

DEPARTAMENTO EMISOR Impuestos Directos	CIRCULAR N°6.- 272708.2024 GE
SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS	FECHA: 05 DE FEBRERO DE 2024.
MATERIA: Reitera instrucciones sobre el tratamiento tributario de gastos y donaciones asociados a la ocurrencia de catástrofes, así como sobre plazo y procedimiento para dar aviso en caso de pérdidas de existencias en el inventario y pérdida o inutilización fortuita de los libros de contabilidad y otros documentos.	REF. LEGAL: Artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el artículo 1° del Decreto Ley N° 824, de 1974; Ley N° 21.210, publicada en el Diario Oficial de fecha 24 de febrero de 2020; artículo 7° de la Ley N° 16.282 cuyo texto fue refundido, coordinado y sistematizado por el Decreto con Fuerza de Ley N° 104 de 1977; artículo 37 del Decreto Ley N° 1.939 de 1977; artículo 4° de la Ley N° 19.896; Decreto Ley N° 45 de 1973; Ley N° 20.444, publicada en el Diario Oficial de fecha 28 de mayo de 2010.

I INTRODUCCIÓN

Como es de conocimiento público, en los primeros días del mes de febrero de 2024 se han producido una serie de incendios que han afectado, en particular, a la región de Valparaíso, perjudicando gravemente a muchos de sus habitantes, la propiedad pública y privada, así como las actividades económicas desarrolladas en dichas regiones.

Como consecuencia de lo anterior, se han promulgado los actos administrativos correspondientes, declarando a las provincias de Marga Marga y de Valparaíso, de la región de Valparaíso, bajo el estado de excepción constitucional de catástrofe y como zonas afectadas por catástrofe¹.

En este contexto, se hace necesario reiterar las instrucciones administrativas impartidas por este Servicio para casos similares de catástrofes, sea en la Región de Valparaíso o en otros lugares del país.

Las presentes instrucciones constituyen una síntesis general y orgánica de las diversas instrucciones impartidas previamente, en particular en la Circular N° 32 de 2020² así como en la Circular N° 22 de 2014³.

Luego, para un conocimiento más detallado de las materias tratadas en la presente circular, es posible recurrir a las instrucciones referidas en el párrafo anterior, las cuales se encuentran plenamente vigentes y publicadas en el sitio web de este Servicio.

Asimismo, es pertinente recordar que la Circular N° 32 de 2020, junto con dejar sin efecto la Circular N° 19 de 2010, también actualizó o modificó ciertos criterios previos, a fin de facilitar el régimen tributario asociado a los gastos y donaciones por catástrofes.

Además, se informa sobre los efectos tributarios que provoca la dictación de los Decretos Supremos antes mencionados y que establecen las zonas afectadas por la catástrofe.

Se precisa que, atendida la particular naturaleza de la catástrofe que enfrenta el país, las presentes instrucciones se harán extensivas de pleno derecho a las demás zonas de catástrofe que, en el contexto de los incendios, puedan ser declaradas como tales en sucesivos decretos.

II INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA

1. GASTOS ASOCIADOS AL INCENDIO (ARTÍCULO 31 DE LA LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA)

A partir del inciso primero del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), y en conformidad con las instrucciones impartidas en materia de gastos (Circular N° 53 de 2020), son requisitos generales para su deducción que:

¹ Con fecha 2 de febrero de 2024, mediante Decreto Supremo N° 84, del Ministerio del Interior y Seguridad Pública, publicado en el Diario Oficial el 3 de febrero de 2024, se declaró a las provincias de Marga Marga y Valparaíso, de la región de Valparaíso, como zonas afectadas por catástrofe derivada de la multiplicidad de incendios producidos en dichos territorios. Con fecha 2 de febrero de 2024, mediante Decreto Supremo N° 83, del Ministerio del Interior y Seguridad Pública, publicado en el Diario Oficial el 3 de febrero de 2024, se declaró estado de excepción constitucional de catástrofe en las provincias de Marga Marga y Valparaíso, de la región de Valparaíso, por un plazo de 30 días contados desde la publicación del mencionado decreto en el Diario Oficial, de conformidad a lo dispuesto en el artículo 8° de la Ley N° 18.415.

² Tratamiento tributario de los gastos y donaciones asociados al brote mundial del virus denominado coronavirus-2 o COVID-19.

