

DEPARTAMENTO EMISOR IMPUESTOS DIRECTOS 1875	CIRCULAR N° 55
SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS	FECHA: 16 DE OCTUBRE DE 2003
MATERIA: Tratamiento tributario de las donaciones efectuadas con Fines Sociales y Públicos.	REFERENCIA: N° Y NOMBRE DEL VOLUMEN: 6 RENTA 6(12)00 IMPTO. DE PRIMERA CATEGORIA REF. LEGAL: Artículo 14° bis y 20 de la LIR y Ley N° 19.885, D.O. 06.08.2003.

I.- INTRODUCCION

- a) En el Diario Oficial de 06 de Agosto del año 2003, se publicó la Ley N° 19.885, la cual establece beneficios tributarios para los contribuyentes de la Primera Categoría que efectúen donaciones a instituciones que prestan servicios directos a personas de escasos recursos o discapacitadas y del fondo mixto de apoyo social y a entidades de carácter político.
- b) La presente Circular tiene por objeto dar a conocer el texto de la mencionada ley, y al mismo tiempo, establecer la normativa en que operarían estos nuevos beneficios tributarios por donaciones.

II.- TEXTO DE LA LEY N° 19.885

El texto de la Ley N° 19.885, es del siguiente tenor:

“TITULO I

De los beneficios tributarios para entidades que donan a instituciones que prestan servicios directos a personas de escasos recursos o discapacitadas y del fondo mixto de apoyo social

Artículo 1°.- El 50% de las donaciones en dinero que efectúen los contribuyentes del impuesto de primera categoría de la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el artículo 1° del decreto ley N° 824, de 1974, que no sean empresas del Estado o en la que éste o sus instituciones participen y que declaren su renta efectiva en base a contabilidad completa, directamente a instituciones señaladas en el artículo 2° o al fondo establecido en el artículo 3°, podrá ser deducido como crédito contra el impuesto de primera categoría que afecte a las rentas del ejercicio en que se efectuó la donación, en la forma que dispone la ley N° 19.712 en sus artículos 62 y siguientes, en lo que resulte pertinente. Asimismo, se aplicarán dichas normas a la rebaja como gasto del 50% restante de la donación. Todo ello en la forma y cumpliendo los requisitos que a continuación se establecen:

1.- El monto total de las donaciones que den derecho a este beneficio no podrá exceder el límite señalado en el artículo 10 de esta ley.

2.- Para que proceda este beneficio, a lo menos el 33% de la donación que da derecho al mismo deberá efectuarse al fondo que establece el artículo 3°.

3.- Estas donaciones se liberarán del trámite de la insinuación y se eximirán del impuesto a las herencias y donaciones establecido en la ley N° 16.271.

4.- Las empresas donantes deberán informar al Servicio de Impuestos Internos, el monto de las donaciones y la identidad del donatario en la forma y plazos que dicho Servicio determine. La información que se proporcione en cumplimiento de lo prescrito en este número, se amparará en el secreto establecido en el artículo 35 del Código Tributario. Las instituciones y el Fondo que se establece en el artículo 3°, como donatarios, deberán dar cuenta de haber recibido la donación mediante un certificado que se extenderá a

la entidad donante, conforme a las especificaciones y formalidades que señale el Servicio de Impuestos Internos.

Artículo 2°.- Las donaciones a las que se refiere el artículo anterior deberán ser dirigidas a financiar proyectos o programas de corporaciones o fundaciones. Estas deberán estar constituidas conforme a las normas del Título XXXIII del Libro I del Código Civil, tener por finalidad de acuerdo al objeto establecido en sus estatutos que la regulan como en su actividad real, proveer directamente servicios a personas de escasos recursos o discapacitadas y estar incorporadas al registro que establece el artículo 5°, de acuerdo a los criterios y mecanismos generales y específicos que establece esta ley y su reglamento. Estos servicios podrán corresponder a:

1.- Servicios que respondan a necesidades inmediatas de las personas, tales como la alimentación, vestuario, alojamiento y salud.

