

DONACIONES – LEY N° 16.282, DE 1965 – ART 1°, ART. 3°, LETRAS D), E) Y F), ART. 7°, ART. 19 – CÓDIGO CIVIL, ART. 19, ART. 22, ART. 23 – LEY SOBRE IMPUESTO A LA RENTA, ART. 21, ART. 42, N°2 – DECRETO LEY N° 45, DE 1973, ART. 1°, ART. 3° – LEY N° 19.885, ART. 10 – OFICIOS N° 2055 Y N° 1920 DE 2020. (ORD. N° 40, DE 07.01.2021)

Formula diversas consultas sobre el alcance de la Ley N° 16.282 en materia de donaciones.

Se ha solicitado a este Servicio informar diversas consultas sobre el alcance de la Ley N° 16.282 en materia de donaciones

I ANTECEDENTES

De acuerdo con su correo electrónico, a propósito de la contingencia del Covid-19 y sus consecuencias sanitarias y económicas, el gobierno ha impulsado una serie de medidas destinadas resguardar la salud de las personas, apoyar los ingresos de las familias, proteger los puestos de trabajos y las empresas (especialmente las Pymes) e impulsar la reactivación de la economía en su conjunto.

Agrega que la Ley N° 16.282, cuyo texto refundido, coordinado y sistematizado, está contenido en el Decreto con Fuerza de Ley N° 104 de 1977, establece un régimen especial para las donaciones realizadas en favor del Estado, fundaciones y otras instituciones establecidas en la referida ley realizadas con ocasión de un estado de catástrofe o calamidad pública.

Informa que en marzo pasado el Gobierno dictó el Decreto N° 104 declarando el estado de excepción constitucional de catástrofe y el Decreto N°107 declarando zonas afectadas por la catástrofe generada por la propagación del Covid-19, por un plazo de doce meses, las 346 comunas correspondientes a las 16 regiones del país.

Recuerda que este Servicio, través de la Circular N° 32 de 2020, impartió instrucciones sobre el tratamiento tributario de la Ley N° 16.282 a las donaciones efectuadas en el marco de la contingencia sanitaria actual, así como sus procedimientos y requisitos.

En este contexto, con el propósito de confirmar la correcta extensión del régimen especial de donaciones establecido por la Ley N° 16.282 y, en particular, en relación con lo instruido en la Circular N° 32, solicita aclarar si:

- 1) La exigencia que las donaciones sean efectuadas “con ocasión de la catástrofe o calamidad pública” se cumple tratándose de donaciones realizadas dentro del territorio nacional en forma posterior a la declaración del estado de excepción constitucional de catástrofe realizada por el Decreto N° 104 con fecha 18 de marzo de 2020.
- 2) Las necesidades básicas (de alimentación, abrigo, habitación, salud, aseo, ornato, remoción de escombros, educación, comunicación y transporte) que enuncia la ley pueden ser cubiertas sin distinción mientras dure la vigencia de este régimen especial de donaciones y cualquiera sea el ámbito correspondiente a dichas necesidades básicas.
- 3) La ley establece alguna restricción de la naturaleza o características de quienes pueden ser donantes. Por ejemplo, confirmar si una persona natural que no es contribuyente del artículo 42 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) puede donar conforme a las disposiciones de la Ley N° 16.282.
- 4) Respecto de quienes pueden recibir donaciones bajo este régimen especial, las organizaciones de la sociedad civil que no tienen fines de lucro, como es el caso de las fundaciones y corporaciones, pueden ser donatarias conforme a la Ley N° 16.282.
- 5) La totalidad de las donaciones que se efectúen bajo este régimen especial de donaciones se encuentran exentas del impuesto a las donaciones, liberadas del trámite de insinuación judicial y excluidas de la aplicación del límite global absoluto a las donaciones.
- 6) Conforme lo resuelto en el Oficio N° 1920 de 2020, el régimen especial de donaciones de la Ley N° 16.282 estará vigente hasta el 18 de marzo de 2021 y puede ser extendido hasta el 18 de marzo de 2022 por decreto supremo del Presidente de la República.

