

CIRCULAR N°34 DEL 04 DE JUNIO DEL 2009

MATERIA : IMPARTE INSTRUCCIONES SOBRE LAS DISPOSICIONES TRIBUTARIAS CONTENIDAS EN LOS TÍTULOS II Y III, DE LA LEY N°20.351, SOBRE PROTECCIÓN AL EMPLEO Y FOMENTO A LA CAPACITACIÓN LABORAL

I.- INTRODUCCIÓN.

En el Diario Oficial de 30 de mayo de 2009, se publicó la Ley N°20.351, la que a través de sus títulos II y III, establece un incentivo extraordinario transitorio por gastos de capacitación para las empresas que no hayan reducido el número de sus trabajadores dependientes, e incentiva el denominado “precontrato de capacitación”, respectivamente.

A manera de introducción, cabe señalar que en la actualidad se encuentran vigentes las siguientes normas legales que regulan materias tributarias en relación con los gastos en que las empresas incurren para los efectos de capacitar a sus trabajadores:

A.- La Ley N°19.518, que contempla la deducción de un crédito anual por gastos de capacitación, cuyas instrucciones fueron impartidas principalmente por este Servicio mediante las Circulares N°19 de 1999, N°89 de 2001, N°61 de 2002 y N°16 de 2005 y en la Resolución Exenta N°116, de 2004, todas ellas publicadas en el sitio que este Servicio mantiene en Internet; www.sii.cl;

B.- La Ley N°20.326, que contempla la deducción de un crédito mensual por gastos de capacitación contra los pagos provisionales obligatorios, cuyas instrucciones fueron impartidas por este Servicio mediante la Circular N°9, de 2009, publicada en el mismo sitio, y

C.- La Ley N°20.351, sobre Protección al Empleo y Fomento a la Capacitación Laboral, respecto de la cual, la presente Circular da a conocer el texto de sus títulos II y III, y al mismo tiempo, precisa sus alcances tributarios.

II.- TEXTO DE LA LEY N°20.351.

El texto de los artículos pertinentes de la Ley N°20.351, es del siguiente tenor:

“Título II

Retención y Capacitación de Trabajadores

Artículo 10.- Aplícanse transitoriamente a los contribuyentes a que se refiere el artículo 6° de la ley N° 20.326, que no hayan reducido el número de sus trabajadores dependientes que cotizan en el sistema de pensiones del decreto ley N° 3.500, de 1980, o en el Instituto de Previsión Social, respecto del número de aquellos que hayan cotizado por el mes de abril de 2009, las siguientes reglas relativas a los créditos por gastos de capacitación:

a) Prorrógase por el período a que se refiere el artículo 17 de esta ley, la vigencia del crédito por gastos de capacitación establecida en el inciso primero del artículo 6° de la ley N° 20.326, sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso final de esta última disposición legal.

b) Para los efectos de determinar el crédito por gastos de capacitación del artículo 6° de la ley N° 20.326, no se considerará el límite establecido en el literal iii), de la letra a), de dicho artículo.

Se entenderá cumplido el requisito establecido en el inciso primero, relativo a la mantención del número de trabajadores, cuando el resultado de la suma del número de los trabajadores dependientes del contribuyente, que han cotizado en el sistema de pensiones del decreto ley N° 3.500, de 1980, o en el Instituto de Previsión Social, por a lo menos la mitad de

un ingreso mínimo mensual, en los tres meses anteriores a aquel en que se pretenda efectuar la imputación, dividido por "3", sea igual o mayor que el referido número de trabajadores del mes de abril de 2009.

Artículo 11.- Los contribuyentes que cumplan con el requisito dispuesto en el artículo anterior, tendrán derecho a un crédito equivalente a dos y media (2,5) veces el monto mensual del crédito por gastos de capacitación, determinado conforme a dicho artículo y a lo dispuesto en el artículo 6° de la ley N° 20.326, en lo que corresponde, en que hayan incurrido respecto de sus trabajadores dependientes cuyas remuneraciones, del mes respectivo, no hayan excedido de \$380.000. Para los efectos de determinar este límite, se considerarán las remuneraciones imponibles a que se refiere la ley N° 19.518 y sus normas reglamentarias, del mes que corresponda a la declaración en que se efectúa la deducción.

El crédito determinado conforme a este artículo se imputará a los pagos provisionales mensuales obligatorios que deban declararse y pagarse en el mes respectivo, a continuación del crédito determinado conforme al artículo 6° de la ley N° 20.326. Si de la imputación mensual del crédito establecido en este artículo resultare un remanente, éste no podrá imputarse contra obligación tributaria alguna ni se tendrá derecho a su devolución.

