

CIRCULAR N° 19, DEL 23 DE MARZO DE 1999

MATERIA: INSTRUCCIONES SOBRE NUEVAS NORMAS QUE REGULAN EL CRÉDITO POR GASTOS DE CAPACITACIÓN, CONTENIDO EN LA LEY N° 19.518, DE 1997

I.- INTRODUCCION

1.- La Ley N° 19.518, publicada en el Diario Oficial el 14 de Octubre de 1997, fija el texto refundido, coordinado y sistematizado del nuevo Estatuto de Capacitación y Empleo.

2.- Por su parte, el Decreto Supremo N° 98, del Ministerio del Trabajo y Previsión Social, publicado en el Diario Oficial el 27 de Abril de 1998, establece el Reglamento de la ley antes mencionada, que como se señaló anteriormente, fija el nuevo texto del Estatuto de Capacitación y Empleo.

3.- Ahora bien, y atendido lo expuesto en los números anteriores, este Servicio procede a impartir las instrucciones pertinentes respecto de aquellas normas de los citados textos legales que dicen estricta relación con la franquicia tributaria del crédito por gastos de capacitación.

II.- NORMAS LEGALES PERTINENTES QUE DICEN ESTRICTA RELACION CON LA FRANQUICIA TRIBUTARIA

1.- Normas pertinentes de la Ley N° 19.518.

Artículo 34°.- Los desembolsos que demanden las actividades de capacitación a que se refiere este Párrafo serán de cargo de las empresas, las cuales podrán compensarlos, así como los aportes que efectúen a los organismos técnicos intermedios para capacitación, con las obligaciones tributarias que les afecten, en la forma y condiciones que se expresan en los artículos siguientes.

Artículo 36°.- 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 2° del artículo 20 de la citada ley, podrán descontar del monto a pagar de dichos impuestos, los gastos efectuados en programas de capacitación que se hayan realizado dentro del territorio nacional, en las cantidades que sean autorizadas conforme a la presente ley, las que en todo caso no podrán exceder en el año de una 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 13 unidades tributarias mensuales, podrán deducir hasta este valor en el año.

El Servicio Nacional, para los efectos de determinar el monto de los gastos que se podrán imputar a la franquicia, deberá fijar anualmente un valor máximo a descontar por cada hora de capacitación realizada, denominada valor hora participante.

Lo dispuesto en este artículo, será aplicable a las actividades de capacitación que ejecuten las empresas por sí mismas, como a aquellas que contraten con las instituciones citadas en el artículo 12, o con los organismos técnicos intermedios para capacitación.

Artículo 37°.- Con todo, las empresas deberán contribuir con:

a) El cincuenta por ciento de los gastos de capacitación, cuando ésta fuere impartida a trabajadores cuyas remuneraciones individuales mensuales excedan las 25 unidades tributarias mensuales y no superen las 50, y

b) El ochenta y cinco por ciento de los gastos de capacitación, cuando ésta fuere impartida a trabajadores cuyas remuneraciones individuales mensuales superen las 50 unidades tributarias mensuales.

Lo anterior se considerará para efectos de determinar el gasto imputable a que se refiere el artículo 39 de la presente ley.

Artículo 38°.- Las empresas sólo podrán imputar como costos directos los gastos en que incurran con ocasión de programas de capacitación que desarrollen por sí mismas o que contraten con los organismos inscritos en el Registro Nacional de Organismos Técnicos de Capacitación y los aportes que las empresas adherentes efectúen a los organismos técnicos intermedios para capacitación.

Artículo 39°.- El Servicio Nacional autorizará, conforme a los artículos anteriores, el monto de los gastos de capacitación que las empresas podrán descontar en conformidad al inciso primero del artículo 36.

Sin perjuicio de lo anterior, las empresas que realicen actividades de capacitación incluidas en un programa acordado en los términos del artículo 13 y siguientes de la presente ley, podrán descontar hasta un veinte por ciento adicional al monto del gasto imputable.

Con todo, el monto autorizado a descontar no podrá exceder del gasto efectivamente realizado por la empresa.

Lo dispuesto en este artículo será aplicable a las acciones de capacitación que realicen las empresas a través de los organismos técnicos intermedios para capacitación, sin perjuicio de lo establecido en el artículo precedente.

Artículo 40°.- Los desembolsos efectivos que realicen las empresas y que den derecho al crédito que se establece en el artículo 36, se reajustarán en la forma establecida en el Párrafo 3° 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 sobre Impuesto a la Renta.

Si efectuadas las imputaciones indicadas en el artículo 36 de esta ley 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 Párrafo.

Artículo 41°.- 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, de acuerdo a las normas establecidas en la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Artículo 42°.- El exceso por sobre el límite del 1% establecido en el artículo 36, que se produzca por aplicación de las normas de este Párrafo, se estimará como gasto necesario para producir la renta.

Artículo 43°.- Para los efectos de cautelar una adecuada aplicación de los artículos anteriores las empresas deberán mantener a disposición del Servicio Nacional y del Servicio de Impuestos Internos una liquidación de todos los desembolsos que hayan realizado para la capacitación de sus trabajadores y que puedan deducirse del Impuesto de Primera Categoría establecido en la Ley sobre Impuesto a la Renta que les corresponda pagar, o considerarse como un gasto necesario para producir la renta.

Las empresas que realicen sus actividades de capacitación a través de un organismo técnico intermedio para capacitación deberán mantener con el mismo fin señalado en el inciso anterior un certificado de dicho organismo en que conste si éstas fueron realizadas o no en los términos del artículo 13 y siguientes de esta ley, así como el monto y la fecha en que se efectuaron los respectivos aportes.

Los antecedentes a que se refieren los incisos anteriores deberán estar visados por el Servicio Nacional quien, sin perjuicio de sus propias facultades de fiscalización, pondrá en conocimiento del Servicio de Impuestos Internos cualquier circunstancia que modifique los costos previstos en el programa o les haga aparecer como injustificados o excesivos, con el objeto que este último servicio ejercite sus facultades fiscalizadoras.

Artículo 79°.- Si los aportes que efectuaren los asociados a los organismos técnicos intermedios para capacitación no se destinaren a los fines previstos en el artículo 23, no habrá lugar a la franquicia tributaria correspondiente que contempla este cuerpo legal. Todo ello, sin perjuicio de la cancelación de la inscripción en el registro del organismo y de las acciones legales que procedieren.

Artículo 94°.- La presente ley entrará en vigencia el primer día del mes subsiguiente a la fecha de su publicación en el Diario Oficial.

Derógase a partir de igual fecha, el decreto ley N° 1.446, de 1976, cuyo texto refundido y sistematizado fuera aprobado por el decreto con fuerza de ley N° 1, de 1989, del Ministerio del Trabajo y Previsión Social.

Artículo Primero transitorio.- Las acciones de capacitación iniciadas antes de la vigencia de la presente ley, continuarán rigiéndose por el decreto ley N° 1.446, de 1976, hasta su extinción.

Los organismos capacitadores y organismos intermedios para capacitación, que hubieren sido autorizados o reconocidos con anterioridad a la vigencia de esta ley, mantendrán dichas calidades, pero deberán ajustarse a las disposiciones de ésta en el plazo de un año, contado desde la fecha de su entrada en vigor.

2.- Normas pertinentes del Decreto Supremo N° 98, de 1998.

Artículo 22°: El Servicio Nacional podrá autorizar a las empresas para que imputen a la franquicia tributaria establecida en el Estatuto, los gastos destinados a la dirección y administración del departamento o unidad de capacitación, hasta un máximo equivalente al quince por ciento de los costos directos anuales acogidos a la franquicia tributaria.

Se entenderán por gastos de dirección y administración de la unidad, los siguientes rubros:

- Honorarios, remuneraciones, viáticos y gastos de movilización del personal de las unidades de capacitación contratados exclusivamente para desempeñar dicha función.
- Materiales de consumo necesarios para las funciones de la unidad de capacitación, calificados por el Servicio Nacional.

En todo caso, no podrán imputarse a la franquicia tributaria los gastos que irroguen los servicios prestados por una empresa externa, aún en el evento que la misma haya sido contratada para este solo efecto. Tampoco podrán imputarse los gastos por concepto de maquinarias y equipamiento efectuados a cualquier título.

Estas unidades de capacitación quedarán sujetas al control técnico del Servicio Nacional y se ceñirán a las instrucciones que éste les imparta para tales efectos, siempre y cuando, el financiamiento de las mismas se efectúe con cargo a la franquicia tributaria.

Artículo 26°: Los gastos por concepto de viáticos y traslados de los participantes que asistan a cursos que se desarrollen fuera de su lugar habitual de trabajo, podrán ser autorizados por el Servicio Nacional para imputarlos a la franquicia tributaria, siempre que los mismos no excedan del diez por ciento de los costos directos anuales acogidos a la franquicia tributaria.

El Servicio Nacional autorizará los viáticos y traslados siempre que éstos se ajusten a valores reales y apropiados. Para dicho fin, las empresas deberán solicitar al Servicio Nacional, conjuntamente con la comunicación de la actividad de capacitación, la aprobación previa del viático y traslado.

Artículo 27°: Se considerará también gastos de capacitación imputables a la franquicia tributaria, aquellos destinados al estudio de las necesidades de capacitación de la empresa, con un máximo equivalente al diez por ciento de los costos directos de capacitación en que haya incurrido la misma durante el año respectivo y sólo en la medida que, producto de tales estudios, se ejecute a lo menos el cincuenta por ciento de los cursos y se capacite como mínimo el cincuenta por ciento de los participantes contemplados en el programa de capacitación que éstos propongan.

El estudio, podrá ser realizado por personas naturales o jurídicas, y deberá ser presentado al Servicio Nacional para su aprobación, conjuntamente con el programa de capacitación al cual accede, previo al inicio de los cursos comprendidos en este último.

Artículo 28°: Los contribuyentes que se acojan a la franquicia tributaria del Estatuto, deberán presentar al Servicio Nacional una liquidación de todos los gastos realizados para la capacitación de sus trabajadores que puedan deducirse del Impuesto a la Renta o que deban considerarse como un gasto necesario para producir la renta, dentro del plazo de 60 días, contados desde el término de la respectiva acción de capacitación.

Cuando las actividades de capacitación se efectúen a través de un organismo técnico intermedio para capacitación, éste no podrá emitir el certificado a que alude el inciso 2° del artículo 43 del Estatuto, sino una vez percibidos efectivamente los aportes de que dicho certificado dé cuenta.

Artículo 29°: Las empresas cuyos trabajadores no hayan cumplido con una asistencia mínima del setenta y cinco por ciento de las horas totales del curso, no podrán acogerse a la franquicia tributaria por dicho curso. Asimismo, las empresas no podrán acogerse a la franquicia tributaria, por aquellas acciones de capacitación que se hayan ejecutado en términos distintos a los aprobados, inconclusas o simplemente no ejecutadas.

En el evento que las actividades de capacitación se hubieren desarrollado en dos o más ejercicios, el porcentaje de asistencia se calculará respecto de cada período separadamente.

Todo lo anterior, sin perjuicio del cabal y estricto cumplimiento de las demás exigencias que establece el Estatuto y este Reglamento para acogerse a la franquicia tributaria.

Artículo 32°: Cuando la capacitación beneficie a personas naturales y socios de sociedades de personas que trabajen en empresas de su propiedad, los límites establecidos en el artículo 37 del Estatuto se aplicarán respecto de la renta bruta global que se haya declarado para el impuesto global complementario por el año tributario inmediatamente anterior al de la ejecución del curso, reajustada según la variación del Índice de Precios al Consumidor entre el mes que precede a la declaración y el de inicio del curso, promediada en doce meses. Si el beneficiario de la capacitación no estuvo afecto a dicha declaración, el Servicio Nacional podrá solicitar que acredite la renta efectiva que hubiere percibido en el lapso correspondiente.

III.- FRANQUICIA TRIBUTARIA POR CONCEPTO DE GASTOS DE CAPACITACION

1.- CONCEPTO DE LA FRANQUICIA

La franquicia tributaria que establece la Ley N° 19.518, sobre Estatuto de Capacitación y Empleo, consiste en 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 N° 2 del artículo 20 de la ley antes mencionada, podrán descontar como crédito del impuesto de dicha categoría, los gastos incurridos en el financiamiento de programas de capacitación ocupacional en favor de sus trabajadores **desarrollados en el territorio nacional**, debidamente autorizados conforme a las

normas de dicha ley, hasta un monto máximo anual equivalente al 1% de las remuneraciones imponibles pagadas al personal durante el período comercial respectivo, debidamente actualizadas.

Si de la imputación del crédito por gastos de capacitación al impuesto de Primera Categoría, resultare un remanente de dicho crédito, éste será considerado como un saldo de pago provisional, el cual podrá ser imputado a los demás impuestos a la renta que afecten al contribuyente en el período tributario en que se está haciendo uso de dicha franquicia impositiva, conforme a lo dispuesto por los artículos 93 y 94 de la Ley de la Renta, y en el evento que aún quedare un remanente éste será devuelto al contribuyente por el Servicio de Tesorerías, de conformidad a lo establecido por el artículo 97 de la ley antes mencionada.

2.- CONTRIBUYENTES QUE TIENEN DERECHO AL CREDITO POR GASTOS DE CAPACITACION

De conformidad a lo dispuesto por el artículo 36 de la Ley N° 19.518, sobre Estatuto de Capacitación, los contribuyentes que tienen derecho al crédito por gastos de capacitación, son los 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 N° 2 del artículo 20 de la citada ley.

Cabe aclarar que para que proceda el referido crédito basta que el contribuyente se encuentre clasificado en la Primera Categoría de la Ley de la Renta, ya sea, que declare el tributo de dicha categoría establecido en los artículos 14 bis ó 20 de la ley, en base a la renta efectiva mediante contabilidad completa o simplificada o declare acogido a un régimen de renta presunta (actividades agrícolas, mineras o de transporte). También procederá la referida franquicia cuando el contribuyente no se encuentre afecto al impuesto de Primera Categoría **por una situación de pérdida tributaria en el ejercicio comercial respectivo** o se encuentre exento del citado tributo, ya sea, por no exceder su base imponible al monto exento que alcanza al referido gravamen (no imponible) o tal exención provenga de una norma legal expresa, como sucede por ejemplo, entre otros, con los contribuyentes que desarrollan actividades en Zonas Francas, según el D.S. de Hda. N° 341, de 1977; los que desarrollan actividades en la Antártica Chilena y Territorios adyacentes, según la Ley N° 18.392, de 1985; los que desarrollan actividades en las comunas de Porvenir y Primavera, de la XII Región de Magallanes, según la Ley N° 19.149, de 1992.

