un ejercicio y cuyo término ocurre en el siguiente, únicamente debe considerarse como costo directo del primero de dichos ejercicios, la parte que proporcionalmente corresponda a la fracción del citado programa que efectivamente se ha desarrollado en el referido primer ejercicio, independientemente si el pago total o parcial de la capacitación se efectuó en el primer o segundo ejercicio. En otras palabras, los desembolsos por los conceptos antes referidos deben incidir en el período en el cual efectivamente se originaron por la acción de capacitación a desarrollar.

Cabe señalar que lo antes expuesto, no significa un cambio de criterio sobre la materia, sino que más bien, como se señaló, se confirma lo sostenido por este Servicio a través de las instrucciones generales impartidas sobre el particular.

- C.- La parte final del inciso primero del artículo 24, en análisis, precisa que por concepto de gastos de capacitación se podrá descontar, en el año, la suma máxima equivalente al 1% de las remuneraciones imponibles pagadas al personal en el mismo lapso. En otros términos, el tope máximo anual a descontar debe ser equivalente al 1% de las remuneraciones imponibles efectivamente pagadas al personal en el año en que se incurrió en los gastos de capacitación, no siendo procedente, por tanto, calcular dicho tope sobre remuneraciones que si bien corresponden al ejercicio en que se efectuó el programa de capacitación, no se encuentren canceladas.

En este último caso se encuentran, a vía de ejemplo, las gratificaciones legales que normalmente, de acuerdo a la normativa establecida por el D.L. 2.200, de 1978, son canceladas o liquidadas con posterioridad al año en el cual se -

devengaron o ganaron; debiendo por consiguiente, tales remuneraciones formar parte de la base para calcular el monto máximo del 1% a que alude la citada disposición en comento, en el ejercicio en que efectivamente se paguen. Mayores instrucciones sobre esta materia, se contienen en la Circular Nº 3, de 13 de enero de 1981, de este Servicio.

D.- Por su parte, el inciso segundo de este artículo 24 prescribe que aquellas empresas cuya suma máxima a descontar sea inferior a tres ingresos mínimos mensuales, podrán deducir hasta este valor en el año. Es decir, aquellas empresas que hayan incurrido en gastos de capacitación y cuyo monto máximo a rebajar por dicho concepto del impuesto de Primera Categoría sea inferior al valor de tres ingresos mínimos mensuales vigentes en el último mes del ejercicio, tendrán derecho a deducir hasta este último valor como crédito total contra el citado impuesto en el año tributario que corresponda.

E.- Los siguientes ejemplos aclararán lo expuesto en el párrafo precedente:

CASO Nº	GASTO DE CAPACITACION EFECTUADO (Reajustado)	MONTO MAXIMO A DESCONTAR COMO CREDITO (-1% Remun. Impon.)	MONTO MINIMO A DESCONTAR COMO CREDITO (Tres Ingres. Mínimos Mensuales)	MONTO DEL CREDITO QUE SE TIENE DE RECHO A REBAJAR
1	\$ 20.000.-	\$ 22.000.-	\$ 24.000.-	\$ 20.000.-
2	30.000.-	22.000.-	24.000.-	24.000.-
3	30.000.-	25.000.-	24.000.-	25.000.-
4	20.000.-	25.000.-	24.000.-	20.000.-
5	25.000.-	30.000.-	24.000.-	25.000.-

II.- SITUACIONES EN QUE LOS GASTOS DE CAPACITACION SOLO PUEDEN REBAJARSE PARCIALMENTE COMO CREDITO DEL IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORIA.-

Al tenor de lo dispuesto en los incisos tercero y cuarto del reemplazado artículo 24 del D.L. 1.446/76, existen dos casos en que los gastos efectuados para el financiamiento de programas de capacitación sólo pueden aprovecharse parcialmente como crédito contra el impuesto de Primera Categoría, debiendo la empresa, en tales circunstancias, considerar la diferencia del costo de tales programas o acciones de capacitación como un gasto necesario para producir la renta por su monto o valor histórico, en los términos previstos en el artículo 31 de la Ley de la Renta.

