

CIRCULAR N° 71, DEL 12 DE NOVIEMBRE DE 2010

MATERIA: TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LAS DONACIONES CON FINES SOCIALES Y PÚBLICOS, Y DEL LÍMITE GLOBAL ABSOLUTO QUE AFECTA A LA GENERALIDAD DE LAS DONACIONES, A RAÍZ DE LAS MODIFICACIONES INCORPORADAS A LA LEY 19.885, POR LA LEY 20.316, CUYA VIGENCIA FUE ESTABLECIDA POR LA LEY 20.431.

I.- INTRODUCCION.

- a) En el Diario Oficial de 09 de enero de 2009, se publicó la Ley 20.316, la cual incorporó una serie de modificaciones a la Ley 19.885, que estableció beneficios tributarios para los contribuyentes de la Primera Categoría que efectúen donaciones a instituciones que prestan servicios directos a personas de escasos recursos o con discapacidad, al Fondo Mixto de Apoyo Social y a entidades de carácter político, fijando un Límite Global Absoluto para la generalidad de las donaciones.
- b) Posteriormente, se publicó en el Diario Oficial de 26 de enero de 2010, el Decreto Supremo 77, de 02 de junio de 2009, que junto con derogar el anterior Reglamento de la Ley 19.885, contenido en el Decreto Supremo 266, de 2004, del Ministerio de Planificación, aprobó el actual Reglamento del Fondo Mixto de Apoyo Social y de las donaciones con fines sociales sujetas a los beneficios tributarios contemplados en el Título I, de la Ley 19.885.
- c) Finalmente, se publicó en el Diario Oficial de 30 de abril de 2010, la Ley 20.431, la cual a través de su artículo 8°, sustituyó el artículo 2° transitorio de la Ley 20.316, norma que establece la vigencia de las modificaciones incorporadas por esta última a la Ley 19.885.
- d) La presente Circular tiene por objeto reemplazar, a partir de la vigencia de las modificaciones comentadas, las instrucciones impartidas por este Servicio a través de las Circulares N°s 55 de 2003 y 39 de 2005, para la aplicación de los beneficios tributarios por concepto de donaciones a que se refiere. Por lo tanto, a partir de la vigencia de las nuevas normas, se dejan sin efecto las instrucciones impartidas en las circulares N°s. 39 de 2005 y 55 de 2003, excepto en la parte de este último instructivo correspondiente a las donaciones con fines políticos incorporadas en el N° **(2) TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LAS DONACIONES QUE SE EFECTUEN A ENTIDADES DE CARACTER POLITICO,** las cuales se mantienen plenamente vigentes.
- e) Los textos íntegros de las normas legales indicadas en las letras a), b) y c), se encuentran publicados en la página web del Servicio www.sii.cl.

II.- INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA.

(1) TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LAS DONACIONES EFECTUADAS EN DINERO A LAS CORPORACIONES O FUNDACIONES QUE INDICA Y AL FONDO MIXTO DE APOYO SOCIAL, DE ACUERDO A LA LEY 19.885.

Los beneficios tributarios, es decir, la imputación como crédito y la deducción como gasto de las donaciones respectivas) que establecía la citada Ley hasta antes de las modificaciones legales señaladas, se encontraban circunscritos al ámbito de los contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría. La Ley 20.316, entre otros aspectos, amplió el ámbito de aplicación de dichos beneficios tributarios, pues la imputación del crédito y la rebaja del gasto podrán ser invocados además, según corresponda, por los contribuyentes del Impuesto Global Complementario (IGC), pero sólo respecto de las rentas clasificadas en el artículo 42, N°2, de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR); y por los contribuyentes del Impuesto Único de Segunda Categoría (IUSC) contemplado en el N°1, del artículo 43, del mismo texto legal, en los términos que establece el texto modificado de la Ley 19.885.

Otro de los aspectos novedosos que se incorporan, consiste en que el beneficio correspondiente al crédito, ya no tiene como límite único un 50% de las donaciones, estableciéndose otros porcentajes cuya aplicación depende del monto de la donación y su destino.

Finalmente, cabe destacar que el Límite Global Absoluto (LGA) de las donaciones que pueden acogerse a los beneficios tributarios señalados para los contribuyentes de la Primera Categoría, se elevó de un 4,5% a un 5% de la RLI; en tanto que en el caso de los contribuyentes de los impuestos

personales, se establece un LGA ascendente al 20% de su renta imponible, con un máximo de 320 Unidades Tributarias Mensuales (UTM).

A) Donantes.

A-1) Contribuyentes que pueden hacer uso de los beneficios tributarios por concepto de donaciones con fines sociales establecidos en la Ley 19.885.

Sin perjuicio de las excepciones que establece la Ley 19.885, señaladas en la letra A-2 siguiente, los contribuyentes que pueden hacer uso de los beneficios tributarios por las donaciones con fines sociales que efectúen, son los siguientes:

- 1) Contribuyentes de la Primera Categoría, de los artículos 14 bis ó 20, de la LIR, que declaren su renta efectiva según contabilidad completa. (Art. 1°, inciso 1°, Ley 19.885);
- 2) Contribuyentes del IGC que determinen sus rentas de conformidad con lo dispuesto en el artículo 50, de la LIR, deduciendo gastos efectivos. (Art. 1 bis, inciso 1°, Ley 19.885);
- 3) Contribuyentes del IGC que determinen sus rentas de conformidad con lo dispuesto en el artículo 50, de la LIR, deduciendo gastos presuntos. (Art. 1 bis, inciso 1°, Ley 19.885);
- 4) Contribuyentes del IUSC contemplado en el N° 1, del artículo 43, de la LIR. (Art. 1 bis, inciso 1°, Ley 19.885).

A-2) Contribuyentes que no pueden hacer uso de los beneficios tributarios por concepto de donaciones con fines sociales establecido en la Ley 19.885.

No tienen derecho a los beneficios tributarios:

- 1) Los contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría sobre rentas presuntas;
- 2) Los contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría sobre rentas efectivas acreditadas mediante contabilidad simplificada o sin contabilidad alguna, como ocurre por ejemplo con los contribuyentes del artículo 20, N°1, letra c), de la LIR ;
- 3) Los contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría en carácter de Único establecido en el inciso 3°, del N° 8, del artículo 17, de la LIR;
- 4) Los pequeños contribuyentes del artículo 22, de la LIR;
- 5) Por expresa disposición del artículo 1° de la Ley 19.885, las Empresas del Estado o aquellas Empresas en las que el Estado o sus instituciones participen, cualquiera que sea el porcentaje de la participación;
- 6) Los contribuyentes que tributen en conformidad a las normas contenidas en el artículo 14 ter, de la LIR, por así disponerlo expresamente la letra c), del N° 3, de este mismo artículo;
- 7) Los contribuyentes del Impuesto Adicional a la Renta;
- 8) Los contribuyentes del IGC, respecto de las rentas incorporadas a su Renta Bruta Global que no correspondan a rentas del artículo 42, N°2, de la LIR.

B) Donatarios.

Las donaciones deben efectuarse directamente a las siguientes entidades, en la medida que cumplan con los requisitos que exige la Ley 19.885:

- 1) Las Corporaciones o Fundaciones, constituidas conforme a las normas del Título XXXIII, del Libro I, del Código Civil, que tengan por finalidad, tanto de acuerdo al objeto social establecido en los estatutos que las regulan, como en su actividad o quehacer real o efectivo, proveer directamente servicios a personas de escasos recursos o discapacitadas, y que estén debidamente incorporadas o inscritas en el Registro que debe llevar el

Ministerio de Planificación y Cooperación, y que además hayan sido calificadas como de interés social por el consejo a que se refiere el artículo 4° de la Ley 19.885;

- 2) El Fondo Mixto de Apoyo Social, establecido por el artículo 3°, de la Ley 19.885, denominado por ésta como “El Fondo”;
- 3) Los establecimientos educacionales que tengan proyectos destinados a la prevención o rehabilitación de adicciones de alcohol o drogas, para sus alumnos y, o apoderados.

C) Donaciones:

C-1: Donaciones con derecho a los beneficios tributarios:

Para tener derecho a los beneficios tributarios, las donaciones sólo pueden ser efectuadas en dinero¹.

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

C-2: Donaciones sin derecho a los beneficios tributarios:

No darán derecho a los beneficios tributarios, aún cuando cumplan los demás requisitos legales, las siguientes donaciones:

- 1) Las efectuadas a instituciones en cuyo directorio participe el donante;
- 2) Las efectuadas por una persona jurídica, a instituciones en cuyo directorio participen sus socios o directores o los accionistas que posean el 10% o más del capital social;
- 3) Las realizadas por candidatos a cargos de elección popular a instituciones que efectúen su labor en los territorios donde hubiesen presentado sus candidaturas, desde 6 meses antes de la fecha de inscripción de su postulación ante el Servicio Electoral y hasta 6 meses después de realizada la elección de que se trate.
- 4) Las que, efectuadas dentro del período señalado en el número anterior, fuesen realizadas a instituciones en cuyo directorio participen dichos candidatos, y las efectuadas por personas jurídicas (donantes), en cuyos directorios participen tales candidatos.
- 5) Las que no consistan en dinero.

Sin perjuicio de lo señalado, el Consejo a que se refiere el artículo 4°, de la Ley 19.885, podrá eximir de la prohibición o habilitar las donaciones a que se refieren los números 1 y 2 precedentes, a aquellas personas que donen a instituciones que acrediten haber realizado actividades de las señaladas en la ley por un tiempo no inferior a 2 años, y demuestren que su labor a favor de personas de escasos recursos o con discapacidad no está condicionada ni dirigida a beneficiar a candidatos a cargos de elección popular, todo ello en conformidad a lo expresamente señalado por el inciso 2°, del N° 1, del artículo 1°, de la Ley.

¹ La Ley no establece limitaciones respecto de la moneda en la puedan efectuarse, 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 que corresponda a 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, ello salvo que el contribuyente se encuentre autorizado a llevar su contabilidad y a declarar y pagar sus impuestos en moneda extranjera, y la donación se haya efectuado en esa misma moneda, sin perjuicio de lo cual, para la determinación de aquellos límites que la Ley establece sobre la base de una determinada cantidad de UTM, deberá de todos modos efectuarse la referida conversión.

D) Efectos tributarios para los donantes.

D-1: Contribuyentes de la Primera Categoría:

- a) Por donaciones de un monto inferior a 1.000 UTM efectuadas directa e indistintamente a instituciones que estén incorporadas en el Registro que debe llevar el Ministerio de Planificación y Cooperación o al Fondo Mixto de Apoyo Social (Artículo 1° N°s 7 y 10, Ley 19.885).

a-1) Contribuyentes que pueden acogerse a los beneficios.: Se encuentran en esta situación, los donantes que sean contribuyentes de la Primera Categoría, cuando el monto total anual de donaciones con fines sociales efectuadas directamente a las instituciones señaladas en el artículo 2°, o al Fondo Mixto de Apoyo Social, sea inferior a 1.000 UTM.