2.- Servicios orientados a aumentar la capacidad de las personas de mejorar sus oportunidades de vida, tales como la habilitación para el trabajo, la nivelación de estudios, o el apoyo a personas discapacitadas para mejorar sus condiciones de empleabilidad.

3.- Servicios que tiendan a prevenir la realización de conductas que marginen socialmente a las personas, o atiendan o mitiguen las consecuencias de tales conductas, tales como la orientación familiar, la rehabilitación de drogadictos, la atención de víctimas de violencia intrafamiliar, y la difusión y promoción entre las personas del ejercicio de sus derechos sociales.

Estos servicios deberán ser, por una parte, directos, verificables y cuantificables, y, por la otra, deberán ser entregados a personas individualizables y distintas a los asociados de la institución, en forma gratuita o contra el pago de tarifas que no excluyan a potenciales beneficiarios de escasos recursos, todo lo anterior de acuerdo a los criterios y estándares específicos que defina el reglamento.

Artículo 3°.- Establécese el fondo mixto de apoyo social, en adelante “el fondo”, el que será administrado por el Consejo al que se refiere el artículo 4°.

El fondo se constituirá con los recursos señalados en el número 2 del artículo 1°, y aportará sus recursos a fundaciones o corporaciones seleccionadas de entre aquéllas incorporadas al registro al que se refiere el artículo 5° y a organizaciones comunitarias funcionales o territoriales regidas por la ley N° 19.418, que sean calificadas por el consejo de acuerdo al procedimiento que determine el reglamento, para financiar proyectos o programas de apoyo a personas de escasos recursos o discapacitadas, en base a las determinaciones que adopte el Consejo a que se refiere el artículo 4°.

Sin perjuicio de lo anterior, de los recursos del fondo, hasta un 5% de ellos, podrá ser destinado a proyectos de desarrollo institucional de las organizaciones mencionadas en el inciso anterior, tales como: la capacitación de sus voluntarios, el mejoramiento de sus procesos de captación y administración de recursos, y el perfeccionamiento de sus sistemas de gestión y de rendición de cuenta.

Podrán también formar parte del fondo recursos provenientes de otras fuentes diversas a las donaciones señaladas en el artículo 1°, sin que éstos generen derecho a los beneficios tributarios establecidos en esta ley.

Artículo 4°.- El fondo será administrado por un consejo, que estará integrado por el Ministro de Planificación y Cooperación o su representante, quien lo presidirá; el Secretario Ejecutivo del Fondo Nacional de la Discapacidad o su representante; el Subsecretario General de Gobierno o su representante; el Presidente de la Confederación de la Producción y del Comercio o su representante y tres personalidades destacadas en materias de atención a personas de escasos recursos o discapacitados, elegidas por las corporaciones o fundaciones incorporadas al registro a que se refiere el artículo 5°, a través del mecanismo que determine el reglamento. Estos últimos se renovarán cada dos años, y en la elección de los representantes de las corporaciones o fundaciones, deberá designarse, además, por lo menos a tres suplentes.

El quórum de asistencia y para adoptar decisiones será la mayoría absoluta de los miembros del consejo. Sin perjuicio de lo anterior, los miembros del Consejo deberán inhabilitarse, o podrán ser recusados, respecto de su participación en votaciones para programas en que tengan interés, directo o indirecto, en cuyo caso serán reemplazados por el o los suplentes que procedan.

En caso de empate en las votaciones que efectúe el consejo, su presidente o su representante, en su caso, tendrá voto dirimente.

Los miembros del consejo no recibirán remuneración o dieta de ninguna especie por su participación en el mismo.

Las funciones del consejo serán las siguientes:

1.- Calificar a las entidades que podrán recibir recursos establecidos en este título, y aprobar su incorporación y eliminación del registro a que se refiere el artículo 5º, en adelante "el registro", por las causales establecidas en esta ley y su reglamento.