El monto de los pagos provisionales mensuales que se haya pagado con el crédito a que se refiere este artículo, no se considerará ingreso para todos los efectos legales. La suma de dichos pagos provisionales efectuados en el año calendario o período de balance, se imputará al Impuesto a la Renta de primera categoría del período respectivo, a continuación de los pagos provisionales pagados con el crédito a que se refiere el artículo 6° de la ley N° 20.326 y del crédito por gastos de capacitación establecido por la ley N° 19.518, según corresponda. Si con motivo de dicha imputación resultare un remanente de pagos provisionales pagados con el crédito establecido en este artículo, dicho remanente no podrá imputarse a impuesto alguno, ni se tendrá derecho a su devolución.

Artículo 12.- Las Administradoras de Fondos de Pensiones, el Instituto de Previsión Social, el Servicio Nacional de Capacitación y Empleo y los contribuyentes que se acojan a las disposiciones de este Título, proporcionarán al Servicio de Impuestos Internos, en la forma y plazo que éste establezca mediante resolución, la información que requiera para los efectos de verificar el cumplimiento de los requisitos establecidos.

Artículo 13.- La imputación maliciosamente indebida del crédito a que se refiere el artículo 11 de esta ley se sancionará en la forma prevista en el inciso primero, del número 4, del artículo 97 del Código Tributario, sin perjuicio de la obligación del contribuyente de enterar los impuestos que hubiesen dejado de pagarse por dicha imputación indebida, ello más los reajustes, intereses y multas respectivas, todos los cuales podrán ser girados por el Servicio de Impuestos Internos de inmediato y sin trámite previo. Para efectos de su determinación, restitución y aplicación de sanciones, los referidos impuestos que hubiesen dejado de pagarse se considerarán como un impuesto sujeto a retención o recargo y les serán aplicables las disposiciones que al efecto rigen en el Código Tributario.

La reclamación que se deduzca en contra de la liquidación o giro que practique el Servicio de Impuestos Internos, respecto de los impuestos, intereses y multas a que se refiere este artículo, se sujetará al procedimiento general establecido en el Título II del Libro III del Código Tributario.

Título III

De los incentivos al Precontrato y a la Capacitación de Trabajadores

Artículo 14.- Los gastos efectuados en programas de capacitación de los eventuales trabajadores a que se refiere el inciso quinto, del artículo 33, de la ley N° 19.518, por 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 ser descontados del monto de los pagos provisionales mensuales obligatorios que deban declarar y pagar en los meses comprendidos en el período de vigencia de esta ley. Sin perjuicio del cumplimiento de los demás requisitos que establecen los artículos 36 de la ley N° 19.518 y 6° de la ley N° 20.326, las cantidades cuya deducción se autoriza mediante este artículo no podrán exceder de una suma máxima equivalente al cero coma veinticinco por ciento (0,25%) de las remuneraciones imponibles pagadas al personal en el respectivo mes. El descuento establecido en este artículo no se considerará para los efectos de determinar la suma máxima de uno por ciento (1%) a que se refieren los citados artículos 36 de la ley N° 19.518 y 6° de la ley N° 20.326.

Para acceder a lo dispuesto en este artículo, los contratos de capacitación de los eventuales trabajadores señalados, deberán cumplir con los siguientes requisitos:

- a) No podrán exceder en total de seis meses dentro del mismo año calendario, incluidas sus prórrogas;
- b) Deberán incluir gastos de traslado y alimentación, los que, en su conjunto, no podrán exceder del diez por ciento (10%) de los gastos descontables de acuerdo a este artículo, y
- c) Deberán incluir gastos necesarios para cubrir los accidentes que puedan experimentar los eventuales trabajadores con motivo de su asistencia a los programas de capacitación, sin que aquellos puedan exceder del cinco por ciento de los gastos descontables a que se refiere este artículo.

Con todo, los eventuales trabajadores contratados bajo la modalidad a que se refiere este artículo, no podrán superar en el mes respectivo, el cincuenta por ciento (50%) de los trabajadores de la empresa respecto de los cuales haya realizado cotizaciones en el sistema de pensiones del decreto ley N° 3.500, de 1980, o en el Instituto de Previsión Social, durante el mes anterior a aquel en que se efectúe el descuento.”

III.- INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA.

La Ley N°20.351, sobre Protección del Empleo y Fomento a la Capacitación Laboral, contempla en lo concerniente a materias de índole tributaria, tres clases de normas de carácter transitorio, a saber; (1) aquellas que favorecen la retención de trabajadores; (2) aquellas que establecen nuevos incentivos a la capacitación laboral; y (3) otras que incentivan el denominado “Precontrato” o contrato de capacitación de eventuales trabajadores. A continuación, se analizan estas disposiciones y sus efectos tributarios.