3.- CONTRIBUYENTES QUE NO TIENEN DERECHO AL CREDITO POR GASTOS DE CAPACITACION

De acuerdo a lo establecido en el N° 2 precedente, no tienen derecho al crédito por gastos de capacitación, los siguientes contribuyentes:

Los de la Primera Categoría, cuyas rentas provengan únicamente de los siguientes capitales mobiliarios:

a.1) Dividendos y demás beneficios derivados del dominio, posesión o tenencia a cualquier título de acciones de sociedades anónimas extranjeras, que no desarrollen actividades en el país, percibidos por personas domiciliadas o residentes en Chile (Art. 20 N° 2, letra c) de la Ley de la Renta); e

a.2) Intereses de depósitos en dinero, ya sea, a la vista o a plazo (Art. 20 N° 2, letra d) de la Ley de la Renta).

Los de la Primera Categoría que se encuentren sujetos a un impuesto único sustitutivo de todos los impuestos de la Ley de la Renta, como son, los pequeños contribuyentes del artículo 22 de la Ley de la Renta;

Los de la Segunda Categoría referidos en el artículo 42 N° 1 y 2 de la Ley de la Renta; Los afectos a los impuestos Global Complementario o Adicional, según proceda; y Contribuyentes de la Primera Categoría de la Ley de la Renta, cuyos gastos de capacitación que dan

origen al crédito por tal concepto, no se encuentren autorizados por el Servicio Nacional de Capacitación y Empleo, según lo dispuesto por el artículo 39 de la Ley N° 19.518.

4.- IMPUESTO DEL CUAL DEBE REBAJARSE COMO CREDITO LOS GASTOS DE CAPACITACION

Conforme a lo preceptuado por el artículo 36 de la Ley N° 19.518, el crédito por gastos de capacitación debe descontarse del impuesto de Primera Categoría, ya sea, que dicho tributo se declare conforme a lo dispuesto por los artículos 14 bis ó 20 de la Ley de la Renta.

Por su parte, el inciso penúltimo del artículo 40 del citado texto legal, a los excedentes que resultaren de dicho crédito, una vez imputado al impuesto de Primera Categoría señalado, le da el carácter de saldo de pagos provisionales, y en virtud de tal calificación los referidos remanentes podrán rebajarse de otros impuestos que afecten al contribuyente en el mismo período tributario en el cual se está haciendo uso del mencionado crédito, conforme a lo establecido en los artículos 93 y 94 de la Ley de la Renta. En el evento que aún quedare un remanente, éste será devuelto al contribuyente, debidamente reajustado, por el Servicio de Tesorerías, en los términos previstos por el artículo 97 de la misma ley antes indicada.

5.- LUGAR EN QUE DEBEN REALIZARSE LAS ACTIVIDADES DE CAPACITACION PARA QUE DEN DERECHO AL CREDITO POR TAL CONCEPTO EN CONTRA DEL IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORIA

De acuerdo a lo establecido en el inciso primero del artículo 36 de la Ley N° 19.518, 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 prescribe dicha norma, son aquellos incurridos por las empresas para el financiamiento de acciones, actividades o programas de capacitación ocupacional en favor de sus trabajadores, desarrollados en el **territorio nacional y no en el extranjero**.

Por lo tanto, para impetrar la rebaja tributaria que contempla la norma legal antes mencionada, debe tenerse en cuenta en forma muy especial este requisito, es decir, que la capacitación de los trabajadores debe ser desarrollada en el país, sin que ésta pueda ser ejecutada o llevada a cabo en el exterior.

6.- TRABAJADORES BENEFICIARIOS DEL SISTEMA DE CAPACITACION OCUPACIONAL

De conformidad a lo dispuesto por el artículo 5° de la Ley N° 19.518, las personas que se benefician con el sistema de capacitación ocupacional son los trabajadores que se encuentren en actividad, los cesantes y los desempleados que buscan trabajo por primera vez.

Respecto de este punto, es pertinente destacar que la Ley N° 19.518, en su artículo 30, inciso segundo, establece que para los efectos de la franquicia en comento, el término "trabajador" comprende también a las personas naturales (empresarios individuales) y a los socios de sociedades de personas que trabajan en las empresas de su propiedad.

7.- CONCEPTO DE REMUNERACIONES

De conformidad a lo dispuesto por el artículo 30 del D.S. N° 98, de 1998, (D.O. 27.04.98), del Ministerio del Trabajo y Previsión Social, Reglamento de la Ley N° 19.518, establece que para los efectos del Estatuto y de su respectivo Reglamento, se entenderá por remuneración la establecida en el inciso primero del artículo 41 del Código del Trabajo.

Ahora bien, el artículo 41 del Código del Trabajo establece lo siguiente al respecto: Se entiende por remuneración las contraprestaciones en dinero y las adicionales en especies valuables en dinero que debe percibir el trabajador del empleador por causa del contrato de trabajo.

No constituye remuneración las asignaciones de movilización, de pérdida de caja, de desgaste de herramientas y de colación, los viáticos, las prestaciones familiares otorgadas en conformidad a la ley, la indemnización por años de servicios establecida en el artículo 163 de dicho Código y las demás que proceda pagar al extinguirse la relación contractual ni, en general, las devoluciones de gastos en que se incurra por causa del trabajo.

Con todo, agrega el citado artículo 30 del Reglamento del Estatuto, que los límites de remuneraciones establecidos en el Estatuto y en el Reglamento estarán referidos a la contraprestación bruta percibida por el trabajador.

8.- ENTIDADES U ORGANISMOS A TRAVES DE LOS CUALES SE PUEDEN DESARROLLAR LAS ACTIVIDADES DE CAPACITACION

Las acciones de capacitación ocupacional se pueden desarrollar a través de las siguientes entidades u organismos:

Directamente por las empresas en forma individual, o en coordinación con los Comités Bipartitos de Capacitación. La constitución de los Comités Bipartitos será obligatoria en aquellas empresas cuya dotación de personal sea igual o superior a 15 trabajadores. Las funciones del Comité serán acordar y evaluar el o los programas de capacitación ocupacional de la empresa, así como asesorar a la dirección de la misma en materias de capacitación; todo ello conforme a lo establecido por el artículo 13 y siguientes del Estatuto, contenido en la Ley N° 19.518.

Directamente por un grupo de empresas, o bien, recurrir aislada o conjuntamente, a los organismos técnicos de capacitación que se indican en la letra c) siguiente, para que realicen u organicen programas de capacitación para su personal;

A través de los siguientes organismos capacitadores: Organismos Técnicos de Capacitación autorizados por el SENCE, comprendiéndose dentro de éstos las personas jurídicas que tengan entre sus objetivos la capacitación, las Universidades, los Institutos Profesionales y Centros de Formación Técnica, registrados para tales efectos en el Servicio Nacional, de conformidad a los artículos 19 y 21 de la Ley N° 19.518.

A través de Organismos Técnicos Intermedios para Capacitación reconocidos por el SENCE, destinados a otorgar apoyo técnico a las empresas adheridas, principalmente, a través de la promoción, organización y supervisión de programas de capacitación y de asistencia técnica para el desarrollo de recursos humanos. Estos organismos no podrán impartir ni ejecutar directamente acciones de capacitación laboral, sino que servirán de nexo entre las empresas afiliadas y los organismos técnicos de capacitación.

9.- ELEMENTOS QUE COMPRENDE EL CONCEPTO DE "COSTOS DIRECTOS"

En primer lugar cabe señalar, que conforme a lo dispuesto por el artículo 34 del Estatuto de Capacitación, contenido en la Ley N° 19.518, los desembolsos que demanden las actividades de capacitación serán de cargo de las empresas, las cuales podrán compensarlos, así como los aportes que efectúen a los organismos técnicos intermedios para capacitación, con la obligación tributaria que afectan a éstas, señalada en el N° 4 precedente.

De acuerdo a lo establecido por el artículo 24 del Reglamento del Estatuto, se entenderá por costos directos de una actividad o curso, las sumas pagadas por las empresas a los organismos técnicos de capacitación, hasta el monto autorizado por el Servicio Nacional por la capacitación de su personal, debidamente individualizado y siempre que exista constancia del comprobante de pago de la prestación de los servicios, o bien, el total del aporte realizado por la empresa a un organismo técnico intermedio para capacitación, con los límites establecidos en el N° 14 siguiente.

De conformidad a lo establecido por el artículo 38 del Estatuto de Capacitación, las empresas sólo podrán imputar como costos directos los gastos en que incurran con ocasión de programas de

capacitación que desarrollen por sí mismas o que contraten con los organismos inscritos en el Registro Nacional de Organismos Técnicos de Capacitación, y los aportes que las empresas adherentes efectúen a los Organismos Técnicos Intermedios para Capacitación.

En consecuencia, y de acuerdo a lo antes señalado las empresas para los efectos de la franquicia tributaria que se analiza, podrán imputar como "costo directo" de las acciones de capacitación, las cantidades que se indican a continuación, según la forma en que realicen o desarrollen las actividades de capacitación, ya sea, que tales sumas se encuentren **pagadas o adeudadas** al término del ejercicio comercial respectivo.

Actividades de capacitación realizadas directamente por la empresa

a.1) Bajo esta modalidad las empresas por sí mismas o en coordinación con los Comités Bipartitos de Capacitación, organizan y desarrollan programas o acciones de capacitación para su personal, valiéndose de un Departamento o Unidad de Capacitación, cuando cuente con este tipo de Unidades. Vale decir, en estos casos las empresas no recurren a los servicios de los organismos capacitadores para preparar o perfeccionar a su personal, realizando la capacitación en la empresa misma o fuera de ella.

a.2) Cuando las actividades de capacitación son realizadas directamente por las propias empresas, se consideran como "costos directos", para los efectos de la franquicia tributaria, los siguientes elementos o rubros, conforme a lo dispuesto por el artículo 25 del Reglamento del Estatuto contenido en el D.S. N° 98, D.O. 27.04.98, del Ministerio del Trabajo y Previsión Social.

a.2.1) Remuneraciones u honorarios de docentes o instructores, contratados exclusivamente para impartir los cursos;

a.2.2) Remuneraciones por concepto de horas extraordinarias pagadas al personal de la empresa, originadas exclusivamente por su labor como docente o instructor de las actividades de capacitación, siempre y cuando éstas se desarrollen fuera de la jornada habitual de trabajo;

a.2.3) Material de consumo indispensable para el logro de los objetivos del curso;

a.2.4) Material didáctico, tales como, apuntes, guías, diapositivas, transparencias, cuadernos, papel, lápices u otros materiales que estime como tales el SENCE;

a.2.5) Arriendo de equipos que sean fundamentales para el logro de los objetivos de la capacitación; y

a.2.6) Viáticos y gastos de movilización de los docentes o instructores originados por las acciones de capacitación desarrolladas fuera de su lugar habitual de trabajo, y previa calificación de su pertinencia efectuada por el Servicio Nacional.

Los desembolsos antes señalados se acreditarán con los documentos legales que correspondan, de acuerdo a la naturaleza del servicio prestado, conforme al siguiente detalle:

EJECUTOR DE LA ACCION DE CAPACITACION	DOCUMENTO A EMITIR
Instructor Persona Natural Nacional que no sea trabajador de la empresa	Boleta de Honorarios, o Boleta de Prestación de Servicios a Terceros emitida por la empresa que contrató los servicios, según Res. Ex. N° 551, de 1975, del SII
Instructor Persona Jurídica Nacional	Factura si se trata de sociedades afectas al Impuesto al Valor Agregado, o cualquier otro documento timbrado por el SII cuando no se encuentren afectas a dicho tributo indirecto
Persona Natural Nacional que sea trabajador de la propia empr551esa	Boleta de Honorarios, o Boleta de Prestación de Servicios a Terceros emitida por la propia empresa, según la Resol. Ex. N°, de 1975, del SII, si es contratado en calidad de trabajador independiente para impartir la capacitación, o Contrato de trabajo, Liquidaciones de Sueldos, y Libro de Remuneraciones, donde figuren las remuneraciones, horas extraordinarias, asignación de movilización, viáticos, etc, pagados por la empresa por la capacitación impartida como trabajador dependiente.
Instructor Persona Natural o Jurídica Extranjera	Boleta de Prestación de Servicios a Terceros emitida por la empresa que contrató los servicios según Res. Ex. N° 551, de 1975, del SII, y Contrato de Prestación de Servicios celebrado entre las partes.
Material de apoyo que se utiliza en la capacitación	Boletas o facturas, contratos de arriendo o cualquier otro documento fehacientemente emitido por la empresa respectiva vendedora de los bienes, materiales adquiridos o de la prestación de los servicios contratados.

a.3) Cabe hacer presente que las empresas también podrán efectuar las actividades o cursos de capacitación ocupacional en conjunto con otras empresas, asumiendo una de ellas el carácter de coordinadora de la acción. En estos casos cada una de las empresas participantes en la acción de capacitación, deberá acreditar en términos separados el correspondiente desembolso efectuado a la persona natural o jurídica que impartió la correspondiente acción de capacitación.

La empresa coordinadora deberá presentar al Servicio Nacional la nómina de las empresas participantes y sus respectivas comunicaciones, en las que se expresará la distribución proporcional de los gastos correspondientes al número de trabajadores asistentes, conforme a lo estatuido por el artículo 18 del Reglamento.

a.4) En todo caso se aclara, que conforme a lo dispuesto por el artículo 37 de la Ley N° 19.518, que contiene el Estatuto de Capacitación, las empresas deberán contribuir o soportar los siguientes porcentajes de los gastos de capacitación incurridos, cuando la capacitación fuera impartida al tipo de trabajar que se indica:

a.4.1) El 50% de los gastos de capacitación cuando ésta fuere impartida a trabajadores cuyas remuneraciones individuales mensuales excedan las 25 UTM y no superen las 50 UTM, y

a.4.2) El 85% de los gastos de capacitación cuando ésta fuere impartida a trabajadores cuyas remuneraciones individuales mensuales superen las 50 UTM.