³ Tratamiento tributario de las donaciones que se efectúen al Fondo Nacional de Reconstrucción conforme a la Ley N° 20.444, en virtud de las modificaciones efectuadas por la Ley N° 20.565.

- a) Se trate de gastos necesarios para producir la renta, entendiendo por tales aquellos que tengan aptitud de generar renta, en el mismo o futuros ejercicios y se encuentren asociados al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio;
- b) No hayan sido rebajados en virtud del artículo 30 de la LIR;
- c) Se encuentren pagados o adeudados en el ejercicio comercial correspondiente;
- d) Se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio.

De acuerdo con el texto del inciso primero del artículo 31 de la LIR, lo reseñado en las letras anteriores y la necesidad de mantener el desarrollo de las actividades económicas por parte de las empresas, así como la adopción de medidas para la protección de la salud de sus trabajadores y terceros, pueden deducirse como gasto:

- a) Aquellas cantidades incurridas, voluntaria u obligatoriamente, por los contribuyentes y destinados a evitar, contener o disminuir la propagación de los incendios;
- b) Así como aquellos desembolsos destinados a aminorar o paliar sus efectos y que tengan por objeto, en general, resguardar los intereses del negocio del contribuyente, garantizando, por ejemplo:
 - i. sus ingresos presentes o futuros;
 - ii. la mantención o apoyo a sus trabajadores, incluyendo el pago de remuneraciones a pesar de que no hayan podido concurrir o presentarse a sus lugares de trabajo por caso fortuito, fuerza mayor u otra causa atribuible a los efectos de los incendios.

En consecuencia, y cumpliéndose los demás requisitos, deben aceptarse como gasto todos los desembolsos incurridos en la adquisición de, por ejemplo, mascarillas, medicamentos, dispositivos médicos, ropas o equipos especiales, papel higiénico, pañuelos desechables, guantes, equipos médicos, agua, palas, mangueras, extintores, retardantes químicos del fuego, etc.

Las reglas anteriores son de aplicación general, independientemente del tipo de actividad del contribuyente (industrial, comercial, extractiva, etc.).

2. DONACIONES AL FISCO AL AMPARO DEL ARTÍCULO 37 DEL DECRETO LEY N° 1.939 DE 1977

El artículo 37 del Decreto Ley N° 1.939 de 1977 regula las donaciones efectuadas a los órganos y servicios públicos incluidos en la Ley de Presupuestos que, a su turno, forman parte del "Fisco"⁴, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 4° de la Ley N° 19.896⁵, con los siguientes beneficios⁶:

- a) Están exentas de toda clase de impuestos, incluyendo el Impuesto al Valor Agregado en la importación de bienes donados⁷;
- b) Tienen la calidad de gasto necesario para producir la renta para los efectos de lo establecido en la LIR;
- c) No están sujetas al límite global absoluto (en adelante, "LGA") establecido en el artículo 10 de la Ley N° 19.885; y
- d) No requieren del trámite de la insinuación.

En cuanto al tratamiento tributario específico de las donaciones efectuadas al amparo del artículo 4° de la Ley N° 19.896, ver lo instruido en Título II, Capítulo II, número 4, de la Circular N° 31 de 2018, sin perjuicio de lo instruido en la Circular N° 59 de 2018, que la complementó.

⁴ Forman parte del Fisco los órganos de la Administración del Estado que actúan bajo la personalidad del Fisco y con los recursos de éste, sin tener personalidad jurídica ni patrimonio propio.

⁵ Mediante la Circular N° 32 de 2020 se reiteran las instrucciones vigentes sobre la materia, las cuales fueron abordadas a través de las Circulares N° 31 y N° 59, ambas de 2018:

- a) Mediante la Circular N° 31 de 2018, en lo pertinente, se imparten instrucciones sobre las modificaciones introducidas por el artículo 6° de la Ley N° 21.047, al artículo 37 del Decreto Ley N° 1.939 de 1977, que contiene las normas sobre adquisición, administración y disposición de bienes del Estado, a fin de beneficiar tributariamente las donaciones de bienes al Fisco.
- b) Dicha circular fue complementada a través de la Circular N° 59 de 2018, que armonizó lo dispuesto en el citado artículo 37 con las normas contenidas en el artículo 4° de la Ley N° 19.896, que introduce modificaciones al Decreto Ley N° 1.263, de 1975, orgánico de administración financiera del Estado y establece otras normas sobre administración presupuestaria y de personal.

