

 DEPARTAMENTO EMISOR: IMPUESTOS DIRECTOS 1875	CIRCULAR Nº 63
SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS	FECHA: 30 de Diciembre de 1993.-
MATERIA: Tratamiento tributario de las donaciones efectuadas para fines educacionales, conforme a las normas del artículo 3º de la Ley Nº 19.247, de 1993.	REFERENCIA: Nº Y NOMBRE DEL VOLUMEN: 6 RENTA 6(12)00 IMPTO. PRIMERA CATEGORIA REF. LEGAL: Arts. 14 bis, 20, 21, 31 y 33 Ley de la Renta y Art. 3º Ley Nº 19.247, D.O. 15.09.93.
USO DE CIRCULARES: Para Instrucciones transitorias, reiteración Instrucciones e instrucciones permanentes de carácter urgente. Estas últimas deben incorporarse al Manual del Servicio de Impuestos Internos.	

I.- INTRODUCCION

- 1.- La Ley Nº 19.247, publicada en el Diario Oficial de 15 de Septiembre de 1993, estableció en su artículo 3º el texto de la Ley de Donaciones con Fines Educativos, norma legal esta última que autoriza a los contribuyentes de la Primera Categoría que declaren la renta efectiva mediante contabilidad completa para que rebajen del impuesto de dicha categoría, en la forma que se indica más adelante, las donaciones que efectúen a establecimientos educacionales bajo el cumplimiento de los requisitos y condiciones que establece la referida ley.
- 2.- La presente Circular tiene por finalidad dar a conocer las normas bajo las cuales procede esta nueva rebaja tributaria por concepto de donaciones.

II.- DISPOSICION LEGAL

- 1.- El artículo 3º de la Ley Nº 19.247, establece lo siguiente al respecto:

" Artículo 3º.- Apruébase el siguiente texto de la Ley de Donaciones con fines Educativos:

" Artículo 1º.- Para los fines de la presente ley y salvo que "de su contexto se siga otro sentido, se entenderá por:

" A.- Beneficiarios.- Uno o más de los establecimientos "educacionales administrados directamente por las Municipalidades "o por sus Corporaciones; los establecimientos de educación media "técnico-profesional administrados de conformidad con el decreto "ley Nº 3.166, de 1980; las instituciones colaboradoras del "Servicio Nacional de Menores, de acuerdo al artículo 13 del "decreto ley Nº 2.465, de 1979, que no tengan fines de lucro; los "establecimientos de educación pre-básica gratuitos, de propiedad "de las Municipalidades; de la Junta Nacional de Jardines "Infantiles, o de Corporaciones o Fundaciones, privadas, sin "fines de lucro, con fines educacionales y los establecimientos "de educación subvencionados de acuerdo con lo dispuesto en el "decreto con fuerza de ley Nº 5, de 1992, del Ministerio de "Educación, mantenidos por Corporaciones o Fundaciones sin fines "de lucro."

" B.- Donantes.- Los contribuyentes que deban declarar su "renta efectiva," sobre la base de contabilidad completa para los "efectos del impuesto de Primera Categoría, excluidas las

"empresas del Estado y aquéllas en las que el Estado, sus organismos o empresas y las Municipalidades, tengan una participación o interés superior al 50% del capital.

" C.- Proyecto Educativo.- El proyecto que detalla el conjunto de actividades que, concebidas integralmente en torno a la formación y al desarrollo de los alumnos, permitan mejorar o mantener la calidad de la educación que se imparte en uno o más establecimientos. Este proyecto deberá contener la identificación y cuantificación de los recursos humanos, materiales y financieros indispensables para alcanzar los objetivos propuestos y el calendario de financiamiento requerido para su materialización. El proyecto así concebido deberá contar con la aprobación del Intendente de la Región del domicilio del beneficiario, la cual deberá manifestarse a través de una resolución fundada, que deberá dictarse dentro del plazo de sesenta días hábiles siguientes a la presentación completa de los antecedentes. Además deberá ser patrocinado por la Municipalidad respectiva, si se tratare de establecimientos administrados por ella o por su Corporación. Este programa no podrá discriminar en favor de los donantes o de los trabajadores de éstos, ni interferir en las funciones y deberes encomendados a su personal docente y directivo por el administrador del establecimiento donatario.

" Los fines del proyecto, incluyendo en este concepto la reasignación o modificación de los recursos, podrán ser modificados una vez iniciada la ejecución del mismo. La modificación deberá sujetarse en todo a los requisitos establecidos en esta letra. Con todo, en ningún caso podrá modificarse el destino de las donaciones que se hayan entregado en Comisión de Confianza permanente.

" D.- Comisión de Confianza.- La Comisión encargada por el beneficiario a una institución bancaria, para que administre e invierta los fondos destinados a financiar un proyecto. En el caso de que se trate de una Comisión de Confianza permanente, sólo podrá girarse de la renta que genere el capital debidamente reajustado.

" Artículo 29.- Las donaciones que se efectúen al amparo de esta ley deberán efectuarse en dinero y tener los fines que más adelante se señalan. Los donantes tendrán derecho a rebajar como crédito en contra del impuesto de Primera Categoría el 50% de las donaciones efectivamente pagadas.

" El crédito establecido en este artículo sólo podrá ser deducido si la cantidad donada se encuentra incluida en la base del impuesto de Primera Categoría correspondiente al año en que se efectuó materialmente la donación y no podrá ser superior al 2% de la renta líquida imponible del impuesto de Primera Categoría o del equivalente a 14.000 unidades tributarias mensuales, si dicho porcentaje fuere superior a este último límite.

" Las donaciones de que trata este artículo, en la parte que den derecho al crédito, se reajustarán en la forma establecida para los pagos provisionales obligatorios en la Ley sobre Impuesto a la Renta, a contar de la fecha en que se incurra en el desembolso efectivo y no serán consideradas gasto necesario para producir la renta. Sin perjuicio de lo anterior, no se les aplicará lo dispuesto en el artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

" Estas donaciones estarán liberadas del trámite de la
"insinuación y quedarán exentas del impuesto establecido en la
"ley N° 16.271.

" Artículo 3º.- Las donaciones que se acojan al beneficio
"establecido en esta ley no podrán gozar de ningún otro de
"similar naturaleza.

" Artículo 4º.- Aquella parte de la donación efectivamente
"pagada que no pueda ser utilizada como crédito, podrá ser
"deducida en su totalidad, para los efectos de la formación de la
"Renta Líquida Imponible del impuesto de Primera Categoría, de
"acuerdo a lo dispuesto en el artículo 31 de la Ley de la Renta.

" Artículo 5º.- Sólo darán derecho al crédito establecido en
"esta ley las donaciones que cumplan los siguientes requisitos:

" 1.- Haberse efectuado a un beneficiario que cuente con un
"proyecto debidamente aprobado y con el único fin de financiar
"dicho proyecto, y

" 2.- Que el beneficiario acredite haber recibido la donación
"mediante un documento que contendrá las especificaciones y se
"otorgará con las formalidades que señale el Director del
"Servicio de Impuestos Internos.

" Artículo 6º.- El proyecto educativo deberá estar referido a
"lo siguiente:

" a.- La construcción, adquisición, instalación, alhajamiento,
"reparación, puesta en marcha o mejoramiento de la
"infraestructura o equipamiento de un establecimiento
"educacional, o a la capacitación y perfeccionamiento de sus
"profesores, o

" b.- A financiar otros gastos operacionales.

" En el caso de los gastos operacionales, y sin perjuicio de
"lo establecido en el tercer inciso del artículo 7º de esta ley,
"deberán obligatoriamente encargar en Comisión de Confianza
"permanente la administración e inversión de los fondos
"respectivos a una entidad bancaria.

" Dicho proyecto deberá señalar si las obras, adquisiciones o
"desembolsos de que dé cuenta, se financiarán directamente con
"las donaciones, o si bien para costearlas se entregarán en
"Comisión de Confianza a una entidad bancaria los fondos donados
"pudiendo, en todo caso, financiarse el proyecto presentado de
"cualquiera de las formas señaladas, o bien, utilizando los dos
"mecanismos simultáneamente.