Lo anterior significa, que las empresas sólo podrán imputar como costo directo de las acciones de capacitación, para los efectos de la franquicia que se comenta, los porcentajes restantes de los antes indicados, en el caso que la capacitación fuera impartida al tipo de trabajador señalado, sin perjuicio de poder rebajar como un gasto necesario para producir la renta los porcentajes establecidos, conforme a las normas que se imparten más adelante sobre esta materia.

Actividades de capacitación realizadas por los organismos capacitadores

b.1) En esta alternativa no es la empresa por sí misma la que ejecuta un determinado curso o acción de capacitación, sino que ésta se lo encomienda a un organismo capacitador autorizado por SENCE, tales como las personas jurídicas que tengan entre sus objetivos la capacitación, las Universidades, los Institutos Profesionales y Centros de Formación Técnica, registrados para estos efectos en el Servicio Nacional, en conformidad a los artículos 19 y 21 de la Ley N° 19.518.

b.2) Las empresas pueden recurrir aislada o conjuntamente a los servicios de los organismos capacitadores indicados para que les realicen programas de capacitación a su personal.

b.3) En estos casos el "costo directo" de los cursos o actividades de capacitación, susceptible de transformarse en crédito en contra del impuesto de Primera Categoría, está conformado por las sumas que las empresas paguen a los organismos capacitadores por la capacitación realizada a sus trabajadores, debidamente acreditadas dichas cantidades con los respectivos comprobantes o documentos legales que deben emitir los organismos capacitadores señalados, de acuerdo al siguiente detalle.

EJECUTOR DE LA ACCION DE CAPACITACION	DOCUMENTO A EMITIR
Instructor Persona Natural Nacional que no sea trabajador de la empresa	Boleta de Honorarios, o Boleta de Prestación de Servicios a Terceros emitida por la empresa que contrató los servicios, según Res. Ex. N° 551, de 1975, del SII
Instructor Persona Jurídica Nacional	Factura si se trata de sociedades afectas al Impuesto al Valor Agregado, o cualquier otro documento timbrado por el SII cuando no se encuentren afectas a dicho tributo indirecto
Instructor Persona Natural o Jurídica Extranjera	Boleta de Prestación de Servicios a Terceros emitida por la empresa que contrató los servicios según Res. Ex. N° 551, de 1975, del SII, y Contrato de Prestación de Servicios celebrado entre las partes.

Capacitación realizada por las empresas a través de los Organismos Técnicos Intermedios para Capacitación reconocidos por el SENCE

c.1) Cuando las empresas realicen las actividades o acciones de capacitación a través de los Organismos Técnicos Intermedios para Capacitación reconocidos por el SENCE, los "costos directos" para los efectos de la franquicia tributaria, están conformados por los aportes o cuotas que las empresas adherentes efectúen a los citados organismos técnicos intermedios, de conformidad a lo establecido en el artículo 38 de la Ley N° 19.518, sobre Estatuto de Capacitación.

c.2) Los Organismos Técnicos Intermedios para Capacitación deberán entregar a las empresas adherentes un certificado en el cual conste el monto y la fecha de cada uno de los aportes efectuados, antecedente que las empresas deberán mantener en su poder como documentación sustentatoria que acredita los "costos directos" por los aportes realizados, y a disposición de las Unidades del Servicio de Impuestos Internos cuando éstas lo requieran.

c.3) De conformidad a lo establecido en el artículo 23 de la Ley N° 19.518, el objetivo de estos organismos, será otorgar apoyo técnico a sus empresas adheridas, principalmente a través de la promoción, organización y supervisión de programas de capacitación y de asistencia técnica para el desarrollo de recursos humanos. Dichos organismos no podrán impartir ni ejecutar directamente acciones de capacitación laboral, sino que servirán de nexo entre las empresas afiliadas, y los organismos técnicos de capacitación.

c.4) En virtud de lo señalado por el artículo 79 de la Ley N° 19.518, si los aportes que efectuaren los asociados a los organismos técnicos intermedios para capacitación, éstos no los destinaren a los fines previstos en el artículo 23 de la ley antes mencionada, la empresa adherida a dichos organismos, no tendrá derecho a la franquicia tributaria correspondiente, lo cual es sin perjuicio de la cancelación de la inscripción en el registro del citado organismo que lleva el SENCE y de las acciones legales que procedan.

Otros gastos que podrán imputarse como costo directo de las acciones de capacitación

También podrán imputarse como "costo directo" de las acciones de capacitación, los siguientes gastos:

d.1) Conforme a lo estatuido por el artículo 26 del Reglamento, las empresas y previa autorización del SENCE, podrán imputar como "costo directo" a la franquicia tributaria, los gastos incurridos por concepto de viáticos y traslados de los participantes que asistan a los cursos, cuando éstos se desarrollen fuera de su lugar habitual de trabajo, siempre y cuando tales desembolsos no excedan del 10% de los "costos directos anuales" acogidos a la franquicia tributaria en comento.

El Servicio Nacional autorizará los viáticos y traslados siempre que éstos se ajusten a valores reales y apropiados. Para dicho fin, las empresas deberán solicitar al Servicio Nacional, conjuntamente con la comunicación de la actividad de capacitación, la aprobación previa del viático y traslado.

d.2) De conformidad a lo dispuesto por el artículo 22 del citado Reglamento, el Servicio Nacional podrá autorizar a las empresas para que imputen a la franquicia establecida en el Estatuto, los gastos destinados a la dirección y administración del Departamento o Unidad de Capacitación, hasta un máximo equivalente al 15% de los "costos directos anuales" acogidos a la franquicia tributaria.

Para los efectos del párrafo precedente, el citado artículo 22 establece que se entenderán por gastos de dirección y administración de la Unidad, los siguientes rubros:

Honorarios, remuneraciones, viáticos y gastos de movilización del personal de las Unidades de Capacitación contratados exclusivamente para desempeñar dicha función, y

Materiales de consumo necesarios para las funciones de la Unidad de Capacitación, calificados por el SENCE.

En todo caso, no podrán imputarse a la franquicia tributaria los gastos que irroguen los servicios prestados por una empresa externa, aún en el evento que la misma haya sido contratada para este sólo efecto. Tampoco podrán imputarse los gastos por concepto de maquinarias y equipamiento efectuados a cualquier título. Las Unidades de Capacitación antes indicadas quedan sujetas al control técnico del Servicio Nacional y se ceñirán a las instrucciones que este Organismo les imparta para tales efectos, siempre y cuando el financiamiento de las mismas se efectúe con cargo a la franquicia tributaria.

d.3) Finalmente, y de acuerdo a lo previsto por el artículo 27 del mencionado Reglamento, las empresas también podrán considerar como gastos de capacitación imputables a la franquicia tributaria, aquellos destinados al estudio de las necesidades de capacitación ocupacional de la empresa, con un máximo equivalente al 10% de los "costos directos anuales" de capacitación incurridos durante el año respectivo, y solo en la medida que producto de tales estudios se ejecute, a lo menos, el 50% de los cursos y se capacite como mínimo el 50% de los participantes

contemplados en el programa de capacitación que éstos propongan. El estudio podrá ser realizado por personas naturales o jurídicas, y deberá ser presentado al Servicio Nacional para su aprobación, conjuntamente con el programa de capacitación al cual accede, previo al inicio de los cursos comprendidos en el programa.

En consecuencia, y de acuerdo a lo establecido en los puntos anteriores, los gastos o desembolsos comentados en dichos párrafos, podrán imputarse como "costo directo" a la franquicia tributaria en estudio, siempre y cuando éstos cumplan con los siguientes requisitos:

Su monto a rebajar no podrá sobrepasar del porcentaje indicado para cada caso de los "costos directos anuales" de capacitación susceptibles de imputarse a la franquicia tributaria, y

Los costos directos de capacitación y los gastos incurridos por los conceptos mencionados, en total, NO podrán sobrepasar el 1% de las remuneraciones imponibles pagadas al personal durante el ejercicio anual respectivo, debidamente reajustadas, o de 13 UTM vigentes en el mes de Diciembre de cada año, según corresponda, conforme a lo dispuesto por el artículo 36 del Estatuto contenido en la Ley N° 19.518.

Los siguientes ejemplos ilustran sobre la forma de calcular el monto de los citados gastos imputables a la franquicia tributaria.

EJEMPLO N° 1

* 1% de las remuneraciones imponibles pagadas, reajustadas \$ 150.000

* Monto de los costos directos anuales de capacitación rea

justados, los cuales solamente pueden corresponder a ac-

ciones de capacitación efectuadas directamente por las

empresas o a través de los Organismos Técnicos de Capaci-

tación y aportes a Organismos Tecnicos Intermedios para

Capacitación \$ 185.000

- Monto de los Gastos de Viáticos y Traslado autorizados

por el SENCE por cumplir con los requisitos pertinentes,

reajustados \$ 15.000

* Monto de los gastos de dirección y administración de la

Unidad de Capacitación, reajustados..... \$ 25.000

Cálculo del Crédito

En este caso, los costos directos de capacitación son superiores al límite máximo del 1% de las remuneraciones imponibles, por cuyo motivo el crédito total por gastos de capacitación queda fijado en \$ 150.000, sin poder imputarse los gastos incurridos por los demás conceptos.

EJEMPLO N° 2

* 1% de las remuneraciones imponibles pagadas, reajustadas \$ 150.000

* Monto de los costos directos de capacitación, reajustados, los cuales solamente pueden corresponder a acciones de capacitación efectuadas directamente por las empresas o a través de Organismo Técnicos de Capacitación y aportes a Organismos Técnicos Intermedios para Capacitación \$ 70.000

* Gastos de Viáticos y Traslado, autorizados por el SENCE por cumplir con los requisitos pertinentes, reajustados \$ 5.000

* Gastos de Estudios de Necesidades de Capacitación, reajustados \$ 6.000

Cálculo del Crédito

Costos directos de capacitación..... \$ 70.000

Gastos de Viáticos y Traslado (inferiores al 10% de \$ 70.000 = \$ 7.000) \$ 5.000

Gastos de Estudios de Necesidades de Capacitación (inferiores al 10% de \$ 70.000 = \$ 7.000) \$ 6.000

Crédito total por gastos de capacitación (inferior al 1%

de las remuneraciones imponibles)..... \$ 81.000

En este caso, los costos directos de capacitación y los gastos por los demás conceptos, en su totalidad, pasan a constituir el crédito por gastos de capacitación, por no exceder éstos del límite máximo equivalente al 1% de las remuneraciones imponibles pagadas, reajustadas.

EJEMPLO N° 3

* 1% de las remuneraciones imponibles pagadas, reajustadas \$ 150.000

* Monto de los costos directos de capacitación, reajustados los cuales solamente pueden corresponder a acciones de capacitación efectuadas directamente por las empresas o a través de Organismo Técnicos de Capacitación y aportes a Organismos Técnicos Intermedios para Capacitación \$ 100.000

* Gastos de Viáticos y Traslado autorizados por el SENCE

por cumplir con los requisitos pertinentes, reajustados \$ 30.000

* Gastos de Estudios de Necesidades de Capacitación, reajustados \$ 20.000

Cálculo del crédito

Costos directos de capacitación \$ 100.000

Gastos de Viáticos y Traslado (\$ 100.000 x 10%) \$ 10.000

Gastos de Estudios de Necesidades de Capacitación (\$ 100.000 x 10%) \$ 10.000

En este caso, los costos directos de capacitación por no superar el límite máximo del 1% de las remuneraciones imponibles, se imputan en su totalidad a la franquicia tributaria, mientras tanto que los demás desembolsos por exceder los topes máximos que establece la ley, se imputan parcialmente a dicha franquicia, quedando en definitiva el crédito por gastos de capacitación fijado en la suma de..... \$ 120.000

=====

NOTA: En ninguno de los tres ejemplos desarrollados precedentemente, se incorporó simultáneamente gastos por concepto de Dirección y Administración de la Unidad de Capacitación y de Estudios de Necesidades de Capacitación, puesto que el uso de ambos en forma simultánea son incompatibles.

En resumen, y de acuerdo a lo comentado en las letras precedentes, las empresas en definitiva podrán imputar como "costo directo" a la franquicia tributaria en estudio, los gastos incurridos en las acciones de capacitación por los siguientes conceptos:

* Gastos por acciones de Capacitación realizadas directamente por las empresas o por los Organismos Técnicos de Capacitación \$

* Aportes a Organismos Técnicos Intermedios para Capacitación..... \$

----- Total Costos Directos Anuales de Capacitación.... \$
===== * Gastos de Viáticos y Traslado, con tope del 10% de los Costos Directos Anuales de Capacitación. \$
* Gastos de Dirección y Administración Unidades de Capacitación, con tope del 15% de los Costos Directos Anuales de Capacitación..... \$
* Gastos de Estudio de Necesidades de Capacitación, con tope del 10% de los Costos Directos Anuales de Capacitación \$

----- Total Otros Gastos de Capacitación \$
===== **Límite General:** 1% Remuneraciones Imponibles Anuales

efectivamente pagadas a todos los trabajadores de la empresa, debidamente actualizadas, ó 13 Unidades Tri- butarias Mensuales vigentes en el mes de Diciembre de cada año, según corresponda \$ =====

10.- MONTO ADICIONAL QUE LAS EMPRESAS PUEDEN IMPUTAR A LA FRANQUICIA TRIBUTARIA

De acuerdo a lo dispuesto por el artículo 13 del Estatuto de Capacitación, las empresas podrán constituir un Comité Bipartito de Capacitación. Lo anterior será obligatorio en aquellas empresas cuya dotación de personal sea igual o superior a 15 trabajadores. Las funciones del Comité serán acordar y evaluar el o los programas de capacitación ocupacional de la empresa, así como asesorar a la dirección de la misma en materias de capacitación.

Ahora bien, el artículo 39 del Estatuto, en su inciso segundo, preceptúa que las empresas que realicen actividades de capacitación incluidas en un programa acordado en los términos indicados en la letra a) anterior, podrán descontar hasta un 20% adicional al monto del gasto imputable a la franquicia tributaria.

