

Beneficio tributario establecido en el artículo 1° Bis de la Ley N° 19.885 (Donaciones con fines sociales).

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente mediante la cual se solicita un pronunciamiento sobre el límite del beneficio tributario establecido en el artículo 1° bis de la Ley N°19.885, de 6 de agosto de 2003, que incentiva y norma el buen uso de donaciones que dan origen a beneficios tributarios y los extiende a otros fines sociales y públicos (en adelante, “Ley N° 19.885”), en el caso de personas naturales que efectúan donaciones en los términos señalados por dicha norma.

I.- ANTECEDENTES:

1.- El consultante indica que asesora a una persona natural domiciliada en Chile, que realizó diversas donaciones en un mismo año a un jardín infantil, organizado como una Corporación (título XXXIII del Libro Primero del Código Civil), enfocado a menores de edad en situación de riesgo social.

Indica que, el monto de las donaciones efectuadas no excede el 20% de la renta imponible de la persona natural, pero es mayor a 1.000 Unidades Tributarias Mensuales (en adelante, “UTM”). Asimismo, la persona natural habría recibido un certificado que acredita las donaciones efectuadas, las que estarían sujetas al beneficio del artículo 1 bis de la Ley N° 19.885.

Agrega el consultante que su asesorado tenía, a esa fecha, rentas del artículo 42 N°1 del D.L. N°824, de 1974, sobre Impuesto a la Renta (en adelante, “LIR”), y remuneraciones como director de una sociedad anónima, afecta de conformidad con el artículo 54 de la LIR, siendo ésta última más de un 50% de la base imponible del Impuesto Global Complementario (en adelante, “IGC”).

Concluye el consultante que la norma del artículo 1° bis de la Ley N°19.885 distingue 3 tipos de beneficiarios distintos:

- a) Los contribuyentes del artículo 50 de la LIR;
- b) Otros contribuyentes de Impuesto Global Complementario, y
- c) Contribuyentes del artículo 43 N°1 de la LIR.

Lo anterior, en su opinión, vendría respaldado por la Circular N° 49 de 2012, que en su apartado tercero hace referencia a que el sentido de la inclusión del artículo 1° bis en la Ley N°19.885, es aumentar el universo de contribuyentes beneficiados.

En el caso de la persona natural, postula que, tratándose de un contribuyente del IGC, es sobre dicho impuesto que podría utilizar la donación. Luego, indica que, al tratarse de una donación que excede de 1.000 UTM, se puede utilizar como crédito un 50% de su monto, con el tope de 14.000 UTM.

Lo anterior se explicaría por las siguientes razones:

- a) Especialidad del artículo 1° bis sobre el artículo 10, ambos de la Ley N°19.885.

El artículo 1° bis de la Ley N°19.885, quedó finalmente perfeccionado mediante la Ley N°20.565, de 2012, que modificó la Ley N°19.885.

Es decir, el límite establecido en el artículo 1° bis, correspondería ser aplicado especialmente por sobre el límite del artículo 10 de la Ley N°19.885 (en adelante, “límite general absoluto” o “LGA”), pues éste último sería una norma residual aplicable a las donaciones con un tratamiento tributario distinto. En opinión del consultante, el artículo 1° bis sería una norma más específica que la establecida en el referido artículo 10, ya que se refiere a las donaciones a establecimientos que tengan proyectos específicos, conforme a la norma de especialidad de los artículos 4 y 13 del Código

Civil.

Indica que puede utilizarse el aforismo jurídico del *argumento pro subjecta materia*. Se fundamenta éste en el lugar que ocupa la norma dentro del texto legal en que se inserta; en éste caso el párrafo donde está establecido.

b) Predominancia del IGC sobre el Impuesto de Segunda Categoría.

Señala el consultante que, al ser su asesorado un contribuyente cuyas rentas deben considerarse mayoritariamente afectas al Impuesto Global Complementario, las rentas del artículo 42 N°1 quedan subsumidas en las rentas afectas a IGC. Es decir, las rentas afectas al artículo 42 N°1, por tratarse de rentas afectas a un impuesto de categoría, pasan a formar parte de la base imponible del Impuesto Global Complementario, por lo cual terminan siendo rentas afectas finalmente al IGC.