" Con todo, la entrega en Comisión de Confianza permanente de
"los fondos obtenidos con las donaciones será obligatoria para el
"beneficiario, si el proyecto respectivo considera gastos de
"operación adicionales a los que regularmente realiza o realizará
"el establecimiento o a los indicados en la letra a) del primer
"inciso de este artículo. El proyecto deberá incluir una
"estimación de dicho tipo de gasto, la cual deberá guardar una
"debida armonía y proporción con la estimación de rentabilidad de
"los fondos, la que deberá ser certificada por la institución
"bancaria donde se constituya ésta.

" Las donaciones que se entreguen en Comisión de Confianza no
"se entenderán perfeccionadas sino una vez que se utilicen en la

"ejecución del proyecto educativo, sin perjuicio de lo cual el
"contribuyente podrá acogerse a los beneficios de la presente
"ley, en el ejercicio que efectúe dichas donaciones.

" Artículo 7º.- Los beneficiarios que opten por financiar en
"todo o parte su proyecto mediante la entrega en Comisión de
"Confianza de los fondos, deberán efectuarla en cualquier
"institución bancaria establecida en Chile.

" Sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso tercero del
"artículo 6º, el capital entregado en Comisión de Confianza, sólo
"podrá ser utilizado para financiar gastos de infraestructura o
"de equipamiento contenidos en el proyecto.

" Con todo, podrá financiarse el gasto operacional comprendido
"en la letra b.- del inciso primero del artículo 6º, directamente
"con las donaciones entregadas en Comisión de Confianza, siempre
"que se cumplan los siguientes requisitos:.

" 1) El proyecto educativo tenga una duración de a lo menos 4
"años.

" 2) El proyecto no podrá iniciarse sino una vez que se
"encuentre comprometido todo su financiamiento ya sea en
"donaciones efectivamente recibidas o con compromisos de
"donaciones de aquellos referidos en el artículo 8º. Asimismo, el
"financiamiento de los gastos deberá ser anterior o coetáneo a su
"ejecución.

" 3) El beneficiario podrá destinar donaciones recibidas al
"amparo de esta ley a financiar estos gastos directamente o a
"constituir o aumentar una Comisión de Confianza de la que se
"podrá girar para estos fines en los montos y fechas establecidos
"en el proyecto. Con todo, la suma de las donaciones que se
"destinen a estos fines no podrá superar a la suma de las
"donaciones destinadas a una Comisión de Confianza permanente,
"relacionada con el mismo proyecto. Esta limitación no será
"aplicable cuando se trate de un proyecto en que ninguno de los
"donantes aporte o se haya comprometido a aportar más de un 10%
"del financiamiento total del proyecto.

" 4) Para la aprobación del proyecto por el Intendente se
"requerirá de un informe previo del Secretario Regional de
"Planificación, el cual deberá emitirse dentro de los 20 días
"siguientes a la presentación de los antecedentes por el
"beneficiario, y en él deberá constar el cabal cumplimiento de
"los requisitos establecidos en este inciso al momento de emitir
"dicho informe y durante la ejecución del proyecto.

" Los fondos entregados en Comisión de Confianza y los réditos
"que éste genere no podrán ser enajenados, embargados, ni
"entregados en usufructo, prenda o caución de obligación alguna.
"Tampoco podrán arrendarse ni entregarse temporalmente el uso o
"goce de dichos fondos ni sus rentas.

" Si por cualquiera circunstancia el proyecto no se ejecuta en
"su totalidad, o el establecimiento dejare de ser un beneficiario
"hábil para los efectos de esta ley y hubieren recursos
"disponibles en la institución bancaria respectiva, éstos pasarán
"a ser de propiedad de la Municipalidad correspondiente al
"domicilio del beneficiario. Esta deberá mantenerlo y destinar
"las rentas que genere dicha Comisión de Confianza a fines
"educacionales dentro de la comuna.

" Artículo 8º.- Los proyectos, debidamente aprobados, no
 "podrán ponerse en práctica sino una vez que su financiamiento se
 "encuentre totalmente pagado o comprometido en los términos que
 "expresa este artículo.

" Mientras no cuente con tal financiamiento, el administrador
 "del establecimiento deberá entregar en Comisión de Confianza los
 "fondos que reciba, no pudiendo utilizar ni el capital ni la
 "rentabilidad que éste genere, sino hasta cuando se encuentre
 "íntegramente financiado el proyecto, situación en la cual podrá
 "optar por mantener dicha Comisión de Confianza, o bien
 "destinarla a financiar el gasto en infraestructura considerado
 "en el proyecto. Para los efectos señalados, se deberán
 "considerar los compromisos de donación a que se refiere el
 "inciso siguiente.

" En el caso que los gastos de inversión estimados en el
 "proyecto abarquen más de un año y existan donantes con interés
 "en financiar todo o parte del proyecto, deberá suscribirse un
 "contrato, mediante escritura pública, en el cual deberán
 "especificarse los montos y la oportunidad en que el donante
 "erogará durante los años que dure esa inversión.

" Estos contratos no podrán dejarse sin efecto
 "unilateralmente, por ninguna de las partes y su resciliación
 "deberá contar con el acuerdo del Intendente respectivo.

" Artículo 9º.- Los beneficiarios deberán preparar anualmente
 "un estado de los ingresos y del uso detallado de dichos
 "recursos. El estado deberá contener las menciones y cumplir con
 "las formalidades que determine el Director del Servicio de
 "Impuestos Internos, al igual que la contabilidad que deberá
 "llevar el beneficiario para estos efectos.

" Dentro de los tres primeros meses de cada año los
 "beneficiarios deberán remitir un ejemplar de dicho estado a la
 "Dirección Regional del Servicio de Impuestos Internos
 "correspondiente a su domicilio. A este estado deberá acompañarse
 "una lista de todos los donantes, indicando su RUT, domicilio,
 "fecha, monto de las donaciones y número del certificado de cada
 "una de ellas y, en su caso, una copia de la escritura pública a
 "que se refiere el artículo precedente.

" El no cumplimiento de lo dispuesto en este artículo será
 "sancionado en la forma prescrita en el Nº 2 del artículo 97º del
 "Código Tributario, siendo solidariamente responsables del pago
 "de la multa respectiva los representantes legales del
 "beneficiario.

" Artículo 10º.- Sin perjuicio de las sanciones establecidas
 "en otras normas legales, el beneficiario que otorgue
 "certificados por donaciones que no cumplen las condiciones
 "establecidas en esta ley, o que destine los recursos así
 "obtenidos a fines no comprendidos en el proyecto respectivo,
 "deberá enterar en arcas fiscales esos recursos. Dicha cantidad
 "se considerará, para todos los efectos legales, como un impuesto
 "de retención, pagado fuera de plazo, a contar de la fecha en que
 "se utilizó el crédito por el donante y su íntegro deberá
 "efectuarse dentro del mes siguiente a aquél en que ocurra alguna
 "de las circunstancias señaladas.

" Los representantes legales del beneficiario serán
 "solidariamente responsables del pago de dicha cantidad y de los
 "reajustes, intereses y multas que correspondan, a menos que

"demuestren haberse opuesto a los actos que den motivo a esta sanción, o que no tuvieron conocimiento de ellos.

" Artículo 11º.- Para los efectos de determinar el límite establecido en el inciso segundo del artículo 2º, se deberán considerar todas las donaciones con fines educacionales que el donante hubiere efectuado durante el ejercicio.

" Artículo 12º.- Si a la fecha de ejecución total del proyecto el establecimiento educacional contara con recursos provenientes de las donaciones destinadas a su cumplimiento, deberá obligadamente constituir la Comisión de Confianza referida en el inciso cuarto del artículo 6º.

" Artículo 13º.- El Intendente respectivo deberá informar públicamente, en el mes de abril de cada año, acerca de las donaciones y beneficiarios acogidos al sistema establecido por la presente ley manteniendo la reserva de la identidad del donante.