⁶ Apartado 3.6. de la Circular N° 59 de 2018

⁷ Aplica doctrina del Oficio N° 2732 de 2019.

Como precisa la Circular N° 32 de 2020, verificándose “situaciones de emergencias”⁸, las donaciones efectuadas al Fisco o a los órganos y servicios públicos incluidos en la Ley de Presupuestos que forman parte del Fisco en el contexto de los incendios⁹, **no requieren de autorización o aceptación previa**.

Como fuera señalado en la Circular N° 59 de 2018, **no se aplica el límite de las 250 unidades tributarias mensuales** cuando se trata de donaciones en especie o dinero en situaciones de emergencia o calamidad pública ni respecto de bienes sujetos a próximo deterioro o descomposición.

3. DONACIONES AL AMPARO DEL ARTÍCULO 7° DE LA LEY N° 16.282 ASOCIADAS A LOS INCENDIOS

El artículo 7° de la Ley N° 16.282, cuyo texto refundido, coordinado y sistematizado, está contenido en el Decreto con Fuerza de Ley N° 104, de 1977, dispone que las “donaciones que se efectúen con ocasión de la catástrofe o calamidad pública, al Estado, a personas naturales o jurídicas de derecho público o fundaciones o corporaciones de derecho privado, a las Universidades reconocidas por el Estado, o que Chile haga a un país extranjero, que permitan 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, estarán exentas de todo pago o gravamen que las afecten, en las mismas condiciones que las señaladas en el Decreto Ley N° 45, de 1973, y no se considerarán para el cálculo de los límites contemplados en el artículo 10 de la ley N° 19.885”.

Por su parte, el inciso segundo del mismo precepto dispone que, asimismo, “las importaciones o exportaciones de las especies donadas con los fines indicados en el inciso anterior estarán liberadas de todo tipo de impuesto, derecho, tasa u otro gravamen que sea percibido por Aduanas, como también estarán liberadas estas importaciones o exportaciones de las tarifas de carga o descarga, movilización, almacenaje, operaciones complementarias u otras, ya sea en puertos, aeropuertos, pasos fronterizos terrestres o estaciones de ferrocarriles, y se entenderán también eximidas de las prohibiciones, limitaciones y depósitos aplicables al régimen general de importaciones o exportaciones. El Ministerio del Interior acreditará y calificará el carácter de la donación y su destino, y emitirá un certificado en que consten tales hechos, el que deberá ser exigido por la Aduana”.

3.1. Donaciones efectuadas al amparo del inciso primero del artículo 7° de la Ley N° 16.282

Conforme a lo dispuesto en el inciso primero del artículo 7° de la Ley N° 16.282, y reiterando en parte lo informado en su oportunidad a la Contraloría General de la República¹⁰, los aspectos relevantes de la norma son los siguientes:

a) Donaciones que pueden acogerse a los beneficios de la Ley N° 16.282

A las donaciones efectuadas al amparo del inciso primero del artículo 7° de la Ley N° 16.282 les son aplicables las mismas exenciones que a las donaciones efectuadas al Estado conforme al Decreto Ley N° 45 de 1973. Esto es, las donaciones estarán exentas de los siguientes pagos o gravámenes:

- (i) Del impuesto a las donaciones de la Ley N° 16.271, en virtud de lo dispuesto en el N° 6 del artículo 18 de la misma ley;
- (ii) Del trámite de insinuación contemplado en los artículos 1.401 y siguientes del Código Civil y 889 y siguientes del Código de Procedimiento Civil.
- (iii) A pesar que no se trata propiamente de una exención, el monto de las erogaciones o donaciones efectuadas por contribuyentes del impuesto a la renta se desgrava, permitiéndose rebajarlas de la renta imponible correspondiente al ejercicio o período en que se realice la donación o erogación, incluso para los fines del impuesto a favor de la Corporación de la Vivienda, cuando proceda; distinguiendo según el tipo de contribuyente y forma de concretar la donación (artículos 3° y 4° del Decreto Ley N° 45 de 1973)

De acuerdo con lo interpretado en la Circular N° 32 de 2020, no es requisito de procedencia de los beneficios que las donaciones consistentes en dinero o en bienes, verificadas al amparo del inciso primero del 7° de la Ley N° 16.282, “formen parte del activo del donante”.