2.- Aprobar los criterios y requisitos para la postulación de proyectos o programas a ser financiados por las donaciones por parte de las instituciones incorporadas al registro, los cuales serán propuestos por el Ministerio de Planificación y Cooperación.

3.- Calificar los proyectos o programas a los cuales podrán aplicarse los recursos establecidos en este título, y aprobar su incorporación al registro.

4.- Fijar anualmente criterios y prioridades para la adjudicación de los recursos del fondo entre proyectos y programas incorporados al registro.

5.- Adjudicar los recursos del fondo a proyectos o programas incorporados al registro, y

6.- Realizar las demás funciones que determinen esta ley y su reglamento.

El Ministerio de Planificación y Cooperación proporcionará los elementos necesarios para el funcionamiento del consejo, incluyendo la labor de precalificación técnica de las instituciones y proyectos o programas que postulen al registro, y la elaboración y mantención de éste, a cuyo efecto los gastos que se originen se incluirán dentro del presupuesto de cada año de esta Secretaría de Estado.

Artículo 5º.- Para los efectos de esta ley, el Ministerio de Planificación y Cooperación deberá elaborar y mantener un registro de las instituciones calificadas por el Consejo como potenciales donatarias y de los proyectos o programas de éstas que hayan sido autorizados para ser financiados con los recursos a que se refiere este título.

Las organizaciones interesadas en incorporarse al registro deberán acreditar, en la forma que determine el reglamento, encontrarse en funcionamiento y que han dado cumplimiento efectivo a sus fines estatutarios, ininterrumpidamente, al menos durante los dos años inmediatamente anteriores a la presentación de la solicitud. Asimismo, deberán cumplir los demás requisitos generales y específicos establecidos en esta ley y su reglamento.

Sin perjuicio de los demás requisitos que para este efecto determine el reglamento y defina el consejo, para ser incorporados al registro, los proyectos y programas de las instituciones elegibles deberán definir claramente sus objetivos, beneficiarios, medios y resultados esperados. La ejecución de dichos proyectos y programas no podrá superar un período de tres años.

Los resultados de la evaluación de las instituciones y sus proyectos o programas, la adjudicación de los recursos del fondo, el registro de instituciones elegibles para recibir aportes de las donaciones, junto con el listado de los proyectos y programas elegibles, así como la identidad del donante, el monto donado y la entidad donataria de cada donación, tendrá un carácter público y será informado por medios electrónicos. Las instituciones incorporadas al registro podrán permanecer en él mientras se cumplan las condiciones generales y específicas que permitieron su ingreso y se compruebe que los fondos donados se destinaron a los fines pertinentes. Las instituciones donatarias que sean sancionadas de acuerdo a las disposiciones contenidas en el artículo 11, serán suprimidas del registro.

Sin perjuicio de lo anterior, se aplicarán a estas instituciones, en lo que sea pertinente, lo dispuesto en la ley N° 19.862, que establece registros de personas jurídicas receptoras de fondos públicos.

Artículo 6°.- Un reglamento del Ministerio de Planificación y Cooperación, suscrito además por el Ministro de Hacienda, definirá los contenidos necesarios para la aplicación de este sistema de donaciones, los criterios específicos que deberán cumplir las instituciones para acceder al registro, los criterios específicos que se utilizarán para definir la condición de escasos recursos y discapacidad de sus beneficiarios, el sistema de incorporación de proyectos y programas al registro, los procedimientos para el desarrollo y resolución de concursos para el fondo, los requisitos de información que deberán cumplir los donatarios respecto del uso de los recursos y del desarrollo de sus proyectos y programas, los mecanismos de recepción, análisis y resolución de reparos u observaciones respecto de la veracidad de la información proporcionada por las organizaciones, y, en general, las demás normas pertinentes para la aplicación de los beneficios y otras disposiciones necesarias para el desarrollo del sistema contenido en este cuerpo legal.

Artículo 7°.- Tanto el registro como las resoluciones del consejo deberán encontrarse a disposición de la Contraloría General de la República, para el efecto de que ésta conozca la asignación y rendición de cuenta de estos recursos.