" Artículo 14º.- El Servicio de Impuestos Internos fijará un procedimiento simplificado al cual puedan acogerse los beneficiarios de esta ley que deseen efectuar adecuaciones de los gastos comprendidos en su proyecto educativo. A los beneficiarios que se acojan a dicho procedimiento no les será aplicable lo dispuesto en el último inciso de la letra C.- del artículo 1º."

- 2.- Por su parte, el artículo 5º transitorio de la Ley Nº 19.247, establece lo siguiente en relación con el porcentaje en que procederá el crédito por donaciones a que se refiere la ley que se analiza, en determinados periodos comerciales y en los casos que se indican:

" Artículo 5º transitorio.- El crédito establecido en el artículo 2º de la Ley de Donaciones con Fines Educacionales será de un 70% durante los años comerciales 1994 y 1995, y de un 60% en el año 1996, cuando el destino permanente de las donaciones sea encargar su inversión a una entidad bancaria a través de una Comisión de Confianza permanente, de aquellas referidas en el inciso cuarto del artículo 6º de esta ley."

II.- INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA

- 1.- REQUISITOS QUE DEBEN REUNIR LAS DONACIONES A QUE SE REFIERE LA LEY CONTENIDA EN EL ARTICULO 3º DE LA LEY Nº 19.247 PARA QUE SE REBAJEN COMO CREDITO DEL IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORIA DE LA LEY DE LA RENTA

Las donaciones que se efectúen al amparo de las normas de la Ley con Fines Educacionales, contenida en el artículo 3º de la Ley Nº 19.247, deberán reunir los requisitos y condiciones que se indican más adelante, para que en una parte ellas puedan ser rebajadas como crédito del impuesto de Primera Categoría que afecta a las personas que incurran en tales desembolsos.

A) Donantes

Los donantes deben ser las siguientes personas:

- a.1) Los contribuyentes de la Primera Categoría, de los artículos 14 bis y 20 de la Ley de la Renta, que declaren la renta efectiva en dicha categoría sobre la base de contabilidad completa.

- a.2) Por consiguiente, y de acuerdo con lo antes expuesto, no se favorecen con esta deducción tributaria los contribuyentes de la Primera Categoría que declaren sus rentas en la citada categoría acogidos a un régimen de renta presunta, mediante contabilidad simplificada o no utilicen ningún tipo de registro para determinar sus rentas, como también los afectos al impuesto único de Primera Categoría o el impuesto Global Complementario o Adicional, establecidos en los artículos 17 N° 8 inciso 3º, 52, 58, 59, 60 y 61 de la Ley de la Renta, respectivamente.
- a.3) Cabe hacer presente que por expresa disposición de la Letra B.- del artículo 1º de la Ley de Donaciones con Fines Educativos, se excluyen de este beneficio tributario las empresas del Estado y aquéllas en las que el Estado, sus organismos o empresas y las Municipalidades, tengan una participación o interés superior al 50% del capital.
- a.4) Por último, es necesario aclarar que para que los contribuyentes donantes señalados en el punto a.1) anterior, tengan derecho a los beneficios tributarios que establece la ley de donaciones en estudio, los proyectos educativos que financien con las donaciones que efectúen, no deberán discriminar en su favor o de sus trabajadores, ni interferir en las funciones y deberes que el administrador del establecimiento educacional donatario encomiende a su personal docente y directivo; todo ello de acuerdo a lo preceptuado por la parte final del inciso primero de la Letra C.- del artículo 1º de la ley en comento.

B) Donatarios

Los donatarios o beneficiarios de dichas donaciones deben ser los siguientes establecimientos educacionales:

- b.1) Uno o más de los establecimientos educacionales administrados directamente por las Municipalidades o por sus Corporaciones;
- b.2) Los establecimientos de educación media técnico-profesional administrados de conformidad con el decreto ley N° 3.166, de 1980;
- b.3) Las instituciones colaboradoras del Servicio Nacional de Menores, de acuerdo al artículo 13 del decreto ley N° 2.465, de 1979, que no tengan fines de lucro;
- b.4) Los establecimientos de educación pre-básica gratuitos, de propiedad de las Municipalidades; de la Junta Nacional de Jardines Infantiles, o de Corporaciones o Fundaciones privadas, sin fines de lucro, con fines educacionales; y
- b.5) Los establecimientos de educación subvencionados de acuerdo con lo dispuesto en el decreto con fuerza de ley N° 5, de 1992, del Ministerio de Educación, mantenidos por Corporaciones o Fundaciones, sin fines de lucro.

C) Forma en que deben efectuarse las donaciones y período en que deben rebajarse del impuesto de Primera Categoría

Las donaciones sólo deberán consistir en dinero y su deducción como crédito del impuesto de Primera Categoría procederá en el mismo ejercicio en que efectivamente se efectuó la donación, y deberán registrarse en forma oportuna y separadamente en los libros contables del donante.

D) Las sumas donadas deben integrar la base imponible del impuesto de Primera Categoría para que proceda su rebaja como crédito de dicho tributo

d.1) Para que proceda la rebaja como crédito del impuesto de Primera Categoría de las donaciones que se analizan, las sumas destinadas a dicho fin, en el ejercicio en que materialmente se efectúen, deben formar parte de la base imponible del citado tributo de categoría.

d.2) En consecuencia, respecto de estos contribuyentes afectos al impuesto general de Primera Categoría, establecido en el artículo 20 de la ley, las cantidades donadas en aquella parte que constituyan crédito en contra del mencionado tributo, (50% de la donación o los porcentajes que establece el artículo 59 transitorio de la Ley Nº 19.247 que se comenta más adelante, hasta los límites máximos que establece la ley en estudio en el inciso segundo de su artículo 2º), no se considerarán un gasto necesario para producir la renta de aquellos a que se refiere el artículo 31 de la ley, sino que tales valores para la determinación del mencionado impuesto, deben integrar su base imponible, y por consiguiente, agregarse a la Renta Líquida de Primera Categoría, en el evento de que la hayan disminuido por contabilizarse durante el ejercicio con cargo a cuentas de resultados, debidamente actualizados de acuerdo a la forma dispuesta por el Nº 3 del artículo 33 de la Ley de la Renta.

En relación con los contribuyentes afectos al impuesto de Primera Categoría conforme al artículo 14 bis, las sumas donadas también deben integrar la base imponible de dicho tributo, vale decir, tales desembolsos deben estar comprendidos en los retiros o distribuciones efectuados durante el ejercicio, debidamente actualizados.

d.3) No obstante lo señalado en el punto anterior, en cuanto a que las donaciones en aquella parte que constituyen crédito no serán consideradas un gasto necesario para producir la renta -convirtiéndose en un gasto rechazado de aquellos señalados por el Nº 1 del artículo 33 de la ley- no se les aplicará lo dispuesto por el artículo 21 de la Ley de la Renta, vale decir, no se gravarán con el impuesto único de 35% que establece dicha norma en su inciso tercero, si el donante fuera una sociedad anónima, en comandita por acciones (respecto de los socios accionistas) o contribuyentes del artículo 58 Nº 1 de la ley, o no serán consideradas retiros para los fines de la aplicación de los impuestos Global Complementario o Adicional, en el caso que el donante fuera una empresa individual, sociedad de personas o

sociedad en comandita por acciones (respecto de los socios gestores).

- d.4) En relación con aquella parte de la donación que no pueda ser utilizada como crédito, de acuerdo a lo establecido por el artículo 4º de la referida ley, se aceptará en su totalidad como un gasto necesario para producir la renta, pudiendo rebajarse por lo tanto de la renta bruta para la determinación de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría que afecta al contribuyente donante, siempre y cuando se cumplan al efecto las condiciones y requisitos generales que exige el artículo 31 de la ley en su inciso primero para la deducción de los desembolsos que constituyen gastos tributarios. Es necesario aclarar que el citado artículo 4º de la ley en comento acepta como gasto tributario la totalidad de la donación en aquella parte que no constituye crédito, sin que sea aplicable en la especie los límites que establece el Nº 7 del artículo 31 de la Ley de la Renta.