⁸ De acuerdo a lo dispuesto en el artículo 37 del Decreto Ley N° 1.939 de 1977, como en el artículo 4° de la Ley N° 19.896, las donaciones efectuadas al Fisco o a los órganos y servicios públicos incluidos en la Ley de Presupuestos que forman parte del Fisco, deben ser, por regla general, aceptadas o autorizadas previamente mediante trámites específicos. Con todo, el artículo 4° de la Ley N° 19.896 libera de la autorización previa: (i) a las donaciones, en especie o dinero, “en situaciones de emergencia o calamidad pública; (ii) aquellas donaciones, en especie o dinero, cuyo valor o monto no exceda al equivalente en moneda nacional de 250 unidades tributarias mensuales al momento del ofrecimiento; y (iii) las donaciones que recaigan sobre bienes sujetos a próximo deterioro o descomposición.

⁹ En el presente caso, se ha decretado estado de excepción constitucional de catástrofe y declaración como zonas afectadas por la catástrofe.

¹⁰ Ordinario N° 212 de 2015, acompañando una guía sobre diversas normas legales relativas a las donaciones.

Solo son requisitos de procedencia de las donaciones efectuadas al amparo del inciso primero del artículo 7° de la Ley N° 16.282, los siguientes:

- (i) Que, exista un decreto supremo fundado, del Presidente de la República, que declare la existencia de un sismo o catástrofe (cumpliendo demás requisitos genéricos);
- (ii) Que las donaciones se efectúen con ocasión de una catástrofe o calamidad pública;
- (iii) Que sean efectuadas al Estado, a personas naturales o jurídicas de derecho público o fundaciones o corporaciones de derecho privado, a las Universidades reconocidas por el Estado y;
- (iv) Que permitan 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.

Como interpreta la Circular N° 32 de 2020, pueden ser objeto de donación conforme a esta norma tanto dinero como bienes, de cualquier naturaleza o clase, en la medida que permitan 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.

b) Límite de las donaciones susceptibles de acogerse al beneficio tributario

Estas donaciones no se someten a los límites señalados en el artículo 10 de la Ley N° 19.885. Es decir, no se les aplica el LGA que establece dicha disposición.

Asimismo, estas donaciones no se computan en la suma del total de las donaciones para el cálculo del LGA que afecta a las demás donaciones sometidas a ese límite. Es decir, no se computan dentro del total de donaciones efectuadas en el ejercicio para efectos de determinar el LGA que afecta al resto de las donaciones con beneficios tributarios.

La Ley N° 16.282 tampoco establece un límite particular para el monto de estas donaciones que tienen el beneficio tributario.

c) Situación del donante con pérdidas

En cuanto al tratamiento tributario de aquellos contribuyentes que, encontrándose en situación de pérdida tributaria, efectúen donaciones al amparo de la Ley N° 16.282, atendido el claro tenor literal del artículo 7° de dicha ley, tales donaciones deben ser aceptadas como gasto conforme a lo dispuesto por el artículo 31 de la LIR, no aplicándose a su respecto lo dispuesto por el artículo 21 del mismo texto legal.

Lo anterior quiere decir que tales donaciones constituyen un gasto que disminuye la renta líquida imponible del donante e incluso puede aumentar la pérdida tributaria cuyo tratamiento será el establecido en el N° 3 del inciso cuarto del artículo 31 de la LIR¹¹.

d) Donantes

Pueden ser donantes los contribuyentes del impuesto de primera categoría (IDPC), que tributen en base a renta efectiva y los contribuyentes del artículo 42 N° 1 y N° 2 de la LIR.

e) Donatarios

Son beneficiarios, el Estado, las personas naturales o personas jurídicas de derecho público, las fundaciones o corporaciones de derecho privado y las Universidades reconocidas por el Estado.

