

DEPARTAMENTO EMISOR IMPUESTOS DIRECTOS 1875	CIRCULAR N° 22 06-2012 SN (Circ) 67-2012 ID
SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS	FECHA: 08 de abril de 2014
MATERIA: Tratamiento tributario de las donaciones que se efectúen al Fondo Nacional de Reconstrucción conforme a la Ley 20.444, en virtud de las modificaciones efectuada por la Ley N° 20.565.	REFERENCIA: N° Y NOMBRE DEL VOLUMEN: 6 RENTA 6(12)00 IMPTO. DE PRIMERA CATEGORIA. REF. LEGAL: Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), contenida en el artículo 1°, del D.L. 824, de 1974, Ley N° 20.444 y Ley N° 20.565.

I.- INTRODUCCION.

En el Diario Oficial de 8 de febrero de 2012, se publicó la Ley N° 20.565, que modificó la Ley N° 20.444, que crea el Fondo Nacional de Reconstrucción y establece mecanismos de incentivo tributario a las donaciones efectuadas en caso de catástrofe. El texto íntegro y actualizado de las Leyes referidas, puede ser consultado en la página web del Congreso Nacional de Chile, www.bcn.cl.

La presente Circular tiene por objeto instruir sobre el tratamiento tributario de las donaciones que se efectúen al amparo de la Ley N° 20.444, modificada por la Ley N° 20.565, para lo cual se refunden y actualizan las instrucciones sobre la materia, actualmente contenidas en la Circular 44 de 2010, la que se encuentra publicada en la página web de este Servicio, www.sii.cl.

II.- INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA.

De acuerdo a lo indicado anteriormente, mediante la presente Circular se modifican las instrucciones contenidas en el Capítulo III.- **INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA**, de la Circular 44 de 2010, por las siguientes:

Requisitos y la forma de impetrar los beneficios tributarios que contempla la Ley N° 20.444.

1.- **NORMAS GENERALES.**

A) **Institucionalidad establecida en la Ley N° 20.444 (en adelante “la Ley”).**

El artículo 1° de la Ley, crea el Fondo Nacional de Reconstrucción (en adelante “el Fondo”), cuyo objeto es financiar la construcción, reconstrucción, reposición, remodelación, restauración o rehabilitación de infraestructura, instalaciones, patrimonio histórico arquitectónico de zonas patrimoniales y zonas típicas, obras y equipamiento, ubicados en las comunas, provincias o regiones afectadas por terremotos, maremotos, erupciones volcánicas, inundaciones, aluviones u otras catástrofes que puedan ocurrir en el territorio nacional.

El Fondo se forma con los aportes que reciba con ocasión de herencias, legados o donaciones con que resulte favorecido y por las donaciones u otros recursos que reciba por concepto de cooperación internacional.

De conformidad al artículo 2° de la Ley, la administración del Fondo y la determinación del destino de los recursos que lo integren corresponden al Ministerio de Hacienda, cuestión que se encuentra regulada en el Reglamento, actualmente contenido en el Decreto Supremo N° 662 del Ministerio de Hacienda, de 18 de junio de 2010, publicado en el Diario Oficial el 28 de julio de 2010 (en adelante, “el Reglamento”).

Además, corresponde al Ministerio de Hacienda llevar un adecuado registro y control de los recursos del Fondo, para lo cual debe emitir los certificados que den cuenta de las donaciones efectuadas al mismo, de acuerdo a las especificaciones y formalidades que establezca este Servicio mediante resolución¹.

¹ Actualmente la Res. Ex. N° 130 de 2010, publicada en la página web de este Servicio, www.sii.cl.

B) Donaciones que pueden acogerse a los beneficios de esta Ley.

De conformidad a lo establecido en los artículos 3° y 8° de la Ley, pueden acogerse a los beneficios tributarios que establece, las donaciones procedentes tanto de Chile como del extranjero, que se destinen al Fondo o a financiar obras específicas, según el caso, y que se materialicen dentro del plazo de dos años contado desde la fecha en que se dicte el Decreto Supremo que señale las zonas afectadas por alguna de las catástrofes, o por el plazo menor que establezca el Presidente de la República, mediante Decreto Supremo fundado, sin perjuicio de lo establecido en el artículo transitorio de la Ley².

Por regla general, las donaciones deben efectuarse en dinero. Sin embargo, los contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría que declaren su renta efectiva, sobre la base de un balance general según contabilidad completa, podrán efectuar donaciones en especies, comprendiéndose también dentro de éstas últimas, aquellas que consistan en una obra específica construida previamente por el donante o especialmente construida al efecto, que no se hayan sometido al procedimiento que se establece en el Reglamento y que se efectúen directamente al Fondo, directamente al beneficiario o a un tercero en representación de éste, sin perjuicio de las facultades del Ministerio de Hacienda para definir el destino de las mismas, en el primero caso. En estos casos, el valor de la donación será el valor de costo que los bienes tengan para los efectos de lo dispuesto en la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), debiendo registrarse y documentarse su entrega, en la forma que establece este Servicio mediante Resolución³.

La Ley no establece limitaciones respecto de la moneda en la pueden efectuarse las donaciones, por lo que se entenderán como donaciones en dinero aquellas que se efectúen en moneda nacional o extranjera. Sin embargo, sólo se considerará como monto de la donación, el monto de la moneda extranjera respectiva convertida a pesos chilenos de acuerdo al tipo de cambio informado por el Banco Central de Chile para los efectos del N° 6, del Capítulo I, del Compendio de Normas de Cambios Internacionales del día en que se efectuó la donación.

Si la donación se efectúa mediante cheques u otros documentos, sólo se considerará materializada en la oportunidad en que se haga efectivo su cobro.

Ahora bien, según se ha señalado, las donaciones podrán destinarse al Fondo (sin destinación específica) o para financiar obras específicas. En el primer caso, las donaciones son destinadas directamente al Fondo y se aplican respecto de ellas los beneficios tributarios y requisitos establecidos en el Título II de la Ley, y las demás normas generales contenidas en dicho texto legal. También podrán acogerse a los beneficios tributarios establecidos en la Ley, las donaciones efectuadas para financiar obras específicas, en cuyo caso, los donantes puedan materializar la donación directamente al Fondo, para que sea asignada por parte del Ministerio de Hacienda al beneficiario en la forma que disponga el Reglamento; o directamente al beneficiario o a un tercero en representación de éste, aplicándose en este caso los beneficios tributarios y requisitos establecidos en el Título III de la Ley, así como las normas generales de la Ley.

Para los efectos de impetrar los beneficios tributarios, las donaciones se entenderán efectuadas de acuerdo a las siguientes reglas:

a) Donaciones en dinero o en moneda extranjera: Cuando le conste al Ministerio de Hacienda que así ha ocurrido, ya sea que se efectúe mediante depósito, transferencia electrónica, cheque u otro documento o mecanismo que establezca el Reglamento. En el caso de las donaciones efectuadas a través de un documento, sólo se considerarán materializadas en la oportunidad en que se haga efectivo su cobro. Tratándose de donaciones en moneda extranjera, se aplicarán las reglas anteriores, y su valor corresponderá al monto de la moneda extranjera respectiva, convertida a pesos chilenos de acuerdo al tipo de cambio informado por el Banco Central de Chile para los efectos del N° 6, del Capítulo I, del Compendio de Normas de Cambios Internacionales del día en que se efectúa.

b) Donaciones en las que el donante suscribe un convenio de ejecución de las obras específicas en el que se obliga a administrar directamente los recursos comprometidos para el financiamiento de la obra: Cuando le conste al Ministerio de Hacienda que se han enterado total

² El N° 11), del artículo 1° de la Ley N° 20.565, modificó el artículo transitorio de la Ley N° 20.444, por lo cual, sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso 5°, del artículo 1° de esta última Ley, podrán acogerse a lo dispuesto en ella, aquellas donaciones que se efectúen hasta el día 31 de diciembre de 2013.