TITULO II

De los beneficios tributarios a las donaciones destinadas a entidades de carácter político

Artículo 8°.- Los contribuyentes a que se refiere el artículo 1°, que efectúen donaciones en dinero a los Partidos Políticos inscritos en el Servicio Electoral o a los institutos de formación política que se definen en la presente ley, podrán deducir éstas de la renta líquida imponible, una vez efectuados los ajustes previstos en los artículos 32° y 33° de la Ley sobre Impuesto a la Renta, en la forma y cumpliendo con los requisitos que a continuación se establecen:

1.- La donación deducible no podrá superar el equivalente al 1% de la renta líquida imponible correspondiente al ejercicio en el cual se efectúe la donación.

2.- El máximo señalado, se determinará deduciendo de la renta líquida previamente las donaciones a que se refiere este artículo.

3.- Estas donaciones se liberarán del trámite de la insinuación y se eximirán del impuesto a las herencias y donaciones establecido en la ley N° 16.271.

4.- Para hacer uso del beneficio que establece este artículo, los donatarios, sus entidades recaudadoras o el Servicio Electoral, deberán otorgar un certificado a la entidad donante, que acredite la identidad de ésta, el monto de la donación y la fecha en que esta se efectuó, certificado que deberá ser emitido cumpliendo las formalidades y requisitos que establezca para este efecto el Servicio Electoral. Este Certificado deberán mantenerlo en su poder las entidades donantes, para ser exhibido al Servicio de Impuestos Internos cuando este así lo requiera. Sin perjuicio de lo anterior y de la reserva o secreto que la ley establezca al Servicio Electoral o a sus funcionarios, el Servicio de Impuestos Internos podrá solicitar directamente a dicho Servicio la información adicional que requiera para fiscalizar el buen uso

de este beneficio, sin que pueda solicitar información sobre la identidad del donatario. La información que se proporcione en cumplimiento de lo prescrito en este número se amparará en el secreto establecido en el artículo 35° del Código Tributario.

Igual beneficio y en los mismos términos precedentes, tendrán las donaciones que se efectúen directamente a candidatos a ocupar cargos de elección popular que se encuentren debidamente inscritos y siempre que las donaciones se efectúen en el período que corre desde el día en que venza el plazo para declarar candidaturas y el día de la elección respectiva. Con todo, las donaciones a que se refiere este inciso no podrán exceder, en conjunto con las señaladas en el inciso primero, del límite establecido en este artículo.

Sólo podrán hacer uso de este beneficio aquellas donaciones a las que la ley otorgue el carácter de públicas o reservadas.

Artículo 9°.- Para los efectos del artículo anterior se entenderá que son institutos de formación política aquellas entidades con personalidad jurídica propia y que sean señaladas por los Partidos Políticos como instituciones formadoras.

Estas Instituciones deberán inscribirse en un registro que al efecto llevará el Servicio Electoral y no podrán corresponder a más de una por cada Partido Político inscrito en el Servicio Electoral.

Para controlar el correcto uso del beneficio tributario que se establece en el artículo precedente, el Servicio de Impuestos Internos podrá requerir del Servicio Electoral, y este entregar, la información relativa a la formación de dichos institutos. Dicha información quedará amparada por el secreto que establece el artículo 35 del Código Tributario.