1) NORMAS SOBRE RETENCION Y CAPACITACION DE TRABAJADORES.

Las normas sobre retención y capacitación de trabajadores dicen relación con los siguientes aspectos:

- A. La prórroga del período de vigencia del beneficio transitorio que contempla el artículo 6°, de la Ley N°20.326 y la eliminación del tope que establece el literal iii) de la letra a) del mismo precepto, respecto de determinados contribuyentes que indica la ley. Dicho beneficio consiste en la imputación como crédito contra los pagos provisionales mensuales obligatorios de los gastos de capacitación, ello en la forma que dicha disposición legal señala.
- B. El establecimiento de un crédito transitorio contra los pagos provisionales mensuales obligatorios a favor de los contribuyentes que indica la ley, el que se calcula sobre la base del crédito señalado en la letra anterior.
- C. Normas relativas a la entrega de información

A) PRÓRROGA DEL BENEFICIO QUE CONTEMPLA EL ARTÍCULO 6°, DE LA LEY N°20.326 Y ELIMINACION DEL TOPE QUE ESTABLECE EL LITERAL iii) DE LA LETRA a) DEL MISMO PRECEPTO LEGAL.

A.1) Contribuyentes Beneficiados.

Los contribuyentes beneficiados son aquellos a que se refiere el artículo 6°, de la Ley N°20.236, que no hayan reducido el número de trabajadores dependientes respecto del mes de abril de 2009. Por lo tanto, para acceder a los beneficios contemplados en el Título II, de la Ley N°20.351, los contribuyentes deberán cumplir copulativamente con las siguientes condiciones:

- a) Encontrarse comprendidos entre aquellos contribuyentes a que se refiere el artículo 6°, de la Ley N°20.236.
- b) No haber reducido el número de sus trabajadores dependientes que cotizan en el sistema de pensiones del Decreto Ley N°3.500, de 1980, o en el Instituto de Previsión Social (Ex - INP), respecto del número de aquellos que hayan cotizado por el mes de abril de 2009.

a) *Encontrarse comprendidos entre aquellos contribuyentes a que se refiere el artículo 6°, de la Ley N°20.236.*

Vale decir, debe tratarse de contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), que según la Ley N°19.518, tengan derecho a deducir como crédito contra el referido impuesto, los gastos incurridos en el financiamiento de programas de capacitación desarrollados en el territorio nacional a favor de sus trabajadores.

Se trata de contribuyentes de la Primera Categoría de la LIR, con excepción de aquellos cuyas rentas provengan únicamente de las clasificadas en las letras c) y d), del N° 2, del artículo 20° de la citada Ley.

Para estos efectos, basta que el contribuyente se encuentre clasificado en la Primera Categoría de la LIR, ya sea que declare el tributo de dicha categoría en la forma establecida en los artículos 14°bis, 14°ter ó 20° de la misma 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).

Igualmente, quedan comprendidos aquellos contribuyentes que no se encuentren efectivamente afectos al Impuesto de Primera Categoría por una situación de pérdida tributaria en el ejercicio comercial respectivo o se encuentren exentos del citado tributo, ya sea, por no exceder su base imponible del monto exento que alcanza al referido gravamen o que tal exención provenga de una norma legal expresa, como sucede por ejemplo, entre otros casos, con los contribuyentes que desarrollan actividades en Zonas Francas, según el Decreto Supremo de Hacienda 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.

Por lo tanto, **no** se benefician los siguientes contribuyentes:

1. Los de la Primera Categoría, cuyas rentas provengan únicamente de los siguientes capitales mobiliarios:
 - i. 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 (artículo 20 N° 2, letra c) de la LIR); e

- ii. Intereses de depósitos en dinero, ya sea, a la vista o a plazo (artículo 20 N° 2, letra d) de la LIR).
2. Los de la Primera Categoría que se encuentren sujetos a un impuesto único sustitutivo de todos los impuestos de la LIR, como son, los pequeños contribuyentes del artículo 22° de dicho cuerpo legal (Pequeños mineros artesanales, pequeños comerciantes que desarrollan actividades en la vía pública; suplementeros, propietarios de un taller artesanal y pescadores artesanales);
3. Los de la Segunda Categoría referidos en el artículo 42 N°s 1 y 2, de la LIR; y
4. Los afectos a los impuestos Global Complementario o Adicional, según proceda.

b) No haber reducido el número de sus trabajadores dependientes que cotizan en el sistema de pensiones del Decreto Ley N°3.500, de 1980, o en el Instituto de Previsión Social (Ex - INP), respecto del número de aquellos que hayan cotizado por el mes de abril de 2009.