En todo caso, el monto autorizado a descontar no podrá exceder del gasto efectivamente realizado por la empresa.

Las empresas que opten por la modalidad anterior, deberán enviar de manera previa o simultánea a la comunicación de la primera acción de capacitación comprendida en el programa un ejemplar del mismo suscrito por todos los miembros del Comité.

Sin perjuicio de lo anterior, el programa de capacitación podrá ser modificado o sustituido por otro, si el Comité así lo acordare, siempre y cuando los cursos afectados por dicha modificación o sustitución, no hubieren comenzado a ejecutarse. El nuevo programa deberá ser comunicado al Servicio Nacional en la forma y oportunidad indicadas anteriormente.

Lo dispuesto en la letra b) precedente, será aplicable a las acciones de capacitación que realicen las empresas a través de los Organismos Técnicos Intermedios para Capacitación.

En consecuencia, y de acuerdo a lo establecido en las letras anteriores, las empresas que cuenten con un Comité Bipartito de Capacitación, en los términos del artículo 13 y siguientes del Estatuto, y realicen sus actividades de capacitación a través de los Organismos Técnicos Intermedios para Capacitación, podrán descontar o imputar a la franquicia tributaria en comento, hasta un 20% adicional de los Costos Directos Anuales incurridos **por cada Acción de Capacitación**, debidamente autorizadas por el Servicio Nacional de Capacitación, siempre que no exceda del gasto efectivamente incurrido o realizado por la empresa. En todo caso, el tope máximo a descontar de la franquicia no puede exceder del 1% de las remuneraciones imponibles anuales de los trabajadores o de 13 UTM, límites que se comentan más adelante.

11.- SUMAS QUE LAS EMPRESAS NO PUEDEN IMPUTAR COMO "COSTOS DIRECTOS" DE LAS ACCIONES DE CAPACITACION

En ningún caso pueden formar parte de los "costos directos" de las acciones o actividades de capacitación, entre otros, los siguientes rubros:

El pago de las remuneraciones de los trabajadores por el tiempo que éstos destinen a su capacitación, no podrá imputarse al costo de la franquicia tributaria, pero se estimará como gasto necesario para producir la renta, de acuerdo a las normas establecidas en la Ley sobre Impuesto a la Renta; conforme a lo preceptuado por el artículo 41 de la Ley N° 19.518, sobre Estatuto de Capacitación.

Las sumas pagadas a los organismos capacitadores, cuyos trabajadores no hayan cumplido con una asistencia mínima del 75% de las horas totales del curso, las empresas no podrán acogerse a la

franquicia tributaria por dichos cursos. Asimismo, no podrán acogerse a la franquicia respecto de las sumas pagadas por aquellas acciones de capacitación que se hayan ejecutado en términos distintos a los aprobados, inconclusas o simplemente no ejecutadas; todo ello de acuerdo al artículo 29 del Reglamento del Estatuto de Capacitación.

12.- CASOS EN LOS CUALES LOS GASTOS DE CAPACITACION SOLO PUEDEN IMPUTARSE PARCIALMENTE COMO COSTO DIRECTO DE LA FRANQUICIA

El artículo 37 del Estatuto de Capacitación, contenido en la Ley N° 19.518, preceptúa lo siguiente en su inciso primero:

"Artículo 37°.- Con todo, las empresas deberán contribuir con:

El cincuenta por ciento de los gastos de capacitación, cuando ésta fuere impartida a trabajadores cuyas remuneraciones individuales mensuales excedan las 25 unidades tributarias mensuales y no superen las 50, y

El ochenta y cinco por ciento de los gastos de capacitación, cuando ésta fuere impartida a trabajadores cuyas remuneraciones individuales mensuales superen las 50 unidades tributarias mensuales."

En consecuencia, al tenor de lo dispuesto por la citada norma legal, 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 de los costos de los programas o acciones de capacitación como un gasto necesario para producir la renta por su monto o valor histórico, siempre y cuando se cumplan las condiciones y requisitos exigidas por el artículo 31 de la Ley de la Renta.

En efecto, la referida norma prescribe que las empresas deberán soportar, en un caso, el 50% de los gastos de capacitación cuando ésta fuera impartida a trabajadores cuyas remuneraciones individuales mensuales excedan las 25 UTM y no superen las 50 UTM, y en el otro caso, el 85% de los costos de capacitación, cuando ésta hubiere sido impartida a trabajadores cuyas remuneraciones individuales mensuales superen las 50 UTM, cuyo monto como ya se ha expresado, podrá 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 fines de establecer el límite anterior por remuneraciones mensuales debe entenderse aquellas que sirvan de base para calcular las imposiciones previsionales correspondientes y por Unidad Tributaria Mensual aquella publicada oficialmente por el Servicio de Impuestos Internos vigente en cada mes.

El 50% y/o el 15% restante de los referidos gastos, según corresponda, debidamente reajustados, podrán descontarse como crédito del impuesto de Primera Categoría de la empresa, bajo los términos señalados en los números siguientes.

El artículo 31 del Reglamento del Estatuto de Capacitación señala que para los efectos de los límites comentados anteriormente, se considerarán las remuneraciones pagadas o devengadas en el mes que precede al del inicio del curso y se aplicarán las siguientes reglas. Si el trabajador tuviere menos de un mes de antigüedad en la empresa, se estará a la remuneración estipulada en el respectivo contrato de trabajo.

En el caso que el trabajador hubiere estado sujeto a subsidio por incapacidad laboral durante el período que debe considerarse para el cálculo de la remuneración, se tomará en cuenta el monto del estipendio que le hubiere correspondido en el último mes efectivamente trabajado. Las remuneraciones discontinuas, tales como gratificaciones, participaciones u otras, se prorratearán

por el período a que correspondan, de acuerdo al mismo procedimiento empleado para la determinación de los máximos imponibles previsionales.

En consecuencia, conforme a lo señalado por la citada norma legal para los efectos de determinar el 50% y/o el 85% de los gastos de capacitación que deben soportar las empresas, cuando la capacitación es impartida a los trabajadores a que se refieren las letras anteriores, se considerarán las remuneraciones pagadas o devengadas en el mes que precede al del inicio del curso.

Si el trabajador tiene menos de un mes de antigüedad en la empresa, se estará a la remuneración estipulada en el respectivo contrato de trabajo.

Si el trabajador estuvo sujeto a subsidio por incapacidad laboral durante el período que debe considerarse para el cálculo de la remuneración, se tomará en cuenta el monto de la remuneración que le hubiere correspondido en el último mes efectivamente trabajado.

Por último, y conforme a lo estatuido por el artículo 32 del Reglamento del Estatuto de Capacitación, en concordancia con lo establecido en el artículo 37 del Estatuto de Capacitación, para establecer si la empresa debe soportar el 50% y/o el 85% de los gastos de capacitación, cuando ésta beneficie a personas naturales y socios de sociedades de personas que trabajen en ella, los límites antes indicados se aplicarán respecto de la renta bruta global que se haya declarado para el impuesto Global Complementario por el año tributario inmediatamente anterior al de la ejecución del curso, reajustada según la variación del Índice de Precios al Consumidor entre el mes que precede a la declaración y el de inicio del curso, promediada en doce meses. Si el beneficiario de la capacitación no estuvo obligado a presentar una declaración de impuesto, por encontrarse bajo los límites exentos del mencionado impuesto personal, la renta efectiva la podrá acreditar presentando los respectivos certificados emitidos por las empresas pagadoras de los ingresos, según sea el concepto de la renta ganada, así por ejemplo, certificado sobre sueldos, dividendos, retiros, intereses bancarios, fondos mutuos, retiros de cuentas de ahorro voluntario de las AFP, rentas de capitales mobiliarios, beneficios de Fondos de Inversión, honorarios o remuneraciones de directores de S.A., etc.

13.- REAJUSTABILIDAD DE LOS DESEMBOLSOS INCURRIDOS EN LAS ACTIVIDADES DE CAPACITACION IMPUTABLES A LA FRANQUICIA

Para los fines de determinar el monto del crédito por gastos de capacitación, los desembolsos efectivamente **pagados** durante el ejercicio, deberán reajustarse en la forma en que se actualizan los pagos provisionales mensuales, establecida en el artículo 95 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, esto es, en la variación del Índice de Precios al Consumidor ocurrida entre el último día del mes anterior al del pago efectivo del costo directo o desembolso y el último día del mes anterior a la fecha del balance o cierre del ejercicio comercial respectivo, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 40 de la Ley N° 19.518, sobre Estatuto de Capacitación.

Cabe hacer presente que dicho reajuste sólo se aplica a la parte de los gastos de capacitación que den origen o derecho al crédito y no a la parte que excede de dicho crédito, sin perjuicio que el citado exceso pueda rebajarse como gasto por su valor histórico, cuando proceda, en la determinación de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría, según lo explicado más adelante.

14.- LIMITE HASTA EL CUAL SE ACEPTAN COMO CREDITO LOS GASTOS INCURRIDOS EN ACCIONES DE CAPACITACION

Límite general equivalente al 1% de las remuneraciones imponibles pagadas al personal

a.1) La suma máxima a descontar por concepto del crédito por gastos de capacitación, no podrá exceder del 1% de las remuneraciones imponibles pagadas al personal en el mismo lapso en el cual se desarrollaron las acciones de capacitación. En otras palabras, el monto a deducir como crédito del impuesto de Primera Categoría de las empresas no debe exceder del 1% de las remuneraciones

imponibles anuales **efectivamente pagadas** a todos los trabajadores de la empresa en el transcurso del período comercial en el cual se llevaron a cabo las actividades de capacitación, todo ello conforme a lo dispuesto por el artículo 36 de la Ley N° 19.518, sobre Estatuto de Capacitación.

a.2) Para los efectos anteriores, se entienden por **remuneración**, según lo dispuesto por el artículo 30 del Reglamento del Estatuto, aquellas definidas por el inciso primero del artículo 41 del Código del Trabajo, concepto comentado en el N° 7 precedente, y por **remuneraciones imponibles** aquellas sobre las cuales se calculan efectivamente las imposiciones o cotizaciones previsionales obligatorias correspondientes al ejercicio comercial, según sea el régimen previsional a que se encuentra afiliado el trabajador.

Para el cumplimiento de las cotizaciones de los trabajadores acogidos al régimen previsional del D.L. N° 3.500, de 1980, el límite máximo alcanza actualmente a 60 UF del último día del mes anterior al pago de la remuneración respectiva, de acuerdo a lo establecido por el artículo 16 del citado decreto ley.

a.3) Para estos fines deben computarse sólo las remuneraciones imponibles efectivamente pagadas al personal durante el transcurso del ejercicio comercial en el cual se desarrollan las actividades de capacitación. Por lo tanto, para el cálculo de dicho tope deben excluirse las provisiones de remuneraciones efectuadas al término del ejercicio, cuyo pago ha quedado diferido para el ejercicio siguiente. En otros términos, el referido límite no debe determinarse sobre remuneraciones que si bien corresponden al ejercicio en el cual se efectuaron las actividades de capacitación, al término del período no se encuentran canceladas.

En relación con este punto cabe expresar que las gratificaciones, sean éstas legales o contractuales, también deberán formar parte de las remuneraciones imponibles para los efectos del cálculo del límite del crédito por gastos de capacitación, en atención a que el artículo 41 del Código del Trabajo las califica de "remuneraciones".

Ahora bien, considerando que las mencionadas gratificaciones, de acuerdo con la mecánica establecida en el citado Código, deben liquidarse al año siguiente del ejercicio comercial en el cual se devengaron, ellas deben formar parte de la base para calcular el citado monto máximo del 1% en el ejercicio en que efectivamente se paguen, por cuanto el artículo 36 del Estatuto de Capacitación, contenido en la Ley N° 19.518, establece que deben computarse sólo las remuneraciones imponibles efectivamente pagadas durante el transcurso del ejercicio comercial.

De esta manera, quedan excluidas de dicho cálculo las provisiones efectuadas al término del ejercicio y que correspondan a cualquier remuneración cuyo pago ha quedado diferido para el ejercicio siguiente, como es el caso de las provisiones para responder a gratificaciones, sueldos, etc.

No obstante lo anterior, los anticipos a cuenta de gratificaciones garantizados, pagados efectivamente durante el ejercicio comercial respectivo, deben formar parte de las remuneraciones anuales para los efectos de establecer el aludido monto máximo del 1%, por la parte que sean imponibles.

a.4) Para establecer el mencionado límite, las remuneraciones imponibles deberán reajustarse previamente en la variación del Índice de Precios al Consumidor, ocurrida en el período comprendido entre el último día del mes anterior al de su pago efectivo y el último día del mes anterior al cierre del ejercicio comercial respectivo.

a.5) Cabe aclarar que el concepto de "remuneraciones imponibles" también comprende a aquellas que se asignen o paguen, según corresponda, durante el ejercicio, al empresario individual o a los socios de sociedades de personas, siempre y cuando sobre dichas remuneraciones se efectúen cotizaciones previsionales obligatorias, de acuerdo al régimen previsional a que estén afiliadas las personas antes indicadas.

Junto a lo anterior, es preciso consignar que de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 30 de la Ley N° 19.518, además de los trabajadores dependientes, son beneficiarios también del sistema de capacitación ocupacional, las personas naturales (los empresarios individuales) y socios de sociedades de personas que trabajen en las empresas que sean de su propiedad, o mejor dicho, el término "trabajador" para los fines que persigue el Estatuto de Capacitación y Empleo, comprende también a las personas antes indicadas.

Aumento del límite máximo del 1% de las remuneraciones imponibles pagadas al personal

b.1) De conformidad a lo previsto en el inciso primero del artículo 36 del Estatuto, contenido en la Ley N° 19.518, las empresas que determinen como límite máximo del 1% de las remuneraciones imponibles pagadas a los trabajadores, una suma inferior a 13 Unidades Tributarias Mensuales, vigentes en el mes de Diciembre de cada año, podrán deducir hasta este último valor en el año, siempre y cuando, naturalmente, los gastos efectivos en que se haya incurrido, sean de un monto igual o superior a las citadas 13 U.T.M.. 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 13 U.T.M. vigentes en el último mes del ejercicio, tendrán derecho a deducir hasta este último valor como crédito total contra el citado impuesto de categoría en el año tributario que corresponda.