TITULO III Disposiciones Generales

Artículo 10.- El conjunto de las donaciones efectuadas por los contribuyentes del impuesto de primera categoría de la Ley sobre Impuesto a la Renta contenida en el artículo primero del decreto ley N° 824, de 1974, sea para los fines que señalan los artículos 2° de esta ley o para los establecidos en el artículo 69 de la ley N° 18.681; artículo 8° de la ley N° 18.985; artículo 3° de la ley N° 19.247; ley N° 19.712; artículo 46 del decreto ley N° 3.063, de 1979; decreto ley N° 45, de 1973; artículo 46 de la ley N° 18.899, y en el N° 7 del artículo 31° de la Ley sobre Impuesto a la Renta, así como para los que se establezcan en otras normas legales que se dicten para otorgar beneficios tributarios a donaciones, tendrán como límite global absoluto el equivalente al 4,5% de la renta líquida imponible. Dicho límite se aplicará ya sea que el beneficio tributario consista en un crédito contra el impuesto de primera categoría o bien en la posibilidad de deducir como gasto la donación. Sin embargo, en este límite no se incluirá aquél a que se refiere el artículo 8°. Para la determinación de este límite se deducirán de la renta líquida imponible las donaciones a las entidades señaladas en el artículo 2°.

Para las donaciones reguladas en esta ley, no se aplicarán los límites que establezcan otras leyes que otorguen algún tipo de beneficio tributario a los donantes. Esta disposición primará sobre las contenidas en las leyes señaladas en este artículo.

Artículo 11.- Las instituciones que reciban donaciones acogidas a la presente ley o a otras que otorguen un beneficio tributario al donante, no podrán realizar ninguna contraprestación, tales como: el otorgamiento de becas de estudio, cursos de capacitación, asesorías técnicas, u otras, directa o indirectamente, en forma exclusiva, en condiciones especiales, o exigiendo menores requisitos que los que exigen en general, a favor del donante, ni de sus empleados, directores, o parientes consanguíneos de éstos, hasta el segundo grado, en el año inmediatamente anterior a aquél en que se efectúe la donación ni con posterioridad a ésta, en tanto la donación no se hubiere utilizado íntegramente por la institución donataria.

El incumplimiento de lo previsto en este artículo hará perder el beneficio al donante y lo obligará a restituir aquella parte del impuesto que hubiere dejado de pagar, con los recargos y sanciones pecuniarias que correspondan de acuerdo al Código Tributario. Para este efecto, se considerará que el impuesto se encuentra en mora desde el término del período de pago correspondiente al año tributario en que debió haberse pagado el impuesto respectivo de no mediar el beneficio tributario.

Artículo 12.- Agrégase el siguiente N° 24 al artículo 97 del Código Tributario, contenido en el artículo 1° del decreto ley N° 830, de 1974:

"24. Los contribuyentes de los impuestos establecidos en la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el artículo 1° del decreto ley N° 824, de 1974, que dolosamente y en forma reiterada, reciban de las instituciones a las cuales efectúen donaciones, contraprestaciones directas o indirectas o en beneficio de sus empleados, directores o parientes consanguíneos de éstos, hasta el segundo grado, en el año inmediatamente anterior a aquél en que se efectúe la donación o, con posterioridad a ésta, en tanto la donación no se hubiere utilizado íntegramente por la donataria o simulen una donación, en ambos casos, de aquéllas que otorgan algún tipo de beneficio tributario que implique en definitiva un menor pago de algunos de los impuestos referidos, serán sancionados con la pena de presidio menor en sus grados medio a máximo. Para estos efectos, se entenderá que existe reiteración cuando se realicen dos o más conductas de las que sanciona este inciso, en un mismo ejercicio comercial anual.

El que dolosamente destine o utilice donaciones de aquéllas que las leyes permiten rebajar de la base imponible afecta a los impuestos de la Ley sobre Impuesto a la Renta o que otorgan crédito en contra de dichos impuestos, a fines distintos de los que corresponden a la entidad donataria de acuerdo a sus estatutos, serán sancionados con la pena de presidio menor en sus grados medio a máximo.

Los contribuyentes del impuesto de primera categoría de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que dolosamente y en forma reiterada, deduzcan como gasto de la base imponible de dicho impuesto donaciones que las leyes no permiten rebajar, serán sancionados con la pena de presidio menor en sus grados medio a máximo."