Por lo tanto, es necesario que el contribuyente mantenga el mismo número de trabajadores dependientes que cotizan en el sistema de pensiones del Decreto Ley N°3.500, de 1.980, o en el Instituto de Previsión Social, que aquellos que hubiesen cotizado por el mes de abril de 2009.

Además, de conformidad con lo dispuesto en el inciso final del artículo 10, de la Ley, aun cuando el contribuyente en el mes respecto del cual pretenda imputar el beneficio, no mantenga el mismo número de trabajadores, igualmente se entenderá que cumple con el requisito antes señalado, cuando el resultado de la suma del número de trabajadores dependientes del contribuyente, que hayan cotizado en el sistema de pensiones del Decreto Ley N°3.500, de 1.980, o en el Instituto de Previsión Social (Ex – INP), por a lo menos la mitad de un ingreso mínimo mensual, en los tres meses anteriores a aquel en que se pretenda efectuar la imputación, dividido por “3”, sea igual o mayor que el referido número de trabajadores del mes de abril de 2.009.

Como se desprende de lo expuesto, la Ley contempla dos reglas que permiten tener por cumplido el requisito de mantención o retención del número de trabajadores, a saber; la primera, se refiere a que directamente en el mes a que correspondan los pagos provisionales obligatorios respecto de los cuales se invocará el beneficio, el contribuyente haya mantenido el mismo número de trabajadores que tenía en el mes de abril de 2.009, respecto de los cuales debe declarar las cotizaciones señaladas, y la segunda, subsidiaria de la anterior, cuando el resultado de la suma del número de trabajadores dependientes del contribuyente, que hayan cotizado en el sistema de pensiones del Decreto Ley N°3.500, de 1980, o en el Instituto de Previsión Social, por a lo menos la mitad de un ingreso mínimo mensual, en los tres meses anteriores a aquel en que se pretenda efectuar la imputación, dividido por “3”, sea igual o mayor que el referido número de trabajadores del mes de abril de 2009.

La segunda regla, permite claramente invocar el beneficio materia de análisis en el caso en que si bien el contribuyente mantiene un número menor de trabajadores en el mes correspondiente respecto del que mantenía en el mes de abril de 2009, el resultado de la aplicación del trimestre móvil que contempla arroja un resultado igual al número de trabajadores del citado mes de abril.

Asimismo, cabe señalar que el requisito de la retención de trabajadores no se refiere a la mantención de los mismos trabajadores efectivamente contratados al referido mes de abril, sino que al número de trabajadores, de manera que podrá tratarse de trabajadores distintos, en la medida en que se mantenga el número de ellos, por señalarlo de ese modo expresamente la Ley.

Cabe señalar que el número de trabajadores para estos efectos se contará considerando aquellos respecto de los cuales el empleador haya declarado las respectivas cotizaciones previsionales, sin que se haya establecido como requisito por la Ley que dichas cotizaciones se hayan enterado efectivamente en arcas fiscales, ello, obviamente, sin perjuicio de las facultades que la Ley confiere a los organismos pertinentes para exigir su pago.

Finalmente, se debe tener presente que las cotizaciones previsionales deben declararse y pagarse por el empleador dentro de los diez primeros días del mes siguiente del que se devengaron las remuneraciones, término que se prorrogará hasta el primer día hábil siguiente si dicho plazo expirare en día sábado, domingo o festivo.

A.2) Beneficio Legal.

De conformidad con lo preceptuado por el artículo 10, de la Ley N°20.351, a los contribuyentes antes referidos, se aplicarán transitoriamente las siguientes reglas relativas a los créditos por gastos de capacitación:

a) Se prorroga por el período a que se refiere el artículo 17 de la Ley en comento, la vigencia transitoria del crédito por gastos de capacitación establecida en el inciso 1°, del artículo 6°, de la Ley N°20.326, sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso final de esta última disposición legal.

Se debe tener presente que el inciso 1°, del artículo 6°, de la Ley N° 20.326, permite de manera transitoria a los contribuyentes a que se refiere dicha norma, descontar los gastos incurridos en el financiamiento de programas de capacitación a favor de los trabajadores contra los pagos provisionales mensuales a que están obligados mensualmente durante el año comercial 2.009.

Ahora bien, de conformidad con la letra a), del artículo 10, de la Ley N°20.351, respecto de aquellos contribuyentes que cumplan los requisitos explicados en el punto anterior de la presente Circular, el plazo de vigencia del beneficio en comento se prorroga por el período a que se refiere el artículo 17 de la Ley N°20.351, vale decir, regirá respecto de los pagos provisionales mensuales obligatorios que deban declararse y pagarse en los doce meses siguientes de la fecha de inicio de la entrada en vigencia de la Ley dispuesta en el inciso 1° de su artículo 16, esto es, en los doce meses siguientes al primer día del mes subsiguiente al de la publicación de la Ley en el Diario Oficial. Dado que la referida Ley se ha publicado en el Diario Oficial de 30 de mayo de 2009, su fecha de vigencia conforme al artículo 16, corresponde al 1° de julio de 2009, de modo que el primer mes del período de 12 meses respectivo, será el mes de agosto del presente año, prorrogándose en consecuencia el beneficio transitorio del artículo 6°, de la Ley N°20.326, hasta los pagos provisionales que deban declararse y pagarse en el mes de julio de 2010. Cabe precisar que el régimen transitorio del comentado artículo 6°, regía originalmente hasta los pagos provisionales obligatorios a declarar y pagar en el mes de enero de 2010, de forma tal que la prórroga efectiva establecida por la Ley N°20.351, se refiere a los que deban declararse y pagarse a partir del mes de febrero y hasta el mes de julio de dicho año.

Asimismo, cabe precisar que lo anterior es sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso final del citado artículo 6°, de la Ley N°20.326, de acuerdo con el cual los contribuyentes a que se refiere dicha norma podrán efectuar la deducción autorizada en dicho artículo en los años 2.010 y subsiguientes, siempre que, en el respectivo año tributario anterior, hubiesen obtenido ingresos brutos totales anuales iguales o inferiores al equivalente a 100.000 unidades de fomento, situación que deberá verificarse año tras año, antes de utilizar el beneficio a través del mecanismo que esta ley establece. En tal caso, el régimen tiene el carácter de permanente siempre que los ingresos brutos totales obtenidos en el año tributario anterior no excedan la cantidad señalada.

b) Para los efectos de determinar el crédito por gastos de capacitación del artículo 6 de la Ley N°20.326, no se considerará el límite establecido en el literal iii), de la letra a), de dicho artículo.

De conformidad con la letra b), del artículo 10, de la Ley N°20.351, respecto de aquellos contribuyentes a que se refiere el artículo 6°, de la Ley N°20.326, que no hayan reducido su número de trabajadores en los términos ya explicados, el monto que pueden deducir como crédito en sus declaraciones mensuales de pagos provisionales obligatorios de conformidad con el inciso 1° de la citada disposición legal, será la cifra menor que resulte de comparar mensualmente entre las siguientes cantidades:

- 1) El monto de los gastos de capacitación que cumplan con los requisitos dispuestos por la Ley N°19.518 y sus normas reglamentarias y que el contribuyente haya efectuado en el mes a que corresponda la declaración en que se lleve a cabo la deducción;
- 2) El monto equivalente al 1% de las remuneraciones imponibles a que se refiere la Ley N°19.518 y sus normas reglamentarias, del mes que corresponda a la declaración en que se efectúa la deducción.

No se aplicará en este caso el límite establecido en el literal iii), de la letra a), del artículo 6°, de la Ley N°20.326. Cabe recordar que el límite que esta disposición hace inaplicable, es el que resulta de dividir el crédito por gastos de capacitación de la Ley N°19.518, debidamente reajustado, imputado por el contribuyente al Impuesto de Primera Categoría en el año tributario anterior, por 12, o por el número menor de meses en que el contribuyente hubiese efectuado actividades en el año comercial respectivo. En el caso que en el año tributario anterior el contribuyente no hubiese imputado crédito por gastos de capacitación, este límite equivale a 5% de los pagos provisionales que deban pagarse en la declaración respectiva. Como puede apreciarse, la Ley N°20.351, elimina de este modo, uno de los límites que contemplaba la Ley N°20.326.

B) CRÉDITO TRANSITORIO CONTRA LOS PAGOS PROVISIONALES MENSUALES OBLIGATORIOS.

De conformidad con el artículo 11, de la Ley N°20.351, los contribuyentes que cumplan con el requisito dispuesto en el artículo 10 del mismo texto legal, es decir, con la retención del número de trabajadores en la forma señalada, tendrán derecho a un crédito equivalente a dos y media (2,5) veces el monto mensual del crédito por gastos de capacitación, determinado conforme a las reglas explicadas en la letra **A)** anterior de esta Circular, y a lo dispuesto en el artículo 6°, de la Ley N°20.236, en lo que corresponde, en que hayan incurrido respecto de sus trabajadores dependientes cuyas remuneraciones, del mes respectivo, no hayan excedido de \$380.000.-

Dicho crédito será imputable a los pagos provisionales mensuales obligatorios que deban declararse y pagarse en el mes respectivo.

B.1) Contribuyentes Beneficiados.

Los contribuyentes beneficiados son aquellos que cumplen con lo dispuesto en el artículo 10 de la Ley N°20.351, vale decir, aquellos que se refiere el artículo 6°, de la Ley N°20.236, que no hayan reducido el número de trabajadores dependientes respecto del mes de abril de 2009, en los términos ya explicados en la letra **A)** anterior de la presente Circular.

B.2) Forma de determinar el crédito.

El crédito corresponde a un monto equivalente a 2,5 veces el monto mensual del crédito por gastos de capacitación, determinado considerando lo dispuesto por el artículo 10 de la Ley N°20.351, reglas que fueron debidamente explicadas en la letra **A)** anterior de esta Circular, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 6°, de la Ley N°20.326, cuyas instrucciones fueron impartidas por este Servicio a través de la Circular N°9, de 2009; pero en la proporción que corresponda a los gastos en que el contribuyente haya incurrido respecto de sus trabajadores cuyas remuneraciones del mes respectivo, no hayan excedido de \$380.000.-

En otras palabras, el contribuyente deberá determinar el monto mensual del crédito por gastos de capacitación a que tiene derecho de conformidad con las reglas establecidas en el artículo 10 de la Ley N°20.351 y a lo dispuesto en el artículo 6°, de la Ley N°20.326.

Luego, deberá determinar la proporción que en los gastos de capacitación representan los gastos incurridos respecto de sus trabajadores cuyas remuneraciones del mes respectivo, no hayan excedido de \$380.000.- y aplicar dicha proporción al monto mensual del crédito determinado en la forma antes indicada.

La cantidad que resulte de aplicar la indicada proporción deberá multiplicarse por 2,5 veces, y el resultado constituirá el crédito a que el contribuyente tendrá derecho de conformidad con el artículo 11, de la Ley N°20.351.

Cabe hacer presente que de acuerdo al tenor literal del citado artículo 11, de la Ley N°20.351, los gastos de capacitación que deben ser considerados para el cálculo de este nuevo beneficio, son aquellos incurridos respecto de trabajadores dependientes cuyas remuneraciones del mes respectivo, no hayan excedido de \$380.000. Por lo tanto, tratándose de los aportes efectuados a los Organismos Técnicos Intermedios de Capacitación (OTICs), si bien éstos deben considerarse para los efectos de calcular el beneficio mensual contemplado por el artículo 6°, de la Ley 20.326, en el respectivo mes de aporte, cuando deba calcularse el nuevo beneficio del artículo 11, de la Ley 20.351, sólo corresponderá incluir en la base de cálculo los gastos que correspondan a aportes efectivamente liquidados en ese mes, ello porque sólo al momento de la referida liquidación es posible vincular tales gastos con los trabajadores cuyas remuneraciones en ese mismo período no hayan excedido de dicho límite. En otras palabras, la base de cálculo de este nuevo beneficio será, en principio, la misma que se utiliza para el cálculo del beneficio del referido artículo 6°, sin considerar los aportes a OTICs del respectivo mes, salvo aquellos efectivamente liquidados en ese mismo período.

B.3) Imputación del crédito.

Dicho crédito se imputará a los pagos provisionales mensuales obligatorios que deban declararse y pagarse en el mes respectivo, a continuación del crédito determinado conforme al artículo 6°, de la Ley N°20.326.

De lo señalado resulta claro que el crédito que establece el artículo 11, de la Ley N°20.351, es de imputación mensual, y que debe ejercerse en el mes respectivo, a continuación del crédito a que se refiere el artículo 6°, de la Ley N°20.326. A su vez, consecuencia de ello es que para hacer uso de este nuevo crédito, el contribuyente debe necesariamente haber hecho uso en primer término del crédito que contempla esta última norma, en el mes de que se trate.

Si de la imputación mensual del crédito resultare un remanente, éste no podrá imputarse contra obligación tributaria alguna ni se tendrá derecho a su devolución.

El monto de los pagos provisionales mensuales que se haya pagado con el crédito antes referido, no se considerará ingreso para todos los efectos legales, según lo señala expresamente el inciso final de la Ley N°20.351.

B.4) Imputación al Impuesto Anual de Primera Categoría de los Pagos Provisionales Mensuales pagados en virtud del crédito especial que establece el artículo 11, de la Ley N°20.351.

La suma de los pagos provisionales mensuales pagados con el crédito que establece el artículo 11, de la Ley N°20.351, se imputará al Impuesto a la Renta de Primera Categoría del período respectivo, a continuación de los pagos provisionales pagados con el crédito a que se refiere el artículo 6°, de la Ley N°20.326 y del crédito por gastos de capacitación establecido por la Ley N°19.518, según corresponda.

En otras palabras, el contribuyente deberá determinar el monto de pagos provisionales mensuales que hubieren sido pagados con el crédito del artículo 11, de la Ley N°20.351, y dejar su imputación al Impuesto a la Renta de Primer categoría para una vez que se hayan imputado los pagos provisionales mensuales pagados con el crédito del artículo 6°, de la Ley N°20.326 y el crédito por gastos de capacitación establecido por la Ley N°19.518, según corresponda.

Si con motivo de su imputación, resultare un remanente de pagos provisionales pagados con el crédito del artículo 11, de la Ley N°20.351, dicho remanente no podrá imputarse a impuesto alguno, ni se tendrá derecho a su devolución.

B.5) Sanciones.

De conformidad con el artículo 13, de la Ley N°20.351, la imputación maliciosamente indebida del crédito a que se refiere el artículo 11, del mismo texto legal, se sancionará en la forma prevista en el inciso 1°, del N°4, del artículo 97 del Código Tributario.

Dicha sanción es sin perjuicio de la obligación del contribuyente de enterar los impuestos que hubiesen dejado de pagarse, más los reajustes, intereses y multas respectivas, todos los cuales podrán girarse de inmediato por el Servicio de Impuestos Internos, sin necesidad de trámite previo.

Para efectos de la determinación, restitución y aplicación de sanciones, los referidos impuestos se considerarán como un impuesto sujeto a retención o recargo, y les serán aplicables las disposiciones que al efecto rigen en el Código Tributario.

La reclamación que se deduzca en contra de la liquidación o giro de dichos impuestos, intereses y multas, se sujetará al procedimiento general de reclamaciones establecido en el Título II del Libro III del Código Tributario.

C) NORMAS RELATIVAS A LA ENTREGA DE INFORMACIÓN.

De conformidad con el artículo 12, de la Ley N°20.351, las Administradoras de Fondos de Pensiones, el Instituto de Previsión Social, el Servicio Nacional de Capacitación y Empleo y los contribuyentes que se acojan a las normas de retención y capacitación contenidas en el Título II de la ley citada, proporcionarán al Servicio de Impuestos Internos, en la forma y plazo que éste establezca mediante resolución, la información que requiera para los efectos de verificar el cumplimiento de los requisitos establecidos.

2) INCENTIVOS AL PRECONTRATO Y A LA CAPACITACIÓN DE TRABAJADORES.

El artículo 14, de la Ley N°20.351, autoriza durante su vigencia a descontar del monto de los pagos provisionales mensuales obligatorios, los gastos efectuados en programas de capacitación de los eventuales trabajadores a que se refiere el inciso 5°, del artículo 33, de la Ley N°19.518, ampliando el monto máximo de la franquicia tributaria destinada a la capacitación, cuando el contribuyente que cumple con los requisitos legales al efecto se acoge a las disposiciones de esta norma.

2.1) Contribuyentes beneficiados.

Los contribuyentes que tienen derecho al beneficio que establece el artículo 14, de la Ley N°20.351, son los contribuyentes de Primera Categoría, con excepción de aquellos cuyas rentas provengan únicamente de las letras c) y d), del N°2, del artículo 20, de la LIR.

Resulta aplicable aquí, lo mismo que se señaló previamente sobre este particular en la letra **A)** del punto **1)** de esta Circular.

2.2) Programas de capacitación que dan derecho al beneficio.

De conformidad con lo dispuesto por el inciso 1°, del artículo 14, de la Ley N°20.351, dan derecho al beneficio los gastos efectuados en programas de capacitación de los eventuales trabajadores a que se refiere el inciso 5°, del artículo 33, de la Ley N°19.518.

Ahora bien, de conformidad con esta última norma legal, la capacitación puede efectuarse antes de la vigencia de una relación laboral a través de la celebración de un Contrato de Capacitación, comúnmente denominado "Precontrato", entre el empleador y eventual trabajador, por el cual se obligan recíproca y exclusivamente, el primero, a entregar a través de un organismo capacitador las competencias y destrezas laborales requeridas para desempeñar una actividad laboral determinada en la empresa, según un programa de capacitación autorizado, y el segundo, a cumplir dicho programa en las condiciones establecidas.

Cabe hacer presente que de conformidad con el mismo precepto, las empresas sólo podrán desarrollar la capacitación mediante esta vía, siempre y cuando sea necesaria para el buen funcionamiento de la empresa o por la estacionalidad o época en que desarrollan su actividad.