E) Requisitos específicos que deben reunir las donaciones para que den derecho a crédito

Las donaciones que se comentan, según lo dispuesto por el artículo 5º de la Ley de Donaciones con Fines Educativos, deben reunir los siguientes requisitos para que, una parte de ellas, de derecho a un crédito en contra del impuesto de Primera Categoría:

- e.1) Que se efectúen a los donatarios o beneficiarios señalados en la letra B) precedente, que cuenten con un Proyecto Educativo debidamente aprobado por la autoridad competente que señala la ley, y destinarse únicamente a financiar dicho proyecto.
- e.2) Que el beneficiario acredite haber recibido la donación mediante la emisión de un documento extendido por él, conteniendo las especificaciones y formalidades que indique el Director del Servicio de Impuestos Internos. Esta materia se comenta en la letra K) siguiente.

F) Requisitos que deben cumplir los Proyectos Educativos que presenten los beneficiarios o donatarios

Los donatarios o beneficiarios interesados en recibir donaciones acogidas a los beneficios tributarios a que se refiere la ley que se analiza, deberán contar con un Proyecto Educativo que cumpla los siguientes requisitos:

1.- Información que deben contener los Proyectos Educativos

El donatario o beneficiario debe desarrollar un Proyecto Educativo que contenga la siguiente información:

- 1.1) Identificar el contenido educativo del Proyecto a llevar a cabo, entendido éste como el conjunto de actividades que concebidas integralmente en torno a la formación y al desarrollo de los alumnos, permitan mejorar o mantener la calidad de la educación que se imparte en uno o más establecimientos educacionales.

- 1.2) Cuantificación de los recursos humanos, materiales y financieros necesarios para el desarrollo del Proyecto Educativo propuesto, indicando, además, el calendario de financiamiento que se requiere para su materialización.
- 1.3) Señalar si las obras, adquisiciones o desembolsos de que dan cuenta los Proyectos Educativos, se financiarán directamente con las donaciones recibidas, o bien, para costearlas los aportes obtenidos se entregarán en Comisión de Confianza constituida en cualquiera entidad bancaria establecida en el país, pudiéndose, en todo caso, financiarse los citados proyectos de cualquiera de las formas señaladas, o bien, utilizando los dos mecanismos simultáneamente.
- 1.4) Si los Proyectos Educativos consideran gastos de operación adicionales a los que regularmente realiza o realizará el establecimiento educacional o a los indicados en el punto 5.1) siguiente, éstos deberán incluir una estimación de dicho tipo de gasto, la cual deberá guardar una debida armonía y proporción con la estimación de la rentabilidad que generarán los fondos entregados en Comisión de Confianza Permanente para su administración e inversión, rentabilidad que servirá para financiar los mencionados gastos y que deberá ser certificada por la institución bancaria en donde se constituyó la citada Comisión de Confianza.

2.- Modificación de los fines de los Proyectos Educativos

- 2.1) La ley de donaciones que se analiza contempla la posibilidad de efectuar cambios en los Proyectos Educativos a desarrollar. En efecto, el inciso final de la Letra C.- del artículo 19 de la ley, establece que los fines de los Proyectos Educativos, incluyendo en este concepto la reasignación o modificación de los recursos, podrán ser modificados una vez iniciada la ejecución del mismo, presentándose un nuevo proyecto para su aprobación por la autoridad administrativa correspondiente, que cumpla con todos los requisitos que exige la ley para tales efectos.

En todo caso, bajo ninguna circunstancia podrá modificarse el destino de las donaciones que se hayan entregado en Comisión de Confianza Permanente en una entidad bancaria.

- 2.2) Por otra parte, la ley en estudio faculta al Servicio de Impuestos Internos para que fije un procedimiento simplificado al cual puedan acogerse los beneficiarios de la ley en comento, que deseen efectuar adecuaciones de los gastos comprendidos en los Proyectos Educativos, no siéndoles aplicable a estos donatarios lo expresado en el punto 2.1) precedente.

3.- Aprobación de los Proyectos Educativos a desarrollar

- 3.1) Los Proyectos Educativos financiados con donaciones sujetas a esta ley, conteniendo la información requerida, deben ser aprobados por el Intendente de la Región correspondiente al domicilio del beneficiario o donatario, quien deberá pronunciarse mediante la dictación de una Resolución fundada, emitida dentro de los sesenta (60) días hábiles siguientes a la presentación de todos los antecedentes necesarios para su aprobación.
- 3.2) En el caso de Proyectos Educativos que digan relación con establecimientos educacionales administrados por las Municipalidades o por sus Corporaciones, éstos deben ser patrocinados para su aprobación por las Municipalidades respectivas.

4.- Personas en favor de las cuales los Proyectos Educativos no deben discriminar

- 4.1) Los Programas o Proyectos Educativos a desarrollar por los donatarios, no podrán discriminar en favor de las empresas donantes o de sus respectivos trabajadores, ni interferir en las funciones y deberes encomendados al personal docente y directivo por el administrador del establecimiento educacional donatario. En otras palabras, los donantes no podrán financiar Proyectos Educativos con derecho a los beneficios tributarios que establece la ley en estudio, que discriminen en su favor o de sus trabajadores, como tampoco interferir en las funciones y deberes encargados por el administrador del establecimiento educacional beneficiario del proyecto a su personal docente, administrativo y directivo.
- 4.2) El incumplimiento del requisito antes señalado, impedirá a las empresas donantes hacer uso del crédito tributario que establece la ley, ya que dicho texto legal para la procedencia de la franquicia, exige como condición previa el cumplimiento de tal requisito.

5.- Desembolsos o gastos que pueden comprender los Proyectos Educativos a financiar con las donaciones recibidas

Los Proyectos Educativos deben ser financiados en su totalidad con las donaciones o aportes privados en la forma que indica la ley, y pueden comprender los siguientes desembolsos o gastos:

- 5.1) Construcción, adquisición, instalación, alhajamiento, reparación, puesta en marcha o mejoramiento de la infraestructura o equipamiento del establecimiento educacional, o la capacitación y perfeccionamiento de sus profesores, y
- 5.2) Otros gastos operacionales.

En el proyecto deberá indicarse, además, si la ejecución del mismo originará gastos operacionales adicionales a los que regularmente realiza el establecimiento.

6.- Mecanismos que se deben utilizar para el financiamiento de los Proyectos Educativos

6.1) Sobre este particular cabe hacer presente que la ley en comento establece mecanismos de financiamiento distintos, según la naturaleza del gasto que se trate, a saber:

- a) Donaciones que financian directamente gastos del proyecto;
- b) Donaciones que se entregan en Comisión de Confianza, entendiéndose por tal aquella encargada por el beneficiario de la donación, a una institución bancaria, para que ésta administre e invierta los fondos destinados a financiar el proyecto educativo;
- c) Donaciones que se entregan en Comisión de Confianza Permanente, esto es, aquella encargada a una institución bancaria, y que solo permite disponer de la rentabilidad que genere, y
- d) Contratos de compromiso de donaciones. Esta forma de financiamiento la ley la contempla para el caso que los gastos de inversión considerados en el proyecto abarquen más de un año y consiste en que el donante, en la medida que tenga interés, suscribe con el beneficiario un contrato, mediante escritura pública, en el cual deben especificarse los montos y la oportunidad en que aquél erogará las cantidades durante los años que dure la inversión, pudiendo destinarse los recursos así obtenidos a financiar directamente el gasto, o bien, a constituir una Comisión de Confianza.

6.2) Las donaciones que se entreguen en Comisión de Confianza no se entenderán perfeccionadas, sino una vez que se utilicen en la ejecución del proyecto educativo, sin perjuicio de lo cual el contribuyente donante se entenderá habilitado para acogerse a los beneficios tributarios que le otorga la ley de donaciones que se analiza, en el ejercicio en que se efectúen éstas, los cuales se analizan y comentan en la letra L) siguiente.