Cabe señalar que el límite de las 13 UTM, sólo es aplicable cuando la suma máxima del 1% de las remuneraciones imponibles, existiendo los elementos para su cálculo, sea inferior a las citadas 13 UTM, no así cuando no se pueda determinar por no haberse pagado o asignado remuneraciones imponibles durante el ejercicio comercial respectivo, situación en la cual no procede invocarse el límite de las 13 UTM antes mencionado.

b.2) Los siguientes ejemplos ilustran sobre esta materia:

CASO N°	GASTOS EFECTIVOS DE CAPACITACION REAJUSTADOS	MONTO MAXIMO A DESCONTAR COMO CREDITO (1% REM. IMPONIBLES PAGADAS REAJUSTADAS) (SUPUESTO)	MONTO 13 U.T.M. VIGENTE EN EL MES DE DICIEMBRE DE CADA AÑO (\$ 25.000 c/u) (SUPUESTO)	MONTO CREDITO A QUE SE TIENE DERECHO A REBAJAR
1	\$ 200.000.-	\$ 250.000.-	\$ 325.000.-	\$ 200.000.-
2	400.000.-	250.000.-	325.000.-	325.000.-
3	400.000.-	350.000.-	325.000.-	350.000.-
4	200.000.-	350.000.-	325.000.-	200.000.-
5	220.000.-	360.000.-	325.000.-	220.000.-
6	320.000.-	300.000.-	325.000.-	320.000.-

15.- SITUACION TRIBUTARIA DE LOS GASTOS DE CAPACITACION FRENTE A LAS NORMAS DE LOS ARTICULOS 21 Y 31 DE LA LEY DE LA RENTA

Los gastos incurridos en las actividades o acciones de capacitación en aquella parte que constituyen un crédito en contra del impuesto de Primera Categoría, hasta los montos o límites máximos indicados en el N° 14 precedente, no serán considerados como un gasto necesario para producir la renta de aquellos a que se refiere el artículo 31 de la Ley de la Renta, conforme a lo dispuesto por el inciso primero del artículo 40 del Estatuto, contenido en la Ley N° 19.518.

De consiguiente, si los referidos desembolsos durante el ejercicio comercial respectivo, fueron contabilizados con cargo a cuentas de gastos, ellos deberán agregarse al resultado del ejercicio (utilidad o pérdida del balance, según corresponda), debidamente reajustados en la variación del Índice de Precios al Consumidor existente entre el último día del mes anterior a aquel en el cual se efectuó el desembolso efectivo y el último día del mes anterior al del balance o cierre del período comercial correspondiente, conforme a lo señalado por el N° 3 del artículo 33 de la Ley de la Renta;

todo ello para los efectos de la determinación de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría o Pérdida Tributaria, según corresponda.

Por su parte, si los mencionados desembolsos en el transcurso del período en que se incurrió en ellos, fueron contabilizados con cargo a una cuenta del "Activo", obviamente en tal situación no deberán agregarse al resultado del período, ya que no han afectado la conformación de éste, pero al término del ejercicio igualmente deberán reajustarse en la misma variación del IPC antes indicada, abonando a la cuenta de resultado "Corrección Monetaria" la mencionada actualización, conforme a las normas del artículo 41 de la Ley de la Renta.

No obstante lo anterior, a los gastos de capacitación antes mencionados (en aquella parte que constituyen crédito), por tratarse de una partida imputable al valor o costo de un bien del activo de las empresas (un derecho o crédito), no se les aplica lo dispuesto por el artículo 21 de la Ley de la Renta, vale decir, tales desembolsos no serán considerados como una partida de aquellas señaladas en el artículo 33 N° 1 de la ley antes indicada (gastos rechazados), sólo para los efectos de la aplicación de la tributación que dispone dicho artículo 21. En consecuencia, tales sumas no se afectarán como "gastos rechazados" con los impuestos Global Complementario o Adicional, según proceda, en el caso del empresario individual y socios de sociedades de personas, incluyendo a los socios gestores respecto de las sociedades en comandita por acciones, y con el impuesto único del 35% establecido en el inciso tercero de dicho artículo, cuando se trate de sociedades anónimas, en comandita por acciones (respecto de los socios accionistas) y contribuyentes del artículo 58 N° 1 de la ley.

Ahora bien, respecto de la parte de los gastos de capacitación que no den derecho al crédito, el artículo 40 del Estatuto, contenido en la Ley N° 19.518, preceptúa que tales desembolsos se registrarán por las normas contenidas en el artículo 31 de la Ley de la Renta. Por su parte, el artículo 42 de la citada ley, señala que el exceso del crédito por gastos de capacitación que se produzca por sobre el límite del 1% establecido en el artículo 36 de dicha ley, se estimará como un gasto necesario para producir la renta.

En consecuencia, y atendido lo dispuesto por las normas legales antes mencionadas, aquella parte de los referidos desembolsos de capacitación que no den lugar al crédito por tal concepto (ya sea, la parte que exceda de los límites indicados en el número anterior, o la totalidad de ellos si no se cumplen con los requisitos o condiciones que se exigen para invocarlos como crédito tributario), se sujetarán en todo a lo previsto en el artículo 31 de la Ley de la Renta.

De consiguiente, en la medida que tales desembolsos cumplan con los requisitos que exige la citada norma, se considerarán un gasto necesario para producir la renta por el monto o valor efectivamente desembolsado, es decir, por su monto nominal ó histórico, sin aplicar ningún reajuste al valor real desembolsado. Si las cantidades no se encuentran en la situación antes comentada para todos los efectos tributarios se considerarán como un gasto rechazado de aquellos a que se refiere el N° 1 del artículo 33 de la Ley de la Renta, y en virtud de tal calificación, deberán agregarse al resultado tributario determinado (R.L.I. de Primera Categoría o Pérdida Tributaria, según corresponda) en el evento de que lo hayan disminuido, debidamente reajustados de conformidad a la modalidad dispuesta por el N° 3 de la norma legal antes indicada, y a su vez, quedarán sujetos al régimen tributario dispuesto por el artículo 21 de la Ley de la Renta, en la medida que cumplan con las condiciones que exige esta última disposición - que correspondan a retiros de especies o a cantidades representativas de desembolsos de dinero- imposición que se comentó en el último párrafo de la letra a) precedente.

A continuación se formulan algunos ejemplos prácticos sobre la determinación del crédito por gastos de capacitación en contra del impuesto de Primera Categoría.

c.1) Gastos de capacitación que no superan el límite máximo del 1% de las remuneraciones imponibles anuales pagadas al personal, debidamente actualizadas

1) Antecedentes

MES	REMUNERACIONES IMPONIBLES PAGADAS	GASTOS DE CAPACITAC.	FACTOR DE ACTUALIZA CION (SUPUESTO)	MONTOS REAJUSTADOS	
				REMUNERAC. IMPONIBLES PAGADAS	GASTOS DE CAPA CITACION
01	\$ 10.000	\$ 500	1,60	\$ 16.000	\$ 800
02	10.000	-.-	1,55	15.500	-.-
03	15.000	-.-	1,50	22.500	-.-
04	20.000	100	1,45	29.000	145
05	20.000	100	1,40	28.000	140
06	30.000	-.-	1,35	40.500	-.-
07	35.000	200	1,30	45.500	260
08	35.000	200	1,25	43.750	250
09	35.000	300	1,20	42.000	360
10	40.000	300	1,15	46.000	345
11	40.000	400	1,10	44.000	440
12	50.000		1,00	50.000	-.-
TOTAL	\$ 340.000	\$ 2.100	/	\$ 422.750	\$ 2.740
VALOR 13 UTM AL TERMINO DEL EJERCICIO (SUPUESTO)					\$ 3.900.-

Desarrollo

Monto del crédito

a) Tope máximo: 1% sobre \$ 422.750..... \$ 4.228

Monto de los gastos de capacitación,

Reajustados \$ 2.740

Monto del crédito. El total de los gastos de capacitación constituye crédito contra el impuesto de 1a. Categoría, ya que su monto es inferior al tope máximo que acepta la ley \$ 2.740

Contabilización

Si la empresa optó por contabilizarlos como gastos durante el ejercicio:

_____ x _____

GASTOS DE CAPACITACION - BANCO \$ 2.100

(Por los gastos incurridos durante el ejercicio)

_____ x _____

CREDITO POR GTOS. DE CAPAC-GASTOS DE CAPAC. \$ 2.100

(Por los gastos de capacitación que constituyen

crédito en contra del impuesto de 1a. Categoría)

_____ x _____

CREDITO POR GTOS. DE CAPAC.-CORREC. MONETARIA \$ 640

(Por el reajuste aplicado al crédito por gastos

de capacitación) ($\$ 2.740 - \$ 2.100 = \$ 640$)

Si la empresa optó por activar los gastos

de capacitación durante el ejercicio:

_____ x _____

COSTOS DE CAPACITACION - BANCO \$ 2.100

(Por los gastos incurridos durante el ejercicio)

_____ x _____

CREDITO POR GTOS. DE CAPAC-COSTOS DE CAPACITAC. \$ 2.100

(Por los gastos de capacitación que constituyen

un crédito contra el impuesto de 1a. Categoría)

_____ x _____

CREDITO POR GASTOS DE CAPAC.-CORR. MONETARIA \$ 640

(Por el reajuste aplicado al crédito por gastos

de capacitación).

c.2) Gastos de capacitación que superan el 1% de las remuneraciones imponibles anuales pagadas al personal, debidamente actualizadas

1.- Antecedentes:

MES	REMUNERACIONES IMPONIBLES PAGADAS	GASTOS DE CAPACITAC.	FACTOR ACTUALIZA CION (SUPUESTO)	MONTOS REAJUSTADOS	
				REMUNERAC. IMPONIBLES PAGADAS	GASTOS DE CAPA CITACION
01	\$ 10.000	\$ 300	1,60	\$ 16.000	\$ 480
02	10.000	200	1,55	15.500	310
03	15.000	300	1,50	22.500	450
04	20.000	400	1,45	29.000	580
05	20.000	400	1,40	28.000	560
06	30.000	800	1,35	40.500	1.080
07	35.000	900	1,30	45.500	1.170
08	35.000	800	1,25	43.750	1.000
09	35.000	300	1,20	42.000	360
10	40.000	300	1,15	46.000	345
11	40.000	200	1,10	44.000	220
12	50.000	200	1,00	50.000	200
TOTAL	\$ 340.000	\$ 5.100	/	\$ 422.750	\$ 6.755
VALOR 13 UTM AL TERMINO DEL EJERCICIO (SUPUESTO)					\$ 3.900

Desarrollo

Monto del crédito:

a) Tope máximo: 1% sobre \$ 422.750..... \$ 4.228

Monto de los gastos de capacitación

que se aceptan como crédito..... \$ 4.228

Por consiguiente, se aceptan como crédito

contra el impuesto de Primera Categoría,

los gastos de capacitación incurridos en los

siguientes meses:

MES	GASTOS DE CAPACITAC.	FACTOR ACTUAL.	MONTO REAJUSTADO	SALDO ACUMULADO
01	\$ 300	1,60	\$ 480	\$ 480
02	200	1,55	310	790
03	300	1,50	450	1.240
04	400	1,45	580	1.820
05	400	1,40	560	2.380
06	800	1,35	1.080	3.460
07 (Parcial)	591	1,30	768	4.228
TOTAL	\$ 2.991	/	\$ 4.228	/

Monto de los gastos de capacitación que se

aceptan como deducción de la Renta Bruta de

la Primera Categoría:

Total gastos de capacitación (sin reajus

te)..... \$ 5.100

Gastos de capacitación considerados como

crédito contra el impuesto de Primera

Categoría, sin reajuste..... \$ 2.991

Gastos de capacitación que se aceptan

como deducción de la Renta Bruta de 1a. Categoría, sin reajuste..... \$ 2.109

=====

Contabilización

Si la empresa optó por contabilizarlos

como gastos durante el ejercicio:

_____ x _____

GASTOS DE CAPACITACION - BANCO \$ 5.100

(Por los gastos incurridos durante el ejercicio)

_____ x _____

CREDITO POR GTOS. DE CAPC-GASTOS DE CAPACITAC. \$ 2.991

(Por los gastos de capacitación que constituyen

un crédito contra el impuesto de 1a. Categoría)

_____ x _____

CREDITO POR GASTOS DE CAP.-CORR. MONETARIA \$ 1.237

(Por el reajuste aplicado al crédito por gastos

de capacitación)

Si la empresa optó por activarlos durante

el ejercicio:

_____ x _____

COSTOS DE CAPACITACION - BANCO \$ 5.100

(Por los gastos incurridos durante el ejercicio)

_____ x _____

CREDITO POR GTOS. DE CAPAC-COSTOS DE CAPACITAC. \$ 2.991

(Por los gastos de capacitación que constituyen

crédito contra el impto. de Primera Categoría)

_____ x _____

GASTOS DE CAPACITACION-COSTOS DE CAPACITACION \$ 2.109

(Por los costos de capacitación que constituyen

un gasto del ejercicio)

_____ x _____

CREDITO POR GASTOS DE CAP.-CORR. MONETARIA \$ 1.237

(Por el reajuste aplicado al crédito por gastos

de capacitación).

c.3) Gastos de capacitación que superan el límite del 1% de las remuneraciones imponibles anuales pagadas al personal, debidamente actualizadas y éste último es inferior al valor de 13 UTM vigentes al término del ejercicio

1.- Antecedentes:

MES	REMUNERACIONES IMPONIBLES PAGADAS	GASTOS DE CAPACITAC.	FACTOR ACTUALIZA CION (SUPUESTO)	MONTOS REAJUSTADOS	
				REMUNERAC. IMPONIBLES PAGADAS	GASTOS DE CAPA CITACION
01	\$ 10.000	\$ 300	1,60	\$ 16.000	\$ 480
02	10.000	200	1,55	15.500	310
03	15.000	300	1,50	22.500	450
04	20.000	400	1,45	29.000	580
05	20.000	400	1,40	28.000	560
06	30.000	800	1,35	40.500	1.080
07	35.000	900	1,30	45.500	1.170
08	35.000	800	1,25	43.750	1.000
09	35.000	300	1,20	42.000	360
10	40.000	300	1,15	46.000	345
11	40.000	200	1,10	44.000	220
12	50.000	200	1,00	50.000	200
TOTAL	\$ 340.000	\$ 5.100	/	\$ 422.750	\$ 6.755
VALOR 13 UTM AL TERMINO DEL EJERCICIO (SUPUESTO)					\$ 4.810