Para medir dicho límite, el monto de cada donación debe expresarse en UTM, dividiendo el monto de la donación por el valor de dicha Unidad vigente en el mes en que ésta se realice. La suma de todas las donaciones efectuadas en el ejercicio, convertidas a dicha unidad, debe ser inferior a 1.000.

Con todo, el N°10, del artículo 1°, posibilita que estos donantes puedan además efectuar otras donaciones por 1.000 UTM más, siempre que estas donaciones adicionales estén destinadas a proyectos y programas destinados a la prevención o rehabilitación de adicciones de alcohol o drogas, certificados por el Consejo Nacional para el Control de Estupefacientes.

a-2) Requisitos: Para que proceda el derecho a los beneficios tributarios, las donaciones a que se refiere el N° 7 del artículo 1° de la Ley, efectuadas durante el ejercicio comercial deben cumplir con los siguientes requisitos:

a) Efectuarse a instituciones que presten servicios que respondan a necesidades inmediatas de las personas, tales como la alimentación, vestuario, alojamiento y salud; o bien a instituciones que estén orientadas a aumentar la capacidad de las personas de mejorar sus oportunidades de vida, tales como la habilitación para el trabajo, la nivelación de estudios, o el apoyo a personas con discapacidad para mejorar sus condiciones de empleabilidad;

b) Efectuarse a lo menos a dos instituciones distintas, y

c) Las donaciones anuales efectuadas a cada una de las instituciones no puede superar el monto equivalente a 700 UTM. Para la apreciación del cumplimiento de dicho límite, se debe aplicar el mismo mecanismo indicado precedentemente.

Respecto de lo señalado, cabe expresar que el N° 9, del artículo 1°, de la Ley 19.885, establece que todas las donaciones de un monto inferior a 1.000 UTM realizadas por un donante en forma íntegra a cualquier institución de aquellas señaladas en el artículo 2°, en el mismo año calendario, serán consideradas una única donación por el monto total donado en dicho período para efectos de calcular el crédito tributario. En el caso en que se efectúe más de una donación a una misma institución y la suma de ellas supere el equivalente de 700 UTM, no se cumplirá con el requisito a que se refiere la letra b), aún cuando cada una de ellas sea inferior a dicho monto.

En caso que las donaciones anuales del donante sean de un monto inferior a 1.000 UTM y no cumpla con alguno de los requisitos señalados en las letras a) a la c) anteriores, el donante pierde el derecho a los beneficios tributarios.

Tal como se indicó en la letra a-1) anterior, los contribuyentes que efectúen donaciones en conformidad al N° 7, del artículo 1°, pueden efectuar adicionalmente donaciones por un monto de hasta 1.000 UTM. Estas donaciones, independientemente consideradas, deberán cumplir con las mismas condiciones indicadas en las letras a) a la c) anteriores y, además, deberán ser efectuadas a instituciones que presten únicamente servicios como los señalados en los N°s 1 y 2 del artículo 2°, vale decir, servicios que respondan

a necesidades inmediatas de las personas, tales como la alimentación, vestuario, alojamiento y salud; u orientados a aumentar la capacidad de las personas de mejorar sus oportunidades de vida, tales como la habilitación para el trabajo, la nivelación de estudios, o el apoyo a personas con discapacidad para mejorar sus condiciones de empleabilidad.

a-3) LGA de las donaciones con beneficios tributarios: De acuerdo con lo dispuesto por el N° 3, del artículo 1°, de la Ley 19.885, en concordancia con el artículo 10 del mismo texto legal, la parte de las donaciones susceptibles de acogerse a los beneficios tributarios, es aquella que cumpla con los requisitos establecidos en la ley y que se encuentren dentro del LGA equivalente como máximo al 5% de la Renta Líquida Imponible (RLI) del Impuesto de Primera Categoría del donante.

Para los fines de la determinación del referido límite, se debe considerar el conjunto de las donaciones efectuadas por los contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría, sea para los fines que señala esta Ley o para los establecidos en el artículo 69 de la Ley 18.681; artículo 8° de la Ley 18.985; artículo 3° de la Ley 19.247; Ley 19.712; artículo 46 del Decreto Ley 3.063, de 1979; Decreto Ley 45, de 1973; artículo 46 de la Ley 18.899, y en el N° 7 del artículo 31 de la LIR, así como para los que se establezcan en otras normas legales que se dicten para otorgar beneficios tributarios a donaciones. Dicho límite se aplicará ya sea que el o los beneficios tributarios consistan en un crédito contra el Impuesto de Primera Categoría, o bien en la posibilidad de deducir como gasto la donación.

En este límite no se incluirá aquel a que se refiere el artículo 8°, vale decir, no se deben considerar las donaciones en dinero a los Partidos Políticos inscritos en el Servicio Electoral o a los institutos de formación política. Tampoco se debe incluir las donaciones efectuadas en conformidad al artículo 7°, de la Ley 16.282, ni aquellas establecidas en la Ley 20.444.

De igual forma, para la determinación de este límite, se deducirán de la RLI las donaciones a las entidades señaladas en el artículo 2°, o sea, las donaciones con fines sociales a que se refiere la presente Circular.

Las donaciones irrevocables de largo plazo a que se refiere el inciso 2°, del artículo 10, de la Ley 19.885, también deben ser consideradas dentro de las donaciones que deben circunscribirse al LGA de 5% de la RLI, toda vez que la norma que lo instituye, excluye únicamente a las donaciones en dinero a los Partidos Políticos inscritos en el Servicio Electoral o a los institutos de formación política a que se refiere el artículo 8 de esta misma Ley.

Sin perjuicio de lo señalado, cabe indicar que en el N° 2 de este Capítulo II, se analizan con mayor detalle las disposiciones establecidas en el artículo 10, de la Ley 19.885, sobre LGA de las donaciones.

a-4) Beneficios tributarios: De acuerdo con el N° 7, del artículo 1°, de la Ley 19.885, estos contribuyentes tendrán derecho a un primer beneficio consistente en un crédito imputable al Impuesto de Primera Categoría, equivalente al 50% del monto de las donaciones **susceptibles de acogerse al beneficio tributario**. Esto es, del monto de las donaciones que cumplan con las condiciones establecidas en la Ley y que además se encuentren dentro del LGA comentado.

Por su parte, el N° 14 de este mismo artículo 1°, establece un segundo beneficio consistente en que aquella parte de las referidas donaciones que no pueda ser utilizada como crédito, se considerará un gasto necesario para producir la renta, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 31, de la LIR.

a-5) Parte de la donación que constituye crédito: Las donaciones, que no superen el LGA señalado y que cumplan con las condiciones que en cada caso se indican, constituirán en un 50% un crédito que podrá ser deducido del monto del Impuesto de Primera Categoría, que afecte al contribuyente donante.

Para los efectos de determinar el crédito, la totalidad de las sumas donadas durante el ejercicio, deberán reajustarse previamente de acuerdo al porcentaje de variación del Índice de Precios al Consumidor (IPC) ocurrida entre el mes anterior a aquél en el cual se incurrió en el desembolso efectivo por concepto de donación y el mes anterior al balance o fecha de cierre del ejercicio comercial respectivo, todo ello en conformidad a lo dispuesto por el N° 13, del artículo 1°, de la ley 19.885.

En conformidad a lo dispuesto por el N° 11, del artículo 1° de la Ley citada, el referido crédito sólo podrá ser deducido del Impuesto de Primera Categoría, si se encuentra incluido en la base imponible de dicho impuesto correspondiente a las rentas del año en que se efectuó la donación.

En consecuencia, las sumas donadas en aquella parte que den derecho a deducirse como crédito en contra del Impuesto de Primera Categoría, no constituirán un gasto necesario para producir la renta de aquellos a que se refiere el artículo 31 de la LIR. Por consiguiente, si los referidos desembolsos durante el ejercicio comercial respectivo, fueron contabilizados con cargo a cuentas de resultado, deberán agregarse a la RLI de Primera Categoría, debidamente reajustados en el porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior a aquel en el cual se efectuó la erogación y el mes anterior al del balance o cierre del período comercial correspondiente.

En todo caso, aquella parte de las donaciones que den derecho a crédito en contra del Impuesto de Primera Categoría, no serán consideradas como una partida de aquellas señaladas por el N° 1, del artículo 33, de la LIR, para los efectos de la aplicación de lo dispuesto por el artículo 21 de la Ley precitada, por tratarse de una partida imputable al valor o costo de un bien del activo de la empresa donante (un derecho o crédito).

Sin perjuicio de lo anterior, los referidos desembolsos de todas maneras deberán deducirse como gastos rechazados de las utilidades tributables acumuladas por las empresas en su Registro Fondo de Utilidades Tributables (FUT), ya que tales sumas no son susceptibles de retiro ni de distribución a los propietarios, socios o accionistas, según corresponda.

a-6) Parte de la donación que puede deducirse como gasto: El 50% restante del monto de la donación susceptible de acogerse al beneficio tributario, esto es, del monto de la donación que cumpla con las condiciones establecidas en la Ley y que además se encuentren dentro del LGA comentado, o la parte de éste que no haya podido utilizarse como crédito, podrá deducirse como un gasto necesario para producir la renta.

Si las referidas donaciones no cumplen con los requisitos establecidos por la Ley 19.885 o exceden de los límites que contempla, se considerarán para todos los efectos tributarios como un gasto rechazado de aquellos señalados en el N° 1, del artículo 33, de la LIR y, en virtud de tal calificación, deberán agregarse a la RLI de Primera Categoría en el evento de que la hayan disminuido, debidamente reajustadas, de conformidad a la modalidad establecida por el N° 3 de la norma legal antedicha y, a su vez, quedarán sujetas a la tributación dispuesta por el artículo 21 del mismo texto legal, en la medida que se cumplan los requisitos a que se refiere esta última disposición.

- b) Por donaciones de un monto igual o superior a 1.000 UTM efectuadas directamente e indistintamente a instituciones incorporadas en el Registro que debe llevar el Ministerio de Planificación y Cooperación o bien al Fondo Mixto de Apoyo Social (Artículo 1° N°s 8 y 10, Ley 19.885).

Se encuentran en esta situación los donantes que sean contribuyentes de la Primera Categoría cuyas donaciones anuales con fines sociales a que se refieren los artículos 1 al 7 de la Ley 19.885, sean iguales o superiores al equivalente a 1.000 UTM.

Bajo esta situación se distinguen las siguientes dos posibilidades:

b-1) Que la donación haya sido efectuada a instituciones que estén incorporadas en el Registro que debe llevar el Ministerio de Planificación y Cooperación, y no estén destinadas a un proyecto o programa específico; y

b-2) Que la donación haya sido efectuada a instituciones que estén incorporadas en el citado Registro, y que tengan el propósito de financiar proyectos o programas destinados a la rehabilitación de adicciones de alcohol o drogas, certificados por el Consejo Nacional para el Control de Estupefacientes.