Cita al efecto, el Oficio N°12 del día 11 de enero de 2010, de este Servicio, que señala:

“5.- Teniendo presente que el límite global absoluto que establece el inciso 3°, del artículo 10, de la Ley N°19.885, opera para todas las donaciones que se efectúen de conformidad con las leyes tributarias, pero sólo respecto de los contribuyentes del Impuesto Global Complementario que determinen sus rentas afectas a dicho tributo conforme a lo dispuesto en el artículo 50 de la citada Ley, debe concluirse que no tiene aplicación -en el caso de las donaciones indicadas en el recuadro contenido en el número anterior- cuando se trate de contribuyentes personas naturales que determinen sus rentas gravadas con dicho tributo de acuerdo con el artículo 54 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, caso en el cual corresponderá aplicar los límites propios establecidos por cada una de las disposiciones legales que contemplen beneficios tributarios por las donaciones efectuadas por tales contribuyentes”.

c) Argumento histórico a favor de la aplicación más extensa del beneficio.

Cita como argumento, conforme al artículo 20 del Código Civil, la historia fidedigna del establecimiento de la Ley N° 20.565, en la que se dejaría de manifiesto, del Mensaje del Presidente de la República a la Cámara de Diputados lo siguiente:

“Sin embargo, en este aspecto la ley no ha cumplido el objetivo para el cual fue modificada el año 2009, toda vez que, de acuerdo con la redacción vigente, se ha interpretado que cualquiera sea el monto de la donación, en caso de superarse los límites establecidos en la ley, el total del desembolso queda sujeto al beneficio tributario reducido, y no sólo la parte que exceda el límite señalado. Con ello se ha perdido, en la práctica, uno de los objetivos que motivaron las últimas modificaciones a esta ley, cual es, garantizar que al menos el presupuesto básico que requieren la gran mayoría de las fundaciones y corporaciones sin fines de lucro, que son de menor tamaño, tenga los mayores incentivos tributarios posibles”.

Adicionalmente señala que, en el caso específico de esta ley, el Mensaje y el texto final del artículo 1° bis que se proponía enmendar, fue idéntico.

d) Interpretación favorable al beneficio e inaplicabilidad práctica de la norma.

Si se aplica el LGA a las donaciones acogidas al artículo 1° bis de la Ley N°19.885, esto es, un límite del 20% de la renta imponible o 320 UTM, y no el propio límite propio que establece dicho artículo, en opinión del consultante, se produciría una contradicción.

Señala como ejemplo, el caso de un contribuyente con una base imponible de \$400.000.000.-, que realiza una donación de \$150.000.000.-, suponiendo que su IGC está en el tramo del 35%. Luego indica el caso de un contribuyente con base imponible de \$65.000.000.-, que dona \$32.000.000.-, suponiendo que su IGC está en el tramo de 30%.

En su opinión, en ambos casos, el beneficio nacerá con un límite, ya que el beneficio del 50% como crédito será siempre superior al 20% de la renta imponible o a 320 UTM.

Asevera que las disposiciones legales deben tener significación y ser operantes en la práctica. Por lo

tanto, la interpretación que lleva a la conclusión de que una disposición no tiene efecto alguno, debe ser rechazada. Este principio, indica el consultante, se encuentra reconocido en el artículo 1562 del Código Civil.

Finalmente, para argumentar la inaplicabilidad del LGA al caso en particular, indica que una interpretación sistemática de la Ley N° 19.885 y sus modificaciones posteriores, así como una atenta lectura del artículo 1° bis en comparación con el artículo 10, lo llevan a la conclusión de que el legislador, al establecer la franquicia del artículo 1° bis, buscó establecer un beneficio con sus propios límites, con el mayor beneficio tributario posible (tope de 14.000 UTM).

De esta manera, solicita confirmar que una persona natural puede utilizar las donaciones realizadas en un mismo año por más de 1.000 UTM a un Jardín Infantil como el ya individualizado, amparado en el artículo 1° bis de la Ley N° 19.885, considerando que un 50% de la donación es un crédito, en contra de las rentas gravadas con Impuesto Global Complementario, con un tope de 14.000 UTM.

2.- Añade en una nueva presentación que el reciente Oficio N° 1.793, de 2017 no sería aplicable a la situación en consulta ¹.

Indica que este pronunciamiento se refiere a una situación distinta a la consultada, pues se remite al beneficio en favor de contribuyentes que realicen donaciones a Universidades e Institutos Profesionales, conforme al artículo 69 de la Ley N° 18.681. Señala que esta norma es más general que el artículo 1° Bis de la Ley N° 19.885, pues solo establece un límite al porcentaje que sirve de crédito (50%) y el límite máximo del beneficio (14.000 UF). En cambio, el artículo 1 bis de la Ley 19.885 (que sería aplicable según indica al caso en consulta), regula la situación especial de contribuyentes del Impuesto Global Complementario y los afectos al artículo 43 de la LIR.