Desarrollo

Monto del crédito:

Topes máximos: 1% sobre \$ 422.750 \$ 4.228

UTM mes Dicbre. \$ 4.810

Monto de los gastos de capacitación

que se aceptan como crédito..... \$ 4.810

Por consiguiente, se aceptan como crédito

contra el impuesto de Primera Categoría,

los gastos de capacitación incurridos en los
siguientes meses:

MES	GASTOS DE CAPACITAC.	FACTOR ACTUAL.	MONTO REAJUSTADO	SALDO ACUMULADO
01	\$ 300	1,60	\$ 480	\$ 480
02	200	1,55	310	790
03	300	1,50	450	1.240
04	400	1,45	580	1.820
05	400	1,40	560	2.380
06	800	1,35	1.080	3.460
07	900	1,30	1.170	4.630
08	144	1,25	180	4.810
TOTAL	\$ 3.444	/	\$ 4.810	/

**Monto de los gastos de capacitación que se
aceptan como deducción de la Renta Bruta de
la Primera Categoría:**

Total gastos de capacitación (sin reajuste) \$ 5.100

Gastos de capacitación considerados como
crédito contra el impuesto de Primera

Categoría, sin reajuste..... \$ 3.444

Gastos de capacitación que se aceptan

como deducción de la Renta Bruta de 1a. Categoría, sin reajuste..... \$ 1.656 =====

Contabilización

**Si la empresa optó por contabilizarlos
como gastos durante el ejercicio:**

_____ x _____

GASTOS DE CAPACITACION - BANCO \$ 5.100

(Por los gastos incurridos durante el ejercicio)

_____ x _____

CREDITO POR GTOS. DE CAPC-GASTOS DE CAPACITAC. \$ 3.444

(Por los gastos de capacitación que constituyen
un crédito contra el impuesto de 1a. Categoría)

_____ x _____

CREDITO POR GASTOS DE CAP.-CORR. MONETARIA \$ 1.366

(Por el reajuste aplicado al crédito por gastos de capacitación)

Si la empresa optó por activarlos durante

el ejercicio:

_____ x _____

COSTOS DE CAPACITACION - BANCO \$ 5.100

(Por los gastos incurridos durante el ejercicio)

_____ x _____

CREDITO POR GTOS. DE CAPAC-COSTOS DE CAPACITAC. \$ 3.444

(Por los gastos de capacitación que constituyen crédito contra el impto. de Primera Categoría)

_____ x _____

GASTOS DE CAPACITACION-COSTOS DE CAPACITACION \$ 1.656

(Por los costos de capacitación que constituyen un gasto del ejercicio)

_____ x _____

CREDITO POR GASTOS DE CAP.-CORR. MONETARIA \$ 1.366

(Por el reajuste aplicado al crédito por gastos de capacitación).

16.- IMPUTACION DEL CREDITO POR GASTOS DE CAPACITACION AL IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORIA

El monto del crédito por gastos de capacitación que a la fecha del balance queda debitado en la cuenta de activo "Crédito por Gastos de Capacitación", se da de abono al impuesto de Primera Categoría, correspondiente al ejercicio comercial.

Dicha imputación se materializa en la oportunidad en que la empresa presenta su declaración anual de impuesto de Primera Categoría, lo cual ocurre normalmente en el mes de Abril del año siguiente.

La imputación en referencia se hará contra el impuesto de Primera Categoría que afecte a la empresa, una vez descontados los demás créditos a que pudiera tener derecho ésta.

Como resultado de esta imputación, pueden surgir las siguientes alternativas:

d.1) Que el crédito por concepto de gastos de capacitación sea totalmente absorbido por el impuesto de Primera Categoría, lo cual ocurrirá cuando el citado tributo, una vez descontados los demás

créditos a que tenga derecho la empresa, sea de un monto igual o superior al crédito por gastos de capacitación.

En esta alternativa la cuenta de activo "Crédito por Gastos de Capacitación" quedará saldada, constituyendo, a su vez, una disminución de capital por el monto total del crédito utilizado en el pago del impuesto de Primera Categoría, con incidencia en el sistema de Corrección Monetaria contemplado en el artículo 41 de la Ley de la Renta.

d.2) Que el crédito por concepto de gastos de capacitación sea absorbido solo parcialmente por el impuesto de Primera Categoría, lo cual ocurrirá cuando el mencionado tributo, una vez descontados los demás créditos a que tenga derecho la empresa, sea de un monto inferior al crédito por gastos de capacitación.

En esta situación, solo aquella parte del crédito utilizado en el pago del impuesto de Primera Categoría constituirá una disminución de capital, con incidencia en el sistema de Corrección Monetaria.

d.3) Que el crédito por concepto de gastos de capacitación no sea imputado al impuesto de Primera Categoría, por no haber quedado sujeta la empresa al pago del mencionado tributo, lo cual puede ocurrir en el caso de empresas que obtengan pérdida tributaria en el ejercicio, que se encuentren exentas del impuesto de Primera Categoría (ya sea, por disposición expresa de una norma legal o por no exceder la base de dicho tributo de la cuota exenta que establece la ley) o los demás créditos a que tenga derecho el contribuyente, hayan sido superiores al monto del referido tributo.

En esta alternativa no se produce ningún efecto tributario en el sistema de Corrección Monetaria, ya que el crédito por gastos de capacitación no fue imputado o utilizado en el pago del impuesto de Primera Categoría.

17.- SITUACION DE LOS EXCEDENTES O REMANENTES PRODUCIDOS POR CONCEPTO DEL CREDITO POR GASTOS DE CAPACITACION

El inciso penúltimo del artículo 40 del Estatuto de Capacitación, contenido en la Ley N° 19.518, establece que si efectuadas las imputaciones indicadas en el artículo 36 de dicha ley, 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.

En consecuencia, y conforme a lo dispuesto por la norma legal antes mencionada, los excedentes que resultaren al término del ejercicio por concepto del crédito por gastos de capacitación, una vez imputado al impuesto de Primera Categoría, serán considerados como un saldo de pago provisional sujeto a la normativa dispuesta por los artículos 93, 94 y 97 de la Ley de la Renta. Es decir, deberá ser imputado a las demás obligaciones tributarias que afectan al contribuyente en el período tributario en el cual se está haciendo uso de la franquicia tributaria que se comenta, y en el evento que aún quedare un remanente, éste será devuelto al contribuyente por el Servicio de Tesorerías, debidamente actualizado, de acuerdo a lo previsto por el artículo 97 de la Ley de la Renta.

Los remanentes de dicho crédito se producen cuando el impuesto respecto del cual procede su rebaja (impuesto de Primera Categoría), es inferior al citado crédito, incluyendo el caso cuando el tributo de categoría no exista, ya sea, porque el contribuyente en el ejercicio en que procede su imputación ha quedado exento de impuesto (por disposición expresa de alguna norma legal o por no haber excedido su base imponible del monto exento previsto por la ley); se encuentre en una situación de pérdida tributaria o el impuesto ha sido absorbido por otros créditos a que tiene derecho a rebajar el contribuyente, conforme a alguna otra norma legal.

18.- PERIODO EN EL CUAL DEBE APLICARSE EL CREDITO POR GASTOS DE CAPACITACION

El artículo 23 del Reglamento del Estatuto de Capacitación, señala que el descuento tributario a que se refiere el artículo 36 del Estatuto, se aplicará respecto del ejercicio en el cual se hubiere efectivamente incurrido en el gasto de capacitación. Si las actividades de capacitación se hubieren desarrollado en dos o más ejercicios, dicho descuento se aplicará en la proporción en que hayan sido ejecutados en cada uno de ellos.

En consecuencia, de conformidad a lo preceptuado por la norma legal antes mencionada, el crédito por gastos de capacitación debe aplicarse respecto del ejercicio en el cual se hubieren efectivamente incurridos en los costos directos de capacitación. Si las actividades respectivas se hubieren desarrollado en dos o más ejercicios, dicho descuento tributario se aplicará en la proporción en que hayan sido ejecutadas en cada uno de ellos.

Para los fines de determinar el monto del crédito por gastos de capacitación, deben sumarse todos los desembolsos **pagados o adeudados** durante el ejercicio, que correspondan a las acciones de capacitación realizadas en el mismo lapso. Si un determinado programa de capacitación se inicia en un ejercicio y continúa en el siguiente, se considerará como costo directo del primero de dicho ejercicio la parte que proporcionalmente corresponda a la fracción del citado programa que efectivamente se haya desarrollado en él.

En otras palabras, 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**. A si por ejemplo, si una acción de capacitación que comienza en un ejercicio y termina en el siguiente y es pagada totalmente en el primer período, en el ejercicio de su contratación sólo podrá considerarse como costo directo la parte del programa efectivamente desarrollado en el citado ejercicio, y la parte restante se considerará como costo en el ejercicio siguiente en que haya sido terminada la acción de capacitación.

19.- SITUACION TRIBUTARIA DE LAS REMUNERACIONES DE LOS TRABAJADORES POR EL TIEMPO QUE ESTOS DESTINEN A CAPACITACION.

El artículo 41 del Estatuto de Capacitación, contenido en la Ley N° 19.518, preceptúa que 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, de acuerdo a las normas establecidas en la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Por consiguiente, de acuerdo a lo dispuesto por la norma legal antes indicada, 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.

Lo anterior significa, que como norma general, las remuneraciones que las empresas paguen a sus trabajadores, durante el tiempo que éstos destinen a participar en actividades de capacitación, no constituirán "costos directos" de las citadas acciones de capacitación para los efectos de invocar la franquicia tributaria por concepto de gastos de capacitación que se analiza. Lo antes indicado es sin perjuicio de que las referidas empresas puedan considerar como gasto necesario para producir la renta las mencionadas remuneraciones pagadas a dicho personal, en la medida que éstas cumplan con los requisitos establecidos en el N° 6 del artículo 31, de la Ley de la Renta, en concordancia con aquellos señalados en el inciso primero de la referida norma tributaria.

20.- ACREDITACION Y VISACION DEL CREDITO POR GASTOS DE CAPACITACION

El artículo 43 del Estatuto de Capacitación, contenido en la Ley N° 19.518, establece lo siguiente:

"Artículo 43°.- Para los efectos de cautelar una adecuada aplicación de los artículos anteriores las empresas deberán mantener a disposición del Servicio Nacional y del Servicio de Impuestos Internos una liquidación de todos los desembolsos que hayan realizado para la capacitación de sus trabajadores y que puedan deducirse del Impuesto de Primera Categoría establecido en la Ley sobre Impuesto a la Renta que les corresponda pagar, o considerarse como un gasto necesario para producir la renta.

Las empresas que realicen sus actividades de capacitación a través de un organismo técnico intermedio para capacitación deberán mantener con el mismo fin señalado en el inciso anterior un certificado de dicho organismo en que conste si éstas fueron realizadas o no en los términos del artículo 13 y siguientes de esta ley, así como el monto y la fecha en que se efectuaron los respectivos aportes.

Los antecedentes a que se refieren los incisos anteriores, deberán estar visados por el Servicio Nacional quien, sin perjuicio de sus propias facultades de fiscalización, pondrá en conocimiento del Servicio de Impuestos Internos cualquier circunstancia que modifique los costos previstos en el programa o les haga aparecer como injustificados o excesivos, con el objeto que este último servicio ejercite sus facultades fiscalizadoras".

Por su parte, el artículo 28 del Reglamento de dicho Estatuto señala lo siguiente:

"Artículo 28°: Los contribuyentes que se acojan a la franquicia tributaria del Estatuto, deberán presentar al Servicio Nacional una liquidación de todos los gastos realizados para la capacitación de sus trabajadores que puedan deducirse del Impuesto a la Renta o que deban considerarse como un gasto necesario para producir la renta, dentro del plazo de 60 días, contados desde el término de la respectiva acción de capacitación.

Cuando las actividades de capacitación se efectúen a través de un organismo técnico intermedio para capacitación, éste no podrá emitir el certificado a que alude el inciso 2° del artículo 43 del Estatuto, sino una vez percibidos efectivamente los aportes de que dicho certificado dé cuenta."

En consecuencia, los contribuyentes que impetren la franquicia tributaria por gastos de capacitación, deberán mantener en su poder y adjunto a su balance y declaración de impuesto a la renta de cada año tributario, las **Liquidaciones y el correspondiente Certificado Computacional emitido por el SENCE que acredita** los gastos o desembolsos incurridos en la capacitación de sus trabajadores, que puedan deducirse como crédito del Impuesto de Primera Categoría de la Ley de la Renta, o bien, que puedan considerarse como un gasto necesario para producir la renta, en los términos que prescribe el artículo 31 de la ley antes mencionada.

Las empresas que realicen actividades de capacitación a través de un Organismo Técnico Intermedio para Capacitación, deberán mantener en su poder y adjunto también a su balance y declaración de impuesto, además de los documentos antes mencionados, **un certificado** emitido por dicho organismo, en el cual conste si dichas actividades de capacitación fueron realizadas o no en los términos del artículo 13 y siguientes del Estatuto, así como el monto y la fecha en que se efectuaron los respectivos aportes.

Estos organismos no podrán emitir dicho certificado sino una vez percibidos efectivamente los aportes de que dan cuenta.

Los antecedentes referidos en las letras precedentes, para su validez, deberán contar con la visación del SENCE, mediante los formularios o documentos y procedimientos administrativos que utiliza dicho organismo para tales fines; visación que se otorgará sin perjuicio de las facultades que competan al Servicio de Impuestos Internos. Para estos efectos las empresas deberán presentar al

SENCE una liquidación de todos los gastos realizados para la capacitación de sus trabajadores dentro del plazo de 60 días **corridos** contados desde el término de la correspondiente acción de capacitación.

El Servicio Nacional de Capacitación y Empleo (SENCE) pondrá en conocimiento del Servicio de Impuestos Internos cualquier circunstancia que modifique los costos previstos en los programas de capacitación o que les haga aparecer como injustificados o excesivos, con el objeto de que este último Servicio ejercite las facultades fiscalizadoras que le son propias.