- 7) En relación con las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.210 al artículo 21 de la LIR, el impuesto único de 40% no resulta aplicable a las donaciones que sean realizadas a una parte no relacionada y que se encuentren debidamente acreditadas. Es decir, en ausencia de una ley especial de donaciones, el desembolso derivado de una donación constituirá un gasto no aceptado que debe agregarse a la renta líquida imponible (pero no gravarse con el 40%).

II ANÁLISIS

Como cuestión previa, y con el propósito de dar respuesta sistemática a las consultas formuladas, es necesario referir algunos aspectos generales de la Ley N° 16.282, usualmente denominada como “ley de catástrofes”.

- a) Por de pronto, se trata de una ley que establece un conjunto de medidas de “emergencia” cuyas disposiciones tributarias, en consecuencia, deben ser interpretadas teniendo en especial consideración i) las finalidades previstas por la Ley N° 16.282 así como ii) las circunstancias de hecho que rodean las medidas adoptadas al amparo de la referida ley.
- b) Respecto de lo primero, si bien el artículo 23 del Código Civil impide tomar en cuenta lo favorable u odioso de una disposición para ampliar o restringir su interpretación, lo cierto es que el mismo Código Civil permite interpretar una expresión obscura de la ley recurriendo a su intención o espíritu, claramente manifestados en ella misma, o en la historia fidedigna de su establecimiento (inciso segundo del artículo 19) así como también recurrir al contexto de la ley para ilustrar el sentido de cada una de sus partes, de manera que haya entre todas ellas la debida correspondencia y armonía (inciso primero del artículo 22).

En ese sentido, es importante tener presente que, como se declaró en su oportunidad, las facultades concedidas “para casos de sismos y catástrofes [que] establece el Título 1° de la Ley N° 16282, de 28 de julio de 1965, [se ejercen] a fin de adoptar las medidas necesarias para procurar inmediata atención a las personas damnificadas por los temporales que han afectado a la casi totalidad del territorio de la república, y atender a la normalización de las actividades de esas zonas”, las cuales han sido perfeccionadas en el tiempo “con el objeto de asegurar que ellas cumplan eficazmente las finalidades que guiaron su aprobación”¹.

Asimismo, la debida correspondencia entre otras disposiciones del mismo cuerpo legal supone considerar las facultades extraordinarias que consagran particularmente las letras d), e) y f) del artículo 3° de la Ley N° 16.282.

- c) En segundo lugar, la extensión o alcance de las disposiciones tributarias que establece la Ley N° 16.282 debe atender a las especiales circunstancias de hecho que rodean la catástrofe o calamidad en cuestión.

Hasta la fecha, las catástrofes han sido acotadas en cuanto a la duración del evento catastrófico mismo, su alcance territorial así como la profundidad y extensión en el tiempo de sus efectos. En cambio, la contingencia sanitaria del Covid-19 tiene características extraordinarias atendido que aún persiste el evento catastrófico, es de alcance nacional y con graves consecuencias en diversas dimensiones y áreas de interés público (sanitarias, económicas, sociales, educacionales, etc.).

Precisado lo anterior, y respecto de lo consultado, se debe tener presente que el artículo 7° de la Ley N° 16.282², beneficia “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...”

Conforme lo anterior, las voces “con ocasión” – de la catástrofe o calamidad – así como las “necesidades básicas” – que enumera la propia ley – guardan una estrecha relación sistemática de suerte que, en principio, las donaciones deben estar vinculadas a la naturaleza o características propias de la catástrofe en cuestión.

¹ Mensaje de la Ley N° 16.289, que modifica la Ley N° 16.282. Biblioteca del Congreso Nacional, versión digital, página 3.

² Por simplicidad, el artículo 7° de la Ley N° 16.282 se entiende que corresponde según el texto de la ley contenido en el Decreto N° 104, de 1977, del Ministerio del Interior, que fijó el texto el texto refundido, coordinado y sistematizado del Título I de la Ley N° 16.282.

En ese sentido, este Servicio recientemente ha resuelto³ que “la expresión “con ocasión” de la catástrofe, a que alude la ley, incluye cualquier donación cuyo propósito sea, en términos amplios, morigerar, paliar o contener los efectos propios o colaterales que se deriven de la catástrofe, o evitar que aumenten dichos efectos, considerando en particular la naturaleza de la presente crisis sanitaria.”