Adicionalmente, para acceder a lo dispuesto en el artículo 14, de la Ley N°20.351, es decir, para la deducción como crédito de los gastos respectivos con los nuevos límite y requisitos que permite esta disposición legal, los contratos de capacitación de los eventuales trabajadores o precontratos, deberán cumplir los siguientes requisitos:

- a) No podrán exceder en total de 6 meses dentro del mismo año calendario, incluidas sus prórrogas;
- b) Deberán incluir gastos de traslado y alimentación, los que en su conjunto, no podrán exceder del 10% de los gastos descontables de conformidad con la norma legal en análisis; y
- c) Deberán incluir gastos necesarios para cubrir los accidentes que puedan experimentar los eventuales trabajadores con motivo de su asistencia a los programas de capacitación, sin que aquellos puedan exceder del 5% de los gastos descontables de conformidad con este precepto legal.

De los requisitos antes enunciados se desprende que se amplía la duración de los cursos de capacitación de este tipo que pueden acogerse al beneficio tributario que consagra el artículo 14, de la Ley N°20.351, respecto de los cursos que pueden financiarse a través de la franquicia tributaria que contempla la Ley N°19.518 y que acceden, además, al beneficio contemplado en el artículo 6°, de la Ley N°20.326.

Agrega la ley que con todo, los eventuales trabajadores contratados bajo esta modalidad, no podrán superar en el mes respectivo, el 50% de los trabajadores de la empresa respecto de los cuales se haya realizado cotizaciones en el sistema de pensiones del Decreto Ley N°3.500, de 1980, o en el Instituto de Previsión Social, durante el mes anterior a aquel en que se efectúe el descuento.

2.3) Monto del beneficio.

De conformidad con el inciso 1°, del artículo 14, de la Ley N°20.351, sin perjuicio del cumplimiento de los demás requisitos que establecen los artículos 36, de la Ley N°19.518 y 6°, de la Ley N°20.236, las cantidades cuya deducción se autoriza no podrán exceder de una suma máxima equivalente al 0,25% de las remuneraciones imponibles pagadas al personal en el respectivo mes.

Cabe agregar que el descuento establecido en el citado artículo 14, no se considerará para los efectos de determinar la suma máxima del 1% a que se refieren los citados artículos 36, de la Ley N°19.518 y 6°, de la Ley N°20.326. Así las cosas, el límite del 1% a que se refieren tales

artículos, se determinarán sin incluir las cantidades que se descuenten en virtud del artículo 14, de la Ley N°20.351. Estos últimos descuentos tienen un tope propio que establece el mismo artículo 14, correspondiente al 0,25% de las remuneraciones imponibles pagadas al personal en el respectivo mes.

Consecuentemente, se amplía el monto máximo total de las franquicias tributarias destinadas a capacitación, de un 1% a un 1,25% de las remuneraciones imponibles, respectivamente, evitando que los recursos destinados a la capacitación en el contexto de un “precontrato” o contrato de capacitación de eventuales trabajadores, compitan con aquellos destinados a la capacitación de los trabajadores ya empleados.

Sobre esta materia, cabe hacer presente que los gastos incurridos en este tipo de contratos ya podían utilizarse para los efectos de impetrar los beneficios contemplados por los artículos 36 de la Ley N°19.518 (crédito anual por gastos de capacitación) y 6°, de la Ley N°20.326, (crédito mensual por gastos de capacitación). Sin embargo, la Ley N°20.351, con los requisitos que establece, permitió aumentar el límite a deducir, de forma tal que los requisitos generales establecidos por las leyes N°s 19.519 y 20.326, resultan plenamente aplicables, en cuanto no resulten modificados por la nueva disposición legal analizada.

IV.- VIGENCIA.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 17, de la Ley N°20.351, lo dispuesto en sus Títulos II y III, regirá respecto de los pagos provisionales mensuales obligatorios que deban declararse y pagarse en los doce meses siguientes de la fecha de inicio de la entrada en vigencia, dispuesta en el inciso 1° del artículo 16, esto es, el primer día del mes subsiguiente al de su publicación en el Diario Oficial. Por lo tanto, dado que la citada Ley se ha publicado en el Diario Oficial de 30 de mayo de 2.009, lo dispuesto en los referidos títulos regirá respecto de los pagos provisionales mensuales obligatorios que deban declararse y pagarse a partir del mes de agosto de 2.009, y hasta el mes de julio de 2.010.

Saluda a Ud.,

**RICARDO ESCOBAR CALDERON
DIRECTOR**

JARB/ACO/GFD

DISTRIBUCIÓN:

- AL BOLETÍN
- A INTERNET
- AL DIARIO OFICIAL EN EXTRACTO