- 1.- Capacitación impartida a trabajadores cuya remuneración mensual sea igual o superior a 12 ingresos mínimos.- El inciso tercero del actual artículo 24 del D.L. 1.446 prescribe que las empresas deberán soportar el 30% de los gastos de capacitación cuando fuere impartida a trabajadores cuyas remuneraciones individuales mensuales sean iguales o superiores a DOCE ingresos mínimos, y cuyo monto, como ya se ha expresado, deberá considerarse como un gasto necesario para producir la renta por su valor histórico en los términos señalados en el artículo 31 de la Ley de la Renta. Para los efectos de este inciso, debe entenderse por remuneraciones mensuales aquellas que sirvan de base para calcular las impositiciones previsionales correspondientes al período respectivo.

Para los fines del límite anterior, deberán considerarse tanto los ingresos mínimos como las remuneraciones impositibles individuales de los trabajadores que efectivamente participaron en la capacitación impartida por la empresa, vigentes en el último mes del ejercicio comercial respectivo.

El 70% restante de los referidos gastos, debidamente reajustados, podrán descontarse como crédito del impuesto de Primera Categoría de la empresa, bajo los términos señalados en el capítulo anterior.

- 2.- Capacitación cumplida en el extranjero.- Por su parte, el inciso cuarto del artículo 24 en análisis establece que cuando los cursos de capacitación se cumplan en el extranjero, la empresa deberá soportar el 40% de los gastos que irroguen, cualquiera que sea el nivel de remuneración de los trabajadores que sigan dichos cursos. En consecuencia, sólo el 60% de los gastos efectuados bajo tales condiciones, debidamente reajustados, podrán deducirse como crédito del impuesto de Primera Categoría de la empresa respectiva, en conformidad a las normas del Capítulo anterior.

El porcentaje de los gastos que debe ser soportado por la empresa, al igual que en el caso señalado en el número anterior, tendrá el mismo tratamiento tributario previsto en el artículo 31 de la Ley de la Renta, cuando se cumpla con el requisito de ser un gasto necesario para producir la renta de la citada empresa.

III.- APLICACION DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS ANTES COMENTADAS.-

Por último, el inciso final del artículo 24, del D.L. 1.446, modificado por el Nº 12 del artículo único de la Ley Nº 18.391, señala que lo dispuesto en los incisos anteriores de dicha norma y comentados en los Capítulos I y II de la presente Circular, será aplicable tanto a las empresas que ejecuten actividades de capacitación por sí mismas, como a las que las contraten con organismos técnicos de ejecución reconocidos o autorizados por SENCE, o bien, que las realicen a través de organismos técnicos intermedios a los que se encuentren adheridas y que también hayan sido reconocidos por el mismo servicio.

IV.- REAJUSTABILIDAD DE LOS GASTOS DE CAPACITACION Y DESTINO DE LOS REMANENTES DE CREDITO POR DICHO CONCEPTO.-

En el artículo 24 bis, del D.L. 1.446, agregado por el Nº 13 del artículo único de la Ley Nº 18.391 que se comenta, se establecen las mismas normas sobre reajustabilidad de los gastos de capacitación que constituyen crédito contra el impuesto de Primera Categoría; destino de parte de dichos desembolsos que no dan derecho al referido crédito, y destino de los remanentes del citado crédito no imputable al impuesto de Primera Categoría, que con anterioridad se contenían en los incisos segundo y tercero del reemplazado artículo 24.

Con el objeto de dar a conocer lo que dispone esta nueva disposición, a continuación se transcribe su texto:

"Artículo 24 bis.- Los desembolsos efectivos que realicen las empresas y que den derecho al crédito que se establece en el artículo anterior, se reajustarán en la forma establecida en el Párrafo 3º del Título V de la Ley sobre Impuesto a la Renta, y no constituirán un gasto necesario para producir renta. La parte de estos desembolsos que no den lugar al crédito aludido, se regirá por las normas contenidas en el artículo 31 de la referida ley.

" Si efectuadas las imputaciones indicadas en el artículo anterior, resultare un remanente de crédito, éste será considerado como un saldo de pago provisional y se le aplicarán las normas contenidas en el artículo 97 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

" El reglamento fijará las normas que permitan la adecuada aplicación de lo establecido en este artículo y en el precedente."