7.- Mecanismos que podrán utilizarse para financiar obras, adquisiciones o desembolsos que comprenden los Proyectos Educativos

7.1) Los gastos referidos en el punto 5.1) se podrán financiar utilizando cualquiera de los mecanismos señalados en el número anterior, o empleando ambos simultáneamente. Es decir, tales erogaciones el beneficiario las podrá financiar directamente con los aportes o donaciones recibidas de las empresas

donantes, o costearlas a través del retiro de los fondos entregados previamente en Comisión de Confianza constituida en cualquiera institución bancaria establecida en Chile, para su administración e inversión.

7.2) En el Proyecto Educativo deberá quedar claramente consignada la forma que se utilizará para financiar los desembolsos indicados en el párrafo precedente, vale decir, si ellos se costearán directamente con los aportes recibidos o a través de una Comisión de Confianza.

7.3) En todo caso se aclara que el capital entregado en Comisión de Confianza, y su rentabilidad sólo podrá ser utilizado para financiar los gastos señalados en el punto 5.1), contenidos en el Proyecto Educativo a desarrollar.

8.- Mecanismos que deben utilizarse para financiar los gastos operacionales que comprenden los Proyectos Educativos

8.1) El financiamiento de los otros gastos operacionales a que se refiere el número 5.2) anterior puede asumir cualquiera de las siguientes formas, en la medida que se den los supuestos que más adelante se comentan:

- a) Con la rentabilidad de una Comisión de Confianza Permanente, previamente constituida;
- b) En el caso de un proyecto educativo a más de 4 años, directamente con las donaciones, pero constituyendo una Comisión de Confianza Permanente por montos equivalentes a los destinados a financiar los gastos, y
- c) Tratándose de los proyectos indicados en la letra anterior, directamente con la donación o bien constituyendo una Comisión de Confianza, siempre y cuando ningún donante aporte más del 10% del financiamiento total.

8.2) Sobre este particular debe tenerse presente que de conformidad a lo previsto en el artículo 6º de la ley, en concordancia con el inciso segundo del artículo 7º, se tiene que resulta obligatoria la constitución de una Comisión de Confianza Permanente en las siguientes situaciones:

- a) Cuando el proyecto contempla gastos operacionales distintos de los de capacitación y perfeccionamiento de los profesores, señalados en la letra a) del inciso primero del artículo 6º;
- b) Cuando el proyecto considera gastos operacionales adicionales a los que normalmente realiza o realizará el establecimiento, y

- c) Cuando se trate de un proyecto de aquellos regulados en el artículo 7º y el proyecto considera gastos operacionales de aquellos comprendidos en la letra b) del artículo 6º.

Por último, en lo que respecta a este número 8.2), cabe consignar que el beneficiario debe obligatoriamente constituir una Comisión de Confianza -no permanente- en aquellos casos en que reciba donaciones antes de iniciar la ejecución del proyecto, o bien, antes de efectuar los gastos respectivos, sin perjuicio de que con posterioridad pueda destinar el capital de la Comisión de Confianza a financiar los gastos considerados en el proyecto, en la medida que no se traten de aquellos que hacen obligatoria la constitución de una Comisión de Confianza Permanente de acuerdo a lo señalado precedentemente.

- 8.3) Con todo, debe tenerse presente que el gasto operacional a que se refiere la letra c) del punto anterior puede financiarse directamente con las donaciones, sin necesidad de constituir una Comisión de Confianza, cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- * Que el Proyecto Educativo tenga una duración de a lo menos cuatro (4) años;
- * Que el Proyecto se inicie una vez que se encuentre comprometido todo su financiamiento, ya sea, con donaciones efectivamente recibidas o mediante compromisos de donaciones suscritos a través de contratos celebrados con escritura pública, en las cuales deberá especificarse los montos y la oportunidad en la que el donante erogará los fondos que se compromete entregar, durante los años que dure la inversión a realizar.

En todo caso, el financiamiento de los gastos deberá ser anterior o coetáneo a la ejecución del proyecto.

- * Que el beneficiario destine las donaciones recibidas al amparo de la ley que se analiza a financiar directamente dicho tipo de gastos o a constituir o aumentar una Comisión de Confianza de la que se podrá girar para estos fines en los montos y fechas establecidos en el proyecto. Con todo, la suma de las donaciones que se destinen a estos fines no podrá superar a la suma de las donaciones destinadas a una Comisión de Confianza Permanente, relacionada con el mismo proyecto. Esta limitación no será aplicable cuando se trate de un Proyecto en que ninguno de los donantes aporte o se haya comprometido a aportar más de un 10% del financiamiento total del proyecto.

- * Que para la aprobación del proyecto por el Intendente, se requiera de un informe previo del Secretario Regional de Planificación, el cual deberá emitirse dentro de los 20 días siguientes a la presentación de los antecedentes por el beneficiario, y en él deberá constar el cabal cumplimiento de los requisitos establecidos anteriormente, al momento de emitir dicho informe y durante la ejecución del proyecto.

9.- Oportunidad en que deben ponerse en práctica los proyectos aprobados

9.1) Los proyectos debidamente aprobados, no podrán ponerse en práctica, sino una vez que su financiamiento se encuentre totalmente pagado o comprometido, ya sea, en donaciones recibidas o a través de la celebración de contratos de compromiso de donación a efectuar en el tiempo, suscritos entre los establecimientos educacionales beneficiarios y las empresas donantes, comentados más adelante.

9.2) Mientras no se cuente con el financiamiento de los proyectos, el administrador del establecimiento educacional, deberá entregar en Comisión de Confianza los fondos recibidos, no pudiendo utilizar éstos (el capital) ni la rentabilidad que generen, sino que hasta cuando se encuentre íntegramente financiado el proyecto, caso en el cual podrá optar por mantener los fondos depositados en dicha Comisión de Confianza, o bien, destinarlos a financiar los gastos en infraestructura considerados en el proyecto.

En otros términos, si los establecimientos educacionales reciben donaciones antes de iniciar los proyectos o antes de efectuar los gastos que involucren éstos, tales recursos deberán ser depositados en una entidad bancaria a través de una Comisión de Confianza, para su administración e inversión, los cuales posteriormente podrán ser girados para el financiamiento de los gastos que comprende el proyecto, según el calendario de desembolsos contenido en los proyectos. Si la Comisión de Confianza constituida es de aquellas permanente que establece la ley, para el financiamiento posterior de los gastos operacionales que involucre el proyecto, sólo podrán girarse de la institución bancaria la rentabilidad que generan los fondos depositados por sobre el capital reajustado.

9.3) En los casos que los proyectos incluyan gastos de inversión estimados y éstos abarquen más de un año y existan donantes con interés en financiar todo o parte del proyecto, podrá suscribirse un contrato, mediante escritura pública, en el cual deberán especificarse los montos y la oportunidad en que el donante efectuará las donaciones durante los años que dure la inversión. Estos contratos no

podrán dejarse sin efecto unilateralmente, por ninguna de las partes y su resciliación deberá contar con el acuerdo del Intendente respectivo.

G) Inembargabilidad de los fondos entregados en Comisión de Confianza

g.1) Conforme a lo dispuesto por el inciso cuarto del artículo 7º de la ley de donaciones en estudio, tanto los fondos entregados en Comisión de Confianza, sea ésta permanente o no, como los réditos que éstos generen, no podrán ser enajenados, embargados, ni entregados en usufructo, prenda o caución de obligación alguna.

g.2) Tampoco podrán arrendarse ni entregarse temporalmente el uso o goce de dichos fondos y de sus respectivas rentas.

H) Destino de los fondos depositados en Comisión de Confianza en el caso que el proyecto educativo no se ejecute en su totalidad o el establecimiento de educación dejare de ser un beneficiario hábil para los efectos de la ley de donaciones con fines educacionales

Si por cualquier circunstancia el proyecto educativo no se ejecutare en su totalidad o el establecimiento dejare de ser un beneficiario hábil para los efectos de la ley de donaciones que se comenta, los fondos disponibles que existan en la institución bancaria, en la cual se constituyó la Comisión de Confianza, pasarán a ser de propiedad de la Municipalidad correspondiente al domicilio del donatario o beneficiario, debiendo ésta mantenerlos en su poder, y destinar las rentas que generen a fines educacionales dentro de la Comuna.