Análisis de la posibilidad indicada en la letra b-1) anterior:

- En el caso en que a lo menos el 33% de la donación haya sido efectuada al Fondo Mixto de Apoyo Social (vale decir que un 67% (como máximo) haya sido efectuada a una determinada institución y el 33% restante (como mínimo) se efectúe al Fondo Mixto de Apoyo Social), los beneficios tributarios respecto del monto de la donación, operan en idénticos términos a los señalados en las letras a-3) a la a-6) de la letra a) anterior, vale decir, con derecho a deducir como crédito un 50% del monto de la donación **susceptible de acogerse al beneficio tributario** y a rebajar como gasto tributario la parte no deducida como crédito. Para tales efectos, la referida relación debe ser apreciada en forma independiente respecto de las donaciones efectuadas a cada Institución donataria.
- En el caso en que un porcentaje inferior al 33% de la donación haya sido efectuada al Fondo Mixto de Apoyo Social o no se haya efectuado aporte a dicho Fondo, los beneficios tributarios respecto del monto de la donación, operan también en la misma forma señalada en las letras a-3) a la a-6) de la letra a) anterior, con la única diferencia que el monto del crédito en estos casos corresponde sólo al 35% del monto de la donación susceptible de acogerse al beneficio tributario. Para tales efectos, al igual que en el caso anterior, la referida relación debe ser apreciada en forma independiente respecto de las donaciones efectuadas a cada Institución donataria.

Análisis de la posibilidad indicada en la letra b-2) anterior:

- En el caso en que a lo menos el 25% de la donación haya sido efectuada al Fondo Mixto de Apoyo Social (vale decir que un 75% (como máximo) haya sido efectuada a una determinada institución y el 25% restante (como mínimo) se efectúe al Fondo Mixto de Apoyo Social), los beneficios tributarios respecto del monto de la donación, operan en idénticos términos a los señalados en las letras a-3) a la a-6) de la letra a) anterior, vale decir, con derecho a deducir como crédito un 50% del monto de la donación susceptible de acogerse al beneficio tributario y a rebajar como gasto tributario la parte no deducida como crédito. Para tales efectos la referida relación debe ser apreciada en forma independiente respecto de las donaciones efectuadas a cada Institución donataria.
- En el caso en que un porcentaje inferior al 25% de la donación haya sido efectuada al Fondo Mixto de Apoyo Social o no se haya efectuado aporte a dicho Fondo, los beneficios tributarios respecto del monto de la donación, operan también en la misma forma a la señalado en las letras a-3) a la a-6) de la letra a) anterior, con la única diferencia que el monto del crédito en estos casos corresponde sólo al 40% del monto de la donación susceptible de acogerse al beneficio tributario. Para tales efectos, al igual que en el caso anterior, la referida relación debe ser apreciada en forma independiente respecto de las donaciones efectuadas a cada Institución donataria.

D-2: Contribuyentes del IGC que determinen sus rentas de conformidad con lo dispuesto en el artículo 50 de la LIR, deduciendo gastos efectivos:

En el caso de estos contribuyentes, los beneficios tributarios, operan exactamente igual que para el caso de los contribuyentes donantes afectos al Impuesto de Primera Categoría. Por lo tanto, les resultan plenamente aplicables las instrucciones contenidas en la letra D-1: anterior, letras a) y b), con la diferencia que el crédito opera en este caso en contra del IGC y que el LGA corresponde a la cantidad menor entre el 20% de su renta imponible y el equivalente a 320 UTM.

En otras palabras, el 20% de LGA a que se refiere el inciso 3°, del artículo 10, de la Ley 19.885, debe ser calculado, sobre los ingresos del artículo 42 N° 2, de la LIR, deducidos los gastos efectivos que procedan en conformidad a la ley, y agregándose a ésta el total de las donaciones, en la medida que hubiesen rebajado la renta imponible.

Una vez calculado el LGA, la parte de las donaciones que constituya un crédito en contra del IGC debe incluirse en la base imponible del impuesto correspondiente al año en que se efectuó la donación y gravarse consecucionalmente con éste tributo.

La parte restante del monto de la donación susceptible de acogerse al beneficio tributario, esto es, del monto de la donación que cumpla con las condiciones establecidas en la Ley 19.885 y que además se encuentren dentro del LGA ya comentado, que no haya sido utilizada como crédito, podrá deducirse como un gasto necesario para producir la renta de los contribuyentes del artículo 42 N°2, de la LIR, que determinen sus rentas deduciendo gastos efectivos.

Si las referidas donaciones no cumplen con los requisitos indicados para ser calificadas de un gasto necesario para producir la renta, ellas se considerarán para todos los efectos tributarios como un gasto rechazado y, en virtud de tal calificación, deberán agregarse a la base imponible de los contribuyentes del artículo 42 N°2, de la LIR, debidamente reajustadas, para que se incluyan en la Renta Bruta Global y se afecten con el IGC.

D-3: Contribuyentes del IGC que determinen sus rentas de conformidad con lo dispuesto en el artículo 50 de la LIR, deduciendo gastos presuntos:

Tratándose de estos contribuyentes, el beneficio tributario opera sólo como un crédito en contra del IGC que afecte a las rentas correspondientes a las actividades clasificadas en el N°2, del artículo 42, de la LIR, determinadas mediante la deducción de gastos presuntos en la forma que establece la LIR. En este caso, resultan plenamente aplicables las instrucciones contenidas en la letra D-1, letras a) y b), con la diferencia que el crédito opera en contra del IGC y que el LGA corresponde a la cantidad menor entre el 20% de su renta imponible y el equivalente a 320 UTM.

El gasto que pudieren rebajar por concepto de las donaciones comentadas, se entiende incorporado en la referida presunción, por lo que no cabe efectuar ninguna deducción por tal concepto como tampoco efectuar algún agregado por concepto del crédito a que se tiene derecho.

Ahora bien, respecto del LGA establecido en el artículo N° 10, de la Ley 19.885, en el caso de estos contribuyentes y al igual que lo indicado en el punto D-2 anterior, asciende a la cantidad menor entre el 20% de su renta imponible y el equivalente a 320 UTM. Para tales efectos, el 20% señalado, debe ser calculado sobre la base imponible de las rentas de la Segunda Categoría del artículo 42 N° 2, de la LIR, determinada en conformidad a lo dispuesto en el artículo 50 de la misma Ley, deduciendo gastos presuntos. En otras palabras, el 20% señalado, debe ser calculado sobre el monto total de los ingresos brutos del contribuyente, menos la presunción de gastos del 30%, con el límite de 15 Unidades Tributarias Anuales.

D-4: Contribuyentes del IGC afectos al IUSC de la LIR; y contribuyentes no obligados a declarar IGC, por haber percibido sólo rentas afectas al IUSC de la LIR:

Al igual que en la situación de los contribuyentes analizados en el punto D-3 anterior, en el caso de estos contribuyentes, el beneficio tributario consiste sólo en la imputación de un crédito. Es decir, estos contribuyentes tampoco pueden rebajar como gasto la parte de la donación que no haya sido imputada como crédito en contra de su respectivo impuesto.

En el caso de los contribuyentes del IGC por rentas distintas a las contempladas en el N°2, del artículo 42, de la LIR (como por ejemplo, dividendos) y que además se encuentren afectos al IUSC, el crédito debe ser calculado sólo respecto de las rentas que se hayan afectado con este último tributo.

Al igual que en el caso de los contribuyentes analizados en las letras D-2, y D-3 anteriores, el LGA establecido en el artículo 10, de la Ley 19.885, corresponde a la cantidad menor entre el 20% de su renta imponible y el equivalente a 320 UTM. Para tales fines, el porcentaje señalado, debe ser calculado sobre la base imponible de las rentas del artículo 42, N°1, de la LIR, ya sea en el caso en que éstas deban incorporarse a la Renta Bruta Global del IGC, como cuando se trate de contribuyentes no obligados a declarar IGC por haber percibido únicamente sueldos afectos al IUSC.

De acuerdo al inciso 2°, del artículo 1° bis, de la Ley 19.885, es posible concluir que las rentas a considerar para los fines de la determinación del LGA a que se refiere el artículo 10, de la Ley, son las rentas imponibles o las rentas afectadas con el IUSC, pagadas dentro del ejercicio en que se efectuó la donación. Así entonces, se excluye para el cálculo de dicho límite y para los fines de establecer el monto del crédito, toda renta accesoria que no haya sido devengada y pagada dentro del año en que se efectuó la donación.

En el caso de los contribuyentes gravados en conformidad con el artículo 43, N° 1, de la LIR, que por haber percibido otras rentas afectas a IGC deban incorporar dentro de la Renta Bruta Global sus remuneraciones afectas al IUSC, el monto del crédito determinado, con los límites que señala la Ley y con el límite del impuesto único retenido debidamente actualizado, debe ser imputado al pago del IGC que deban declarar. Si de acuerdo con dicha imputación, se determina algún exceso a favor del contribuyente, le será devuelto conforme a lo establecido en el artículo 97, de la LIR.

En el caso de los contribuyentes que sólo han percibido remuneraciones afectas al IUSC, para efectos de la imputación del crédito, igualmente se encontrarán obligados a presentar una Declaración Anual de Impuestos a la Renta, y el monto del crédito determinado, con los límites que señala la Ley y con el límite del impuesto único retenido debidamente actualizado, se imputará en contra del total del IUSC retenido durante el año respectivo, también actualizado. Si de acuerdo con dicha imputación, se determina algún exceso a favor del contribuyente, debe ser devuelto en conformidad a lo establecido en el artículo 97, de la LIR. Cabe señalar que los contribuyentes que por el monto de sus rentas no hayan quedado afectos a impuestos, no tienen derecho al crédito por concepto de donaciones con fines sociales, puesto que el beneficio opera como un crédito en contra del referido tributo.

Sin perjuicio de lo señalado, cabe indicar que en el N°2, de este Capítulo II, se analizan con mayor detalle las disposiciones del artículo 10, de la Ley 19.885, sobre LGA de las donaciones.

Nota Importante: En el caso de los contribuyentes indicados en las letras D-2:, D-3: y D-4:, anteriores, no opera el requisito establecido en el N° 7, del artículo 1° de la Ley N° 19.885, para las donaciones de un monto anual inferior a 1.000 Unidades Tributarias Mensuales, pues dicho requisito, tal como expresamente indica esta norma, debe ser cumplido sólo por los contribuyentes del impuesto de Primera Categoría. Por lo tanto, en el caso de los contribuyentes indicados, las donaciones efectuadas por un monto anual inferior a 1.000 Unidades Tributarias Mensuales podrán ser donadas a una sola institución.

E.- Cuadro resumen de los tipos de donaciones que los contribuyentes indicados en el punto A-1 del Capítulo II de esta Circular, pueden efectuar al amparo de la Ley N° 19.885 sobre donaciones con fines sociales.