³ Actualmente la Res. Ex. N° 130 de 2010, publicada en la página web de este Servicio, www.sii.cl.

o parcialmente los aportes, ya sea mediante la ejecución total de la obra respectiva, o mediante avances parciales de la misma, conforme a los términos del convenio respectivo. De acuerdo a lo anterior, en el último caso, podrán efectuarse varias donaciones parciales según los estados de avance de las obras, los que no podrán exceder en total, del valor de la misma establecido de acuerdo al o los decretos supremos respectivos.

c) Donaciones en las que el donante efectúa el aporte en dinero y suscribe un convenio de ejecución de las obras específicas: En la misma oportunidad indicada en la letra a) precedente.

d) Donaciones en especies: Cuando le conste al Ministerio de Hacienda el valor de las especies donadas, así como la tradición y entrega de las mismas. La valorización de las especies y su entrega se efectuará en los términos fijados por este Servicio mediante Resolución⁴.

C) Beneficios tributarios.

La Ley contempla, en términos generales, los siguientes beneficios tributarios:

i) En el Impuesto a la Renta.

- **Contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría (IDPC).** El monto y tipo del beneficio tributario depende en este caso, de si las donaciones son destinadas al Fondo (sin destino específico) o si se efectúan para financiar obras específicas, en la medida que se cumplan los requisitos legales. En el primer caso, el beneficio tributario consiste en que podrán imputar un crédito contra el referido tributo, equivalente a un porcentaje de la donación efectuada y aquella parte de la misma que no pueda ser imputada como crédito, podrá ser deducida como gasto. En el segundo caso, el beneficio tributario consiste sólo en la posibilidad de deducir como gasto el monto total de la donación.
- **Contribuyentes del Impuesto Global Complementario (IGC), del Impuesto Único de Segunda Categoría (IUSC) y del Impuesto Adicional (IA).** Estos contribuyentes, podrán imputar un crédito contra el respectivo tributo, equivalente a un porcentaje de la donación efectuada.

ii) En el Impuesto a las Ventas y Servicios (IVA).

La Ley establece tres beneficios en materia de IVA:

- Las donaciones en especies no se afectarán con los tributos de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.
- Los donantes que sean contribuyentes de esa Ley, tendrán derecho al crédito fiscal por el impuesto soportado en las adquisiciones de los bienes donados.
- El monto correspondiente a las donaciones no gravadas, no se considerará dentro de las ventas no gravadas del período para efectos de calcular la proporción del crédito fiscal a que tiene derecho el contribuyente, cuando éste fuere de utilización común.

iii) En el Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones (IHAD).

Los contribuyentes personas naturales que efectúen donaciones en dinero, tendrán derecho a que un porcentaje de la donación pueda ser imputado como crédito contra el pago del impuesto a las asignaciones por causa de muerte que grave a sus herederos o legatarios. También darán derecho a crédito las donaciones en dinero llevadas a cabo por las sucesiones hereditarias, siempre que se efectúen dentro del plazo de tres años, contados desde el fallecimiento del causante. Además, las cantidades donadas se encuentran exentas del referido tributo.

D) Donatarios.

Conforme a los artículos 3° y 8°, de la Ley, las donaciones en dinero o especies deben efectuarse al Fondo, sin perjuicio de que en el caso de la donaciones que se efectúen para financiar obras específicas, el artículo 8° bis permite que los donantes puedan materializar la donación directamente

⁴ Actualmente la Res. Ex. N° 130 de 2010, publicada en la página web de este Servicio, www.sii.cl.

al Fondo, para que sea asignada por parte del Ministerio de Hacienda al beneficiario en la forma que disponga el Reglamento; directamente al beneficiario o a un tercero en representación de éste.

E) Obligaciones de información.

El artículo 12 de la Ley, establece que los donantes, sus representantes, retenedores o pagadores, según el caso, deberán informar a este Servicio el monto de la donación efectuada, en la forma y plazo que establezca mediante Resolución⁵. Esta información se ampara en el secreto establecido en el artículo 35 del Código Tributario. Por tanto, además de conservar el certificado emitido por el Ministerio de Hacienda dando cuenta de la donación, se encuentran obligados a informar los siguientes contribuyentes:

- 1) Los contribuyentes del IDPC que declaren su renta efectiva sobre la base de un balance general según contabilidad completa;
- 2) Los empleadores, habilitados o pagadores de las rentas contempladas en el N°1, del artículo 43, de la LIR, que imputen el crédito por las donaciones que descuenten por planilla⁶, y
- 3) Los retenedores que se encuentren obligados a practicar las retenciones que ordena el artículo 74, N°4, de la LIR, respecto de las cuales proceda imputar el crédito por donaciones a requerimiento del contribuyente del IA. Además, deberán conservar el certificado emitido por el Ministerio de Hacienda, que les entregue el contribuyente cuando solicite la imputación del crédito contra la retención.

Por ello, sin perjuicio de mantener en su poder el certificado emitido por el Ministerio de Hacienda dando cuenta de la donación, están liberados de la obligación de informar los siguientes contribuyentes:

- 1) Los contribuyentes del IGC;
- 2) Los contribuyentes afectos al IUSC del N°1, del artículo 43, de la LIR;
- 3) Los contribuyentes del IA de la LIR, que deban declarar anualmente dicho tributo, y los accionistas a que se refiere el número 2), del artículo 58 de la LIR, y
- 4) Las personas naturales y las sucesiones hereditarias a que se refiere el artículo 7°, de la Ley.

Finalmente, cabe señalar que de acuerdo a lo establecido en el artículo 8° ter, en caso que la donación se otorgue directamente al beneficiario o a un tercero en representación de éste, éstos deberán informar cada año al Ministerio de Hacienda, antes del 31 de diciembre, el uso de los recursos recibidos, el estado de avance de las obras específicas y el resultado de su ejecución.

F) Obligación de certificar por parte del Ministerio de Hacienda.

El inciso 4°, del artículo 2° de la Ley, dispone que el Ministerio de Hacienda deberá emitir los certificados que den cuenta de las donaciones efectuadas conforme a esta Ley, de acuerdo a las especificaciones y formalidades que al efecto establecerá este Servicio mediante Resolución⁷. Esta certificación permitirá acreditar la donación, su fecha y monto. Por su parte, el artículo 9° de la Ley, reitera esta obligación, señalando que previo a la emisión del certificado y tratándose de donaciones destinadas a financiar obras específicas, los donantes deberán dar cuenta a dicho Ministerio del hecho de haber efectuado la donación, lo que se efectuará mediante documentos que acrediten fehacientemente la misma, de acuerdo a las especificaciones y formalidades que al efecto establecerá este Servicio mediante Resolución.

2.- BENEFICIOS TRIBUTARIOS RELACIONADOS CON EL IMPUESTO A LA RENTA.

A) Contribuyentes del IDPC de la LIR, que declaren su renta efectiva sobre la base de un balance general según contabilidad completa.

1.- Donante: Contribuyentes del IDPC que declaren su renta efectiva sobre la base de balance general según contabilidad completa.

⁵ Actualmente la Res. Ex. N° 17 de 2011, publicada en la página web de este Servicio, www.sii.cl, establece dicha obligación, mediante la Declaración Jurada 1844.

⁶ Actualmente la forma en que estos contribuyentes deben informar, se encuentra regulado en la Res. Ex. N° 17, de 2011, publicada en la página web del SII, www.sii.cl.

⁷ Actualmente la Res. Ex. N° 130 de 2010, publicada en la página web de este Servicio, www.sii.cl.