Asimismo, en la medida que estas donaciones son efectuadas a los beneficiarios antes señalados con el fin de “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”, ciertamente también son donatarios los habitantes de las zonas afectadas que, en definitiva, reciben la ayuda.

f) Beneficio para el donante

El beneficio consiste en la deducción de la base imponible del impuesto a la renta, por el monto de las donaciones. Si se tratare de donaciones en especie efectuadas por un contribuyente de IDPC, se considerará el costo tributario de dichas especies. Por su parte, si las donaciones en especie son efectuadas por un contribuyente de

¹¹ Criterio extraído de la Circular N° 32 de 2020

impuesto único de segunda categoría (IUSC) o impuesto global complementario (IGC), se considerará el valor de adquisición reajustado de tales bienes.

g) Tratamiento tributario de las donaciones para el donatario

Para las instituciones donatarias, las sumas percibidas por concepto de donaciones, son ingresos no constitutivos de renta, conforme lo dispone el artículo 17 N° 9 de la LIR. Por lo tanto, tales sumas no se encuentran afectas a ninguno de los impuestos establecidos en dicho texto legal.

h) Acreditación de las donaciones

Debe tenerse presente la obligación general de acreditación para el contribuyente en materia tributaria, establecida en el artículo 21 del Código Tributario.

i) Deberes de información de los donantes, donatarios y otros, al Servicio

De acuerdo con las Resoluciones Ex. N° 110 de 2004 y N° 106 de 2013, aplicables a las donaciones efectuadas al amparo del Decreto Ley N° 45 de 1973 y a la Resolución Ex. N° 98 de 2017, que hace aplicable a las personas jurídicas la obligación de informar las donaciones efectuadas al amparo de la Ley N° 16.282, los donatarios que reciban este tipo de donaciones deberán presentar en el año siguiente la Declaración Jurada N° 1832 con la información allí requerida.

3.2. Importaciones, inciso segundo del artículo 7° de la Ley N° 16.282

En cuanto al inciso segundo del artículo 7° de la Ley N° 16.282, que establece que las importaciones o exportaciones de las especies donadas estarán liberadas de “todo tipo de impuesto, derecho, tasa u otro gravamen que sea percibido por Aduanas”, se entiende que se encuentran liberadas del Impuesto al Valor Agregado que grave, en particular, a las importaciones; siempre en el contexto que las donaciones sean efectuadas para los fines indicados en el inciso primero del mismo artículo 7°. Esto es, donaciones que se efectúen con ocasión de la catástrofe o calamidad pública (a las personas o entidades que establece la norma) que permitan 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.

Lo anterior, sin perjuicio de estar liberadas de las tarifas de carga o descarga, movilización, almacenaje, operaciones complementarias u otras, y demás prohibiciones o limitaciones que señala la propia norma.

3.3. Exención de impuesto al valor agregado en las importaciones que constituyan donaciones y socorros

El párrafo segundo del N° 7 de la letra B) del artículo 12 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (LIVS), declara exentas de Impuesto al Valor Agregado las importaciones que constituyan donaciones y socorros calificados como tales a juicio exclusivo del Servicio Nacional de Aduanas, destinadas a corporaciones y fundaciones y a las Universidades.

Para estos efectos, exige la norma legal, corresponderá al donatario acompañar los antecedentes que justifiquen la exención.

4. TRATAMIENTO DE LAS ADQUISICIONES Y DONACIONES FRENTE AL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. HECHO GRAVADO Y CRÉDITO FISCAL

Las donaciones no configuran el hecho gravado general de “venta” por faltar el título “oneroso”, requisito contenido en el artículo 2° N° 2°) de la LIVS, que define este hecho gravado.

A su vez, los bienes donados, cumpliendo con los requisitos de esta Circular y sin fines promocionales o de propaganda, no se considerarán retiros ni faltantes de inventario para los efectos de lo dispuesto por la letra d) del artículo 8 de la LIVS, como tampoco será necesario dar aviso alguno a dicho respecto a este Servicio en relación a la entrega de bienes conforme a esta Circular.

Las donaciones referidas en esta circular no tienen incidencia en el derecho al crédito fiscal por el IVA soportado en la adquisición de los bienes que serán objeto de la donación, pudiendo ser utilizado por la empresa en la medida en que se cumplan los requisitos establecidos en los artículos 23 y siguientes de la LIVS para generar el derecho a la utilización como crédito fiscal de los impuestos soportados en las adquisiciones realizadas.

Por lo tanto, y atendido el hecho de que las donaciones sin fines de publicidad o propaganda no reúnen los requisitos para ser consideradas ventas, ni aún exentas o no gravadas, no deben ser consideradas para efectos

del uso proporcional del crédito fiscal destinado a generar simultáneamente operaciones gravadas y exentas o no gravadas, conforme al artículo 23 N° 3 de la LIVS.