Referencia Circular	Referencia Ley 19.885	Monto anual de la donación	Donatarios	Condiciones	Monto del crédito
Punto D-1, letra a)	Art. 1° N° 7	Inferior a 1.000 UTM	<ul style="list-style-type: none"> Fondo Mixto de Apoyo Social; Instituciones incorporadas en el Registro que en conformidad al Artículo 5° debe llevar el Ministerio de Planificación y Cooperación y que estén destinadas a proyectos y programas destinados a la prevención o rehabilitación de adicciones de alcohol o drogas, certificados por el Consejo Nacional para el control de Estupefacientes 	<ul style="list-style-type: none"> Ser efectuadas a lo menos a 2 Instituciones distintas; El monto anual efectuado a cada Institución no puede superar el monto de 700 UTM. 	50% del monto de la donación susceptible de acogerse al beneficio tributario.
	Art. 1° N° 10, inc. 1°	Otras 1.000 UTM	<ul style="list-style-type: none"> Fondo Mixto de Apoyo Social; Instituciones incorporadas en el Registro que en conformidad al Artículo 5° debe llevar el Ministerio de Planificación y Cooperación, destinadas a proyectos y programas destinados a la prevención o rehabilitación de adicciones de alcohol o drogas, certificados por el Consejo Nacional para el control de Estupefacientes 	<ul style="list-style-type: none"> Ser efectuadas a instituciones que presten únicamente servicios que respondan a necesidades inmediatas de las personas, tales como la alimentación vestuario, alojamiento y salud; o bien a instituciones que estén orientadas a aumentar la capacidad de las personas de mejorar sus oportunidades de vida, tales como la habilitación para el trabajo, la nivelación de estudios, o el apoyo a personas con discapacidad para mejorar sus condiciones de empleabilidad. Ser efectuadas a lo menos a 2 Instituciones distintas que no sean las mismas a que se refiere el N° 7: El monto anual efectuado a cada Institución no puede superar el monto de 700 UTM. 	50% del monto de la donación susceptible de acogerse al beneficio tributario.
Punto D-1, letra b)	Art. 1° N° 8	Igual o superior a 1.000 UTM	<ul style="list-style-type: none"> Fondo Mixto de Apoyo Social; Instituciones incorporadas en el Registro que en conformidad al Artículo 5° debe llevar el Ministerio de Planificación y Cooperación. 	<ul style="list-style-type: none"> Al menos el 33% del monto de la donación efectuada a cada Institución, debe ser aportado al Fondo Mixto de Apoyo Social. 	50% del monto de la donación susceptible de acogerse al beneficio tributario.
				<ul style="list-style-type: none"> En los casos en que un % inferior al 33% del monto de la donación efectuada a cada Institución, sea aportada al Fondo Mixto de Apoyo Social. 	35% del monto de la donación susceptible de acogerse al beneficio tributario.
	Art. 1° N° 10, inciso Segundo.	Igual o superior a 1.000 UTM	<ul style="list-style-type: none"> Fondo Mixto de Apoyo Social; Instituciones incorporadas en el Registro que en conformidad al Artículo 5° debe llevar el Ministerio de Planificación y Cooperación y siempre que las donaciones estén destinadas a proyectos o programas destinados a la prevención o rehabilitación de adicciones de alcohol o drogas certificados por el Consejo Nacional para el Control de Estupefacientes 	<ul style="list-style-type: none"> Al menos el 25% del monto de la donación efectuada a cada Institución, debe ser aportado al Fondo Mixto de Apoyo Social. 	50% del monto de la donación susceptible de acogerse al beneficio tributario
				<ul style="list-style-type: none"> En los casos en que un % inferior al 25% del monto de la donación efectuada a cada Institución, sea aportada al Fondo Mixto de Apoyo Social. 	40% del monto de la donación susceptible de acogerse al beneficio tributario

F) Límite máximo del crédito por concepto de donaciones con fines sociales imputable a los impuestos a la renta.

Conforme al N°12, del artículo 1°, de la Ley 19.885, en ningún caso el crédito por el total de las donaciones de un mismo contribuyente podrá exceder de un monto equivalente a 14.000 UTM al año.

Como el crédito es de imputación anual, para los fines de medir dicho límite, se debe utilizar el valor de la UTM vigente a la fecha del balance.

Dicho límite, es el máximo que cada contribuyente puede imputar como crédito, independientemente de que por el monto de las donaciones y por aplicación del LGA analizado, pudiere en principio acceder a un crédito mayor. Por ejemplo, si un contribuyente de la Primera Categoría hubiere efectuado donaciones por un monto equivalente a 40.000 UTM y el 5% de su RLI fuere de 80.000 UTM, pudiendo por tanto en principio acceder a un crédito del 50% de sus donaciones, vale decir, de 20.000 UTM, por aplicación del límite en análisis el contribuyente sólo puede deducir como crédito un monto máximo equivalente a 14.000 UTM. En tal caso, el monto equivalente a las 6.000 UTM que no puede ser utilizado como crédito, podrá rebajarse como un gasto para fines tributarios. Lo mismo ocurre en el caso en que el crédito no pueda ser imputado al Impuesto de Primera Categoría por haber sido cubierto éste con otros créditos que deben ser imputados previamente, atendiendo al orden de prelación que se indica en la letra L) siguiente de la presente Circular.

G) Período en que se debe imputar el crédito o rebajar el gasto -cuando proceda- por concepto de donaciones con fines sociales.

G-1: Contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría y contribuyentes del IGC que conforme al artículo 50, de la LIR, rebajen gastos efectivos:

La deducción como gasto de aquella parte de la donación que no pueda ser imputada como crédito en contra de los impuestos de Primera Categoría o Global Complementario, según sea el caso, procederá en el mismo ejercicio en que efectivamente se efectuó la donación o se incurrió en el desembolso por tal concepto.

Por su parte, aquella parte de la donación que pueda ser utilizada como crédito en contra de los impuestos señalados se imputará al respectivo tributo determinado por el mismo período.

G-2.- Contribuyentes del IGC, que conforme al artículo 50, de la LIR, rebajen gastos presuntos; Contribuyentes del IGC que además obtengan rentas clasificadas en el artículo 42, N° 1, de la LIR; y contribuyentes del IUSC:

Estos contribuyentes, sólo tienen derecho a un crédito en contra del IGC o en contra del IUSC, según corresponda. Dicho crédito sólo se imputará al impuesto que corresponda al período en que se efectuó la donación.

H) Las sumas donadas deben formar parte de la base imponible del impuesto respecto del cual proceda su imputación como crédito.

- 1) Las donaciones, en la parte que puedan imputarse como crédito en contra del Impuesto de Primera Categoría, deben formar parte de la base imponible del citado tributo en el ejercicio en que se hayan efectuado.
- 2) Dado que las cantidades donadas, en aquella parte que constituyan crédito en contra del mencionado tributo, no se consideran como un gasto necesario para producir la renta conforme al artículo 31 de la LIR, en el evento que hayan disminuido la renta líquida declarada, deben agregarse a ella, debidamente actualizadas de acuerdo con el N° 3, del artículo 33, de la LIR.

Respecto de los contribuyentes afectos al Impuesto de Primera Categoría conforme al artículo 14 bis, de la LIR, las sumas donadas y deducidas como crédito, también deben

integrar la base imponible de dicho tributo, vale decir, tales desembolsos deben estar comprendidos entre los retiros o distribuciones efectuados durante el ejercicio, debidamente actualizados.

- 3) Tratándose de los contribuyentes del IGC que determinen sus rentas de conformidad con lo dispuesto en el artículo 50, de la LIR, deduciendo gastos efectivos, las cantidades donadas en aquella parte que constituyan crédito en contra del mencionado tributo, no se considerarán un gasto necesario para producir la renta del artículo 42 N°2. En consecuencia, para la determinación de la renta imponible de estos contribuyentes, el monto de la donación susceptible de ser utilizada como crédito, en el evento de que la haya disminuido, debe agregarse a dicha renta imponible, debidamente actualizado de acuerdo a lo dispuesto por el N° 3, del artículo 33, de la LIR.
- 4) En el caso de los contribuyentes del IGC que determinen sus rentas de conformidad con lo dispuesto en el artículo 50, de la LIR, deduciendo gastos presuntos y los afectos al IUSC, el monto de la donación no incide en ninguna forma en la determinación de la base imponible de dichos tributos.

I) Obligaciones que afectan a los donantes.

El N° 5, del artículo 1°, de la Ley 19.885, establece que los donantes deben informar a este Servicio el monto de las donaciones, el domicilio, RUT e identidad del donatario en la forma y plazo que éste determine, información que se amparará en el secreto establecido en el artículo 35, del Código Tributario.

Cuando se trate de contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría, que deben presentar una Declaración Anual de Impuestos a la Renta por medio del Formulario N° 22 en la que deban informar (RECUADRO N° 2: BASE IMPONIBLE DE PRIMERA CATEGORÍA) los gastos por concepto de Donaciones para fines Sociales (Código 792), así como el gasto rechazado por concepto de Donaciones para fines Sociales (Código 794), cabe expresar que este Servicio ha determinado que tales contribuyentes cumplen con la obligación establecida en el N° 5, del artículo 1°, de la Ley 19.885, a través de la presentación del referido Formulario N° 22, en el que se consigne la información a que se refieren los Códigos citados. Sin perjuicio de ello, deberán mantener en su poder el certificado que le entregue el donatario dando cuenta de la donación, (modelos de certificados N°s 25 y 28) y presentarlo a este Servicio cuando así lo requiera.

En el caso de los donantes afectos al IGC y al IUSC, el inciso final, del artículo 1° bis, de la Ley 19.885, los libera expresamente de la obligación de informar establecida en el N° 5, del artículo 1°, comentado. Sin perjuicio de ello, ese mismo inciso dispone que deberán mantener en su poder el certificado que le entregue el donatario (modelos de certificados N°s 25 y 28) dando cuenta de la donación y presentarlo a este Servicio cuando así lo requiera.

J) Obligaciones de los donatarios.

J-1) Certificados:

El N° 5, del artículo 1°, de la Ley 19.885, dispone que las Instituciones respectivas y el Fondo Mixto de Apoyo Social, en su calidad de donatarios, deberán dar cuenta de haber recibido la donación mediante un certificado que se extenderá al donante, conforme a las especificaciones y formalidades que establezca este Servicio.

En uso de tales atribuciones (que el anterior texto de la Ley 19.885 establecía en el N° 4 de su artículo 1°), este Servicio estableció² los modelos de certificados respectivos.

² Res. Ex. N° 76 de 26.06.2007, que establece el Modelo de Certificado N° 25 y sus instrucciones, a través del cual las instituciones donatarias deben certificar a los donantes el monto de las donaciones recibidas y los demás antecedentes que en él se indican.

Res. Ex. N° 37 de 26.03.2008, que establece el Modelo de Certificado N° 28 y sus instrucciones, a través del cual el Ministerio de Planificación como encargado del Fondo Mixto de Apoyo Social debe certificar a los donantes el monto de las donaciones recibidas y los demás antecedentes que en él se indican. Tal certificación debe ser efectuada anualmente por el referido Ministerio, vale decir, por el monto total de las donaciones efectuadas por el donante durante el año comercial.