I) Obligaciones de los beneficiarios o donatarios

1) Obligaciones contables

1.1) En conformidad a lo dispuesto por el artículo 9º de la ley, los beneficiarios deberán preparar anualmente un estado de los ingresos y del uso detallado de los recursos recibidos por concepto de donaciones.

1.2) El estado deberá contener las menciones y cumplir con las formalidades que determine el Director del Servicio de Impuestos Internos, mediante una Resolución que se dictará posteriormente.

En cuanto a la contabilidad que el beneficiario deberá llevar para el desarrollo del proyecto, ésta deberá ser completa y confeccionarse de acuerdo a los principios y normas contables de general aceptación, y llevarse en libros debidamente timbrados por el Servicio de Impuestos Internos, conforme con las instrucciones impartidas sobre esta materia, sin perjuicio del cumplimiento de otras exigencias que el Servicio pueda establecer, de acuerdo a la facultad que le confiere el artículo 9º ya citado.

- 1.3) Dentro de los tres primeros meses de cada año, los beneficiarios deberán remitir un ejemplar de dicho estado a la Dirección Regional del Servicio de Impuestos Internos correspondiente a su domicilio. A dicho estado deberá acompañarse una lista de todos los donantes, indicando su Nº de RUT, domicilio, fecha, monto de las donaciones y número del certificado de cada una de ellas y, en los casos que correspondan, una copia de la escritura pública que den cuenta de compromisos de donaciones, conforme a lo señalado en el punto 9.3) de la letra F) precedente.
 - 1.4) El incumplimiento a las obligaciones analizadas en este punto, será sancionado con la multa prevista en el Nº 2 del artículo 97 del Código Tributario, siendo solidariamente responsables del pago de la multa respectiva los representantes legales del beneficiario o donatario.
- 2) Casos en los cuales los donatarios o beneficiarios deben enterar en arcas fiscales las sumas descontadas como crédito por los donantes por las donaciones efectuadas
- 2.1) Los beneficiarios que otorguen certificados para acreditar las donaciones recibidas que no cumplan con los requisitos, condiciones y formalidades que se indican en la letra K) siguiente, o destinen los recursos obtenidos a fines no comprendidos en el proyecto educativo a desarrollar, deberán enterar en arcas fiscales las sumas descontadas o utilizadas como crédito de buena fe por los donantes, con los recargos que correspondan conforme a las normas del Código Tributario.
 - 2.2) Dicha cantidad se considerara para todos los efectos legales como un impuesto de retención pagado fuera de plazo legal, a contar de la fecha en que el donante utilizó el crédito por donaciones a que se refiere la ley que se comenta, debiéndose enterar en arcas fiscales dentro del mes siguiente a aquel en que hubiere ocurrido cualquiera de las circunstancias señaladas en el punto precedente, con los recargos que establece el Código Tributario para dicho tipo de tributos.
 - 2.3) Los representantes legales del beneficiario serán solidariamente responsables del pago de los impuestos indicados y de los reajustes, intereses y multas que correspondan, a menos que demuestren haberse opuesto a los actos que dan motivo a las sanciones señaladas, o que no tuvieron conocimiento de las circunstancias que dieron origen a las sanciones a aplicar.
- J) Información que debe proporcionar el Intendente respectivo sobre las donaciones acogidas a la ley que se analiza
- El Intendente respectivo, en el mes de Abril de cada año, deberá informar públicamente acerca de las donaciones y beneficiarios acogidas al sistema que establece la ley de donaciones con fines educacionales, manteniendo reserva respecto de la identidad de los contribuyentes donantes.

K) Forma de acreditar las donaciones

k.1) El Nº 2 del artículo 5º de la Ley de Donaciones con Fines Educativos señala que uno de los requisitos que las donaciones a que se refiere dicha ley deben cumplir para que una parte de ellas den derecho al crédito tributario que establece, es que el donatario o beneficiario acredite haber recibido la donación mediante un documento emitido por él, que contenga las especificaciones y formalidades que establezca al respecto el Director del Servicio de Impuestos Internos.

k.2) Conforme a esta facultad las citadas donaciones deberán acreditarse mediante la emisión de un Certificado extendido por el donatario o beneficiario, el cual deberá cumplir con los requisitos que se indican y contener las menciones que se señalan:

* Llevar impresa la leyenda "Certificado que acredita donación Artículo 3º Ley Nº 19.247";

* Tener impresos los datos relativos a la individualización del beneficiario o donatario, con indicación de: nombre o razón social del donatario o beneficiario, Nº de RUT y domicilio y la identificación de su representante legal en los casos que procedan.

* Individualización del donante con indicación de: su nombre o razón social, nombre de su representante legal, cuando corresponda, Nº de RUT de las personas antes indicadas, domicilio del donante y giro comercial o actividad económica que desarrolla;

* Indicar el monto de la donación efectuada, en números y letras;

* Señalar fecha en que se materializó o realizó la donación;

* Deben estar numerados en forma impresa y correlativa, y debidamente timbrados por la Dirección Regional del Servicio de Impuestos Internos que corresponda al domicilio del donatario o beneficiario;

* Deben emitirse en cuadruplicado, señalando el destino de cada uno de los ejemplares en forma impresa. El destino de cada ejemplar será el siguiente:

* Original : Empresa donante

* 1a. Copia : Archivo beneficiario o donatario

* 2da. Copia : Archivo beneficiario y a disposición del Servicio de Impuestos Internos cuando este organismo la requiera.

- * 3ra. Copia : Intendencia Regional, debiendo remitirse a dicha entidad dentro del mes calendario siguiente al de su emisión.
- * Deben ser suscritos, con expresión del nombre, firma y timbre del donatario o de su representante legal cuando proceda, o de la persona habilitada para ello;
- * Señalar el destino de la donación recibida, especificando si se destinará directamente al financiamiento de los gastos o inversiones del Proyecto Educativo, o a constituir o incrementar una Comisión de Confianza, en una entidad bancaria bajo las condiciones que establece la ley.
- * Indicar número y fecha de la Resolución emitida por la Intendencia Regional respectiva que aprobó el proyecto educativo a desarrollar.

L) Efectos tributarios de las donaciones efectuadas

Las donaciones que se realicen al amparo de la ley de donaciones con fines educacionales, contenida en el artículo 3º de la Ley 19.247, producirán para sus donantes los siguientes efectos o beneficios tributarios:

1) Crédito por concepto de donaciones

Los contribuyentes referidos en la letra A) anterior, que efectúen donaciones a las instituciones beneficiarias o donatarias indicadas en la letra B) precedente, efectuadas en conformidad con las normas analizadas en las letras anteriores, podrán descontar como crédito del monto del impuesto general de Primera Categoría, hasta un cincuenta por ciento de las sumas efectivamente pagadas o destinadas a dicho fin.

De conformidad a lo establecido por el artículo 5º transitorio de la Ley Nº 19.247, el monto del citado crédito durante los años comerciales 1994 y 1995 será de un 70% del monto de la donación y de un 60% en el año comercial 1996, cuando el destino permanente de las donaciones sea el financiamiento de gastos operacionales adicionales que comprendan los proyectos educativos a desarrollar a través de una Comisión de Confianza Permanente, constituida en cualquiera entidad bancaria encargada de la administración e inversión de tales fondos, materia analizada en el punto 8.2) de la letra F) anterior.

Para los efectos de determinar la cantidad a rebajar como crédito, equivalente a los porcentajes indicados, la totalidad de las sumas donadas deberán reajustarse previamente, de conformidad con la modalidad de actualización que afecta a los Pagos Provisionales Mensuales Obligatorios, establecida en el artículo 95 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, esto es, dichas cantidades se reajustarán en la variación experimentada por el Índice de Precios al Consumidor ocurrida entre el último día del mes anterior a aquel en el cual se incurrió en el desembolso efectivo por concepto de

donación y el último día del mes anterior al del balance o fecha de cierre del ejercicio comercial respectivo.