Por ello, agrega, como la norma de la Ley 18.681 (donaciones con fines educacionales), es más general, en ese caso sería aplicable el LGA del artículo 10 de la Ley N° 19.885 como indica el Oficio 1.793; pero este límite no aplicaría al caso del artículo 1° Bis de la Ley 19.885 (donaciones con fines sociales), ya que esta norma contempla un estatuto especial aplicable también a donaciones a jardines infantiles, por lo que en virtud del principio de especialidad no regiría a tales donaciones el LGA del artículo 10 de esta última Ley.

Reitera que, en la situación que consulta, existiría una derogación parcial del inciso 3° del artículo 10 de la Ley 19.885 (que establece el LGA), aplicándose en dicha situación, el límite más amplio del artículo 1° Bis de la misma Ley, por la naturaleza del beneficio que esta última establece y porque ella es posterior al LGA que dispone el citado inciso 3° del artículo 10.

II.- ANÁLISIS:

1.- El artículo 1° Bis.- de la Ley N° 19.885 dispone que en la medida que se cumplan los procedimientos, condiciones y requisitos establecidos en la presente Ley, tendrán derecho a los mismos beneficios contemplados en el artículo anterior, por las donaciones que efectúen en los términos allí establecidos, los contribuyentes del Impuesto Global Complementario que determinen sus rentas de conformidad con lo dispuesto en el artículo 50 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (esto es, contribuyente del artículo 42 N° 2 de la LIR, trabajadores dependientes), sobre la base de su gasto efectivo, mientras que los demás contribuyentes del referido impuesto y los afectos al impuesto contemplado en el número 1° del artículo 43 del mismo texto legal (trabajadores dependientes gravados en el artículo 43 N° 1 de la LIR), tendrán derecho sólo al crédito contra el impuesto respectivo.

El artículo 10 de la misma Ley, que contempla el LGA aplicable a las donaciones, agrega que, tratándose de los contribuyentes del Impuesto Global Complementario que determinen sus rentas de conformidad con lo dispuesto en el artículo 50 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, y aquellos contribuyentes afectos al impuesto contemplado en el número 1° del artículo 43 del mismo texto legal, el límite global absoluto que establece el inciso primero de este artículo para las donaciones

¹ Este Oficio expresa que en el caso de contribuyentes del IGC que efectúen donaciones amparadas en el artículo 69 de la Ley N° 18.681, siempre que dentro de la base imponible de dicho impuesto se comprendan rentas del artículo 42 N° 1 o 2, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, el Límite Global Absoluto será el equivalente al 20% de su renta imponible o de 320 UTM, si este monto fuera inferior a dicho porcentaje.

que efectúen de conformidad con las leyes tributarias, será el equivalente al 20% de su renta imponible, o será de 320 Unidades Tributarias Mensuales, si este monto fuera inferior a dicho porcentaje. En todo caso, las donaciones que excedan dicho límite quedarán igualmente liberadas del trámite de la insinuación.

La disposición legal transcrita en el párrafo precedente establece claramente que los límites a que se refiere, resultan aplicables respecto de todas las donaciones que establezcan beneficios tributarios. Sin embargo, la propia norma señala que este límite global absoluto aplica sólo respecto de los siguientes contribuyentes:

- Aquellos afectos al Impuesto Global Complementario que determinen sus rentas de conformidad con lo dispuesto en el artículo 50 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (Profesionales y personas que desarrollen ocupaciones lucrativas); y
- Aquellos afectos al impuesto contemplado en el N° 1°, del artículo 43, del mismo texto legal (Trabajadores dependientes).

Mediante la Circular N° 71 de 2010, este Servicio emitió las instrucciones sobre la materia, con motivo de la entrada en vigencia de la Ley N° 19.885, y las modificaciones efectuadas por la Ley N° Ley 20.316, del año 2009 que incluyó el artículo 1° Bis en la citada Ley N°19.885.

La Circular N° 49 de 2012, complementó dicho instructivo en los términos que estableció la Ley N° 20.565. Esta última Ley modificó el artículo 1° Bis, de la Ley 19.885, con el objeto de ampliar el universo de contribuyentes que pueden hacer uso de los beneficios tributarios por concepto de donaciones con fines sociales. A partir de esta modificación, pueden hacer uso de los beneficios tributarios por concepto de donaciones con fines sociales los contribuyentes del IGC que determinen sus rentas de conformidad con lo dispuesto en el artículo 50, de la LIR, deduciendo gastos efectivos, como también todos los demás contribuyentes del referido tributo; junto también con los contribuyentes afectos al impuesto único a los trabajadores.