Ambas resoluciones y sus anexos se encuentran publicados en la página web de este Servicio, www.sii.cl.

En el caso que la institución donataria otorgue certificados por donaciones que no cumplan las condiciones establecidas en esta Ley, será sancionada con la multa establecida en el N° 6, del artículo 1°, de la Ley 19.885. En tal caso, el donatario deberá pagar al Fisco el impuesto equivalente al crédito utilizado por el donante de buena fe.

Los administradores o representantes del donatario serán solidariamente responsables del pago de dicha sanción 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.

J-2) Declaraciones Juradas:

El inciso final, del artículo 2°, de la Ley 19.885, establece que los donatarios deberán elaborar anualmente un informe sobre el estado de los ingresos provenientes de las donaciones y del uso detallado de dichos recursos, de acuerdo a los contenidos que establezca este Servicio³.

J-3) Libro de Donaciones:

El inciso final, del artículo 2°, de la Ley 19.885, establece que para acreditar el buen uso de las donaciones a que se refiere el artículo 1°, la institución donataria deberá llevar un Libro de Donaciones, de acuerdo a lo que señale el Reglamento a que se refiere el artículo 6°. En todo caso, este Libro deberá señalar por cada donación, a lo menos, el nombre del donante, número de certificado emitido, monto total de la donación y destino de la misma.

K) Donaciones irrevocables de largo plazo. (beneficio tributario aplicable sólo en el caso de los contribuyentes de la Primera Categoría).

Sin perjuicio de lo indicado en las letras anteriores, los contribuyentes de la Primera Categoría podrán efectuar donaciones irrevocables de largo plazo con fines sociales a las instituciones donatarias indicadas en la letra B, del N° 1, del Capítulo II, de esta Circular, entendiéndose por éstas aquellas en que la donación se efectúa irrevocablemente mediante una escritura pública, no sujeta a modo o condición, estableciendo en ella pagos futuros en cuotas anuales y fijas, expresadas en Unidades de Fomento (UF) y por períodos no inferiores a cuatro ejercicios comerciales, todo lo anterior en conformidad a lo dispuesto por el inciso 2°, del artículo 10, de la Ley 19.885. En tal caso, los beneficios tributarios deberán sujetarse a las siguientes reglas:

K-1.- Monto de las donaciones susceptibles de acogerse a los beneficios tributarios: Los contribuyentes de la Primera Categoría podrán efectuar este tipo de donaciones hasta por el equivalente al 1,6‰ (uno coma seis por mil) de su capital propio tributario, definido por el N° 1, del artículo 41, de la LIR, con un máximo equivalente a 14.000 UTM al año, aplicables, estos montos, cualquiera sea la RLI del ejercicio e incluso en situación de pérdida tributaria del donante. Las sumas a considerar para los fines de la medición de dichos límites corresponden sólo a las cuotas del año, vencidas y pagadas dentro del ejercicio respectivo.

K-2. Beneficios tributarios: De acuerdo con el inciso 2°, del artículo 10, de la Ley 19.885, para hacer uso de los beneficios tributarios por concepto de donaciones irrevocables de largo plazo, se debe distinguir las siguientes situaciones:

- a) Si las cuotas por concepto de donaciones vencidas y pagadas durante el ejercicio son inferiores al 5% de la RLI de Primera Categoría del donante; y
- b) Si las cuotas por concepto de donaciones vencidas y pagadas durante el ejercicio son iguales o superiores al 5% de dicha RLI.

³ En cumplimiento de lo establecido en esta disposición, este Servicio a través de la Res. Ex. N° 204, del 24.12.2009, estableció que las instituciones donatarias a que se refiere esta ley, y el Ministerio de Planificación respecto de las donaciones recibidas en beneficio del Fondo Mixto de Apoyo Social, deberán cumplir con dicha obligación hasta el 31 de marzo de cada año mediante transmisión electrónica de datos, respecto de las donaciones recibidas y de su uso en el año comercial anterior, haciendo mención al Formulario de Declaración Jurada N°1828, "Declaración Jurada Anual de Estado de Ingresos y Usos de Donaciones recibidas, conforme a la Ley N° 19.712, sobre Donaciones Deportivas, y Ley N° 19.885, sobre Donaciones con Fines Sociales", cuyo formato e instrucciones se encuentran disponibles en la página Web de este Servicio, www.sii.cl.

En la primera situación, tanto la utilización del crédito como la rebaja del gasto por concepto de donaciones operan en los mismos términos indicados en la letra D-1 de esta Circular.

En el segundo caso, el contribuyente donante no tendrá derecho al crédito contra el Impuesto de Primera Categoría por este tipo de donaciones, pero podrá deducirlas en su totalidad como un gasto para fines tributarios, ello por así disponerlo expresamente la norma en análisis.

K-3.- Compatibilidad de las donaciones irrevocables de largo plazo a que se refiere el inciso 2° del artículo 10, de la Ley 19.885, con las donaciones a que se refiere el artículo 1°, del mismo texto legal: La norma no impide que los contribuyentes de la Primera Categoría puedan, simultáneamente, impetrar los respectivos beneficios por donaciones irrevocables de largo plazo como también por donaciones de aquellas a que se refiere el artículo 1°, de la Ley 19.885. En tal situación, para determinar el LGA de las donaciones establecidas en el artículo 1°, susceptibles de acogerse al beneficio tributario, deberán considerar el monto de las cuotas de las donaciones irrevocables de largo plazo vencidas y pagadas por el contribuyente durante el ejercicio, toda vez que la norma que instituye el referido límite, excluye únicamente a las donaciones en dinero a los Partidos Políticos inscritos en el Servicio Electoral o a los institutos de formación política a que se refiere el artículo 8° de la Ley. Para los fines de la determinación del límite de crédito a utilizar por concepto de donaciones irrevocables de largo plazo indicado en la letra K-1) anterior, no deben computarse las donaciones a que se refiere el artículo 1°, de la Ley 19.885.

L) Orden de imputación del crédito por concepto de donaciones con fines sociales.

1.- Contribuyentes de Primera Categoría.

El inciso final, del artículo 56, de la LIR, señala como regla general, que los créditos que las leyes permiten deducir de los impuestos establecidos en dicha ley y cuyos excedentes dan derecho a devolución, se imputarán o aplicarán a continuación de aquellos créditos cuyos remanentes no son susceptibles de reembolso o devolución.

Ahora bien, en el caso de los contribuyentes de la Primera Categoría, el crédito por donaciones que se analiza, es uno de aquellos cuyos excedentes no dan derecho a devolución ni a imputación a los demás tributos de la LIR ni de otros textos legales, ya sea, del mismo ejercicio o de períodos siguientes.

Por consiguiente, el mencionado crédito deberá deducirse del Impuesto de Primera Categoría, antes de aquellos créditos cuyos excedentes pueden ser imputados al pago de otras obligaciones tributarias o respecto de los cuales se autorice su devolución.

Mayor información sobre el orden para la imputación de este crédito, podrá encontrarse en las instrucciones del Suplemento Tributario referidas al Recuadro N°7, del reverso del Formulario N° 22 sobre Declaración Anual de Impuestos a la Renta.

2.- Contribuyentes del IGC por rentas del artículo 42 N°s 1 y 2, de la LIR.

El artículo 1° Bis, de la Ley 19.885, establece en su inciso 2° -sólo para el caso de los contribuyentes cuyas rentas se hayan gravado con el IUSC de la LIR-, que si una vez efectuada la imputación del crédito resultare un exceso, éste se devolverá de conformidad a lo establecido en el artículo 97, de la LIR. De acuerdo a ello, los contribuyentes del IGC respecto de sus rentas del artículo 43, N° 1, así como los contribuyentes no obligados a declarar IGC por haber percibido únicamente rentas del artículo 43 N° 1, son los únicos que, en caso que determinen un remanente como consecuencia del uso del crédito tributario por donaciones con fines sociales, pueden solicitar su devolución en los términos previstos en el citado artículo 97.

En consecuencia, los contribuyentes del artículo 42 N° 2, de la LIR, ya sea que declaren en base a gastos efectivos o presuntos, sólo tiene derecho a imputar el referido crédito en contra del IGC que corresponda a dichas rentas, por lo que si resultare un exceso, éste no podrá imputarse a ningún otro impuesto, ni solicitarse su devolución. Es decir, en caso de resultar un remanente de crédito, dicho remanente se pierde, pudiendo en todo caso, los

contribuyentes que declaren dichas rentas y que deduzcan gastos efectivos, rebajar como gasto la parte de dicho crédito que no pudo ser utilizado como tal.

M.- Utilización del crédito tributario en el caso de empresarios individuales contribuyentes de la Primera Categoría que simultáneamente obtienen rentas del artículo 42 N° 1 y/o 2, de la LIR.

Los contribuyentes que se encuentren en esta situación, vale decir, los empresarios individuales afectos al Impuesto de Primera Categoría que además deban tributar con el IGC por rentas del artículo 42 N°s 1 y/o 2, de la LIR, pueden eventualmente imputar el crédito por concepto de donaciones con fines sociales respecto de ambos impuestos. Sin embargo, para ello, el contribuyente junto con obtener ambos tipos de rentas debe además haber efectuado donaciones con recursos provenientes de ambas actividades, es decir, las donaciones cuyo beneficio tributario se utilice como crédito en contra del Impuesto de Primera Categoría, deben ser donaciones absolutamente independientes de aquellas cuyo crédito se utilice para el pago del impuesto correspondiente a las rentas del artículo 42 N°s 1 y/o 2, de la LIR. En ningún caso, los remanentes de crédito de los contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría pueden imputarse al pago del IGC, ni viceversa, ni tampoco solicitarse su devolución, salvo que se trate de la situación analizada en el N° 2 de la letra L.- anterior.

N.- Exención del Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones y carácter de Ingreso no Constitutivo de Renta que favorece a las donaciones efectuadas para fines sociales.

Las donaciones que efectúen los contribuyentes a las entidades donatarias referidas en la presente Circular, estarán exentas del impuesto que grava las herencias y donaciones, establecido en la Ley 16.271, sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, ello conforme a lo dispuesto por el N° 4, del artículo 1°, de la Ley 19.885.

Por otra parte, cabe señalar que tales sumas no constituyen renta para las entidades donatarias o beneficiarias, conforme a lo dispuesto por el N° 9, del artículo 17, de la LIR.

Ñ.- Liberación del trámite de insinuación.

El N° 4, del artículo 1°, de la Ley 19.885, establece que las donaciones a que se refiere están exentas del trámite de la insinuación, contemplado en los artículos 1401 y siguientes del Código Civil y en el Título IX, Libro IV del Código de Procedimiento Civil.

(2) LIMITE GLOBAL ABSOLUTO DE LAS DONACIONES EFECTUADOS POR LOS CONTRIBUYENTES DE LA LIR.