2.- Donatario: El donatario hábil como regla general para estos efectos, es el Fisco de Chile. En el caso de las donaciones que se efectúen para financiar obras específicas, el artículo 8° bis permite que los donantes puedan materializar la donación directamente al Fondo, al beneficiario, o a un tercero en representación de éste, motivo por el cual, éstos son los donatarios habilitados. Sin perjuicio de lo anterior, la certificación de las donaciones que se materialicen será efectuada por el Ministerio de Hacienda.

3.- Beneficio tributario: Los beneficios tributarios establecidos en la Ley, dependen de si las donaciones se efectúan directamente al Fondo sin destinación específica, o bien, si tales donaciones se efectúan para financiar obras específicas cumpliendo los requisitos establecidos en el Título III de la Ley. Los requisitos y características que deben cumplir estas obras específicas, se explican con mayor detalle en el número 5.-, de este Capítulo II, sobre "PARTICULARIDADES DE LAS OBRAS ESPECÍFICAS".

Tales beneficios sólo podrán ser impetrados si la donación se financia con recursos del contribuyente registrados en su contabilidad completa. En el caso de las donaciones en especies, dicha situación es independiente de si tales activos forman parte o no, de los bienes destinados al giro de la empresa.

3.1.- Donaciones sin destinación específica.

a) Beneficios tributarios: De acuerdo al artículo 4° de la Ley, estos contribuyentes tendrán derecho a un crédito contra el IDPC equivalente a un porcentaje de las donaciones, en dinero o en especies, que efectúen al Fondo. La parte restante de la donación que no constituya crédito o no pueda imputarse como tal, podrá ser deducida como gasto. En todo caso, el inciso 5°, del artículo 4° de la Ley, establece un límite general para el monto total de los beneficios que estos contribuyentes pueden utilizar respecto de las donaciones que efectúen, sea que consista en un crédito, o bien en la deducción como gasto de aquella parte que no constituya crédito o no pueda imputarse como tal.

El monto total de los referidos beneficios no podrá exceder, a elección del contribuyente, de las siguientes cantidades:

- i. El monto de la renta líquida imponible del ejercicio respectivo, determinada en conformidad a los artículos 29 al 33 de la LIR. Cabe hacer presente que la citada base imponible, incluye sólo aquella parte de la donación que constituye crédito y, por tanto, aquella que puede ser rebajada como gasto se encuentra previamente deducida.
- ii. El uno coma seis por mil (0,16%), del capital propio tributario de la empresa, determinado al término del ejercicio respectivo conforme a lo dispuesto en el artículo 41 de la LIR.

a.1) Parte de la donación que constituye crédito: Estos contribuyentes tendrán derecho a un crédito contra el IDPC equivalente al 50% del monto de las donaciones que efectúen al Fondo, el que se imputará sólo contra el referido tributo que corresponda al ejercicio en que se efectúa la donación. Tal beneficio sólo podrá utilizarse si la donación, en aquella parte que constituyen crédito, se encuentra incluida en la base imponible del impuesto correspondiente al año en que se efectuó materialmente la donación. El monto máximo del crédito susceptible de ser imputado en el ejercicio, no podrá exceder de los límites señalados en los literales i. y ii., de la letra a) anterior. Este crédito, se aplicará con anterioridad a cualquier otro y si luego de ello, resultare un exceso, éste no podrá imputarse a ningún otro impuesto, ni será devuelto.

a.2) Parte de la donación que constituye gasto: La donación o aquella parte de la misma, que se encuentre dentro de los límites señalados en los literales i. y ii., de la letra a) anterior, que no constituya crédito o no pueda imputarse como tal, podrá rebajarse como gasto en la determinación de la renta líquida imponible del ejercicio en que ésta se efectuó. Cabe expresar que, en la alternativa ii) de la letra a) anterior, la rebaja como gasto de la donación que se encuentre dentro del límite del uno coma seis por mil del capital propio tributario, procederá aún en situación de pérdida tributaria o en el caso en que dicha donación sea la que genera tal pérdida.

b) Tratamiento tributario de la donación en exceso: Aquella parte de la donación que exceda los límites señalados en los literales i. y ii., de la letra a) anterior, y que por tanto no puede imputarse como crédito ni rebajarse como gasto, constituirá un gasto rechazado de aquellos a que se refiere el número 1, del artículo 33 de la LIR, pero sin embargo, no se aplicará respecto de ella lo dispuesto en el artículo 21 del mismo texto legal. En todo caso, por tratarse de cantidades que son representativas de un desembolso de dinero o retiro de especies, y no son susceptibles de ser retiradas o distribuidas por el

propietario, socio o accionista, igualmente deberán considerarse retiradas de la empresa al término del ejercicio respectivo, independientemente del resultado tributario, como una partida de aquellas señaladas en el inciso 2°, del referido artículo 21.

3.2.- Donaciones destinadas a financiar obras específicas.

a) Beneficios tributarios: De acuerdo al artículo 9° de la Ley, estos contribuyentes podrán rebajar como gasto el monto de la donación, en dinero o en especies, que efectúen al Fondo, directamente al beneficiario o a un tercero en representación de éste, con el objeto de financiar una obra específica. En todo lo demás, estas donaciones se sujetan al mismo tratamiento tributario previsto en el Título I, de la Ley, por lo que también resulta aplicable en este caso, el inciso 5°, del artículo 4° de la misma, que establece un límite general para el monto total de los beneficios que estos contribuyentes pueden utilizar respecto de las donaciones que efectúen. Como en este caso el beneficio tributario consiste en la posibilidad de rebajar como gasto las donaciones, dicho gasto no podrá exceder, a elección del contribuyente, de las siguientes cantidades:

- i. El monto de la renta líquida imponible del ejercicio respectivo, determinada en conformidad a los artículos 29 al 33 de la LIR. Cabe hacer presente que la citada base imponible, es aquella de la cual ya se ha deducido previamente como gasto la referida donación.
- ii. El uno coma seis por mil (0,16%), del capital propio tributario de la empresa al término del ejercicio respectivo, determinado éste conforme a lo dispuesto en el artículo 41 de la LIR.

Cabe hacer presente que, con anterioridad a las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.565, el artículo 9° de la Ley, permitía la deducción como gasto de ciertos desembolsos efectuados por el contribuyente en el desarrollo de actividades complementarias con las obras específicas financiadas a través de este tipo de donaciones. Tal norma fue derogada por la Ley N° 20.565, por tanto, a contar de la vigencia de la referida Ley, no procederá la deducción como gasto de dichas cantidades, salvo que conforme a lo dispuesto en el decreto respectivo, se considere que éstas forman parte de la donación de que se trate y sean certificadas en tal calidad por el Ministerio de Hacienda.

b) Tratamiento tributario de la donación en exceso: Aquella parte de la donación que exceda los límites señalados en los literales i. y ii., de la letra a) anterior, y que por tanto no puede rebajarse como gasto, constituirá un gasto rechazado de aquellos a que se refiere el número 1, del artículo 33 de la LIR, pero sin embargo, no se aplicará respecto de ella, lo dispuesto en el artículo 21 del mismo texto legal. En todo caso, por tratarse de cantidades que son representativas de un desembolso de dinero o retiro de especies, y no son susceptibles de ser retiradas o distribuidas por el propietario, socio o accionista, igualmente deberán considerarse retiradas de la empresa al término del ejercicio respectivo, independientemente del resultado tributario, como una partida de aquellas señaladas en el inciso 2°, del referido artículo 21.