Es necesario hacer presente que para que proceda esta deducción, es condición previa que las sumas donadas se encuentren incluidas en la base imponible del impuesto de Primera Categoría del cual corresponde rebajarlas como crédito en el año en que materialmente se efectuó la donación, en los términos expresados en la letra D) precedente.

2) Límite del crédito por donaciones.

La cantidad a deducir en cada año tributario por concepto de este crédito, no podrá exceder del 2% de la Renta Líquida Imponible del Impuesto de Primera Categoría. En el caso de los contribuyentes del artículo 20 de la ley, dicha renta líquida imponible se determinará de acuerdo al mecanismo establecido en los artículos 29 al 33 de la Ley de la Renta. Mientras tanto que respecto de los contribuyentes acogidos a las normas del artículo 14 bis, la citada renta líquida imponible estará constituida por los retiros o distribuciones efectuados durante el ejercicio, debidamente actualizados.

En todo caso, se hace presente que el total a deducir por concepto de dicho crédito del impuesto de Primera Categoría, no podrá exceder en cada período tributario del límite máximo de 14.000 Unidades Tributarias Mensuales, vigentes en el mes de diciembre del ejercicio respectivo.

Para determinar los límites antes indicados, conforme a lo preceptuado por el artículo 11 de la ley de donaciones en análisis, se deberán considerar todas las donaciones efectuadas por el contribuyente con fines educacionales durante el ejercicio comercial respectivo, que tengan el mismo tratamiento tributario de las donaciones que se analizan, esto es, que constituyan una parte de ellas un crédito en contra del impuesto de Primera Categoría, ya sea, en virtud de textos legales en actual vigencia o que se dicten en el futuro.

Las únicas donaciones que actualmente los contribuyentes pueden efectuar con fines educacionales y que también una parte de ellas constituyen un crédito en contra del impuesto de Primera Categoría, son las efectuadas a las Universidades e Institutos Profesionales Estatales y Particulares, conforme a las normas del artículo 69 de la Ley N° 18.681, de 1987, cuyas instrucciones se contienen en la Circular N° 24, de 1993, de este Servicio.

Por consiguiente, si el contribuyente efectuó también durante el período comercial correspondiente donaciones de las señaladas anteriormente, tales sumas deberá considerarlas para precisar los límites de 2% ó 14.000 UTM hasta los cuales pueden deducirse como crédito las donaciones efectuadas al amparo del artículo 39 de la Ley N° 19.247.

Lo anteriormente expuesto se puede graficar de la siguiente manera:

ANTECEDENTES

* 31.12.94	Utilidad según balance	\$ 80.000.000
* 14.05.94	Donación efectuada a Universidad del Estado, conforme a las normas del artículo 69 de la Ley Nº 18.681/87, rebajada de la utilidad del balance	\$ 2.500.000
* 10.07.94	Donación efectuada a establecimiento educacional conforme a las normas del artículo 39 de la Ley Nº 19.247/93, rebajada de la utilidad del balance	\$ 1.500.000
* VIPC de Abril a Noviembre de 1994, con desfase correspondiente (supuesto)		9%
* VIPC de Junio a Noviembre de 1994, con desfase correspondiente (supuesto)		6%
* Límite 14.000 UTM al 31.12.94; (UTM Dic./94 \$ 23.000) (supuesto)		\$322.000.000

DESARROLLO

- 1.- Total de donaciones para fines educacionales (Leyes Nºs. 18.681 y 19.247), actualizadas:
(\$ 2.500.000 x 1,09 + \$ 1.500.000 x 1,06) \$ 4.315.000
- 2.- El crédito tributario es la menor de las tres siguientes cifras:
 - a) 14.000 UTM \$ 322.000.000
 - b) 50% de donaciones actualizadas \$ 2.157.500
 - c) 2% de la Renta Líquida Imponible (RLI) de Primera Categoría (2/98 de RLI antes de agregar el 50% de las donaciones. En este caso, sobre la utilidad según balance de \$ 80.000.000) \$ 1.632.653

En este ejemplo, el crédito máximo por las donaciones con fines educacionales (Art. 39, Ley Nº 19.247), más la donación de la Ley Nº 18.681, no puede exceder de la suma de \$ 1.632.653. Este cálculo sólo tiene efecto para determinar el límite de la primera ley mencionada.

LIMITE DONACION ART. 39 LEY Nº 19.247

Límite máximo del 2% de la RLI que corresponde en el ejemplo a..... \$ 1.632.653

MENOS: 50% de donación efectuada conforme al art. 69 de la Ley Nº 18.681, que no tiene el límite del 2% de la RLI..... \$ (1.362.500)

Saldo que resulta para imputar la donación con fines educacionales \$ 270.153
=====

MONTO DONACION CON FINES EDUCACIONALES QUE NO SE UTILIZA COMO CREDITO

50% donación efectuada con fines educacionales	\$ 795.000
Monto que constituye crédito	\$ (270.153)
Saldo donación que no se utiliza como crédito, pero que se acepta como gasto	\$ 524.847 =====

CONCLUSION:

a) El crédito de este ejemplo es de	\$ 1.632.653 =====
b) La Renta Líquida Imponible de Primera Categoría es la utilidad según balance, más la cantidad aceptada como crédito ..	\$ 81.632.653 =====
c) Impuesto de Primera Categoría (15% s/\$ 81.632.653)	\$ 12.244.898
Crédito por donaciones	\$ 1.632.653
Total a pagar	\$ 10.612.245 =====

3) Situación de los excedentes producidos por concepto del crédito por donaciones que se analiza

Los excedentes que resultaren al término del ejercicio por concepto de esta rebaja, no darán derecho a devolución ni a imputación a otros impuestos establecidos en la Ley de la Renta o de otros textos legales, ya sea, del mismo ejercicio o períodos siguientes, todo ello debido a que la ley que contiene tal beneficio no contempla esa posibilidad. Por exceso de dicho crédito, se entiende cuando el impuesto respecto del cual procede su rebaja, es inferior al monto del crédito determinado dentro de los límites que establece la ley, incluyendo el caso cuando el impuesto no exista, ya sea porque el contribuyente en el ejercicio en que procede su deducción, ha quedado exento de impuesto, se encuentra en una situación de pérdida tributaria respecto del impuesto de Primera Categoría del artículo 20 de la Ley de la Renta, o bien, el impuesto ha sido absorbido por otros créditos de la misma naturaleza del que se analiza.

4) Orden de imputación del crédito por donación al impuesto general de Primera Categoría

El inciso final del artículo 56 de la Ley de la Renta, señala como norma 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, de acuerdo a lo expresado en el punto anterior, el crédito por donaciones que se analiza, precisamente es uno de aquellos créditos cuyos excedentes no dan derecho a devolución ni a imputación a los demás impuestos de la Ley de la Renta, 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 dan derecho a devolución o imputación, y conjuntamente con aquellos de su misma naturaleza que el contribuyente también tenga derecho a deducir.

Teniendo presente los distintos créditos que actualmente los contribuyentes tienen derecho a deducir del impuesto general de Primera Categoría, cuando se cumplan con los requisitos y condiciones que se exigen para cada uno de ellos, el crédito por donaciones que se comenta deberá deducirse del monto del tributo indicado con el siguiente grupo de créditos:

Impuesto general de Primera Categoría establecido
por los artículos 14 bis ó 20 de la Ley de la
Renta

\$ xxxxx

Créditos cuyos excedentes no dan derecho a
devolución ni a imputación en los ejercicios
siguientes

* Contribuciones de bienes raíces (art. 20 N° 1, letra a), inciso segundo, Ley de la Renta).....	\$ xxxxx	
* Crédito por bienes del activo inmovilizado (art. 33 bis Ley de la Renta).....	\$ xxxxx	
* Crédito por rentas de Fondos Mutuos (art. 18 D.L. N° 1.328/76).....	\$ xxxxx	
* Crédito por servicios de clasificación de Riesgo (art. 5° transitorio Ley N° 18.660/87).....	\$ xxxxx	
* Crédito por donaciones destinadas a fines culturales (art. 8° Ley N° 18.985/90).....	\$ xxxxx	
* Crédito por donaciones destinadas a fines educacionales (art. 3° Ley N° 19.247/93)	\$ xxxxx	(\$ xxxxx)

29 Créditos cuyos excedentes dan derecho a imputación en los ejercicios siguientes pero no a devolución

* Crédito por impuesto de Primera Categoría, según art. 1º transitorio Ley N° 18.775/89	\$	xxxxxx	
* Crédito por donaciones destinadas a las Universidades e Institutos Profesionales (art. 69 Ley N° 18.681/87, modificado por el art. 2º de la Ley N° 18.775/89)	\$	xxxxxx	
* Crédito por impuestos pagados, retenidos o adeudados, según corresponda, en el extranjero (arts. 41 A) y 41 B) Ley de la Renta)	\$	xxxxxx	(\$ xxxxxx)
Saldo de impuesto a declarar y pagar, o Remanente de crédito para los ejercicios siguientes		\$ xxxxx	=====
			(\$ xxxxx)
			=====

5) Situación de las donaciones con fines educacionales frente a las normas de los artículos 21 y 31 de la Ley de la Renta

De acuerdo a lo dispuesto por el inciso tercero del artículo 2º de la ley que se analiza, las donaciones que se efectúen al amparo de sus normas, en aquella parte que den derecho a deducirse como crédito del impuesto de Primera Categoría en los términos señalados en los puntos anteriores, en ningún caso serán consideradas como gastos necesarios para producir la renta de aquellos a que se refiere el artículo 31 de la Ley de la Renta.

Por consiguiente, si los referidos desembolsos durante el ejercicio comercial respectivo, fueron contabilizados con cargo a las cuentas de gasto, ellos deberán agregarse al resultado del ejercicio (utilidad o pérdida del balance, según corresponda), debidamente reajustados en la variación del Índice de Precios al Consumidor existente entre el último día del mes anterior a aquel en el cual se efectuó la erogación y el último día del mes anterior al del balance o cierre del período comercial correspondiente, conforme a lo señalado por el N° 3 del artículo 33 de la Ley de la Renta; todo ello para los efectos de la determinación de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría o Pérdida Tributaria, según corresponda.

Por su parte, si los mencionados desembolsos en el transcurso del período en que se incurrió en ellos, fueron contabilizados con cargo a una cuenta del activo, obviamente no deberán agregarse al resultado del período, ya que no han afectado la composición de éste, pero al término del ejercicio igualmente deberán

reajustarse en la misma variación del IPC antes indicada, abonando a la cuenta de resultado "Corrección Monetaria" la mencionada actualización.

No obstante lo señalado precedentemente, y de conformidad a lo establecido por la misma disposición legal antes referida, a las donaciones en la parte indicada (que constituyen crédito), no les será aplicable lo dispuesto por el artículo 21 de la Ley de la Renta, vale decir, tales desembolsos no serán considerados como una partida de aquellas señaladas en el artículo 33 N° 1 de la Ley de la Renta (gastos rechazados), sólo para los efectos de la aplicación de lo que dispone dicho artículo 21 en sus incisos primero y tercero. En consecuencia, tales sumas no se afectarán como "Gastos Rechazados" con los impuestos Global Complementario o Adicional, según proceda, en el caso del empresario individual y socios de sociedades de personas, incluyendo a los gestores respecto de las sociedades en comandita por acciones, ni con el impuesto único del 35% establecido en el inciso tercero de dicho artículo, cuando se trate de sociedades anónimas, en comandita por acciones (respecto de los socios accionistas) y contribuyentes del artículo 58 N° 1 de la Ley de la Renta.

Sin perjuicio de la liberación tributaria señalada, los referidos desembolsos de todas maneras deberán deducirse como gastos rechazados de las utilidades acumuladas en el FUT, de acuerdo a lo dispuesto por el N° 3 Letra A) del artículo 14 de la Ley de la Renta, ya que tales sumas no son susceptibles de retiro ni de distribución a los propietarios o dueños de las empresas.

En relación con aquella parte de la donación que no pueda ser utilizada como crédito, de acuerdo a lo establecido por el artículo 4º de la referida ley, se aceptará en su totalidad como un gasto necesario para producir la renta, pudiendo rebajarse por lo tanto de la renta bruta para la determinación de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría que afecta al contribuyente donante, siempre y cuando se cumplan al efecto las condiciones y requisitos generales que exige el artículo 31 de la ley en su inciso primero para la deducción de los desembolsos que constituyen gastos tributarios.

Es necesario aclarar que el citado artículo 4º de la ley en comento acepta como gasto tributario la totalidad de la donación en aquella parte que no constituye crédito, sin que sea aplicable en la especie los límites que establece el N° 7 del artículo 31 de la Ley de la Renta.

6) Exención de impuestos de las donaciones para fines educacionales

Las donaciones que los contribuyentes individualizados como donantes, efectúen a las entidades beneficiarias o donatarias mencionadas, de acuerdo a lo dispuesto por el inciso final del artículo 2º de la ley en comento, estarán exentas del impuesto que grava a las herencias

y donaciones, establecido en la Ley Nº 16.271, sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones. Por su parte, para las entidades donatarias o beneficiarias, tales sumas o cantidades no constituirán renta, conforme a lo previsto por el Nº 9 del artículo 17 de la Ley de la Renta.

7) Liberación del trámite de insinuación de las donaciones

De conformidad a lo preceptuado por la misma norma legal indicada en el punto anterior, las donaciones en análisis, además de la exención de impuesto que las favorece señalada en dicho párrafo, estarán exentas del trámite de la insinuación, contemplado en los artículos 1401 y siguientes del Código Civil y en los artículos 889 y siguientes del Código de Procedimiento Civil.

8) Tratamiento de las donaciones para fines educacionales frente a las normas de otros textos legales que establecen beneficios de igual naturaleza

Por expresa disposición del artículo 3º de la ley de donaciones en cuestión, las donaciones que se efectúen al amparo de sus normas, no podrán gozar de ningún otro beneficio de similar naturaleza al que establece dicha ley para tales desembolsos. En otras palabras, las citadas donaciones no podrán a su vez ampararse en otras normas legales vigentes o que se establezcan en el futuro que otorguen beneficios de similar naturaleza, salvo que expresamente en este último caso, se señale que los referidos beneficios resultan compatibles con los contenidos en la ley que se analiza.

Cabe aclarar en todo caso, que un contribuyente podrá realizar donaciones distintas amparadas por diferentes leyes en un mismo ejercicio. La disposición anterior se refiere sólo a que una misma donación no puede acogerse simultáneamente a los beneficios de más de una ley.

2.- VIGENCIA

a) El artículo 10 de la Ley Nº 19.247, establece en su inciso cuarto que lo dispuesto en su artículo 3º tendrá vigencia a contar del 1º de enero de 1994. En consecuencia, los contribuyentes de la Primera Categoría que determinen su renta efectiva mediante contabilidad completa, podrán hacer uso de los beneficios tributarios que establece la ley de donaciones con fines educacionales, a contar del Año Tributario 1995, por las donaciones que efectúen a partir del 1º de enero de 1994.

b) Por otra parte, se hace presente que de conformidad a lo dispuesto en el artículo 5º transitorio de la ley antes mencionada, durante el año comercial 1994 y 1995, el crédito por donaciones que se analiza, será equivalente a un 70% del monto actualizado de la donación, y de 60% durante el año comercial 1996, siempre y cuando en tales casos el destino de las donaciones sea el financiamiento de gastos operacionales adicionales que comprendan los Proyectos

Educativos a desarrollar, a través de una Comisión de Confianza Permanente constituida en cualquiera institución bancaria del país, encargada de la administración e inversión de tales fondos, materia comentada y analizada en el punto Nº 8.2) de la letra F) anterior.

Saluda a Ud.,



DIRECTOR

DISTRIBUCION:

- AL DIARIO OFICIAL
- AL PERSONAL
- AL BOLETIN