No obstante que la letra a), del N° 11, del artículo 1°, de la Ley 20.316, sustituyó el inciso 1°, del artículo 10, de la Ley 19.885, cabe indicar que el texto de este inciso corresponde exactamente al texto anterior, con la única diferencia que el porcentaje de la RLI de Primera Categoría a considerar como LGA de las donaciones susceptibles de acogerse a los beneficios tributarios pasó de un 4,5% a un 5%.

A través de la letra b), del N° 11, del artículo 1°, de la Ley 20.316, se intercalan en el artículo 10, de la Ley 19.885, los incisos 2° y 3°, por medio de los cuales se establece el tratamiento tributario de las donaciones irrevocables de largo plazo y se establece además el LGA de las donaciones susceptibles de acogerse a los beneficios tributarios al que deben sujetarse los contribuyentes del IGC que determinen sus rentas de conformidad a lo dispuesto en el artículo 50, de la LIR y aquellos contribuyentes afectos al IUSC del mismo texto legal. El LGA en el caso de estos contribuyentes, corresponde a la cantidad menor entre el 20% de la renta imponible y la cantidad equivalente a 320 UTM.

A.- Contribuyentes de la Primera Categoría:

El artículo 10, de la Ley 19.885, establece que el conjunto de las donaciones efectuadas por los contribuyentes del Impuesto de la Primera Categoría, ya sea, para los fines que señala el artículo 2° de la Ley 19.885, comentadas en el N° 1 precedente de este Capítulo II, o para los fines establecidos en el artículo 69 de la Ley 18.681; artículo 8° de la Ley 18.985; artículo 3° de la Ley

19.247; Ley 19.712; artículo 46 del Decreto Ley 3.063, de 1979; Decreto Ley 45, de 1973; artículo 46 de la Ley 18.899 y en el N° 7 del artículo 31° de la LIR, así como para las que se establezcan en otras normas legales que se dicten para otorgar beneficios tributarios por donaciones realizadas, tendrán como LGA el equivalente al 5% de la RLI del Impuesto de Primera Categoría.

Agrega dicho precepto legal, que el citado límite se aplicará, ya sea que el beneficio tributario consista en un crédito en contra del Impuesto de Primera Categoría, o bien, en la posibilidad de deducir como gasto la donación.

Para la determinación del referido límite, la ley dispone que se deducirán previamente de la RLI las donaciones efectuadas a las entidades donatarias señaladas en la Letra B), del N° 1, del Capítulo II, de la presente Circular. De igual forma señala esta disposición, que en el cómputo de ese límite no se considerarán las donaciones destinadas a entidades de carácter político.

Finalmente, dicho artículo 10, en su inciso final, preceptúa que para las donaciones reguladas por la Ley 19.885, no se aplicarán los límites que establezcan otras leyes que otorguen algún tipo de beneficio tributario a los donantes, primando esta disposición por sobre las normas de las leyes señaladas en el inciso 1°, del mismo artículo.

De lo anteriormente expuesto se derivan los siguientes efectos tributarios:

- 1) La suma de las donaciones susceptibles de acogerse a los beneficios tributarios indicados en el recuadro siguiente, que efectúen los contribuyentes de la Primera Categoría de la LIR que declaran su renta efectiva mediante contabilidad, no podrán exceder del LGA del 5% de la RLI de dicho tributo.

Los textos legales que establecen beneficios tributarios por concepto de donaciones y sus características generales son⁴:

DISPOSICIÓN LEGAL	CARACTERÍSTICAS GENERALES
Artículo 1° de la Ley N° 19.885/2003	Donaciones en dinero para fines sociales (Un% de las donaciones susceptibles de acogerse al beneficio tributario se deduce como crédito y el % restante, o aquella parte que no pueda ser imputada como crédito se rebaja como un gasto, sin tope alguno).
Artículo 69 de la Ley N° 18.681, de 1987. Instrucciones particulares contenidas en Circular N° 24, de 1993.	Donaciones en dinero destinadas a las Universidades e Institutos Profesionales, Estatales o Particulares (50% de las donaciones se deduce como crédito, con tope del monto del impuesto de Primera Categoría deducidas las contribuciones de bienes raíces ó de 14.000 UTM del mes de diciembre de cada año y el 50% restante, o aquella parte que no pueda ser imputada como crédito se rebaja como gasto, con tope del 2% de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría o del 1,6%o del Capital Propio Tributario de la empresa donante).
Artículo 8° de la Ley N° 18.985/90. Instrucciones particulares contenidas en las Circulares N° 24 y 50, de 1993, y N° 57, de 2001.	Donaciones en dinero o especies efectuadas para fines culturales (50% de las donaciones se deduce como crédito del impuesto de Primera Categoría con tope del 2% de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría ó de 14.000 UTM del mes de diciembre de cada año y el 50% restante o aquella parte que no pueda ser imputada como crédito se rebaja como gasto tributario, en su totalidad sin tope o límite alguno).
Artículo 3° de la Ley N° 19.247/93. Instrucciones particulares contenidas en Circular N° 63, de 1993.	Donaciones en dinero para fines educacionales (50% de las donaciones se deduce como crédito con tope del 2% de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría ó de 14.000 UTM del mes de diciembre de cada año y el 50% restante o aquella parte que no pueda ser imputada como crédito se rebaja como gasto tributario, en su totalidad sin tope o límite alguno).
Artículo 62 de la Ley N° 19.712/2001. Instrucciones particulares contenidas en Circular N° 81, de 2001.	Donaciones en dinero para fines deportivos (50% ó 35%, según corresponda, de las donaciones se deduce como crédito con tope del 2% de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría ó de 14.000 UTM del mes de diciembre de cada año y el 50% ó el 65% restante o aquella parte que no puede ser imputada como crédito se rebaja como gasto tributario en su totalidad, sin tope o límite alguno).
Artículo 46 del D.L. N° 3.063, de 1979 sobre Rentas Municipales. Instrucciones particulares contenidas en Circular N° 24, de 1993.	Donaciones en dinero destinadas a personas de escasos recursos económicos. (Las donaciones efectuadas se aceptan como gasto tributario hasta el límite del 10% de la Renta Líquida Imponible del Impuesto de Primera Categoría, rebajando como gasto previamente la donación realizada).

⁴ Lo anterior, sin perjuicio de que existen otras normas legales que establecen beneficios tributarios, a las cuales no se les aplica el LGA, como son, a manera de ejemplo, las donaciones efectuadas en conformidad a la Ley N° 16.282 y a la Ley N° 20.444.

D.L. N° 45, de 1973. Instrucciones particulares contenidas en Circular N° 24, de 1993.	Donaciones en dinero, especies o cualquier valor, efectuadas al Estado o al Comité de Navidad para la recuperación económica del país o destinadas a ayudar a las personas que sufran daños económicos por catástrofes que sufra el país por fenómenos de la naturaleza (inundaciones, sismos, terremotos, etc.). (Las donaciones efectuadas se aceptan como gasto en su totalidad, sin tope o límite alguno).
Artículo 46 de la Ley N° 18.899/1989. Instrucciones particulares contenidas en Circular N° 24, de 1993.	Donaciones en dinero efectuadas a la Fundación Teresa de Los Andes. (Las donaciones efectuadas se aceptan como gasto hasta el 10% de la Renta Líquida Imponible del Impuesto de Primera Categoría, rebajando previamente como gasto la donación realizada).
N° 7 del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. Instrucciones particulares contenidas en Circular N° 24, de 1993.	Donación en dinero, especies o cualquier otro valor,, efectuadas con fines de instrucción básica, media, técnico profesional o universitaria, fiscales o privados. (Las donaciones efectuadas se aceptan como gasto hasta el 2% de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría, rebajando previamente como gasto la donación realizada, o hasta el 1,6%o del Capital Propio Tributario de la empresa donante determinado al término del ejercicio).
	Normas de otros textos legales que se dicten en el futuro que establezcan donaciones efectuadas para los contribuyentes donantes del impuesto de Primera Categoría de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

- 2) El LGA del 5%, se aplica ya sea que el beneficio tributario que otorgan los textos legales antes mencionados, constituyan un crédito en contra del Impuesto de Primera Categoría, se rebajen como gasto tributario de las bases imponibles de dichos tributos, o bien, otorguen simultáneamente ambos beneficios.
- 3) Para la determinación del mencionado límite se deben deducir previamente de la RLI las donaciones que se efectúen para fines sociales a las entidades a que se refiere el artículo 2°, de la Ley 19.885, analizadas en el N° 1 del Capítulo II de esta Circular.
- 4) El límite no será aplicable para las donaciones efectuadas para fines políticos a que se refiere el artículo 8°, de la Ley N° 19.885, las cuales tendrán como único límite el 1% de la RLI de Primera Categoría que afecta al contribuyente donante.
- 5) Las donaciones efectuadas en virtud de la Ley 19.885, esto es, las destinadas a fines sociales o políticos, no se afectan con los límites que establezcan otros textos legales que otorguen algún tipo de beneficio tributario por concepto de donaciones.
- 6) El LGA de 5% de la RLI del donante, se aplica respecto de todas las donaciones con beneficios tributarios efectuadas por los contribuyentes de la Primera Categoría, excepto las donaciones con fines políticos indicadas en el número anterior, ello sin perjuicio de los límites particulares que establecen las demás leyes a que se refiere el inciso 1°, del artículo 10. Tampoco se debe incluir las donaciones efectuadas en conformidad al artículo 7°, de la Ley 16.282, ni aquellas establecidas en la Ley 20.444. El LGA deberá determinarse y aplicarse de acuerdo con el procedimiento que se indica a continuación:
 - a) En primer término, el contribuyente determinará todas las donaciones del ejercicio correspondiente, debidamente reajustadas, efectuadas en conformidad con alguno de los textos legales que establecen beneficios tributarios, ya sea como crédito contra el Impuesto de Primera Categoría o bien como una rebaja de la base imponible de dicho tributo;
 - b) Una vez determinado el monto total actualizado de las donaciones efectuadas durante el ejercicio, se calculará el LGA del 5% que establece el inciso 1°, del artículo 10, de la Ley 19.885. Para tales efectos, el monto de las donaciones actualizadas debe estar formando parte de la base sobre la cual se aplicará el referido 5%, con la sola excepción de las donaciones con fines sociales del artículo 2°, de la Ley 19.885, las cuales por expreso mandato del artículo 10, no deben formar parte de la base sobre la cual se aplica o determina este límite;
 - c) Determinado dicho LGA y, en el evento que el monto total de las donaciones efectuadas durante el ejercicio debidamente actualizadas sea inferior a éste, el contribuyente podrá hacer uso del beneficio tributario respecto de todas ellas, eso si, sujetándose, respecto de cada donación, a los requisitos y límites que establezca la ley específica que las regule;

Por ejemplo, si se trata de donaciones en dinero o especies efectuadas para fines culturales a que se refiere el artículo 8°, de la Ley 18.985, los beneficios tributarios se podrán impetrar respecto de todas las donaciones efectuadas a dicho efecto, pero en los términos, condiciones y bajo los límites que dispone el referido texto legal, vale decir, un 50% de la donación se podrá deducir como crédito en contra del Impuesto de Primera Categoría, con tope del 2% de la RLI de Primera Categoría ó de 14.000 UTM del mes de diciembre de cada año y el 50% restante o aquella parte que no pueda ser imputada como crédito, se podrá rebajar como gasto para fines tributarios, sin tope o límite alguno, pues dicho texto legal no fija límite respecto de la rebaja del gasto;

- d) En el evento en que el monto total de las donaciones efectuadas durante el ejercicio, debidamente actualizadas, sea superior al LGA de 5% de la RLI del donante, éste podrá utilizar el beneficio que corresponda según la ley específica que regule las donaciones que ha efectuado, pero sólo hasta el monto de las donaciones que no exceda de dicho límite.

Si el contribuyente hubiere efectuado donaciones que de acuerdo con el texto legal que en cada caso las regula, le permitan rebajar una parte de ella como crédito y la otra como gasto y, por otro lado, efectúe además otras donaciones que de acuerdo a la ley respectiva sólo pueden ser rebajadas como gasto, en consideración a que la Ley nada establece al respecto, el contribuyente determinará qué parte del límite del 5% podrá ser utilizado por una u otra de éstas donaciones.

Una vez que el contribuyente haya determinado la forma en que asignará el LGA dentro de las donaciones que efectúe durante el año, se aplicará a continuación el beneficio tributario establecido en cada una de las leyes específicas, respecto obviamente de aquella parte del 5% de la donación que se deba entender regulada por la ley en particular, considerando para ello las instrucciones que respecto de cada una de las donaciones haya dictado este Servicio.

A fines de ejemplificar el procedimiento de cálculo del LGA del 5% de la RLI de los contribuyentes de la Primera Categoría y además la asignación de este límite a las donaciones respectivas, en ANEXO N° 1 de esta Circular se plantea y resuelve un ejercicio sobre el particular.

- 7) Finalmente, se hace presente que si el contribuyente se encuentra en una situación de pérdida tributaria, no estará en condiciones de calcular el LGA del 5%, por no existir una RLI de Primera Categoría, convirtiéndose en tal caso, el total de las donaciones efectuadas, en un gasto rechazado de aquellos a que se refiere el N° 1, del artículo 33, de la LIR, afectos por tanto a la tributación dispuesta para dichas partidas por el artículo 21 de la Ley citada, según sea la calidad jurídica de la empresa donante.⁵

Cabe señalar que en este caso, vale decir, si el contribuyente donante se encuentra en situación de pérdida tributaria, igual podrá deducir, pero sólo como gasto, las donaciones irrevocables de largo plazo, rebaja que sólo podrá hacerse hasta por el límite máximo del 1,6 por mil de su capital propio o de 14.000 UTM, todo ello por así disponerlo expresamente el inciso 2°, del artículo 10, de la Ley 19.885.

- 8) Situación tributaria de las donaciones efectuadas, que exceden el LGA.

Respecto del tratamiento de la parte de las donaciones que excede el LGA, cabe concluir que constituye para los efectos tributarios un gasto rechazado, por lo que deberán afectarse con la tributación que corresponda, en los términos indicados en el N° 7 anterior.

B.- Contribuyentes personas naturales, afectos al IGC respecto de las rentas determinadas en conformidad a lo dispuesto en el artículo 50 de la LIR ya sea en base a gastos efectivos o gastos presuntos; y contribuyentes afectos al IUSC, conforme al N°1 del artículo 43 de la LIR.

El inciso 3°, del artículo 10, de la Ley 19.885, establece que tratándose de los contribuyentes del IGC que determinen sus rentas de conformidad con lo dispuesto en el artículo 50, de la LIR, y aquellos contribuyentes afectos al IUSC, el LGA que establece el inciso 1°, de este artículo,

⁵ Lo anterior, sin perjuicio de lo instruido por este Servicio, mediante Circular N° 59, del año 2003.

para las donaciones que efectúen de conformidad con las leyes tributarias, será el menor entre el 20% de su renta imponible, o el equivalente a 320 UTM a la fecha del balance.

Normas legales que establecen beneficios tributarios por concepto de donaciones en contra de impuesto personales⁶:

DISPOSICIÓN LEGAL	CARACTERÍSTICAS GENERALES
Artículo 1° Bis de la Ley N° 19.885/2003	Donaciones en dinero para fines sociales (50% de las donaciones susceptibles de acogerse al beneficio tributario se deduce como crédito en contra de los impuestos personales de los contribuyentes de los Artículos 42 N° 1 y 2 de la Ley sobre Impuesto a la Renta. El saldo restante no utilizado como crédito se rebaja como un gasto, sin tope alguno, pero sólo en el caso de los contribuyentes del Artículo 42 N° 2 que determinen su renta en base a la rebaja de gastos efectivos.)
Artículo 69 de la Ley N° 18.681, de 1987	Donaciones en dinero destinadas a las Universidades e Institutos Profesionales, Estatales o Particulares (50% de las donaciones se deduce como crédito, del Impuesto Global Complementario, con tope de la parte proporcional de dicho impuesto que corresponda a las rentas efectivas incorporadas en la Renta Bruta Global y con el límite máximo de 14.000 UTM del mes de diciembre de cada año.
Artículo 8° de la Ley N° 18.985/90	Donaciones en dinero o especies efectuadas para fines culturales (50% de las donaciones se deduce como crédito en contra de los impuestos personales con tope del 2% de la Renta Neta Global determinada a base de ingresos efectivos ó de 14.000 UTM del mes de diciembre de cada año.
Artículo 62 de la Ley N° 19.712/2001	Donaciones en dinero para fines deportivos (50% ó 35%, según corresponda, de las donaciones se deduce como crédito con tope del 2% de la Renta Neta Global ó de 14.000 UTM del mes de diciembre de cada año.

El LGA que establece el inciso 3°, del artículo 10, de la Ley 19.885, al igual que en el caso de los contribuyentes de la Primera Categoría, opera en este caso respecto de todas las donaciones con beneficios tributarios que, en conformidad con las leyes tributarias, efectúen los contribuyentes del IGC.

De acuerdo con ello y considerando que existen otras donaciones, como las señaladas en el cuadro precedente, cuyos beneficios tributarios operan en contra de todas las rentas efectivas declaradas en el IGC, y otras como las que analizamos, en que el beneficio opera sólo respecto de las rentas del artículo 42 N°s 1 ó 2, de la LIR, el LGA se calculará siempre sobre la base imponible del IGC.

Una vez determinado el LGA se procederá a asignar éste, en forma proporcional, a cada una de las donaciones efectuadas, vale decir, en la proporción que cada una de ellas represente en el total.

Finalmente, como en el caso de las donaciones con fines sociales el o los beneficios tributarios pueden ser utilizados sólo respecto de las rentas del artículo 42 N°s 1 ó 2, de la LIR, la parte proporcional del LGA que corresponda a donaciones con fines sociales, sólo puede ser utilizada respecto de tales rentas. De no existir esas rentas en la base imponible del IGC, no se tendrá derecho al o los beneficios tributarios en análisis.

C.- Contribuyentes personas naturales que simultáneamente sean contribuyentes de la Primera Categoría y que además declaren en su IGC rentas determinadas en conformidad a lo dispuesto en el artículo 50 y en el N°1 del artículo 43, ambos de la LIR:

La Ley no se refiere a la situación en que una persona sea donante y contribuyente simultáneamente de los impuestos de Primera Categoría y Global Complementario por rentas que se determinen en conformidad al artículo 42 N°s 1 y 2, de la LIR.

En tal situación se estima, en consideración a que el LGA a aplicar es distinto según se trate de contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría o del IGC, que estos contribuyentes, al momento de presentar su declaración anual de impuestos a la renta, deberán indicar si la efectúan en calidad de contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría o bien como contribuyentes del

⁶ Lo anterior, sin perjuicio de que existen otras normas legales que establecen beneficios tributarios, a las cuales no se les aplica el LGA, como son, a manera de ejemplo, las donaciones efectuadas en conformidad a la Ley N° 16.282 y a la Ley N° 20.444.

IGC, mediante la efectiva imputación del beneficio señalado. En tal situación, el LGA al que se deben sujetar tales donaciones, operará en forma independiente para unas y otras.

A fines de ejemplificar el procedimiento de cálculo del LGA del 20% de la Renta Imponible o de 320 UTM de los contribuyentes de la Segunda Categoría y además el procedimiento de asignación de este límite a las donaciones respectivas, en el ANEXO N° 2 de esta Circular se desarrolla un ejercicio sobre el particular.

(3) PROHIBICIONES QUE AFECTAN A LOS DONATARIOS.

Para que las donaciones sean consideradas como tales, éstas deben ser a título gratuito. Además, el rasgo fundamental de las donaciones entre vivos, en virtud de lo establecido por los artículos 1395 y 1398 del Código Civil, es que exista una disminución del patrimonio del donante y el recíproco enriquecimiento o aumento del patrimonio del donatario, esto es, un desplazamiento de bienes o valores de un patrimonio a otro.

De ahí entonces que la Ley 19.885, por medio de su artículo 11, prohíbe que el donatario a causa de la donación efectuada, le efectúe al donante una contraprestación, ya que si ello sucediera en la especie no se estaría frente a una donación.

De acuerdo a lo expresamente señalado por el artículo 11, de la Ley 19.885, las instituciones donatarias que reciban donaciones de las señaladas por esta u otras leyes que otorguen algún beneficio tributario al donante, no podrán efectuar prestaciones o contraprestaciones a favor de los donantes, ya sea en forma directa o indirectamente, en forma exclusiva, en condiciones especiales o exigiendo menos requisitos que los que exijan en general.

La misma norma prohíbe igualmente que tales instituciones efectúen dichas prestaciones en favor de:

- a) Los empleados del donante;
- b) De los Directores del donante, en caso que este fuere una sociedad anónima;
- c) Del cónyuge o de los parientes consanguíneos en segundo grado del donante y de las personas indicadas en las letras a) y b) anteriores.

También alcanza esta prohibición a las prestaciones efectuadas por entidades relacionadas con el donatario en los términos señalados en el artículo 100, de la Ley 18.045, sobre Mercado de Valores.

Ahora bien, la Ley 19.885, no entrega una definición de lo que debe entenderse por contraprestación, y tampoco tal expresión se encuentra definida en nuestro ordenamiento jurídico, por lo que necesariamente debe recurrirse a lo que sobre la materia establece el Diccionario de la Real Academia Española. Este texto define la expresión contraprestación como: "Prestación que debe una parte contratante por razón de la que ha recibido o debe recibir."

La norma comentada, al utilizar dicha expresión, ha querido significar que las instituciones que reciban donaciones que permitan a los donantes acceder a beneficios tributarios, no podrán efectuar a tales donantes ninguna prestación, ya sea, en forma directa o indirecta, que implique un beneficio o servicio a favor del donante, cuyo pago pueda ser imputable al monto donado.

Cabe aclarar, que la disposición legal citada no prohíbe estrictamente la realización de prestaciones por parte del donatario en la medida que éstas sean remuneradas de manera tal, que la remuneración guarde relación con la prestación. Asimismo, no debe entenderse dentro de este concepto aquellas prestaciones en bienes o especies que por su monto no resulten relevantes, considerando la cuantía de la donación y siempre que la prestación resulte procedente de acuerdo a la costumbre, como ocurre por ejemplo, con el regalo de una determinada cantidad de entradas para que el donante pueda presenciar el espectáculo beneficiado con la donación o el regalo de algunos libros, cuya edición hubiere sido financiada en todo o en parte de igual manera.

En la misma línea, la Ley ha dispuesto que las normas sobre prohibiciones establecidas en el artículo 11, no se aplicarán en los casos en que las prestaciones efectuadas por el donatario o terceros relacionados o contratados por éste, en favor del donante, tengan un valor que no supere el 10% del monto donado, con un máximo de 15 UTM en el año, considerando para este efecto los valores corrientes en plaza de los respectivos bienes o servicios.

Entre las prestaciones que dicha norma legal establece y que constituyen una “contraprestación” para el donante, se señalan a vía de ejemplo las siguientes:

- otorgar becas de estudio;
- cursos de capacitación u otros;
- traspasar bienes o prestar servicios financiados con la donación;
- entregar la comercialización o distribución de tales bienes o servicios, en ambos casos cuando dichos bienes o servicios, o la operación encomendada, formen parte de la actividad económica del donante;
- efectuar publicidad, más allá de un razonable reconocimiento, cuando ésta signifique beneficios propios de una contraprestación bajo contratos remunerados y realizar cualquier mención en dicha publicidad, salvo el nombre y logo del donante, de los productos y, o servicios que éste comercializa o presta;
- entregar bienes o prestar servicios financiados con las donaciones, cuando signifique beneficios propios de una contraprestación bajo contratos remunerados.

En todo caso, el contribuyente antes de efectuar la contraprestación podrá requerir de este Servicio una opinión respecto de la procedencia de la misma.

La prohibición precedente sólo regirá por los 6 meses anteriores a la fecha en que se efectuó la donación y por los 24 meses siguientes contados desde la misma fecha.

El incumplimiento de lo expresado en los párrafos anteriores, hará perder al donante el beneficio tributario de que se trate y lo obligará a restituir aquella parte del impuesto que hubiere dejado de pagar, con motivo de haber utilizado el beneficio tributario ya sea, como crédito o gasto. En tal caso, la restitución del impuesto correspondiente se efectuará con los recargos y sanciones pecuniarias que correspondan en conformidad a lo dispuesto en los artículos 53 y 97 del Código Tributario.

Para la aplicación de las sanciones precedentes, se considerará que el impuesto se encuentra en mora o adeudado desde el término del período de pago correspondiente al año tributario en que debió haberse pagado íntegramente el impuesto de no mediar el uso del beneficio tributario por las donaciones efectuadas.

(4) SANCIONES.

La Ley 19.885, junto con establecer la restitución de los beneficios tributarios en los casos en que no se de cumplimiento a las prohibiciones indicadas, dispone que donante y donatario sean sancionados con una multa del 50% al 300% del impuesto que hubiere dejado de pagar el donante con ocasión de la donación. Para tales efectos, la aplicación de esta sanción se sujetará al procedimiento establecido en el N° 2, del artículo 165, del Código Tributario.

Por otra parte, el N°24, del artículo 97, del Código Tributario, establece también sanciones específicas para los contribuyentes de los impuestos de la LIR que dolosamente reciban contraprestaciones de las instituciones a las cuales efectúen donaciones.

De acuerdo con el N°24, del artículo 97, del Código Tributario, se establecen sanciones en contra de los contribuyentes de los impuestos de la LIR que efectúen donaciones con beneficios tributarios que impliquen un menor pago de los impuestos a la renta. De igual forma, esta disposición sanciona a las instituciones donatarias por destinar a fines distintos a los que corresponden a dichas entidades. Las sanciones y actuaciones sancionadas en virtud de dicha norma se resumen de la siguiente forma:

ACTUACIÓN	SANCIÓN
Los que dolosamente reciban contraprestaciones de las instituciones a las cuales efectúen donaciones, en los términos establecidos en los incisos primero y segundo del artículo 11 de la ley N° 19.885, sea en beneficio propio o en beneficio personal de sus socios, directores o empleados, o del cónyuge o de los parientes consanguíneos hasta el segundo grado, de cualquiera de los nombrados, que implique en definitiva un menor pago de algunos de los impuestos de la Ley sobre Impuesto a la Renta.	Presidio menor en sus grados mínimo a medio.
Los que dolosamente simulen una donación, en ambos casos, de aquellas que otorgan algún tipo de beneficio tributario que implique en definitiva un menor pago de algunos de los impuestos de la Ley sobre Impuesto a la Renta.	Presidio menor en sus grados mínimo a medio.
El donatario que dolosamente destine o utilice donaciones de aquellas que las leyes permiten rebajar de la base imponible afecta a los impuestos de la Ley sobre Impuesto a la Renta o que otorgan crédito en contra de dichos impuestos, a fines distintos de los que corresponden a la entidad donataria de acuerdo a sus estatutos, será sancionado con la pena de presidio menor en sus grados medio a máximo.	presidio menor en sus grados medio a máximo.

Para los fines señalados se entenderá que existe una contraprestación cuando en el lapso que media entre los 6 meses anteriores a la fecha de la donación y los 24 meses siguientes a esa data, el donatario entregue o se obligue a entregar una suma de dinero o especies o preste o se obligue a prestar servicios, cualquiera de ellos avaluados en una suma superior al 10% del monto donado o superior a 15 UTM en el año a cualquiera de los nombrados en dicho inciso.

(5) PROHIBICIONES QUE AFECTAN A LOS DONANTES.

De acuerdo a lo dispuesto por el artículo 13, de la Ley 19.885, los contribuyentes afectos al Impuesto de Primera Categoría determinado sobre su renta efectiva según contabilidad completa, que efectúen donaciones de aquellas que las leyes permiten imputar como crédito o rebajar de la base imponible del citado tributo, no podrán utilizar tales beneficios cuando, dentro de los 2 años anteriores a la donación, hubieren realizado transacciones, operaciones o cualquier otro acto con la entidad donataria, que significaren la cesión del uso o de la tenencia a título oneroso, del o los bienes donados o, cuando la donación sea de un valor tal que cubra en más de un 30% el monto del impuesto a la renta que habría afectado a las rentas generadas en dichas transacciones de no mediar tal donación, o bien cuando las transacciones se efectúen en condiciones de precio o financiamiento distintas a las normales del mercado.

(6) PROHIBICIÓN QUE AFECTA A LAS INSTITUCIONES DONATARIAS QUE RECIBAN DONACIONES QUE DEN DERECHO A BENEFICIOS TRIBUTARIOS.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 14, de la Ley 19.885, las instituciones que reciban donaciones de aquellas que de acuerdo a un texto legal otorgan beneficios tributarios al donante, no podrán, a su vez, efectuar donaciones a las instituciones y personas donatarias indicadas en la Letra B) del número (1) anterior.

(7) FUNCIONES DEL “CONSEJO”, DEL MINISTERIO DE PLANIFICACIÓN Y COORDINACIÓN Y CREACIÓN DEL FONDO MIXTO DE APOYO SOCIAL, DE ACUERDO A LO DISPUESTO POR LOS ARTÍCULOS 3°, 4° Y 5°, DE LA LEY 19.885.

El artículo 4°, de la Ley 19.885, crea un “Consejo” que estará integrado por las personas que la misma disposición señala.

Por su parte, el artículo 3°, de la misma Ley, establece el Fondo Mixto de Apoyo Social, los recursos con que éste se constituirá y la facultad de aportar tales recursos a fundaciones o corporaciones junto a organizaciones comunitarias funcionales o territoriales regidas por la Ley 19.418, para financiar proyectos o programas de apoyo a personas de escasos recursos o con discapacidad.

De acuerdo con lo dispuesto en los artículos 4° y 5°, de la Ley 19.885, se encuentran radicadas en el “Consejo” y en el Ministerio de Planificación y Coordinación, una serie de funciones que dicen relación con la calificación de las instituciones donatarias; la incorporación de éstas en un Registro habilitado para dichos efectos; la eliminación de tales instituciones del referido Registro cuando corresponda; la administración del Fondo Mixto de Apoyo Social, etc.

Las instituciones donatarias a que se refiere la letra B), del N° 1 anterior, para calificar como tales, deben estar incorporadas en el Registro que en conformidad a lo establecido por el artículo 5°, de la Ley, debe llevar el Ministerio de Planificación y Cooperación, con la participación del “Consejo”.

De igual forma, el artículo 5°, de la Ley 19.885, imparte normas sobre las obligaciones tanto de los donatarios como de los donantes, las cuales se analizan en las letras I y J, del N° 1, de la presente Circular.

III.- VIGENCIA DE ESTAS INSTRUCCIONES.

El artículo 8°, de la Ley 20.431, sustituyó el artículo 2° transitorio, de la Ley 20.316, que se refería a la vigencia de las modificaciones que este último texto legal introdujo a la Ley 19.885, quedando éste del siguiente tenor:

“Artículo 2° transitorio.- La presente ley entrará en vigencia a contar del 1 de enero de 2010, rigiendo para las donaciones efectuadas a partir del 1 de enero de 2009. Sin embargo, tanto el artículo introducido por el número 6), como las modificaciones introducidas en el número 9), ambos del artículo 1°, entrarán en vigencia a contar del 1 de enero de 2011, rigiendo para las donaciones que se efectúen a partir del 1 de enero de 2010.”.

En conformidad a lo dispuesto por el actual artículo 2° transitorio, de la Ley 20.316, las instrucciones contenidas en la presente Circular en todo lo que se refiere a las modificaciones incorporadas por ésta a la Ley 19.885, relativas a la utilización del beneficio tributario por parte de los contribuyentes donantes de la Primera Categoría indicados en el N° 1) de la sección A-1), de la letra A), del N° 1, del Capítulo II, en particular dentro de ellas el aumento del LGA desde un 4,5% a un 5%, rigen respecto de las donaciones efectuadas a partir del 1° de enero de 2009.

De acuerdo a lo establecido por la misma norma transitoria, las modificaciones que dicen relación con el tratamiento tributario de las donaciones con fines sociales de los contribuyentes donantes del IGC y del IUSC indicados en los N°s 2, 3 y 4 de la sección A-1), de la letra A), del N° 1, del Capítulo II, rigen respecto de las donaciones efectuadas a partir del 1° de enero de 2010.

Saluda a Ud.,

**JULIO PEREIRA GANDARILLAS
DIRECTOR**

**JARB/ACO/CCP/PCR.
DISTRIBUCIÓN:
AL BOLETÍN
A INTERNET
AL DIARIO OFICIAL, EN EXTRACTO
OFICINA DE GESTIÓN NORMATIVA**