4.- Valoración de la donación (valor de los bienes donados): El inciso 6°, del artículo 4° de la Ley, dispone que para los efectos de las donaciones en especie, el valor de los bienes donados será el que corresponda a su costo para los efectos de la LIR. Así por ejemplo, en aquellos casos en que la donación consista en un bien que se haya encontrado sujeto a depreciación, deberá considerarse el valor de adquisición, menos las depreciaciones acumuladas, ambas cantidades reajustadas hasta la fecha del balance correspondiente al ejercicio inmediatamente anterior a aquel en que se efectúa la donación. En todo caso, la entrega de estos bienes se registrará y documentará en la forma que establecerá este Servicio mediante Resolución⁸.

B) Contribuyentes del IGC.

1.- Donante: Todos los contribuyentes del IGC, sea que determinen o no sus rentas efectivas conforme al artículo 50 de la LIR.

2.- Donatario: El donatario hábil como regla general para estos efectos, es el Fisco de Chile. En el caso de las donaciones que se efectúen para financiar obras específicas, el artículo 8° bis permite que los donantes puedan materializar la donación directamente al Fondo, al beneficiario o a un tercero en representación de éste, motivo por el cual, éstos son los donatarios habilitados. Sin perjuicio de lo anterior, la certificación de las donaciones que se materialicen será efectuada por el Ministerio de Hacienda.

⁸ Actualmente la Res. Ex. N° 130 de 2010, publicada en la página web de este Servicio, www.sii.cl.

3.- Beneficio tributario: De acuerdo a lo dispuesto en los artículos 5° y 9° de la Ley, estos contribuyentes tendrán derecho a un crédito contra el IGC que deban pagar por las rentas obtenidas en el año calendario en que se efectúe la donación, equivalente al 40% del monto total de las donaciones en dinero que efectúen conforme a esta Ley.

4.- Límite del beneficio: El monto del crédito no podrá exceder del 40% de las donaciones efectuadas durante el período.

5.- Orden de imputación del crédito: Este crédito se imputará a continuación de cualquier otro crédito y si luego de ello resultare un exceso, éste no se devolverá, ni se tendrá derecho a su imputación a impuesto alguno.

C) Contribuyentes del IUSC.

1.- Donante: Todos los contribuyentes del IUSC.

2.- Donatario: El donatario hábil como regla general para estos efectos, es el Fisco de Chile. En el caso de las donaciones que se efectúen para financiar obras específicas, el artículo 8° bis permite que los donantes puedan materializar la donación directamente al Fondo, al beneficiario o a un tercero en representación de éste, motivo por el cual, éstos son los donatarios habilitados. Sin perjuicio de lo anterior, la certificación de las donaciones que se materialicen será efectuada por el Ministerio de Hacienda.

3.- Beneficio tributario: De acuerdo a lo dispuesto en los artículos 5° y 9°, de la Ley, estos contribuyentes tendrán derecho a un crédito contra el IUSC por un monto equivalente al 40% de las donaciones en dinero que efectúen conforme a la Ley. La donación debe efectuarse mediante descuentos por planilla acordados con el empleador. No dan derecho a este beneficio, las donaciones que el trabajador efectúe directamente al Fondo.

4.- Límite del beneficio: El monto del crédito no podrá exceder del 40% de las donaciones efectuadas durante el período.

5.- Período y forma en que procede la imputación del crédito: La imputación del crédito sólo podrá efectuarse en el período en que el empleador haga el descuento por planilla de la donación respectiva.

Para tal efecto, los empleadores, habilitados o pagadores, deberán imputar el crédito contra la retención del IUSC que se aplique en el mismo período señalado.

6.- Orden de imputación del crédito: Este crédito se imputará a continuación de cualquier otro crédito y si luego de ello resultare un exceso, éste no se devolverá, ni se tendrá derecho a su imputación a impuesto alguno.

D) Contribuyentes del IA.

1.- Donantes: Los contribuyentes del IA que deban declarar anualmente dicho tributo y los accionistas a que se refiere el N° 2, del artículo 58 de la LIR.

2.- Donatario: El donatario hábil como regla general para estos efectos, es el Fisco de Chile. En el caso de las donaciones que se efectúen para financiar obras específicas, el artículo 8° bis permite que los donantes puedan materializar la donación directamente al Fondo, al beneficiario o a un tercero en representación de éste, motivo por el cual, éstos son los donatarios habilitados. Sin perjuicio de lo anterior, la certificación de las donaciones que se materialicen será efectuada por el Ministerio de Hacienda.

3.- Beneficio tributario: De acuerdo a lo dispuesto en los artículos 6° y 9° de la Ley, estos contribuyentes tendrán derecho a un crédito contra el IA por un monto equivalente al 35% de la donación reajustada e incrementada por el monto de los créditos a que el contribuyente tenga derecho por la renta afecta a dicho tributo equivalente al monto de la donación, en la medida en que deban considerarse formando parte de la base imponible del mismo. El crédito procederá sólo sobre las donaciones en dinero que se realicen en el ejercicio comercial respectivo. La Ley no exige que la donación se haya efectuado con cargo a las rentas afectas al IA, aunque nada impide que así ocurra.

4.- Límite del beneficio: El crédito a imputar contra el IA, equivale a un 35% de la suma conformada por las siguientes cantidades:

1. El monto de la donación, reajustada de acuerdo al porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior a aquel en que se efectúa la donación y el mes anterior a aquel en que corresponda calcular el crédito, según el caso⁹.
2. Los créditos a que el contribuyente tenga derecho por la renta donada afecta al IA, en la medida en que deban considerarse formando parte de la base imponible de dicho tributo¹⁰.

Cuando a las rentas del período afectas al IA correspondan créditos por distintos montos, considerando por ejemplo las diferentes tasas del IDPC que las hayan afectado en la empresa fuente, por no existir una regla especial en la Ley, el contribuyente podrá optar por agregar tales créditos en el orden que estime conveniente. A manera de ejemplo, se contempla en esta categoría el crédito por IDPC y el crédito por rentas extranjeras para evitar la doble tributación internacional.

5.- Período y forma en que procede la imputación del crédito contra el IA:

5.1.- Imputación. Para imputar el crédito en contra de la retención de IA que se practique conforme al artículo 74 N° 4, de la LIR, el contribuyente deberá entregar al agente retenedor, la copia del certificado emitido por el Ministerio de Hacienda en que conste la donación efectuada.

Para tal imputación, se deberá distinguir:

5.1.1.- Imputación provisoria: Los contribuyentes beneficiados, salvo los indicados en el número 5.1.2.- siguiente, podrán imputar el crédito determinado provisoriamente en la forma señalada en el número 4.- anterior (Límite del beneficio), sin aplicar el reajuste indicado en el punto 1., de ese numeral, cuando la donación se haya efectuado en el mismo período al que correspondan las rentas sobre las cuales se debe aplicar la retención y calculado con la misma tasa de retención.

5.1.2.- Imputación definitiva: Por su parte, los contribuyentes a que se refiere el artículo 14, letra A), N°3, letra c) de la LIR, es decir, los accionistas sin domicilio ni residencia en el país de sociedades anónimas y en comandita por acciones constituidas en Chile, podrán imputar el crédito contra la retención que se practique en conformidad al artículo 74, N°4 de la LIR, de manera definitiva, pues no se encuentran obligados a presentar una declaración anual de impuestos a la renta. El crédito se determinará en la forma señalada en el número 4.- anterior, sin aplicar el reajuste indicado en el punto 1., de ese numeral, cuando la donación se haya efectuado en el mismo período al cual corresponden los dividendos o demás cantidades afectas, y siempre con una tasa de 35%.

Cuando estos últimos, no imputen el crédito en el período en que se practique la retención de IA, podrán solicitar la devolución del impuesto retenido en exceso conforme a lo dispuesto por el artículo 126 del Código Tributario, cantidad que para estos efectos se reajustará de acuerdo al porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior a la retención y el mes anterior a la resolución que ordene su devolución.