No procede a su respecto la emisión de facturas exentas o no afectas a IVA, debiendo emitirse en relación a ellas cualquier documento que dé cuenta fehacientemente de la operación realizada.

Según lo dispuesto en el N° 1 del artículo 23 de la LIVS, procede la utilización como crédito fiscal del IVA soportado en la adquisición de implementos tales como mascarillas, jabón líquido, medicamentos, dispositivos médicos, ropas o equipos especiales, papel higiénico, pañuelos desechables, cobertura de salud en general de las personas y familias, los señalados en el apartado 1 de la presente circular, etc.

5. COORDINACIÓN DE NORMAS LEGALES

El contribuyente que efectúe una donación en el marco de la catástrofe ocasionada por los incendios podrá acogerse indistintamente al artículo 37 del Decreto Ley N° 1.939 de 1977 (y al artículo 4° de la Ley N° 19.896, que se relaciona con la norma anterior), el cual permite efectuar donaciones al Fisco; o al artículo 7° de la Ley N° 16.282, cuyo texto fue refundido y sistematizado por el Decreto con Fuerza de Ley N° 104 de 1977.

En ambos casos el contribuyente tendrá los beneficios tributarios, y deberá cumplir los requisitos y limitaciones, que cada cuerpo legal establece y han sido sistematizados en la presente circular, así como en las Circulares N° 31 y N° 59, ambas de 2018.

6. DONACIONES A FAVOR DEL FONDO NACIONAL DE RECONSTRUCCIÓN CREADO POR LA LEY N° 20.444

El artículo 1° de la Ley N° 20.444, 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.

6.1. Donaciones que pueden acogerse a los beneficios de la Ley N° 20.444

Pueden acogerse a los beneficios tributarios que establece la Ley, 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.

Por regla general, las donaciones deben efectuarse en dinero¹². Sin embargo, los contribuyentes del IDPC que declaren su renta efectiva, sobre la base de un balance general según contabilidad completa, podrán efectuar donaciones en especies¹³.

6.2. Beneficios tributarios

La Ley contempla, en términos generales, los siguientes beneficios tributarios –los cuales se explican de forma más detallada en la Circular N° 22 de 2014:

a) En el Impuesto a la Renta:

- i. Contribuyentes del 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 al 50% del monto de las donaciones que efectúen al Fondo 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

¹² La Ley no establece limitaciones respecto de la moneda en la que pueden efectuarse las donaciones, por lo que se entenderán como donaciones en dinero aquellas que se efectúen en moneda nacional o extranjera.

¹³ Comprendiéndose también dentro de éstas últimas, aquellas que consistan en una obra específica construida previamente por el donante o especialmente construida al efecto. Cabe agregar que, conforme con el inciso sexto del artículo 4° de la Ley, 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.

donación. En ambos casos, 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 (este límite procederá aún en situación de pérdida tributaria o en el caso en que dicha donación sea la que genera tal pérdida).

- ii. Contribuyentes del IGC, del IUSC y del Impuesto Adicional (IA). Estos contribuyentes, podrán imputar un crédito contra el respectivo tributo, equivalente a un porcentaje de la donación efectuada.

b) En el Impuesto al Valor Agregado (IVA).

La Ley establece tres beneficios en materia de IVA:

- i. Las donaciones en especies no se afectarán con los tributos de la LIVS.
- ii. Los donantes que sean contribuyentes de esa Ley tendrán derecho al crédito fiscal por el impuesto soportado en las adquisiciones de los bienes donados.
- iii. 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 este fuere de utilización común.

Tales beneficios se aplican independientemente de si las especies donadas forman parte o no de los bienes del giro de la empresa.

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

Los contribuyentes personas naturales que efectúen donaciones en dinero, tendrán derecho a que el 40% de la donación pueda ser imputado como crédito contra el pago del IHAD 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. Para que proceda el beneficio, las donaciones efectuadas no podrán acogerse a los demás beneficios tributarios establecidos en la Ley.

6.3. Otros beneficios y reglas especiales

- a) Inaplicabilidad del LGA que establece el artículo 10 de la Ley N° 19.885.
- b) La Ley establece que las donaciones a que se refiere están exentas del IHAD. 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.
- c) El artículo 16 de la Ley N° 20.444, establece que las donaciones acogidas a los beneficios tributarios de esta Ley no podrán acogerse a otros beneficios tributarios contemplados en otras leyes.
- d) La Ley establece que cuando los contribuyentes del IDPC 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.