De conformidad a lo previsto por el artículo 29 del Reglamento del Estatuto de Capacitación, el SENCE se abstendrá de visar los gastos en que incurran las empresas por concepto de actividades de capacitación, cuando los participantes en ellas no hayan cumplido con una asistencia mínima del setenta y cinco por ciento de las horas totales del curso. Asimismo, las empresas no podrán acogerse a la franquicia tributaria por aquellas acciones de capacitación que se hayan ejecutado en términos distintos a los aprobados, inconclusas o simplemente no ejecutadas.

21.- CONTABILIZACION DEL CREDITO POR GASTOS DE CAPACITACION

Para el debido control y fiscalización de la franquicia tributaria en estudio, las empresas obligadas a llevar contabilidad, deberán abrir cuentas especiales que demuestren en forma separada los costos o gastos en que incurran con motivo de los programas de capacitación que realicen.

Tal como se explicó en el N° 15 anterior, los costos imputables a programas de capacitación pueden, a opción del contribuyente, demostrarse en una Cuenta de Activo o en una Cuenta de Resultado. Sin embargo, al cierre del ejercicio deberán efectuarse los ajustes necesarios tendientes a que solamente quede cargada en una cuenta de Resultados aquella parte de los mencionados costos que hayan excedido los límites máximos que establece el Estatuto. A su vez, la parte que no haya excedido de los mencionados límites y que por ende se haya transformado en un crédito contra el impuesto de Primera Categoría, no debe afectar los resultados del ejercicio.

Asimismo, los reajustes de que goza aquella parte de los costos por capacitación que se haya transformado en crédito contra el impuesto de Primera Categoría, deben abonarse a la cuenta de Resultados, Corrección Monetaria, tal como se explicó en el citado número 15.

Los contribuyentes que se acojan a la rebaja del impuesto de Primera Categoría por concepto de gastos de capacitación y que de acuerdo a la ley se encuentren liberados de la obligación de llevar contabilidad, deberán acreditar los gastos en que incurran por dicho concepto mediante la documentación fidedigna correspondiente, y el monto de las remuneraciones imponibles por medio de las planillas de imposiciones previsionales obligatorias. Lo anterior solo a petición del Servicio de Impuestos Internos en la oportunidad en que lo requiera.

Lo expresado en las letras precedentes, es sin perjuicio de la obligación permanente de los contribuyentes de mantener en su poder y adjunto a su balance y declaración de impuesto a la renta, las liquidaciones y certificado computacional de los gastos de capacitación emitidos por el SENCE o los certificados extendidos por los Organismos Técnicos Intermedios para Capacitación, cuando corresponda; documentación debidamente visada por el Servicio Nacional de Capacitación y Empleo.

22.- VIGENCIA DE LAS NORMAS SOBRE GASTO DE CAPACITACION

El crédito por gastos de capacitación en contra del impuesto de Primera Categoría, en la forma explicada en los números anteriores, rige a contar del 1° de enero de 1998, conforme a lo dispuesto por el artículo 94 de la Ley N° 19.518, que contiene una vigencia expresa, y que se trata de una materia relacionada con un impuesto anual. Por consiguiente, los gastos incurridos por los contribuyentes por tal concepto, a partir de dicha fecha, constituyen un "crédito especial" en contra

del impuesto de Primera Categoría que afecta a los ejercicios que se cierren a contar del año comercial 1998.

Por su parte, el artículo 1º transitorio de la ley antes mencionada, preceptúa que las acciones de capacitación iniciadas antes de la vigencia de dicha ley, continuarán rigiéndose por el Decreto Ley N° 1.446, de 1976, hasta su extinción.

Los organismos capacitadores y los organismos intermedios para capacitación, que hubieren sido autorizados o reconocidos con anterioridad a la vigencia de la citada ley, mantendrán dichas calidades, pero deberán ajustarse a las disposiciones de ésta en el plazo de un año, contado desde la fecha de su entrada en vigencia.

Por lo tanto, y conforme a lo dispuesto por la citada norma transitoria de la ley en referencia, las acciones de capacitación efectuadas con anterioridad a la fecha de la vigencia de la Ley N° 19.518, señalada en la letra a) precedente, se regirán por las normas del Decreto Ley N° 1.446, vigente en tal oportunidad, siendo aplicable en la especie todas las instrucciones impartidas por el Servicio de Impuestos Internos sobre la materia y contenidas en la Circular N° 34, de 1993.

IV.- PRONUNCIAMIENTOS DE INTERES EMITIDOS POR EL SII SOBRE LA FRANQUICIA TRIBUTARIA POR GASTOS DE CAPACITACION

1.- EL CREDITO POR GASTOS DE CAPACITACION TAMBIEN BENEFICIA A LOS EMPRESARIOS DE LA LOCOMOCION COLECTIVA

El artículo 14, inciso final, del Estatuto de Capacitación y Empleo, contenido en el Decreto Ley N° 1.446, establece lo siguiente: "el término trabajador comprende también a las "personas naturales y socios de sociedades de personas que "trabajan en las empresas de su propiedad".

De acuerdo con la disposición transcrita, y las instrucciones impartidas por el SII, el concepto de trabajador comprende también a las personas naturales y socios que trabajen en empresas de su propiedad. Por consiguiente, dichas personas pueden beneficiarse con programas de capacitación, previamente aprobados por el SENCE, y utilizar el gasto que demanden dichos cursos, como crédito contra los impuestos de la Ley de la Renta que afecten a las empresas, con la limitación que dicho crédito no puede sobrepasar el 1% de las remuneraciones imponibles que paguen a sus trabajadores. (OF. N° 8.498, de 18.11.80)

2.- EL CREDITO POR GASTOS DE CAPACITACION NO PUEDE IMPUTARSE A LOS PAGOS PROVISIONALES MENSUALES

El artículo 21 del D.L. N° 1.446, de 1976, sobre Estatuto de Capacitación y Empleo, en su inciso primero establece que se podrán descontar del monto del impuesto a pagar los gastos destinados al financiamiento de programas de capacitación ocupacional.

Por otra parte, el artículo 22 de dicho texto legal permite que sólo los desembolsos efectivos que den derecho al crédito por gastos de capacitación tendrán la posibilidad de reajustarse según normas de la Ley de la Renta. De acuerdo a lo señalado, queda de manifiesto que no todos los desembolsos que efectúan las empresas con el fin de capacitar, dan derecho al crédito, sino que solamente aquellos que no sobrepasen los límites establecidos, los cuales se determinarán al término del ejercicio respectivo.

A mayor abundamiento, el inciso penúltimo del artículo antes citado, determina que el crédito en cuestión no tiene la calidad de pago provisional, mientras no se hayan efectuado las imputaciones contra el impuesto de Primera Categoría, lo que sucede al momento de la declaración anual.

En consecuencia, y conforme al precepto legal referido, no procede rebajar del monto de los pagos provisionales mensuales los gastos efectuados en acciones de capacitación. (OF. N° 3.146, de 02.07.81)

3.- SITUACION TRIBUTARIA DEL CREDITO POR GASTOS DE CAPACITACION INCURRIDOS POR EL EMPRESARIO INDIVIDUAL O DUEÑO DEL NEGOCIO

El Estatuto de Capacitación y Empleo, contenido en el Decreto con Fuerza de Ley N° 1, del Ministerio del Trabajo y Previsión Social, publicado en el D.O. de 27.09.89, que fija el texto refundido, coordinado y sistematizado del D.L. N° 1.446, de 1976, establece en su artículo 21 que los contribuyentes de la Primera Categoría de la Ley de la Renta, con las excepciones que en el se señalan, podrán descontar en el año del monto a pagar por concepto de impuestos, los gastos efectuados para el financiamiento de programas de capacitación ocupacional de sus trabajadores realizados en el país, hasta por una suma máxima equivalente al 1% de las remuneraciones imponibles pagadas al personal en el mismo lapso.

El inciso segundo del mismo artículo indica, por su parte, que aquellas empresas cuya suma máxima a descontar sea inferior a tres ingresos mínimos mensuales, podrán deducir hasta este valor en el año.

Finalmente, el inciso segundo del artículo 14 del mismo cuerpo legal, dispone que para los efectos de atender las necesidades de capacitación de los trabajadores, que incumbe a las mismas empresas, el término "trabajador" comprende también a las personas naturales y socios de sociedades de personas que trabajan en las empresas de su propiedad.

De lo establecido por las normas legales antes citadas, y de acuerdo a las instrucciones impartidas sobre la materia por el SII se llega a las siguientes conclusiones respecto de la aplicación del crédito por gastos de capacitación.

b.1) Las empresas individuales y sociedades de personas también tienen derecho al crédito por gastos de capacitación, por los desembolsos incurridos en la capacitación de sus propietarios y socios que trabajen en las empresas de su propiedad;

b.2) Cuando el monto efectivo de los gastos de capacitación debidamente actualizado, sea superior al 1% de las remuneraciones imponibles pagadas al personal durante el año, dichos gastos podrán rebajarse como crédito de los impuestos que afectan al contribuyente, sólo hasta la suma máxima indicada precedentemente;

b.3) Ahora bien, cuando dicha suma máxima (existiendo los elementos para su cálculo) sea inferior a tres ingresos mínimos mensuales vigentes en el último mes del ejercicio, el contribuyente puede rebajar como crédito por el concepto indicado, ésta última cantidad; y

b.4) Cuando la empresa haya incurrido en gastos de capacitación y no pueda determinar el límite general indicado en el punto b.2) precedente -por no haber asignado o pagado remuneraciones imponibles durante el ejercicio- en tal situación no se tiene derecho al citado crédito, no siendo aplicable en la especie el límite señalado en el punto b.3) anterior, el cual tiene aplicación únicamente cuando existiendo el límite general del 1% de las remuneraciones imponibles pagadas al personal, éste sea inferior al equivalente a 3 ingresos mínimos mensuales.

En consecuencia, basado en lo antes expuesto, se concluye que el contribuyente individual, no tiene derecho al crédito por los gastos incurridos en su propia capacitación, por la imposibilidad de poder determinar la suma máxima general equivalente al 1% de las remuneraciones imponibles pagadas, monto hasta el cual, en primera instancia, pueden rebajarse como crédito los gastos de capacitación; ya que durante el año comercial 1990, no se asignó una remuneración imponible por el trabajo que desempeña en su propia empresa y tampoco ha pagado remuneraciones por tal concepto a trabajadores dependientes. (OF. N° 3.659, de 18.10.91)

4.- TERMINOS EN QUE PROCEDE EL CREDITO POR GASTOS DE CAPACITACION EN EL CASO DEL EMPRESARIO INDIVIDUAL

El Estatuto de Capacitación y Empleo, contenido en el decreto con fuerza de ley N° 1, del Ministerio del Trabajo y Previsión Social, publicado en el Diario Oficial de 27.09.89, que fija el texto refundido, coordinado y sistematizado del decreto ley N° 1.446, de 1976, vigente a la fecha en que ocurrieron los hechos en consulta, establece en su artículo 21 que los contribuyentes de la Primera Categoría de la Ley sobre Impuesto a la Renta, con las excepciones que en él se señalan, podrán descontar en el año, del monto a pagar por concepto de impuestos, los gastos efectuados para el financiamiento de programas de capacitación ocupacional de sus trabajadores realizados en el país, hasta por una suma máxima equivalente al 1% de las remuneraciones imponibles pagadas al personal en el mismo lapso.

El inciso segundo del mismo artículo indica, por su parte, que aquellas empresas cuya suma máxima a descontar sea inferior a tres ingresos mínimos mensuales, podrán deducir hasta este valor en el año.

Finalmente, el inciso segundo del artículo 14 del mismo cuerpo legal, dispone que para los efectos de atender las necesidades de capacitación de los trabajadores, que incumbe a las mismas empresas, el término "trabajador" comprende también a las personas naturales y socios de sociedades de personas que trabajan en las empresas de su propiedad.

De lo establecido por las normas legales antes citadas, y de acuerdo a las instrucciones impartidas sobre la materia, contenidas en la Circular N° 34, de 1993, se llega a las siguientes conclusiones respecto de la situación planteada.

b.1) Los empresarios individuales también tienen derecho al crédito por gasto de capacitación, por los desembolsos incurridos en su capacitación personal;

b.2) Cuando el monto efectivo de los gastos de capacitación, debidamente actualizado, sea superior al 1% de las remuneraciones imponibles asignadas durante el año, dichos gastos podrán rebajarse como crédito de los impuestos que afectan al contribuyente individual, sólo hasta la suma máxima indicada precedentemente;

b.3) Ahora bien, cuando dicha suma máxima (existiendo los elementos para su cálculo), sea inferior a tres ingresos mínimos mensuales vigentes en el último mes del ejercicio, el contribuyente individual puede rebajar como crédito por el concepto indicado ésta última cantidad; y

b.4) Cuando el empresario individual haya incurrido en gastos de capacitación y no pueda determinar el límite general indicado en la letra b.2) precedente - por no haberse asignado remuneraciones imponibles durante el ejercicio- en tal situación no se tiene derecho al citado crédito, no siendo aplicable en la especie el límite señalado en la letra b.3) anterior, el cual tiene aplicación únicamente cuando existiendo el límite general del 1% de las remuneraciones imponibles pagadas al personal, éste sea inferior al equivalente a 3 ingresos mínimos mensuales.

En relación con las remuneraciones imponibles que deben considerarse para medir el límite del 1%, cabe señalar que según lo establece la propia norma legal que regula la materia, y comentada mediante la citada Circular N° 34, de 1993, son aquellas pagadas al personal en el mismo lapso en el cual se desarrollaron las acciones de capacitación. En otras palabras, las remuneraciones imponibles a computar, son aquellas efectivamente pagadas al personal en el transcurso del período comercial en el cual se llevaron a cabo las actividades de capacitación en favor de los trabajadores de la empresa, de lo que se desprende que para estos fines deben excluirse las remuneraciones, que no obstante corresponder al período en el cual se realizaron las acciones de capacitación, cuyo pago se efectuó en el ejercicio siguiente, o mejor dicho, al término del período no se encontraban canceladas.