5.2.- Imputación en contra del IA en la declaración anual de impuestos a la renta. Los contribuyentes señalados en el número 5.1.1.- precedente, podrán imputar el crédito definitivo que determinen conforme al número 4.- anterior, contra el IA determinado en la declaración anual de impuestos a la renta, a la cual se encuentran obligados. En este caso, dado que el crédito se determina al final del ejercicio, el monto de la donación deberá reajustarse de acuerdo al porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior a la donación y el mes anterior a la fecha de cierre del mismo. Cuando estos contribuyentes no hayan imputado el crédito determinado provisoriamente contra la retención, según lo señalado en el número 5.1.1.- anterior, sólo podrán hacerlo en la declaración anual.

En ningún caso procederá la devolución del impuesto retenido por no haberse imputado el crédito en tal oportunidad, puesto que no tiene el carácter de impuesto retenido en exceso, sino que el legislador ha previsto que en tal situación sólo podrá ser imputado a través de la declaración anual de impuestos a la renta.

6.- El crédito por la donación reemplaza los demás créditos: El inciso 2°, del artículo 6° de la Ley, dispone que el crédito por donaciones reemplazará a los demás créditos tributarios a que el

⁹ Este reajuste sólo será procedente, tal como se explica más adelante, cuando la donación se haya efectuado dentro del mismo ejercicio, pero en un mes anterior a aquel en que se produzca el retiro, remesa o distribución de las rentas gravadas con el Impuesto Adicional respecto de las cuales se practicará la retención. Por ello, cuando el retiro, distribución o remesa se haya efectuado en el mismo mes de la donación, no corresponderá aplicar reajuste alguno.

¹⁰ Modificación efectuada por el artículo 1°, N° 5, letra b), de la Ley N° 20.565. Esta modificación rige a contar del 28 de mayo de 2010.

contribuyente tenía derecho por la renta respectiva. En esta situación, que busca evitar la duplicidad de créditos, se encuentran el crédito por IDPC y el crédito por rentas extranjeras para evitar la doble tributación internacional, entre otros. Los créditos reemplazados, no dan derecho a devolución o imputación a impuesto alguno.

7.- Efecto del crédito en la determinación de la base imponible del IA: De acuerdo al inciso 2°, del artículo 6° de la Ley, el crédito por donaciones no formará parte de la base imponible del IA sobre el cual se imputará, puesto que no se ha innovado en la forma de determinarla. El siguiente ejemplo, explica la situación tributaria de los contribuyentes del IA, que efectúan una donación al Fondo:

I.- Antecedentes:

Fecha de distribución del dividendo o del retiro:	15-06-2013
Variación del IPC, de junio a diciembre 2013:	2,2%
Dividendo o retiro bruto (monto histórico):	\$ 30.000.000
Crédito e incremento por Impuesto de Primera Categoría al 31.12.2013:	Tasa 20%
Monto donación efectuada en junio 2013, por el accionista o socio:	\$ 15.000.000
Al 31.12.2012, no existía FUT, ni FUNT disponible.	\$ 0

II.- Desarrollo situación 1 (Retención que afecta al accionista no residente):

1.- Determinación de la base Imponible de Impuesto Adicional, afecta a retención:

a) Dividendo bruto distribuido:	(+) \$ 30.000.000
b) Incremento por Impuesto de Primera Categoría:	(+) \$ 7.500.000
Base Imponible Impuesto Adicional:	(=) \$ 37.500.000
Impuesto según Tasa (35%):	(=) \$ 13.125.000

2.- Cálculo del crédito definitivo por donaciones:

a) Monto de la donación:	(+) \$ 15.000.000
b) Créditos a que tiene derecho el contribuyente:	(+) \$ 3.750.000
Base para calcular el crédito por donaciones:	(=) \$ 18.750.000
Monto del crédito por donaciones (35%):	(=) \$ 6.562.500

3.- Imputación del crédito definitivo contra el Impuesto Adicional:

Impuesto según Tasa (1):	(+) \$ 13.125.000
Crédito definitivo por donaciones determinado (2):	(-) \$ 6.562.500
Crédito por Impuesto de Primera Categoría (no reemplazado):	(-) \$ 3.750.000
Impuesto Adicional a pagar:	(=) \$ 2.812.500

Nota: El crédito por Impuesto de Primera Categoría que se reemplaza (Art. 6, inc. 2°) por el crédito por donaciones, corresponde a los \$ 3.750.000, que sirvieron de base para calcular el mismo.

Desarrollo situación 2 (Retención y declaración anual de impuestos, que afecta a socio no residente de sociedad de personas):

1.- Determinación de la base Imponible de Impuesto Adicional, afecta a retención:

a) Dividendo bruto distribuido:	(+) \$ 30.000.000
b) Incremento por Impuesto de Primera Categoría:	(+) \$ 7.500.000
Base Imponible Impuesto Adicional:	(=) \$ 37.500.000
Impuesto según Tasa (35%):	(=) \$ 13.125.000

2.- Cálculo del crédito contra la retención de Impuesto Adicional:

a) Monto de la donación:	(+) \$ 15.000.000
b) Créditos a que tiene derecho el contribuyente:	(+) \$ 3.750.000
Base para calcular el crédito por donaciones:	(=) \$ 18.750.000
Monto del crédito por donaciones (35%):	(=) \$ 6.562.500

3.- Imputación del crédito contra la retención de Impuesto Adicional:

Impuesto según Tasa (1):	(+) \$ 13.125.000
Crédito definitivo por donaciones determinado (2):	(-) \$ 6.562.500
Crédito por Impuesto de Primera Categoría (no reemplazado):	(-) \$ 3.750.000
Retención provisional por Impuesto Adicional a pagar:	(=) \$ 2.812.500

Nota: El crédito por Impuesto de Primera Categoría que se reemplaza (Art. 6, inc. 2°) por el crédito por donaciones, corresponde a los \$ 3.750.000, que sirvieron de base para calcular el mismo.

4.- Determinación de la base Imponible del Impuesto Adicional, en la declaración anual de impuestos:

a) Retiro bruto (reajustado):	(+) \$ 30.660.000
b) Incremento por Impuesto de Primera Categoría, calculado a diciembre 2013:	(+) \$ 7.665.000
Base Imponible Impuesto Adicional	(=) \$ 38.325.000
Impuesto según Tasa (35%).	(=) \$ 13.413.750

5.- Cálculo del crédito definitivo por donaciones:

a) Monto de la donación, reajustada a diciembre 2013:	(+) \$ 15.330.000
b) Crédito a que tiene derecho el contribuyente, calculado a diciembre 2013:	(+) \$ 3.832.500
Base para calcular el crédito por donaciones:	(=) \$ 19.162.500
Monto del crédito por donaciones definitivo (35%).	(=) \$ 6.706.875

6.- Imputación del crédito definitivo contra el Impuesto Adicional en la declaración anual.

Impuesto según Tasa (4)	(+) \$ 13.413.750
Crédito por donaciones (5):	(-) \$ 6.706.875
Crédito por Impuesto de Primera Categoría no reemplazado, a diciembre 2013:	(-) \$ 3.832.500
Impuesto Adicional determinado:	(=) \$ 2.874.375
Retenciones efectuadas, reajustadas a diciembre 2013 (3):	(-) \$ 2.874.375
Impuesto a pagar:	(+) \$ 0

E) Inaplicabilidad del Límite Global Absoluto que establece la Ley 19.885.

De acuerdo al artículo 14 de la Ley, a las donaciones efectuadas en conformidad a la misma, no se aplican los límites establecidos en el artículo 10 de la Ley 19.885.