7. ENTREGA GRATUITA DE BIENES A LAS MUNICIPALIDADES

Las Municipalidades califican como receptoras de productos cuya comercialización se ha vuelto inviable, de acuerdo a lo instruido por este Servicio en Resolución Ex. N°15 de 2024, de manera que cumpliendo con los requisitos y procedimientos establecidos en dicha resolución, las empresas que entreguen gratuitamente

productos cuya comercialización se ha vuelto inviable a las Municipalidades afectadas por la catástrofe, podrán rebajar como gasto el costo de dichas entregas, de acuerdo a lo dispuesto en el N°3 del artículo 31¹⁴ de la LIR.

8. INSTRUCCIONES RELATIVAS A LA OBLIGACIÓN DE COMUNICAR A ESTE SERVICIO LAS PÉRDIDAS DE EXISTENCIAS EN LOS CASOS QUE INDICA Y FORMA DE ACREDITAR TALES PÉRDIDAS

Las instrucciones generales sobre la materia están contenidas en la Circular N° 3 de 1992, la cual se encuentra publicada en la página web www.sii.cl. Dichas instrucciones se mantienen plenamente vigentes, sin perjuicio que deben entenderse complementadas en el siguiente sentido:

8.1. Obligación de comunicar al Servicio de Impuestos Internos.

Según lo instruido a través de Circular N° 3 de 1992, en caso de pérdidas de existencias en el inventario provenientes de caso fortuito o fuerza mayor, el contribuyente deberá dar aviso a la Unidad del Servicio correspondiente a su domicilio, dentro del plazo de 48 horas de ocurrido el hecho.

No obstante lo anterior, dado el carácter excepcional de la situación que atraviesa el país, los contribuyentes domiciliados en las zonas afectadas por la catástrofe, esto es, en las provincias de Marga Marga y Valparaíso, podrán dar el referido aviso a la Unidad del Servicio correspondiente a su domicilio dentro del plazo de seis meses desde ocurrido el hecho.

8.2. Forma de acreditar las pérdidas de existencias.

Los contribuyentes que deban declarar su renta efectiva y que sufran daños o pérdidas de existencias o inventarios como consecuencia de los incendios producidos dentro de las zonas afectadas por la catástrofe, deberán acreditar las pérdidas de existencias, cuando este Servicio así lo requiera, aportando los siguientes antecedentes de respaldo:

- a) Cuando el contribuyente sólo haya perdido sus mercaderías o existencias, conservando sus libros, registros y documentos de respaldo, deberán obligatoriamente aportarse:
 - i. Libros de contabilidad y otros libros o registros exigidos por este Servicio, con sus anotaciones al día;
 - ii. Control de existencias o inventarios, conforme a la Resolución Ex. N° 985, de 24 de septiembre de 1975, cuando corresponda;
 - iii. Documentos de respaldo, si hubiere, que sirvieron de base para documentar sus operaciones comerciales, tanto recibidos, como emitidos.
- b) Para acreditar el hecho de la pérdida, este Servicio aceptará, entre otros, los siguientes antecedentes:
 - i. Fotografías, registros, grabaciones, recortes de prensa y otros que permitan establecer o acreditarla;
 - ii. Informes y/o certificaciones de instituciones tales como: Cuerpos de Bomberos de Chile, Ejército de Chile, Armada de Chile, Carabineros de Chile, Policía de Investigaciones de Chile (PDI), Servicio Agrícola y Ganadero (SAG), Corporación Nacional Forestal (CONAF), Compañías de Seguros, Municipalidades, Gobiernos Regionales o Provinciales, Oficina Nacional de Emergencias (ONEMI) Bancos o Instituciones Financieras, Servicio Nacional de Aduanas (SNA) o Gobernaciones Marítimas.

Este Servicio, en mérito de los antecedentes aportados y en conformidad a lo dispuesto por el artículo 21 del Código Tributario, calificará los antecedentes presentados para los fines de la aceptación del gasto por concepto de pérdidas de existencias a que se refiere el N° 3, del inciso cuarto, del artículo 31 de la LIR, así como para los fines de lo dispuesto en el artículo 79 de la LIVS.