Lo anterior, agregó este Servicio, “es consistente con la idea que las donaciones pueden referirse a cualquiera de las necesidades básicas a que se refiere la ley (alimentación, abrigo, habitación, salud, aseo, ornato, remoción de escombros, educación, comunicación y transporte de los habitantes de las zonas afectadas).”

En consecuencia, profundizando lo expuesto, teniendo presente las especiales características de la presente catástrofe, referidas en la letra c) anterior, las cuales no necesariamente se replican para otras catástrofes o calamidades y, respondiendo lo consultado, se informa que:

- 1) En el presente caso, pueden acogerse al artículo 7° de la Ley N° 16.282 todas las donaciones efectuadas en el país y que directa o indirectamente (según se expone a continuación) se destinen a satisfacer las necesidades básicas enumeradas por la ley, interpretadas en términos amplios, efectuadas una vez decretado el estado de excepción constitucional de catástrofe por el Decreto N° 104 con fecha 18 de marzo de 2020.

De esta manera, la exigencia que las donaciones sean efectuadas “con ocasión” de una catástrofe o calamidad pública se encuentra cumplida en las donaciones que se realicen dentro del territorio nacional durante el período de vigencia de este régimen extraordinario (cuya extensión debe determinarse conforme a lo indicado en el número 5 de más abajo), considerando especialmente que en la presente situación la totalidad del territorio del país ha sido declarado como zona afectada por la catástrofe.⁴

- 2) Las “necesidades básicas” que enumera la ley, si bien redactadas en términos taxativos (“... y transporte”), tienen un amplio alcance considerando, nuevamente, las características extraordinarias y multidimensionales de la presente catástrofe generada por la crisis sanitaria en curso.

Así, por ejemplo, se ha entendido⁵ que cumple dicha exigencia la donación de equipos telefónicos que reciba una fundación, destinadas a satisfacer las necesidades de comunicación de adultos mayores vulnerables, con ocasión de la presente catástrofe.

Conforme lo anterior, al menos para la presente catástrofe, no tiene aplicación lo instruido por este Servicio en el numeral i) de la letra F) Circular N° 44 de 2010⁶, dictada con motivo de las modificaciones introducidas al inciso primero del artículo 7° de la ley N° 16.282 por el artículo 18 de la ley N° 20.444, que crea el Fondo Nacional de la Reconstrucción y establece mecanismos de incentivo tributario a las donaciones efectuadas en caso de catástrofe.

En otras palabras y a diferencia de lo instruido en la parte señalada en el párrafo anterior, dada la naturaleza, alcance y profundidad de la presente catástrofe, quedan comprendidas todas las donaciones, sean de carácter temporal, definitivo o permanente, destinadas a satisfacer en términos amplios las “necesidades básicas” enumeradas por la ley, siempre que sean realizadas durante el período de vigencia de este régimen extraordinario (cuya extensión debe determinarse conforme a lo indicado en el número 5 de más abajo).

- 3) Respecto a los donantes, el inciso primero del artículo 7° de la Ley N° 16.282 no distingue en modo alguno, remitiéndose únicamente a las disposiciones del Decreto Ley N° 45 de 1973, el cual establece como donantes a las personas naturales o jurídicas (artículo 1), sin tampoco establecer diferencias en relación con el tipo de contribuyente de impuesto a la renta que pueda efectuar estas donaciones.

Por lo anterior, pueden utilizar este régimen especial de donaciones, en calidad de donante, en general, cualquier persona (natural o jurídica) o entidad, sin perjuicio del tipo de contribuyente de impuesto a la renta que se trate.

³ Oficio N° 2055 de 2020.

⁴ El Decreto N° 107, del Ministerio del Interior y Seguridad Pública promulgado con fecha de 20 de marzo de 2020 y publicado con fecha 23 de mismo mes y año, se declaró como zonas afectadas por la catástrofe a las 346 comunas correspondientes a las 16 regiones del país.

⁵ Oficio N° 2055 de 2020.