F) Donaciones no forman parte del costo del activo.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 8° de la Ley, en el caso de obras privadas, cuando se trate de infraestructura que forme parte del activo de contribuyentes de la Primera Categoría de la LIR, el valor de costo de tales bienes, no podrá incrementarse por el monto de las donaciones recibidas conforme a esta Ley. Por tanto, el monto de las donaciones en ningún caso incrementará el valor que para efectos tributarios deba considerar el donatario, ya sea para determinar el valor que tenga derecho a deducir vía depreciación de tales activos, como costo en la posterior enajenación de los mismos, o a cualquier otro título.

3.- BENEFICIOS TRIBUTARIOS RELACIONADOS CON EL IVA.

a) Beneficios relacionados con las donaciones efectuadas en especies y la ejecución de obras específicas.

i) **Hecho no gravado:** De acuerdo al inciso 6°, del artículo 4°, y al artículo 9°, ambos de la Ley, las donaciones en especies que efectúen los contribuyentes del IDPC, que declaren su renta efectiva sobre la base de un balance general según contabilidad completa, no se afectarán con los impuestos de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, contenido en el Decreto Ley 825 de 1974, sin perjuicio de la obligación de emitir la correspondiente factura no gravada.

ii) Derecho al crédito fiscal: Las mismas normas legales disponen que los contribuyentes conservarán el derecho al uso como crédito fiscal, del impuesto soportado o pagado en las adquisiciones de bienes o servicios utilizados para llevar a cabo tales donaciones. Por tanto, a pesar de lo dispuesto en el número 2, del artículo 23 de la Ley del IVA, los contribuyentes que efectúen este tipo de donaciones, igualmente tendrán derecho al crédito fiscal por el impuesto soportado o pagado en las adquisiciones de bienes o servicios utilizados para llevar a cabo tales donaciones.

iii) Proporcionalidad del crédito fiscal: La Ley establece que en la situación descrita en el literal i), no se aplicarán las disposiciones de la Ley del IVA, o de su reglamento, que obligan a la determinación de un crédito fiscal proporcional cuando existan operaciones exentas o no gravadas. Por tanto, el monto correspondiente a las donaciones no gravadas, no se considerarán dentro de las ventas no gravadas del período para efectos de calcular la proporción del crédito fiscal de utilización común a que tiene derecho el contribuyente.

Tales beneficios se aplican independientemente de si las especies donadas forman parte o no, de los bienes del giro de la empresa y de si a la fecha de adquisición de tales bienes, el contribuyente cuenta o no con el certificado que al efecto emitirá el Ministerio de Hacienda una vez efectuada la donación, toda vez que éste no constituye un requisito para acceder a dichos beneficios, el cual en todo caso, deberá ser presentado con posterioridad en el proceso de fiscalización que corresponda, a requerimiento de este Servicio.

b) Otras consideraciones.

Cabe hacer presente que con anterioridad a las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.565, el artículo 9° de la Ley, establecía que ciertos gastos y actividades calificados como complementarias con las obras específicas acogidas a la Ley, no se gravaban con IVA, permitiendo que los contribuyentes conservarán el derecho al uso como crédito fiscal del IVA soportado o pagado en la adquisición de bienes o servicios utilizados para llevar a cabo dichas actividades complementarias y tales cantidades, no se consideraban dentro de las ventas no gravadas del período para efectos de calcular la proporción del crédito fiscal de utilización común a que tiene derecho el contribuyente. Sin embargo, tal norma fue derogada por la Ley N° 20.565, por lo que, a contar de la vigencia de la referida Ley, se aplicarán al respecto las reglas generales en materia de IVA, salvo que conforme a lo dispuesto en el decreto respectivo, se considere que éstos gastos o actividades forman parte de la donación y sean certificados en tal calidad por el Ministerio de Hacienda. Por otra parte, la entrega de los bienes donados se registrará y documentará en la forma que establece este Servicio mediante Resolución¹¹. Finalmente, cabe señalar que estos beneficios sólo podrán ser impetrados si la donación se financia con recursos del contribuyente registrados en su contabilidad completa.

4.- BENEFICIOS TRIBUTARIOS RELACIONADOS CON EL IMPUESTO A LAS HERENCIAS Y DONACIONES.

i) Beneficio tributario: De acuerdo a los artículos 7° y 9° de la Ley, los contribuyentes podrán imputar como crédito contra el impuesto que afecte a las asignaciones por causa de muerte de la Ley N° 16.271, el 40% de las donaciones en dinero que efectúe el causante, o las sucesiones hereditarias, en su caso. Para que proceda el beneficio, las donaciones efectuadas no podrán acogerse a los demás beneficios tributarios establecidos en la Ley.

ii) Donantes y beneficiarios del crédito: Los artículos 7° y 9° de la Ley, distinguen entre:

1) Las personas naturales que efectúen donaciones en dinero, tendrán derecho a que el 40% de la misma, pueda ser imputado como crédito contra el impuesto que grave a los herederos o legatarios del donante, al tiempo de su fallecimiento. En tal caso, el crédito por donaciones no formará parte de las asignaciones gravadas conforme a la Ley N° 16.271.

2) Las sucesiones hereditarias que efectúen donaciones en dinero, siempre que éstas se lleven a cabo dentro del plazo de 3 años contados desde el fallecimiento del causante, tendrán derecho a que el 40% de la misma, pueda ser imputado como crédito contra el impuesto que grave a los herederos o legatarios del donante al tiempo de su fallecimiento.

iii) Forma de acreditar el beneficio: Conforme al artículo 7° de la Ley, para que los herederos o legatarios acrediten la procedencia de la imputación del crédito, los donantes deberán solicitar a este Servicio, la emisión de un certificado que establezca según el caso, lo siguiente:

¹¹ Actualmente la Res. Ex. N° 130 de 2010, publicada en la página web de este Servicio, www.sii.cl.

1) Caso en que el donante sea el propio causante: Deberá solicitar a este Servicio un certificado que acredite:

- i. La existencia del crédito tributario.
- ii. Su monto, expresado en Unidades de Fomento según su valor a la fecha de emisión del certificado.
- iii. La individualización del contribuyente.
- iv. La constatación de que el crédito, sin límite de tiempo, podrá imputarse al pago del impuesto a las asignaciones hereditarias que se devengue tras el fallecimiento del contribuyente. Lo anterior es sin perjuicio de la oportunidad en que debe hacerse efectivo el crédito, conforme se señala más adelante.

2) Caso en que el donante sea la sucesión hereditaria: El representante de la sucesión deberá solicitar a este Servicio un certificado que acredite:

- i. La existencia del crédito tributario.
- ii. Su monto, expresado en Unidades de Fomento según su valor a la fecha de emisión del certificado.
- iii. La individualización del causante y sus sucesores.
- iv. La constatación de que, sin límite de tiempo, podrá imputarse al pago del impuesto a las asignaciones hereditarias que a los herederos y legatarios que forman parte de la sucesión les corresponda pagar. Lo anterior es sin perjuicio de la oportunidad en que debe hacerse efectivo el crédito, conforme se señala más adelante.

Este Servicio emitirá el certificado señalado, cuando los donantes previamente acompañen el certificado que emita el Ministerio de Hacienda, dando cuenta de la donación efectuada.

iv) Forma de imputar el beneficio: El artículo 7° de la Ley, dispone que el crédito se distribuirá en la forma que se indica a continuación:

1) Entre todos los herederos o legatarios, a prorrata del valor líquido de sus respectivas asignaciones respecto del total de la masa de bienes, una vez practicadas las deducciones que correspondan, o

2) En la forma en que los herederos o legatarios, de común acuerdo, establezcan en la liquidación del impuesto a las herencias.

v) Oportunidad en que procede la imputación del crédito: De acuerdo al artículo 7° de la Ley, la imputación del crédito podrá efectuarse sólo al momento en que corresponda efectuar el pago del impuesto a las asignaciones hereditarias. Lo anterior, no se ve afectado en caso alguno por el plazo que medie entre el momento en que se efectúa la donación y el momento en que se efectúe la imputación del crédito. Debe recordarse en este punto, que de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 50 de la Ley N° 16.271, el impuesto sobre las asignaciones por causa de muerte debe declararse y pagarse simultáneamente, dentro del plazo de 2 años contado desde la fecha en que la asignación se defiera.

vi) Orden de imputación del crédito: El crédito a que se refieren los artículos 7° y 9° de la Ley, se imputará a continuación de cualquier otro crédito y si luego de ello resultare un exceso, éste no se devolverá ni se tendrá derecho a su imputación a impuesto alguno.

5.- PARTICULARIDADES DE LAS OBRAS ESPECÍFICAS.

i.- Características generales. De acuerdo a lo establecido en el artículo 8° de la Ley, también se aplica lo previsto en ella, respecto de las donaciones que tengan por objeto la construcción, reconstrucción, reposición, remodelación, restauración, reemplazo, o rehabilitación de infraestructura, instalaciones, obras y equipamiento ubicado en las zonas afectadas por cualquiera de los eventos indicados en el artículo 1°, y que sean previamente identificadas como obras específicas, mediante uno o más Decretos Supremos del Ministerio de Hacienda.

Tales obras pueden ser de naturaleza pública o privada y tener por objeto la construcción, reconstrucción, reposición, remodelación, restauración, reemplazo o rehabilitación de infraestructura pública, obras viales, espacios públicos, áreas silvestres protegidas, instalaciones educacionales, sanitarias, culturales, o deportivas, patrimonio histórico arquitectónico de zonas patrimoniales y zonas típicas, obras de mitigación, planes de evacuación y, en general, los diseños y estudios para llevar las obras a cabo, además de la adquisición de terrenos y del mobiliario y equipamiento necesario para su funcionamiento.

ii.- Requisitos que deben cumplir este tipo de donaciones.

Estas obras específicas deben tener un manifiesto interés público, o bien, estar al servicio de la comunidad en general, lo que será determinado sobre la base de un informe previo emitido por el Ministerio de Desarrollo Social, fundamentado en una evaluación técnica económica que analice su rentabilidad social. El Ministerio de Hacienda mantendrá en su página web, un listado actualizado de las obras específicas que hayan sido identificadas en conformidad al inciso primero del artículo 8°. En dicho listado deberá indicarse, además, los objetivos de la obra, el período de ejecución de la misma, su valor referencial y sus beneficiarios directos.

Cuando se trate de infraestructura privada que forme parte del activo de contribuyentes de la Primera Categoría de la LIR, el valor de costo de tales bienes no podrá incrementarse por el monto de las donaciones recibidas conforme a esta Ley.

Asimismo, no se aplicarán los beneficios que establece la Ley, cuando el donante se encuentre relacionado con el beneficiario de la donación, en los términos establecidos en el artículo 100 de la Ley 18.045.

En caso alguno, la obra específica de carácter privado podrá ir en beneficio directo del donante.

El incumplimiento de lo señalado anteriormente, se sancionará en los términos del artículo 17 de la Ley, lo que se explica el N° 6 siguiente.

iii.- Forma en que se llevan a cabo estas donaciones.

De acuerdo con el artículo 8° bis de la Ley, los donantes podrán efectuar la donación al Fondo, para que sea asignada por parte del Ministerio de Hacienda al beneficiario en la forma que disponga el Reglamento; directamente al beneficiario o a un tercero en representación de éste.

iv.- Ejecución de las obras específicas.

Las obras específicas podrán ser ejecutadas directamente por el donante. Cuando se trate de obras específicas de naturaleza pública, será necesaria la suscripción con los Ministerios, Gobiernos Regionales o Municipios, según corresponda, de uno o más convenios en los que deberá constar el valor referencial de la obra donada, así como las especificaciones técnicas de la misma. En el mismo convenio, se dejará constancia del período de ejecución de la obra y de los aportes comprometidos por el o los donantes.

En el caso de donaciones a obras específicas públicas en que no haya ejecución por parte del donante, el beneficiario estará habilitado para contratar la ejecución de la obra, mediante el mecanismo de trato o contratación directa reglado en la Ley N° 19.886, de Bases sobre Contratos Administrativos de Suministro y Prestación de Servicios.

v.- Obligaciones de información.

En caso que la donación se efectúe directamente al beneficiario o a un tercero en representación de éste, será responsabilidad del beneficiario destinar lo donado a la obra específica respectiva. Los beneficiarios o sus representantes deberán informar cada año al Ministerio de Hacienda, antes del 31 de diciembre de cada año, el uso de los recursos recibidos, el estado de avance de las obras específicas y el resultado de su ejecución. Sin perjuicio de ello, la Subsecretaría de Hacienda podrá solicitar de los beneficiarios la información que estime necesaria para verificar el cumplimiento de las condiciones establecidas en cada caso. El Ministerio de Hacienda podrá solicitar de los donantes que hayan celebrado los convenios de ejecución referidos, la información pertinente para verificar el cumplimiento de las condiciones establecidas al respecto.

Para efectos de fiscalización, este Servicio igualmente podrá solicitar del Ministerio de Hacienda los antecedentes indicados precedentemente.

vi.- Fiscalización de los términos y condiciones de la donación y sanciones por incumplimiento.

El Subsecretario de Hacienda podrá declarar, mediante resolución fundada, el incumplimiento de los términos y condiciones de la donación, si la información o antecedentes requeridos de conformidad con lo dispuesto en el inciso 2°, del artículo 8° ter de la Ley, no fueron presentados a su satisfacción

en los plazos que en cada caso se indique en la respectiva solicitud, o en caso que la información entregada dé cuenta de que los recursos han sido destinados a fines distintos de los contemplados en la obra específica respectiva.

La resolución antes referida deberá ser notificada al beneficiario y a los demás interesados.

Contra dicha resolución procederán los recursos establecidos en la Ley N° 19.880, sobre Bases de los Procedimientos Administrativos.

Una vez que se encuentre firme la citada resolución, ésta será remitida por el Subsecretario de Hacienda a este Servicio, para que proceda al giro del impuesto respectivo.

El beneficiario afectado por la referida resolución, deberá pagar al Fisco un impuesto equivalente al crédito utilizado por el donante de buena fe.

Los administradores o representantes del beneficiario serán solidariamente responsables del pago de dicho tributo y de los reajustes, intereses y multas que se determinen, a menos que demuestren haberse opuesto a los actos que dan motivo a esta sanción o que no tuvieron conocimiento de ellos. Para los efectos de su determinación, giro, reajuste y aplicación de sanciones, este tributo se considerará como un impuesto sujeto a retención y no podrá ser deducido como gasto por el contribuyente en la determinación de su renta líquida imponible afecta al Impuesto de Primera Categoría de la LIR. Contra el giro que emita este Servicio, el contribuyente podrá deducir reclamación sujetándose al procedimiento general establecido en el título II, del Libro III, del Código Tributario, sólo cuando no se conforme a la resolución del Subsecretario de Hacienda que le haya servido de antecedente.

6.- SANCIONES POR EL MAL USO DE LOS BENEFICIOS.

a) De acuerdo a lo dispuesto por el artículo 17 de la Ley, las instituciones o personas beneficiarias de obras específicas a que ésta se refiere, no podrán realizar ninguna contraprestación, tales como el otorgamiento de becas de estudio, cursos de capacitación, asesorías técnicas, u otras, directa o indirectamente, en forma exclusiva, en condiciones especiales, o exigiendo menores requisitos que los que se exigen en general, a favor del donante, ni de sus empleados, directores, o parientes consanguíneos de éstos, hasta el segundo grado, en el año inmediatamente posterior a aquél en que se efectúe la donación, en tanto la donación no se hubiere utilizado íntegramente para financiar las obras.

El incumplimiento de lo previsto en el artículo 17, hará perder el beneficio al donante y lo obligará a restituir aquella parte del impuesto que hubiere dejado de pagar o que se le hubiese devuelto, cuando corresponda, con los recargos y sanciones pecuniarias en conformidad al Código Tributario.

Para este efecto, se considerará que el impuesto se encuentra en mora desde el término del período de pago correspondiente al año tributario en que debió haberse pagado el impuesto respectivo de no mediar el beneficio tributario.

b) El inciso final, del artículo 8° de la Ley, establece que cuando se trate de obras de infraestructura privada, no se aplicarán los beneficios que establece la Ley, cuando el donante se encuentre relacionado con el beneficiario de la donación en los términos del artículo 100 de la Ley 18.045. Además, se establece que en caso alguno la obra específica de carácter privado podrá ir en beneficio directo del donante. La transgresión de las prohibiciones señaladas, se sanciona en los mismos términos del artículo 17 de la Ley, de acuerdo a lo previsto en la letra a) anterior.

c) Finalmente, de acuerdo a lo señalado en el literal vi.-, del número 5.- anterior, el Subsecretario de Hacienda podrá declarar, mediante resolución fundada, el incumplimiento de los términos y condiciones de la donación, si la información o antecedentes requeridos de conformidad con lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 8° ter de la Ley, no fueron presentados a su satisfacción en los plazos que en cada caso se indique en la respectiva solicitud, o en caso de que la información entregada dé cuenta de que los recursos han sido destinados a fines distintos de los contemplados en la obra específica respectiva.

Una vez que se encuentre firme la citada resolución, ésta será remitida por el Subsecretario de Hacienda a este Servicio, para que proceda al giro del impuesto respectivo en los términos ya señalados en el literal vi.-, del número 5.- anterior.

7.- OTRAS NORMAS DE LA LEY.

A) Liberación de impuesto a las donaciones y del trámite de insinuación.

El artículo 13 de la Ley, establece que las donaciones a que se refiere están exentas del Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones establecido en la Ley N° 16.271. Además, se encuentran liberadas del trámite de la insinuación, contemplado en los artículos 1.401 y siguientes del Código Civil y en el Título IX, Libro IV del Código de Procedimiento Civil.

B) Incompatibilidad de beneficios.

El artículo 16 de la Ley, establece que las donaciones acogidas a los beneficios tributarios de esta Ley, no podrán acogerse a otros beneficios tributarios contemplados en otras leyes.

C) Reconocimiento moral.

La Ley autoriza en su artículo 11 que las obras financiadas por aportes de terceros, puedan disponer en un lugar visible de una placa recordatoria, en la que se deje constancia de los nombres de las personas o entidades que contribuyeron con sus aportes a la reconstrucción, o de las personas a cuyo nombre se efectuaron, a título de reconocimiento moral, situación que no se considerará para los efectos del artículo 17 como una contraprestación.

D) Liberación de impuestos, derechos, tasas u otro gravamen aduanero.

La parte final, del inciso 6°, del artículo 4° de la Ley, establece que cuando los contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría que declaren su renta efectiva sobre la base de un balance general según contabilidad completa, efectúen donaciones en especies, las importaciones de las especies donadas, estarán liberadas de todo tipo de impuesto, derecho, tasa u otro gravamen que sea percibido por Aduanas.

E) Exclusión de las empresas del estado.

Por disposición expresa del artículo 15 de la Ley, las empresas del Estado o en las que éste o sus instituciones tengan más de un 50% de participación, no podrán acogerse a los beneficios que ésta establece.

F) Modificación de la Ley N° 16.282.

El artículo 7° de la Ley N° 16.282, la cual establece disposiciones permanentes para el caso de sismos o catástrofes, fue reemplazado por uno nuevo, conforme a lo dispuesto por el artículo 18 de la Ley N° 20.444. Tal modificación, ha tenido la siguiente finalidad:

i) Limitar el objeto de las donaciones: Los beneficios tributarios que establece la Ley N° 16.282, a partir de la modificación comentada, se encuentran limitados a aquellas donaciones que se efectúen y tengan por objeto satisfacer las necesidades básicas de alimentación, abrigo, habitación, salud, aseo, ornato, remoción de escombros, educación, comunicación y transporte de los habitantes de las zonas afectadas. Debe entenderse que estas donaciones tienen por objeto satisfacer las necesidades básicas indicadas, cuando a través de ellas se busca superar la emergencia y brindar una atención inmediata ante la misma, no así aquellas que tengan por objeto contribuir a la reconstrucción, con un carácter definitivo o permanente, pues en tal caso, rigen las normas de la Ley N° 20.444.

ii) Límite Global Absoluto: La segunda modificación al artículo señalado, dice relación con la mención expresa que se ha incorporado en la Ley, de que la misma no se encuentra sujeta a los límites que establece el artículo 10 de la Ley N° 19.885. Si bien con anterioridad a esta modificación legal, este Servicio había instruido mediante la Circular 19 de 2010, que tales donaciones no quedan sujetas al mencionado límite, dicha situación ha quedado expresamente señalada en la Ley N° 16.282. Por tanto, no se les aplicará el límite global absoluto del 5% que establece dicho artículo, ni tampoco serán computadas para el cálculo del límite de las demás donaciones sometidas a dicho artículo, es decir, no se computarán dentro del total de donaciones efectuadas en el ejercicio, para efectos de determinar el límite global absoluto que afecta al resto de las donaciones con beneficios tributarios.

III.- VIGENCIA DE LAS MODIFICACIONES LEGALES Y DE ESTAS INSTRUCCIONES.

La Ley N° 20.565, no estableció una regla expresa de vigencia en relación con las modificaciones efectuadas a la Ley N° 20.444, por lo que debe aplicarse lo dispuesto en el artículo 3° del Código Tributario. De acuerdo a ello, y considerando que la Ley N° 20.565, se publicó en el Diario Oficial de 8 de febrero de 2012, tales modificaciones rigen respecto de los impuestos anuales de Primera Categoría, Global Complementario y Adicional, que deban declararse y pagarse a partir del primero de enero de 2013. Por otra parte, conforme al mismo artículo 3° citado, las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.565, rigen para los contribuyentes del Impuesto Único de Segunda Categoría, retenciones de Impuesto Adicional establecidas en el número 4, del artículo 74 de la LIR, Impuesto a las Herencias y Donaciones e Impuesto a las Ventas y Servicios, respecto de las donaciones que efectúen a contar del mes siguiente al de la publicación de esta Ley en el Diario Oficial, es decir, a contar del 1 de marzo de 2012.

En consecuencia, las instrucciones contenidas en el Capítulo II, de esta Circular, rigen a contar de las fechas señaladas, modificando las contenidas en el Capítulo III, de la Circular 44 de 2010.

No obstante lo anterior, cabe señalar que el artículo primero transitorio de la Ley N° 20.565, estableció que lo dispuesto en el número 5°, letra b), de su artículo primero, rige contar de la entrada en vigencia de la Ley N° 20.444, esto es, a partir del 28 de mayo de 2010. Por tanto, las instrucciones contenidas en el N° 4, D.-, N° 2.- del Capítulo II de esta Circular, rigen desde esa fecha.

Saluda a Ud.,

MICHEL JORRATT DE LUIS
DIRECTOR

JARB/PCR/CCP

DISTRIBUCIÓN:

AL BOLETÍN

A INTERNET

AL DIARIO OFICIAL, EN EXTRACTO

OFICINA DE GESTIÓN NORMATIVA