2.- Por otro lado, y en relación a la aplicación de los beneficios tributarios que contempla la Ley N° 19.885, sobre donaciones con fines sociales, respecto del contribuyente que cita, el artículo 48 de la LIR dispone que las participaciones o asignaciones que le corresponde a los directores o consejeros de sociedades anónimas por el cumplimiento de sus funciones, quedarán afectas al Impuesto Global Complementario establecido en el Título III, en caso que el beneficiario tenga domicilio o residencia en Chile, o, al Impuesto Adicional contemplado en el Título IV, en caso que tenga domicilio o residencia en el extranjero.

La Circular N° 30 de 1991, de este Servicio, instruyó que las participaciones o asignaciones que perciben los directores o consejeros de sociedades anónimas se comprenden en el citado artículo 48 de la LIR, afectándose con el Impuesto Global Complementario establecido en el artículo 52 y siguientes, cuando los directores o consejeros de dichas empresas tengan domicilio o residencia en Chile, o con el Impuesto Adicional contenido en el inciso primero, del artículo 60 de la LIR, o 61 del mismo texto legal (este último derogado por la Ley N° 20.630), con tasa de 35%, cuando las citadas personas no tengan domicilio ni residencia en el país.

Por consiguiente, teniendo presente lo resuelto por este Servicio en Oficio N° 12, del año 2010, en relación al Oficio N° 1.793, del año 2017 cabe señalar que, el límite global absoluto que establece el inciso 3°, del artículo 10, de la Ley N° 19.885, opera para todas las donaciones que se efectúen de conformidad con las leyes tributarias, pero sólo respecto de los contribuyentes del Impuesto Global Complementario que determinen sus rentas afectas a dicho tributo conforme a lo dispuesto en el artículo 50 de la citada Ley, incluso aquellos que obtengan rentas mixtas, porque en todo caso y respecto de la parte que corresponda, estos últimos siguen siendo contribuyentes que determinen sus rentas conforme al artículo 50, de la LIR.

Sin embargo, en el caso particular en consulta, es decir, en la situación de las donaciones efectuadas por un contribuyente persona natural que determine sus rentas gravadas con dicho tributo de acuerdo con el artículo 54 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, y dado el carácter especial del beneficio establecido en el artículo 1° Bis de la Ley N° 19.885, dicho límite no tiene aplicación, caso en el cual corresponderá

aplicar los límites propios establecidos por la respectiva disposición legal que contempla beneficios tributarios por las donaciones sociales efectuada por tal contribuyente.

3.- En relación a lo expuesto en Oficio N° 1.793, de 2017, que cita en su segunda presentación, se refiere a una situación distinta a la consultada, ya que se trata de la aplicación del LGA respecto de donaciones efectuadas a favor de Universidades y otras instituciones educacionales, conforme al artículo 69 de la Ley 18.681, por contribuyentes del IGC que declaren sus rentas efectivas, esto es, de un contribuyente clasificado en el artículo 50 de la LIR o de un contribuyente que obtiene rentas del artículo 43 N° 1 de la LIR.

En cambio, en la situación en consulta, es aplicable la norma especial del artículo 1° Bis de la Ley N° 19.885, ya que esta última favorece expresamente (conforme a modificación de la Ley 20.565, del año 2012), no solo a los contribuyentes que determinen sus rentas conforme al artículo 50 de la LIR, sino que también a los demás contribuyentes del IGC, que no determinen sus rentas de acuerdo a esa norma legal.

Por consiguiente, en atención a que el artículo 48 de la LIR, expresamente clasifica al contribuyente que señala, en el Título III del DL N° 824, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, y por lo tanto debe determinar sus rentas conforme a los artículos 52 y siguientes del mismo texto legal, y no de acuerdo al artículo 50; en dicho caso no es aplicable el LGA del inciso 3° del artículo 10 de la Ley 19.885.

III.- CONCLUSIÓN:

El LGA que establece el inciso 3°, del artículo 10, de la Ley N° 19.885, opera para todas las donaciones que se efectúen de conformidad con las leyes tributarias, pero sólo respecto de los contribuyentes del Impuesto Global Complementario que determinen sus rentas afectas a dicho tributo conforme a lo dispuesto en el artículo 50 de la citada Ley o de acuerdo al artículo 43 N° 1. Este límite no tiene aplicación respecto del beneficio especial del artículo 1 bis de la Ley N° 19.885 (donaciones con fines sociales), en el caso específico de un contribuyente persona natural que conforme a una norma legal expresa, determine sus rentas gravadas con el IGC, de acuerdo con el artículo 52 y siguientes de la LIR.

En todo caso, para acceder a los beneficios tributarios que establece la Ley N° 19.885, con fines sociales, se deberá dar cumplimiento a los procedimientos, condiciones y requisitos que dicha norma legal contempla, lo que se deberá acreditar en la respectiva instancia de fiscalización.

Saluda a Ud.,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 804 del 20-03-2019
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos