

DEPARTAMENTO EMISOR Impuestos Directos	CIRCULAR N° 32
SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS	FECHA: 29 DE ABRIL DEL 2020.
MATERIA Tratamiento tributario de gastos y donaciones asociados al brote mundial del virus denominado coronavirus-2 o COVID-19 tras las modificaciones introducidas al artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta por el N° 13 del artículo 2° de la Ley N° 21.210. Deja sin efecto Circular N° 19 de 2010.	REF. LEGAL: Artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el artículo 1° del Decreto Ley N° 824, de 1974; Ley N° 21.210, publicada en el Diario Oficial de fecha 24 de febrero de 2020; artículo 7° de la Ley N° 16.282 cuyo texto fue refundido, coordinado y sistematizado por el Decreto con Fuerza de Ley N° 104 de 1977; artículo 37 del Decreto Ley N° 1939 de 1977; artículo 4° de la Ley N° 19.896; Decreto Ley N° 45 de 1973.

I INTRODUCCIÓN

Como es de público conocimiento, a partir del mes de diciembre de 2019 se ha producido un brote mundial del virus denominado coronavirus-2 del síndrome respiratorio agudo grave (SARS-CoV-2) que produce la enfermedad del coronavirus 2019 o COVID-19.

La situación descrita precedentemente ha sido calificada por el Presidente de la República como una calamidad pública en los términos señalados en el artículo 41 de la Constitución Política de la República, dando lugar a la dictación del estado de excepción constitucional de catástrofe mediante el Decreto N° 104, del Ministerio del Interior y Seguridad Pública, Subsecretaría del Interior, publicado en el Diario Oficial de fecha 18 de marzo de 2020.

Asimismo, mediante el Decreto N° 107, del mismo Ministerio, publicado en el Diario Oficial de fecha 23 de marzo de 2020, se declaró como zonas afectadas por la catástrofe generada por la propagación de la enfermedad COVID-19, y por un plazo de doce meses, las 346 comunas correspondientes a las 16 regiones del país, esto es, Tarapacá, Antofagasta, Atacama, Coquimbo, Valparaíso, del Libertador General Bernardo O'Higgins, Maule, Biobío, La Araucanía, Los Lagos, Aysén del General Carlos Ibáñez del Campo, Magallanes y de la Antártica Chilena, Metropolitana de Santiago, Los Ríos, Arica y Parinacota y Ñuble.

Por otra parte, y sin perjuicio de las normas generales sobre higiene y seguridad en los lugares de trabajo, contenidas, por ejemplo, en el Código del Trabajo, Ley de Accidentes del Trabajo y el Código Sanitario, mediante Decreto N° 4, del Ministerio de Salud, Subsecretaría de Salud, publicado en el Diario Oficial de fecha 8 de febrero de 2020, se otorgó a la Subsecretaría de Salud Pública facultades extraordinarias para disponer, entre otras medidas, "el uso obligatorio de mascarillas y otros dispositivos médicos afines en medios de transporte, salas de clases, lugares de trabajos y, en general, en cualquier otro lugar de acceso público o donde exista aglomeración de personas".

Al respecto, y teniendo presente lo dispuesto en el artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante, "LIR") tras las modificaciones introducidas por el N° 13 del artículo 2° de la Ley N° 21.210, se imparten las siguientes instrucciones sobre deducción de gastos y donaciones asociadas a la contingencia ocasionada por el COVID-19.

II INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA

A. GASTOS (ARTÍCULO 31 LIR)

1. NUEVO TEXTO LEGAL.

De acuerdo al nuevo inciso primero del artículo 31 de la LIR, la renta líquida "se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla, entendiendo por tales aquellos que tengan aptitud de generar renta, en el mismo o futuros ejercicios y se encuentren asociados al interés, desarrollo o mantención del giro del negocio, que no hayan sido rebajados en

virtud del artículo 30°, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio.”

2. REQUISITOS GENERALES SOBRE DEDUCCIÓN DE GASTOS.

A partir del nuevo texto del inciso primero del artículo 31 de la LIR, y en conformidad con las instrucciones generales que serán impartidas sobre el mismo próximamente, son requisitos generales para deducir los gastos el que:

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

3. APTITUD PARA PRODUCIR LA RENTA.

En lo que respecta al primer requisito, y tal como se instruirá con mayor detalle en la Circular sobre las modificaciones introducidas al inciso primero del artículo 31 de la LIR y algunos de sus numerales, es importante destacar que la modificación al inciso primero se funda en el hecho que determinados desembolsos no siempre pueden garantizar la obtención cierta de una renta, así como también en la existencia de operaciones o negocios cada vez más sofisticados, y la introducción de nuevas o más estrictas exigencias que la sociedad, la ley o la autoridad administrativa imponen a las actividades económicas, por ejemplo.

De acuerdo con lo anterior, no sólo son gastos necesarios aquellos desembolsos que efectivamente generen rentas gravadas con el Impuesto de Primera Categoría (en adelante, “IDPC”), sino aquellos que sean aptos o tengan la potencialidad de generar rentas, sea en el mismo ejercicio en que se efectúa el gasto o en los futuros ejercicios, aunque en definitiva no se generen.

Lo anterior, siempre que los desembolsos estén asociados al interés, desarrollo o mantención del giro o negocio, sea que su origen provenga o no de una obligación contractual. Luego, la “necesidad” del gasto deberá determinarse considerando, en los hechos, el giro del contribuyente o la actividad económica que realiza, entendiendo que son necesarios los desembolsos que tienen por objeto el desarrollo y la mantención del giro o actividad de la Primera Categoría, lo que comprende también la realización de nuevos proyectos o actividades económicas que se tenga interés en desarrollar.

Por tanto, sujeto a las circunstancias de hecho de cada caso, se comprenden gastos relacionados con proyectos empresariales en que exista una razonable vinculación entre el desembolso y la finalidad o propósito previsto por el contribuyente al momento de efectuar dicho desembolso, pero que, si, en definitiva, ese propósito o finalidad se frustra, ello no conlleva a que se torne en innecesario el gasto.

También incluye gastos que, si bien no tienen una vinculación directa con la obtención de rentas ni con el desarrollo de nuevos proyectos, igualmente dicen relación con la mantención de la actividad o negocio, y gastos incurridos en relación a actividades económicas que aparejan ciertos riesgos que les son propios o cuya materialización, en cierta medida, son parte del negocio.

Asimismo, comprende los gastos relacionados con eventualidades o imprevistos cuya ocurrencia es transversal a las actividades económicas. En este mismo orden de cosas, podrían entenderse como necesarios para producir la renta aquellos gastos destinados a resguardar la salud, propiciar un buen clima laboral, profundizar la participación en el mercado, fidelizar clientes, entre otros.

Ahora bien, tratándose de desembolsos efectuados a contribuyentes con quienes exista relación debe analizarse en forma especial que el monto del gasto sea razonable, atendidas las circunstancias particulares del caso y el interés de la empresa que incurre en el desembolso. Lo

anterior en conformidad con la modificación al inciso primero del artículo 21 de la LIR, tal como se instruirá con mayor detalle en la Circular respectiva. De este modo, si el Servicio estima, en esos casos, que el monto no es razonable, deberá indicarlo fundadamente en el acto administrativo de fiscalización que corresponda, considerando especialmente los valores o precios de mercado, así como también, la liquidez o relación deuda capital que tenga la misma, la existencia de una estrategia o plan de negocios o de ejecución de un nuevo proyecto, las características de operaciones previas (si las hubiera), entre otros.

Finalmente, no procede considerar como gastos necesarios para producir la renta aquellos que tengan como causa la culpa grave o el dolo del contribuyente, ni las dádivas de cohecho o soborno que puedan otorgarse a un funcionario público, y en general, a cualquier persona, pues cualquiera fueren las circunstancias en que se efectúan tales pagos, es inconcebible e improcedente estimarlos jurídicamente necesarios para producir la renta, pues ninguna actividad económica requiere para su desarrollo de exacciones ilegítimas o ilícitas. Asimismo, tampoco constituyen gastos necesarios para producir la renta, los desembolsos relacionados con cualquier actividad ilícita.

4. GASTOS ASOCIADOS AL COVID-19

De acuerdo al nuevo texto del inciso primero del artículo 31 de la LIR, lo reseñado en los párrafos anteriores y la necesidad de mantener el desarrollo de las actividades económicas por parte de las empresas, así como la adopción de medidas para la protección de la salud de sus trabajadores y terceros como consecuencia de la contingencia sanitaria que atraviesa el país, mediante la presente circular se confirma que, bajo el nuevo concepto de gasto, pueden deducirse como gasto:

- a) Aquellas cantidades incurridas, voluntaria u obligatoriamente, por los contribuyentes y destinados a evitar, contener o disminuir la propagación del COVID-19,
- b) Así como aquellos desembolsos destinados a aminorar o paliar sus efectos que tengan por objeto, en general, resguardar los intereses del negocio del contribuyente, garantizando, por ejemplo:
 - i. sus ingresos presentes o futuros,
 - ii. la mantención o apoyo a sus trabajadores, incluyendo el pago de remuneraciones a pesar que no hayan podido concurrir o presentarse a sus lugares de trabajo por caso fortuito, fuerza mayor, suspensión temporal de la relación laboral u otra causa atribuible a los efectos del COVID-19,
 - iii. la realización de planes estratégicos de negocios y fidelización de clientes,
 - iv. evitar un mayor desembolso futuro o cualquier otro que se realice en interés, o para el desarrollo o mantención del negocio.

En consecuencia, y cumpliéndose los demás requisitos, deben aceptarse como gasto todos los desembolsos incurridos en la adquisición de, por ejemplo, mascarillas, alcohol gel o jabón líquido, desinfectantes, medicamentos, dispositivos médicos, ropas o equipos especiales, papel higiénico, pañuelos desechables, guantes, así como la contratación de servicios de sanitización o desinfección de instalaciones, vehículos y locales comerciales, cobertura de salud en general de las personas y familias, pago de pólizas de seguros, habilitaciones para trabajo remoto, etc.

Cabe aclarar que los bienes o servicios señalados en los párrafos precedentes y entregados gratuitamente por los contribuyentes de manera general a sus trabajadores y terceros en el combate de la pandemia no califican, para quienes los reciben o se benefician de ellos, como incrementos constitutivos de renta tributable, salvo las remuneraciones que continúen siendo pagadas, pues se trataría de beneficios que no aumentan el patrimonio de quien los recibe, sino que sólo vienen a cumplir un deber de cuidado por parte de la empresa.

Finalmente, se precisa que las reglas anteriores son de aplicación general, independientemente del tipo de actividad del contribuyente (industrial, comercial, extractiva, etc.).

B. DONACIONES ASOCIADAS A LA CONTINGENCIA OCASIONADA POR EL COVID-19.

1. DONACIONES AL FISCO ASOCIADAS AL COVID-19

1.1. Tratamiento tributario

Por medio de la presente Circular se reiteran las instrucciones vigentes sobre la materia, las cuales fueron abordadas a través de las Circulares N° 31 y N° 59, ambas de 2018, y cuyos aspectos más relevantes se exponen a continuación.

En efecto, mediante la Circular N° 31 de 2018, este Servicio, en lo pertinente, impartió instrucciones sobre las modificaciones introducidas por el artículo 6° de la Ley N° 21.047, al artículo 37 del Decreto Ley N° 1.939 de 1977, que contiene las normas sobre adquisición, administración y disposición de bienes del Estado, a fin de beneficiar tributariamente las donaciones de bienes al Fisco.

Dicha circular fue complementada a través de la Circular N° 59 de 2018, que armonizó lo dispuesto en el citado artículo 37 con las normas contenidas en el artículo 4° de la Ley N° 19.896, que introduce modificaciones al Decreto Ley N° 1.263, de 1975, orgánico de administración financiera del Estado y establece otras normas sobre administración presupuestaria y de personal.

De este modo, se interpretó que corresponde el tratamiento tributario establecido en el artículo 37 del Decreto Ley N° 1.939 de 1977 a las donaciones efectuadas a los órganos y servicios públicos incluidos en la Ley de Presupuestos que, a su turno, forman parte del "Fisco", de conformidad a lo dispuesto por el artículo 4° de la Ley N° 19.896.

Esto es, como precisa el apartado 3.6. de la Circular N° 59 de 2018, las donaciones efectuadas a los órganos y servicios públicos incluidos en la Ley de Presupuestos que forman parte del "Fisco":

- a) Están exentas de toda clase de impuestos, incluyendo el Impuesto al Valor Agregado en la importación de bienes donados¹,
- b) Tienen la calidad de gasto necesario para producir la renta para los efectos de lo establecido en la LIR,
- c) No están sujetas al límite global absoluto (en adelante, "LGA") establecido en el artículo 10 de la ley N° 19.885, y
- d) No requieren del trámite de la insinuación.

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

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

1.2. No es necesario autorización previa de la donación al Fisco

De acuerdo a lo dispuesto en el artículo 37 del Decreto Ley N° 1.939 de 1977, como en el artículo 4° de la Ley N° 19.896, las donaciones efectuadas al Fisco o a los órganos y servicios públicos incluidos en la Ley de Presupuestos que forman parte del Fisco, deben ser, por regla general, aceptadas o autorizadas previamente mediante trámites específicos.

Con todo, el artículo 4° de la Ley N° 19.896 libera de la autorización previa: (i) a las donaciones, en especie o dinero, "en situaciones de emergencia o calamidad pública; (ii) aquellas donaciones, en especie o dinero, cuyo valor o monto no exceda al equivalente en moneda nacional de 250 unidades

¹ Aplica doctrina del Oficio N° 2732 de 2019.

tributarias mensuales al momento del ofrecimiento; y (iii) las donaciones que recaigan sobre bienes sujetos a próximo deterioro o descomposición.

Respecto de las denominadas “situaciones” de emergencia o calamidad pública este Servicio interpretó que no refieren necesariamente al denominado “estado de emergencia” ni a la declaración de zona afectada por una catástrofe, bastando el decreto del órgano del Estado que corresponda, en ejercicio de sus facultades legales, declarando dicha situación.

En el presente caso, se cumplen dichas circunstancias², de modo que las donaciones efectuadas al Fisco o a los órganos y servicios públicos incluidos en la Ley de Presupuestos que forman parte del Fisco en el contexto de la emergencia sanitaria por la propagación de la enfermedad COVID-19, no requieren de autorización o aceptación previa.

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

2. DONACIONES AL AMPARO DEL ARTÍCULO 7° DE LA LEY N° 16.282 ASOCIADAS AL COVID-19

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

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

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

Conforme a lo dispuesto en el inciso primero del artículo 7° de la Ley N° 16.282, y reiterando en parte lo informado en su oportunidad a la Contraloría General de la República³, los aspectos relevantes de la norma son los siguientes:

- a) Donaciones que pueden acogerse a los beneficios de la Ley N° 16.282. Se deja sin efecto la Circular N° 19 de 2010

A partir de lo dispuesto en el artículo 3° del Decreto Ley N° 45 de 1973, así como de su cita textual en la Circular N° 19 de 2010 y sistematización posterior⁴, este Servicio había interpretado que sólo

² Estado de excepción constitucional de catástrofe mediante el Decreto N° 104, del Ministerio del Interior y Seguridad Pública, Subsecretaría del Interior, publicado en el Diario Oficial de fecha 18 de marzo de 2020. Declaración como zonas afectadas por la catástrofe generada por la propagación del COVID-19, y por un plazo de doce meses, las 346 comunas correspondientes a las 16 regiones del país, mediante el Decreto N° 107, del mismo Ministerio, publicado en el Diario Oficial de fecha 23 de marzo de 2020.

³ Ordinario N° 212 de 2015, acompañando una guía sobre diversas normas legales relativas a las donaciones.

⁴ Informe a la Contraloría General de la República

pueden acogerse a los beneficios que contempla el inciso primero del artículo 7° de la Ley N° 16.282 las donaciones consistentes en dinero o en bienes que “formen parte del activo del donante”.

Lo anterior, atendido que el inciso primero del artículo 7° de la Ley N° 16.282 establece que las donaciones efectuadas con ocasión de la catástrofe o calamidad pública estarán exentas de todo pago o gravamen que las afecten, “en las mismas condiciones” que las señaladas en el Decreto Ley N° 45 de 1973, y no se considerarán para el cálculo de los límites contemplados en el artículo 10 de la Ley N° 19.885.

Con todo, en la medida que el Decreto Ley N° 45 de 1973 contiene (i) específicos requisitos de procedencia y (ii) exenciones aplicables a las donaciones efectuadas al Estado⁵, la expresión “mismas condiciones” no significa que las donaciones efectuadas al amparo del inciso primero del artículo 7° de la Ley N° 16.282, fuera de sus propios requisitos de procedencia, además deban cumplir con los establecidos en el Decreto Ley N° 45 de 1973.

Por el contrario, “en las mismas condiciones” sólo quiere decir que a las donaciones efectuadas al amparo del inciso primero del artículo 7° de la Ley N° 16.282 les son aplicables las mismas exenciones que a las donaciones efectuadas al Estado conforme al Decreto Ley N° 45 de 1973. Esto es, las donaciones estarán exentas de los siguientes pagos o gravámenes:

- (i) Del impuesto a las donaciones de la Ley N° 16.271, en virtud de lo dispuesto en el N° 6 del artículo 18;
- (ii) Del impuesto sobre Timbres, Estampillas y Papel Sellado de la Ley N° 16.272⁶.
- (iii) Del trámite de insinuación contemplado en los artículos 1.401 y siguientes del Código Civil y 889 y siguientes del Código de Procedimiento Civil.
- (iv) A pesar que no se trata propiamente de una exención, el monto de las erogaciones o donaciones efectuadas por contribuyentes del impuesto a la renta se desgrava, permitiéndose rebajarlas de la renta imponible correspondiente al ejercicio o período en que se realice la donación o erogación, incluso para los fines del impuesto a favor de la Corporación de la Vivienda, cuando proceda; distinguiendo según el tipo de contribuyente y forma de concretar la donación (artículos 3° y 4° del Decreto Ley N° 45 de 1973)

De este modo, se modifica el criterio de este Servicio, interpretándose que la exigencia de efectuar donaciones consistentes en dinero o en bienes que “formen parte del activo del donante” no constituye un requisito de procedencia de las donaciones verificadas al amparo del inciso primero del 7° de la Ley N° 16.282.

En cambio, sólo son requisitos de procedencia de las donaciones efectuadas al amparo del inciso 7° de la Ley N° 16.282, los siguientes:

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

⁵ Este Servicio impartió instrucciones específicas sobre el Decreto Ley N° 45 de 1973 en las Circulares N° 63 de 1973 y N° 24 de 1993, parcialmente vigentes.

⁶ En el caso de la exención sobre Timbres, Estampillas y Papel Sellado de la Ley N° 16.272, y a partir de lo interpretado por este Servicio para situaciones análogas, dicha exención perdió vigencia a partir del 1° de enero de 1975. Al respecto, el artículo 33 del Decreto Ley N° 619 de 1974, sobre nuevas disposiciones de dicho impuesto, estableció en su artículo 33 que, “salvo las exenciones contenidas en el presente decreto ley, no regirá otra respecto de los impuestos de timbres, estampillas y papel sellado, cualquiera sea el texto en que se contenga o la forma en que se haya otorgado. No obstante, dichas exenciones subsistirán hasta el 31 de diciembre de 1974 o hasta la expiración del plazo por el cual hubieren sido concedidas.” Ver Oficio N° 135 de 2006.

- (iv) Que permitan satisfacer las necesidades básicas de alimentación, abrigo, habitación, salud, aseo, ornato, remoción de escombros, educación, comunicación y transporte de los habitantes de las zonas afectadas

Finalmente, conforme al nuevo criterio fijado en la presente Circular, pueden ser objeto de donación conforme a esta norma tanto dinero como bienes, de cualquier naturaleza o clase, en la medida que permitan satisfacer las necesidades básicas de alimentación, abrigo, habitación, salud, aseo, ornato, remoción de escombros, educación, comunicación y transporte de los habitantes de las zonas afectadas.

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

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

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

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

c) Situación del donante con pérdidas

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

Lo anterior quiere decir que tales donaciones constituyen un gasto que disminuye la renta líquida imponible del donante e incluso puede aumentar la pérdida tributaria cuyo tratamiento será el establecido en el artículo 31, inciso cuarto, N° 3 de la LIR⁷.

d) Donantes

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

e) Donatarios

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

Asimismo, en la medida que estas donaciones son efectuadas a los beneficiarios antes señalados con el fin de "satisfacer las necesidades básicas" de alimentación, abrigo, habitación, salud, aseo, ornato, remoción de escombros, educación, comunicación y transporte "de los habitantes de las zonas afectadas", ciertamente también son donatarios los habitantes de las zonas afectadas que, en definitiva, reciben la ayuda.

f) Beneficio para el donante

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

⁷ Criterio extraído de la Circular N° 19 de 2010

efectuadas por un contribuyente de IUSC o IGC, se considerará el valor de adquisición reajustado de tales bienes.

g) Tratamiento tributario de las donaciones para el donatario

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

h) Acreditación de las donaciones

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

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

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

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

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

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

3. EXENCIÓN DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LAS IMPORTACIONES QUE CONSTITUYAN DONACIONES Y SOCORROS

Sin perjuicio de lo señalado en los apartados precedentes, se hace presente que el párrafo segundo del N° 7 de la letra B) del artículo 12 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, declara exentas de Impuesto al Valor Agregado las importaciones que constituyan donaciones y socorros calificados como tales a juicio exclusivo del Servicio Nacional de Aduanas, destinadas a corporaciones y fundaciones y a las Universidades.

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

4. PROCEDIMIENTO ESPECIAL PARA MATERIALIZAR LAS DONACIONES

Conforme lo dispuesto en el artículo 37 del Decreto Ley N° 1.939 de 1977, las donaciones de bienes pueden ser efectuadas al Fisco por “cualquier institución o persona”, sin distinguir la naturaleza jurídica de la “institución” ni la existencia de “personalidad jurídica”.

Por su parte, el artículo 4° de la Ley N° 19.896 otorga a los órganos y servicios públicos incluidos en la Ley de Presupuestos que forman parte del Fisco la facultad de aceptar y recibir donaciones de bienes y recursos destinados al cumplimiento de actividades o funciones que les competan, sin especificar el tipo de donante.

Al respecto, la Circular N° 59 de 2018 se limitó a instruir que, “a falta de mención expresa, puede entenderse como donante cualquier institución o persona.”

Conforme lo anterior, nada impide, para los efectos de aprovechar los beneficios tributarios contemplados en las diversas leyes, y en particular en la Ley N° 16.282, que las donaciones efectuadas en la forma que exige cada caso, y por razones de expedición o simplicidad, sean canalizadas por grupos de contribuyentes a través de asociaciones gremiales o entes sin personalidad jurídica, estos últimos constituidos al efecto.

Las donaciones materializadas conforme al párrafo anterior se sujetarán a las instrucciones que imparta este Servicio mediante la correspondiente resolución que regule el procedimiento.

En el caso de donaciones canalizadas por grupos de contribuyentes a través de entes sin personalidad jurídica con anterioridad a la entrada en vigencia de la presente circular y resolución respectiva, se podrá constituir formalmente el fondo y emitirse todos los certificados, cualquiera sea la forma en que se materialice la donación (directamente, a través de asociación gremial o fondo), por las donaciones efectuadas a su amparo hasta el día 30 de julio del presente año.

En lo fundamental, y sin perjuicio de las instrucciones específicas contenidas en la resolución que se dice al efecto, la casuística es la siguiente:

4.1. Donaciones de bienes o dineros efectuadas directamente por el contribuyente

El donante debe obtener el certificado de donación de la respectiva institución donataria, salvo que se trate de donaciones directas a personas naturales, en cuyo caso se deberá contar con algún tipo de registro o comprobante de la donación.

4.2. Donaciones de bienes o dineros efectuadas a través de terceros que las canalizan

Tratándose de donaciones efectuadas entre dos o más contribuyentes, donde todos aportan una cuota o porcentaje, pero que es canalizada a la respectiva institución donataria a través de uno de ellos (asociación gremial, administrador de un fondo o un contribuyente cualquiera), se seguirá el siguiente procedimiento:

- a) La asociación gremial, administrador de un fondo o contribuyente cualquiera que reciba los aportes deberá emitir al respectivo aportante un comprobante de aporte, que deberá contener los elementos del formato que será fijado mediante resolución.

En el caso de donaciones ya materializadas, los comprobantes de aporte deberán emitirse conforme al formato que se fije en la resolución, hasta el día 30 de julio del presente año

- b) La institución donataria emitirá el certificado de donación a nombre de la asociación gremial, administrador de un fondo o contribuyente que canalizó las donaciones.
- c) La asociación gremial, administrador del fondo o contribuyente que canalizó las donaciones entregará copia del certificado emitido según lo señalado en la letra b), a cada uno de los aportantes, quienes deberán conservar dicho certificado, el comprobante de recepción del aporte de que trata la letra a) anterior y los comprobantes de depósito, transferencias, facturas u otros documentos que le permitan acreditar el aporte y su trazabilidad.