Sobre esta materia se recomienda tener presente las instrucciones contenidas en el Capítulo V, de la Circular Nº 159, de 1977, de este Servicio; pero las relativas a los remanentes o excedentes de crédito por gastos de capacitación deben entenderse en concordancia con lo que expresan las actuales disposiciones del artículo 97 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

V.- COSTO DIRECTO DE LA CAPACITACION REALIZADA A TRAVES DE ORGANISMOS TECNICOS INTERMEDIOS.-

Con el objeto de adecuar la norma de la letra b) del artículo 25 a las modificaciones introducidas al artículo 24 del D.L. 1.446, de 1976, el Nº 14 del artículo único de la Ley 18.391 reemplazó dicha norma disponiendo, en relación con lo que debe entenderse por costo directo de la capacitación efectuada a través de organismos técnicos "intermedios", lo siguiente:

Artículo 25.-

"b) Se tendrá por costo directo la cuota que las empresas adhe-
rentes aporten a los organismos técnicos intermedios reconoci-
dos, la que podrá ser equivalente hasta el 1% 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."

En consecuencia, el monto de las cuotas que las empresas adherentes aporten a los citados organismos técnicos intermedios en ningún caso podrá ser superior al 1% del total de las remuneraciones imponibles que paguen a sus trabajadores, o en su defecto, al valor de 3 ingresos mínimos vigentes en el último mes del ejercicio respectivo, cuando el monto del 1% sea inferior a este último valor.

VI.- LOS SERVICIOS E INSTITUCIONES DEL SECTOR PÚBLICO TAMBIEN PUEDEN ACOGERSE AL RÉGIMEN DE CAPACITACION Y EMPLEO A QUE SE REFIERE EL D.L. Nº 1.446, DE 1976.-

1.- Al tenor de lo dispuesto por el nuevo artículo 19 del D.L. 1.446, reemplazado por el Nº 1 del artículo único de la Ley 18.391, el régimen de capacitación y empleo establecido por el decreto ley citado le será aplicable tanto a los trabajadores del sector privado como a los del sector público. En efecto, el artículo 19 del D.L. 1.446 según nuevo texto, ha quedado de la siguiente manera, subrayándose aquella parte que dice relación con lo aquí expresado:

"Artículo 19.- El régimen de capacitación y empleo que establece este decreto ley, tiene por objeto procurar un adecuado nivel de empleo, con el fin de hacer posible el progreso de los trabajadores, la mejor organización y productividad de las empresas y la eficiencia de los servicios e instituciones del Sector Público."

2.- Por su parte, el inciso final del artículo 18 del D.L. 1.446, de 1976, agregado por el Nº 9 del artículo único de la Ley 18.391, expresa lo siguiente en relación con los servicios e instituciones del Sector Público:

"Los servicios e instituciones del Sector Público afectos al decreto ley Nº 1.263 de 1975, y cualesquiera otros de estos servicios e instituciones que no estén a la vez sujetos a tributación de Primera Categoría de la Ley sobre Impuesto a la Renta, presentarán al Ministerio de Hacienda, conjuntamente con los antecedentes para la elaboración del presupuesto del año siguiente, los programas de capacitación de sus personales, cuya ejecución deberá ceñirse a los recursos presupuestarios que se les asigne al efecto y al cumplimiento de los requisitos y procedimientos que establece el decreto con fuerza de ley Nº 90, de Hacienda, de 1977, según sea el caso. La ejecución de dichos programas deberá contar con la aprobación previa del Servicio Nacional de Capacitación y Empleo, de acuerdo con las modalidades generales que este organismo determine."

VII.- VIGENCIA.-

Las modificaciones introducidas por el artículo único de la Ley Nº 18.391, de 12.01.85, a las disposiciones de carácter tributario del D.L. Nº 1.446, de 1976, alteran en

definitiva los elementos que sirven para determinar los impuestos anuales de la Ley de la Renta, y por lo tanto, conforme lo dispone el inciso 2º del artículo 3º del Código Tributario, la nueva normativa comentada en estas instrucciones comienza a regir a partir del 1º de enero de 1986. Esto significa que los contribuyentes que practiquen balance al 31 de diciembre de 1985, y que en consecuencia deben pagar estos tributos en el mes de abril de 1986, quedan regidos por la nueva normativa.

Saluda a Ud.



DIRECTOR

DISTRIBUCION:

- AL PERSONAL
- AL BOLETIN

Dejada sin efecto