⁶ Modificada por la Circular N° 22 de 2014

Ahora bien, el beneficio específico consistente en reconocer el monto donado como una deducción de la renta imponible, aplica a los donantes que tengan la calidad de contribuyentes que declaran sus impuestos sobre la base de ingresos y gastos efectivos. Asimismo, el Decreto Ley N° 45 de 1973, aplicable por remisión de la Ley N° 16.282 expresamente incluyó dentro de los donantes con derecho al beneficio tributario de la deducción de la base de la renta imponible a los contribuyentes de la segunda categoría del artículo 42 N° 2 de la LIR, que determinen sus rentas en base al sistema de presunción de gastos.

Finalmente, desde la perspectiva del impuesto a las donaciones, todas las donaciones que sean efectuadas al amparo de este régimen especial estarán exentas del impuesto a las donaciones, cualquiera sea la naturaleza o características del donante.

- 4) De acuerdo con el inciso primero del artículo 7° de la ley N° 16.282 solo pueden ser donatarios el Estado, personas naturales, personas jurídicas de derecho público y las fundaciones o corporaciones de derecho privado, esto es, aquellas del Título XXXIII del Código Civil.

Sin perjuicio de lo anterior, producto de las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.500, sobre asociaciones y participación ciudadana en la gestión pública, se otorgó a las corporaciones el carácter de asociaciones (inciso segundo del artículo 545 del Código Civil), de manera que las corporaciones de derecho privado a que se refiere el inciso primero del artículo 7° de la Ley N° 16.282 no se limitan únicamente a las del Código Civil, sino que incluye a las constituidas bajo la Ley N° 20.500, en tanto tengan personalidad jurídica, ya sea a través del Título XXXIII del Código Civil u otras leyes especiales (artículo 5° de la Ley N° 20.500, en relación con el artículo 546 del Código Civil).

En consecuencia, por texto expreso del inciso primero del artículo 7° de la Ley N° 16.282, las organizaciones de la sociedad civil que no tienen fines de lucro que se encuentran organizadas como fundaciones o corporaciones, según corresponda, pueden ser donatarias conforme a la Ley N° 16.282 y, asimismo, por remisión expresa de la ley, las asociaciones constituidas al amparo de la Ley N° 20.500.

- 5) La totalidad de las donaciones efectuadas al amparo del inciso primero del artículo 7° de la Ley N° 16.282:
- (i) Se eximen del Impuesto a las Donaciones (inciso primero del artículo 7° de la Ley N° 16.282, en relación con el artículo 1° del Decreto Ley N° 45 de 1973),
 - (ii) Se liberan del trámite de insinuación (artículo 2° del Decreto Ley N° 45, de 1973); y,
 - (iii) No se afectan al límite global de las donaciones establecido en el artículo 10 de la Ley N° 19.885 (por expresa disposición del inciso primero del artículo 7° de la Ley N° 16.282).
- 6) De conformidad con el artículo 19 de la Ley N° 16.282, y como fuera señalado mediante Oficio N° 1920 de 2020, este Servicio estima que el plazo de doce meses establecido en el referido artículo vence el día 18 de marzo de 2021, de modo que el tratamiento tributario dispuesto en el artículo 7° de la Ley N° 16.282 y demás medidas administrativas de carácter tributario dictadas conforme a dicha ley en el contexto de la contingencia ocasionada por la enfermedad COVID-19 se extienden hasta el 18 de marzo de 2021.

Lo anterior, sin perjuicio que, según dispone el mismo artículo 19 antes citado, el plazo en comento sea extendido hasta por doce meses más, por decreto supremo fundado del Presidente de la República.

- 7) En relación con las donaciones que no cumplan con los requisitos o condiciones de alguna ley de donaciones con beneficios tributarios, se confirma que tras las modificaciones introducidas al artículo 21 de la LIR, el impuesto único de 40% no es aplicable a las donaciones realizadas a una parte no relacionada y que se encuentren debidamente acreditadas.

Es decir, en ausencia de una ley especial de donaciones, el desembolso correspondiente a una donación constituye gasto no aceptado que debe agregarse a la renta líquida imponible, pero sin gravarse con el impuesto único del 40%.

III CONCLUSIÓN

Sírvase tener por respondidas sus consultas, según el análisis precedente.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 40, de 07.01.2021
Subdirección Normativa
Dpto. de Técnica Tributaria