C. TRATAMIENTO DE LAS ADQUISICIONES Y DONACIONES A QUE SE REFIERE LA PRESENTE CIRCULAR FRENTE AL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. HECHO GRAVADO Y CRÉDITO FISCAL

Por de pronto, cabe precisar que las donaciones no configuran el hecho gravado general de “venta” por faltar el título “oneroso”, requisito contenido en el artículo 2 N° 2 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (“LIVS”), que define este hecho gravado.

A su vez, los bienes donados, cumpliendo con los requisitos de esta Circular y sin fines promocionales o de propaganda, no se considerarán retiros ni faltantes de inventario para los

efectos de lo dispuesto por la letra d) del artículo 8 de la LIVS, como tampoco será necesario dar aviso alguno a dicho respecto a este Servicio en relación a la entrega de bienes conforme a esta Circular.

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

Por lo tanto, y atendido el hecho de que las donaciones sin fines de publicidad o propaganda no reúnen los requisitos para ser consideradas ventas, ni aún exentas o no gravadas, no deben ser consideradas para efectos del uso proporcional del crédito fiscal destinado a generar simultáneamente operaciones gravadas y exentas o no gravadas, conforme al artículo 23 N° 3 de la LIVS.

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

Finalmente, y según lo dispuesto en el N° 1 del artículo 23 de la LIVS, procede la utilización como crédito fiscal del IVA soportado en la adquisición de implementos tales como mascarillas, alcohol gel o jabón líquido, desinfectantes, medicamentos, dispositivos médicos, ropas o equipos especiales, papel higiénico, pañuelos desechables, guantes, así como la contratación de servicios de sanitización o desinfección de instalaciones, vehículos y locales comerciales, cobertura de salud en general de las personas y familias, pago de pólizas de seguros, habilitaciones para trabajo remoto, etc.

D. COORDINACIÓN DE NORMAS LEGALES

El contribuyente que efectúe una donación en el marco de la catástrofe producida por la enfermedad COVID-19 podrá acogerse indistintamente al artículo 37 del Decreto Ley N° 1939 de 1977 (y al artículo 4° de la Ley N° 19.896, que se relaciona con la norma anterior), el cual permite efectuar donaciones al Fisco; o al artículo 7° de la Ley N° 16.282, cuyo texto fue refundido y sistematizado por el Decreto con Fuerza de Ley N° 104 de 1977.

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

E. SANCIONES POR MAL USO DE BENEFICIOS

Son aplicables a los contribuyentes, en general, las sanciones que establece el artículo 97 N° 4 del Código Tributario por las declaraciones maliciosamente incompletas o falsas que puedan inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda.

De igual forma son aplicables las sanciones que expresamente establece el artículo 97 N° 24 del Código Tributario para los contribuyentes de los impuestos establecidos en la LIR que dolosamente reciban contraprestaciones de las instituciones a las cuales efectúen donaciones.

F. DEJA SIN EFECTO CIRCULAR N° 19 DE 2010

Conforme lo interpretado en el apartado B, 2.1, letra a), anterior, se deja sin efecto, a partir de la entrada en vigencia de la presente Circular, la Circular N° 19 de 2010.

III VIGENCIA DE LA PRESENTE CIRCULAR

La presente circular rige a partir de la fecha de su publicación en extracto en el Diario Oficial.

Sin perjuicio de lo anterior, la vigencia de las modificaciones introducidas a la Ley sobre Impuesto a la Renta por la Ley N° 21.210 y sus efectos, rigen en forma previa al comienzo del brote en nuestro

país, así, por ejemplo, la norma de gasto, que entró en vigencia el 1° de enero de 2020. Asimismo, algunos beneficios que contemplan las leyes que se interpretan pueden hacerse efectivos a partir de la dictación de los respectivos decretos, como, por ejemplo, los contemplados en la Ley N° 16.282.

Saluda a usted,

DIRECTOR

SRG
12:38
29.04.2020

SRG/CFS
DISTRIBUCIÓN:
A INTERNET
OFICINA DE GESTIÓN NORMATIVA
AL DIARIO OFICIAL EN EXTRACTO