¹⁴ De acuerdo a lo dispuesto en la letra d) del artículo 8° de la LIVS, no se consideran retiros para los efectos previstos en dicha ley, las entregas gratuitas a que se refiere el N° 3 del artículo 31 de la ley sobre Impuesto a la Renta que cumplan con los requisitos que para cada caso establece la citada disposición. El contribuyente respectivo no perderá el derecho al uso del crédito fiscal por el impuesto que se le haya recargado en la adquisición de los bienes respectivos ni se aplicarán las normas de proporcionalidad para el uso del crédito fiscal que establece esta ley.

Finalmente, el contribuyente, ejerciendo su derecho de petición, podrá solicitar a este Servicio la constatación física de las pérdidas sufridas presentando un Formulario N° 2117 "Trámites Generales - Solicitud," para tal efecto.

9. INSTRUCCIONES RELATIVAS A LA OBLIGACIÓN DE DAR AVISO A ESTE SERVICIO DE LA PÉRDIDA O INUTILIZACIÓN FORTUITA DE LOS LIBROS DE CONTABILIDAD O DOCUMENTOS QUE SIRVAN PARA ACREDITAR LAS ANOTACIONES CONTABLES

El N°16 del artículo 97 del Código Tributario, establece que en todos los casos de pérdida o inutilización de los libros de contabilidad o documentos que sirvan para acreditar las anotaciones contables o que estén relacionados con las actividades afectas a cualquier impuesto, los contribuyentes deberán:

- a) Dar aviso al Servicio dentro de los 10 días siguientes, y
- b) Reconstituir la contabilidad dentro del plazo y conforme a las normas que fije el Servicio, plazo que no podrá ser inferior a treinta días.

Agrega a continuación la norma legal en comento, que el incumplimiento de dichas obligaciones será sancionado con multa de hasta diez unidades tributarias mensuales.

Por estar establecido en la Ley, el plazo para dar aviso de pérdida o inutilización de la documentación y libros será el indicado en el N°16 del artículo 97 del Código Tributario, es decir, dentro de los diez (10) días siguientes contados de la ocurrencia de la pérdida o inutilización y deberá efectuarse a través del Formulario N° 3238 "Aviso – Informe Pérdida – Inutilización de Documentos"; y/o el N° 2117 "Trámites Generales – Solicitud".

Sin embargo, se instruye a los Directores Regionales de las zonas afectadas por la catástrofe para que, en el caso de configurarse la infracción establecida en el inciso quinto del N°16 del artículo 97 citado, en uso de las facultades que establecen los artículos 6, letra B, N° 4, inciso segundo, y 106, ambos del Código Tributario, puedan condonar el total de la multa que deba imponerse, cuando a su juicio dichas sanciones se hubieren originado por causa no imputable al contribuyente.

Finalmente, de no acreditarse fehacientemente la pérdida de las mercaderías o el carácter fortuito de la pérdida o inutilización de los libros de contabilidad u otros antecedentes, procederá el cobro de los impuestos que pudieren adeudarse y la aplicación de las sanciones que correspondan conforme al Código Tributario.

10. FECHA DE OCURRENCIA DE LA PÉRDIDA DE INVENTARIOS O DESTRUCCIÓN DE DOCUMENTOS, EN CADA CASO

Atendida la especial naturaleza de la presente catástrofe, puesto que los incendios se han producido en distintos días y lugares, muchos de los cuales se mantienen activos en forma paralela y con peligro de reactivación o propagación a otras áreas, se instruye a los Directores Regionales para tener debida consideración a la situación particular de cada contribuyente al momento de computar los plazos que tienen éstos para dar aviso de la pérdida de existencias o de la pérdida o inutilización fortuita de los libros de contabilidad o documentos que sirvan para acreditar las anotaciones contables, por ejemplo.

III VIGENCIA DE ESTAS INSTRUCCIONES

Las presentes instrucciones regirán a partir de su publicación en el Diario Oficial, sin perjuicio de cubrir las pérdidas de existencias y destrucción de documentos ocurridos con ocasión de los incendios iniciados a partir de febrero de 2024.

Saluda a Uds.,

DIRECTOR (S)

CFS

DISTRIBUCIÓN:

- A INTERNET
- AL DIARIO OFICIAL EN EXTRACTO