Por lo tanto, en la situación planteada el contribuyente agricultor no puede subsanar la condición de no existir remuneraciones imponibles pagadas en el año en que se efectuaron las acciones de capacitación, realizando un pago por tal concepto al año siguiente, ya que la norma legal que regula tal franquicia expresamente señala que para medir el límite del 1%, éste debe efectuarse sobre las remuneraciones imponibles pagadas efectivamente al personal en el año en que se incurrieron en los gastos de capacitación que dan derecho al beneficio, situación que no ocurre en el caso en comento.

Respecto de la última interrogante formulada, se señala que el Estatuto de Capacitación y Empleo no contempla en sus disposiciones la limitación que para tener derecho al beneficio la capacitación que reciban los trabajadores deba estar relacionada con las actividades del contribuyente que incurre en los gastos de capacitación. Por el contrario, dicho texto legal en su artículo 9 establece que se entenderá por capacitación ocupacional, el proceso destinado a promover, facilitar, fomentar y desarrollar las aptitudes, habilidades o grados de conocimiento de los trabajadores, con el fin de permitirles mejores oportunidades y condiciones de vida y de trabajo y de incrementar la productividad nacional, procurando la necesaria adaptación de los trabajadores a los procesos tecnológicos y a las modificaciones estructurales de la economía. La limitación anterior sólo es aplicable respecto de aquellos gastos de capacitación que no constituyen crédito, los cuales para su aceptación tributaria, conforme a las normas del artículo 22 del Estatuto, se rigen por las normas contenidas en el artículo 31 de la Ley de la Renta, precepto este último que establece, entre otros requisitos, que los gastos deben relacionarse con el giro del contribuyente. (OF. N° 3.021, de 16.12.97).

5.- LAS CORPORACIONES DE DERECHO PRIVADO CONSTITUIDAS AL AMPARO DE LAS NORMAS DEL TÍTULO XXXIII DEL LIBRO I DEL CÓDIGO CIVIL TIENEN DERECHO AL CRÉDITO POR GASTOS DE CAPACITACIÓN

La Ley N° 19.518, que fijó el nuevo Estatuto de Capacitación y Empleo, publicada en el Diario Oficial de 14 de Octubre de 1997, en su artículo 36°, mantiene sin variaciones el beneficio que contenía el anterior Estatuto en su artículo 21 del D.L. N° 1.446, de 1976, cuyo texto refundido, coordinado y sistematizado, se contiene en el DFL N° 1, de 1989, del Ministerio del Trabajo y Previsión Social.

Dicha norma 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 2° del artículo 20 de la citada ley, podrán descontar del monto a pagar de dichos impuestos, los gastos efectuados en programas de capacitación que se hayan realizado dentro del territorio nacional, en las cantidades que sean autorizadas conforme a la presente ley, las que en todo caso no podrán exceder en el año de una suma máxima equivalente al uno por ciento de las remuneraciones imponibles pagadas al personal en el mismo lapso.

Ahora bien, el SII mediante las instrucciones contenidas en la Circular 34, de 1993, estableció en relación con los contribuyentes beneficiados con dicha franquicia, y acorde con lo dispuesto por el artículo 21 del anterior Estatuto hoy en día contenido en el artículo 36, el cual se mantiene sin variaciones según lo comentado precedentemente, que para que proceda el crédito tributario en comento, basta que el contribuyente se encuentre clasificado en la Primera Categoría de la Ley de la Renta, ya sea, que declare el impuesto de dicha categoría establecido en el artículo 14 bis ó 20 de la ley del ramo, a base de contabilidad completa o simplificada o declare acogido a un régimen de renta presunta, procediendo también tal beneficio cuando el contribuyente se encuentre exento del citado impuesto de categoría, ya sea, por no exceder su base imponible del monto exento que contempla la ley para tal gravamen o dicha exención provenga de una norma legal expresa.

En relación con la consulta formulada, se señala que en la medida que las Corporaciones se constituyan al amparo de las normas del Título XXXIII del Libro I del Código Civil y adopten la calidad de contribuyentes de la Primera Categoría, pueden acceder al beneficio tributario del crédito

por gastos de capacitación, dando cumplimiento a las normas del nuevo texto legal que regulan actualmente a dicho beneficio contenidas en la Ley N° 19.518. (OF. N° 2.339, de 03.09.98).

6.- IMPROCEDENCIA DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS Y ORGANISMOS AUTÓNOMOS DEL ESTADO DE ACOGERSE A LA FRANQUICIA TRIBUTARIA POR GASTOS DE CAPACITACIÓN CONTEMPLADA EN LA LEY N° 19.518

El inciso 1° del artículo 1° de la Ley N° 19.518, que fijó el Nuevo Estatuto de Capacitación y Empleo dispone que: "El sistema de capacitación y empleo que establece esta ley tiene por objeto promover el desarrollo de las competencias laborales de los trabajadores, a fin de contribuir a un adecuado nivel de empleo, mejorar la productividad de los trabajadores y las empresas, así como la calidad de los procesos y productos".

Por su parte, el artículo 30 de la mencionada ley, señala que incumbe a las empresas por sí o en coordinación con los Comités Bipartitos de Capacitación, en todos los niveles jerárquicos, atender las necesidades de capacitación de sus trabajadores. Para los efectos de lo antes dispuesto, el término trabajador comprende también a las personas naturales y socios de sociedades de personas que trabajan en las empresas de su propiedad.

Por otro lado, el artículo 36 de la ley en referencia, establece 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 2 del artículo 20 de la citada ley, podrán descontar del monto a pagar de dichos impuestos, los gastos efectuados en programas de capacitación que se hayan realizado dentro del territorio nacional en las cantidades que sean autorizadas conforme a la referida ley, las que en todo caso no podrán exceder en el año de una suma máxima equivalente al 1% de las remuneraciones imponibles pagadas al personal en el mismo lapso.

De lo dispuesto por las normas legales antes mencionadas, se desprende -y como lo ha establecido este Servicio en sus instrucciones impartidas sobre la materia- que el sistema está dirigido a los entes privados que sean contribuyentes del impuesto de Primera Categoría de la Ley de la Renta, especialmente a las "empresas", entendido dicho concepto en su sentido natural y obvio, según el uso general de las palabras, esto es, según la definición que proporciona el Diccionario de la Real Academia Española en su acepción pertinente como: "Entidad integrada por el capital y el trabajo, como factores de la producción y dedicada a las actividades industriales, mercantiles o de prestación de servicios con fines lucrativos y con la consiguiente responsabilidad."

De acuerdo a lo anterior, los Servicios Públicos y Organismos Autónomos del Estado no se comprenden en el grupo de contribuyentes antes indicados, por una parte, obviamente por no tratarse de entes privados, y por otra, no constituir una empresa, pues carecen de un fin lucrativo, debiendo considerarse, además, que la Ley N° 18.575, de 1986, sobre Ley Orgánica Constitucional de Bases Generales de Administración del Estado, define a los servicios públicos como órganos administrativos encargados de satisfacer necesidades colectivas de manera regular y continua.

Conforme a lo anterior, parece indudable que estas entidades de la Administración del Estado por no reunir los requisitos antes indicados no pueden acceder a los beneficios que contempla el Estatuto en referencia, teniendo en cuenta, además, que el propio artículo 17° de la Ley N° 18.575, establece que: "La Administración del Estado asegurará la capacitación y perfeccionamiento de su personal, conducentes a obtener la formación y conocimientos necesarios para el desempeño de la función pública".

Por otra parte, debe señalarse que el Estatuto Administrativo, contenido en la Ley N° 18.834, de 1989, en su artículo 24 contempla normas especiales de capacitación para el Sector Público, estableciendo que las instituciones deberán distribuir los fondos que les sean asignados al efecto en programas de capacitación nacionales, regionales o locales, de acuerdo con las necesidades y características de las correspondientes funciones y siguiendo el orden de preferencia señalado en el artículo 22 de la citada ley.

De esta forma, la capacitación de su personal se efectúa por regla general con cargo a los recursos que la Ley de Presupuestos les asigna en forma global, conforme lo establece el decreto ley N° 1.263, de 1979, Ley Orgánica de Administración Financiera del Estado, por cuya virtud, los organismos y servicios del sector público, están impedidos de realizar la capacitación de sus funcionarios con cargo a la franquicia tributaria, toda vez que existiría un doble financiamiento por dicho concepto y además un crédito contra el impuesto que sería oponible al propio Fisco.

En consecuencia, y atendiendo las consideraciones anteriores y teniendo presente lo informado por el SENCE, se concluye en la especie que los organismos que conforman el Sector Público no pueden acceder a los beneficios tributarios del Estatuto de Capacitación y Empleo, ya que tales entidades no han sido consideradas en sus disposiciones, teniendo presente, además, que el citado crédito en el caso de estos organismos sería oponible al mismo Fisco, lo cual no parece razonable. (OF. N° 2.501, de 10.09.98 y OF. N° 2.925, de 02.11.98).

7.- IMPROCEDENCIA DE LOS SUPLEMENTEROS ESTACIONADOS DE ACOGERSE AL CRÉDITO POR GASTOS DE CAPACITACIÓN CONTENIDO EN LA LEY N° 19.518

La Ley N° 19.518, que fija el nuevo Estatuto de Capacitación y Empleo, publicada en el Diario Oficial de 14 de Octubre de 1997, en su artículo 36°, mantiene sin variaciones el beneficio que contenía el anterior Estatuto en su artículo 21 del D.L. N° 1.446, de 1976.

Dicha norma 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 2° del artículo 20 de la citada ley, podrán descontar del monto a pagar de dichos impuestos, los gastos efectuados en programas de capacitación que se hayan realizado dentro del territorio nacional, en las cantidades que sean autorizadas conforme a la presente ley, las que en todo caso no podrán exceder en el año de una suma máxima equivalente al uno por ciento de las remuneraciones imponibles pagadas al personal en el mismo lapso.

Ahora bien, el SII mediante Circular N° 34, de 1993, publicada en el Boletín del mes de Julio de dicho año, estableció conforme a lo dispuesto en el artículo 21 del anterior Estatuto de Capacitación, el cual como se señaló en materia de personas beneficiadas con dicha franquicia se mantiene vigente en el nuevo Estatuto, que los contribuyentes que tienen derecho al crédito por gasto de capacitación son los del impuesto de Primera Categoría, ya sea, del artículo 14 bis ó 20 de la Ley de la Renta, cualquiera que sea la forma en que determinen la renta en dicha categoría, esto es, mediante contabilidad o sujetos a un régimen de renta presunta, excluyéndose de dicho beneficio tributario, entre otros, los contribuyentes, que no obstante, estar clasificados en la Primera Categoría se encuentran sujetos a un impuesto único sustitutivo de todos los impuestos de la Ley de la Renta, como son los pequeños contribuyentes del artículo 22 de la ley del ramo, dentro de los cuales se comprenden los suplementeros.

En consecuencia, los suplementeros de acuerdo al texto de la norma legal que regula el crédito por gastos de capacitación, al no tratarse de contribuyentes afectos al impuesto general de la Primera Categoría de los artículos 14 bis ó 20 de la ley, sino a un impuesto único sustitutivo de todos los impuestos de la ley del ramo, establecido en el artículo 25 de la citada ley, no tienen derecho a la franquicia tributaria por gastos de capacitación. (OF. N° 2.518, de 14.09.98).

8.- CERTIFICACION DE RENTAS PRESUNTAS EXIGIDA POR EL REGLAMENTO DE LA LEY N° 19.518, SOBRE ESTATUTO DE CAPACITACIÓN Y EMPLEO

El artículo 34 del Decreto Supremo N° 98, del Ministerio del Trabajo y Previsión Social, publicado en el Diario Oficial de 27 de Abril de 1998, establece que "para optar al financiamiento de la ejecución de acciones de capacitación de trabajadores y administradores o gerentes de las empresas comprendidas en la letra a) del artículo 46 del Estatuto, éstas deberán acreditar el cumplimiento de los requisitos contenidos en la referida disposición y el artículo 49 del mismo cuerpo legal, conforme a las siguientes normas:

La calidad de empresa contribuyente en la primera categoría de la Ley sobre Impuesto a la Renta, con excepción de aquellas cuyas rentas provengan únicamente de las que tratan las letras c) y d) del número segundo del artículo 20 del citado cuerpo legal, se acreditará mediante formulario de declaración del impuesto anual a la renta o certificado de renta presunta, si correspondiere, emitidos por el Servicio de Impuestos Internos.

La calidad de trabajador, administrador o gerente de la empresa postulante, que deben tener los beneficiarios del subsidio, se acreditará mediante copias autenticadas de sus contratos de trabajo.

Para acreditar que las ventas o servicios anuales de las empresas postulantes no exceden de 13.000 unidades tributarias mensuales, se considerará el año tributario anterior, debiendo demostrarse tal requisito mediante el formulario de declaración del impuesto anual a la renta o certificado de renta presunta, si correspondiere, emitidos por el Servicio de Impuestos Internos.

El ejercicio de actividades continuas de la empresa, por a lo menos 18 meses anteriores a la solicitud del beneficio, se acreditará mediante los últimos dos balances generales de la empresa y los documentos citados en la letra c), correspondientes a dicho período.

Tratándose de empresas constituidas como persona jurídica, el no tener entre sus socios a otras personas jurídicas se acreditará mediante copia autenticada de la escritura de constitución y sus modificaciones, si las hubiere.

El no haber incurrido la empresa en infracciones graves de carácter tributario o laboral en los aludidos 18 meses, se acreditará mediante una declaración jurada notarial.

La documentación indicada en el inciso anterior deberá ser acompañada a la solicitud de financiamiento que presente la empresa al Servicio Nacional".

En consecuencia, y atendido a que existe una norma legal expresa que impone una obligación al SII, como es el caso de certificar la renta presunta a que se encuentra acogido el contribuyente, se concluye, que las Direcciones Regionales no tienen otra alternativa que dar cumplimiento a lo establecido en la disposición legal en comento, debiendo por lo tanto, proceder a emitir el certificado correspondiente, sirviendo como antecedente para la emisión del citado documento el Formulario N° 22 de Declaración de los Impuestos Anuales a la Renta, el cual está habilitado para que un contribuyente declare sus impuestos de acuerdo a la forma en que determinen sus rentas, esto es, a base de renta efectiva o presunta. (OF. N° 2.674, de 05.10.98).

Saluda a Ud.,

DIRECTOR