Artículo 13.- Los contribuyentes señalados en los artículos 1° y 8°, que efectúen donaciones de aquéllas que las leyes permiten rebajar de la base imponible del impuesto de primera categoría de la Ley sobre Impuesto a la Renta, o bien usar como crédito en contra de dichos impuestos, no podrán utilizar dichos beneficios cuando, dentro de los dos años anteriores a la donación, hubieren realizado transacciones, operaciones o cualquier otro acto con la entidad donataria, que significaren la cesión del uso o de la tenencia a título oneroso, del o los bienes donados o, cuando la donación sea de un valor tal que cubra en más de un 30% el monto del impuesto a la renta que habría afectado a las rentas generadas en dichas transacciones de no mediar tal donación, o bien cuando las transacciones se efectúen en condiciones de precio o financiamiento distintas a las normales del mercado.

Artículo 14.- Las instituciones que reciban donaciones de aquéllas que de acuerdo a la ley otorgan beneficios tributarios al donante, no podrán, a su vez, efectuar donaciones a las instituciones y personas a que se refiere el Título II.

Artículo 15.- Lo dispuesto en los artículos 11 y 13 de esta ley, regirá respecto de las contraprestaciones, transacciones, operaciones y donaciones que se efectúen a contar de la fecha de publicación de la presente ley.

ARTICULOS TRANSITORIOS

Artículo 1° transitorio.- Para la constitución del primer consejo, el Presidente de la República, con acuerdo de los dos tercios de los Senadores en ejercicio, designará a las tres personalidades destacadas en materias de atención a personas de escasos recursos o discapacitados a que se refiere el artículo 4°. Estas personas durarán en su cargo un año a contar de su designación, luego de lo cual, deberá procederse a la aplicación de las normas permanentes contempladas en esta ley para la constitución del consejo.

Artículo 2° transitorio.- Durante el año 2003, el mayor gasto que represente la aplicación de esta ley al Ministerio de Planificación y Cooperación se

financiará con reasignaciones de su presupuesto y, en lo que faltare, con cargo al ítem 50.01.03.25.33.104, provisión para financiamientos comprometidos de la partida Tesoro Público de la Ley de Presupuestos del Sector Público para dicho año.”.

III.- INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA

(1) TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LAS DONACIONES EFECTUADAS A INSTITUCIONES QUE PRESTAN SERVICIOS DIRECTOS A PERSONAS DE ESCASOS RECURSOS O DISCAPACITADAS Y AL FONDO MIXTO DE APOYO SOCIAL

Las donaciones que se efectúen al amparo de los artículos 1° al 7° de la Ley N° 19.885, deberán reunir los requisitos y condiciones que se indican más adelante, para que en una parte de ellas puedan ser rebajadas como crédito, y en otra parte, como gasto tributario de la base imponible del impuesto de Primera Categoría que afecta a las empresas que incurran en tales desembolsos; teniendo presente que este beneficio no tendrá aplicación en tanto no se dicte el Reglamento a que se refiere el artículo 6° de la ley precitada.

Dicho artículo establece que el Ministerio de Planificación y Cooperación, dictará un Reglamento, suscrito, además, por el Ministro de Hacienda, en donde se definirán los contenidos necesarios para la aplicación del sistema de donaciones que establece la Ley N° 19.885 que se analiza, los criterios específicos que deberán cumplir las instituciones para acceder al Registro, los criterios específicos que se utilizarán para definir la condición de escasos recursos y discapacidad de sus beneficiarios, el sistema de incorporación de proyectos y programas al Registro, los procedimientos para el desarrollo y resolución de concursos para el Fondo Mixto de Apoyo Social, los requisitos de información que deberán cumplir los donatarios respecto del uso de los recursos y del desarrollo de sus proyectos y programas, los mecanismos de recepción, análisis y resolución de reparos u observaciones respecto de la veracidad de la información proporcionada por las organizaciones, y, en general, las demás normas pertinentes para la aplicación de los beneficios y otras disposiciones necesarias para el desarrollo del sistema de donaciones contenido en la ley precitada.

A) Donantes

1) Los donantes deben ser los contribuyentes de la Primera Categoría, ya sea, de los artículos 14 bis ó 20 de la Ley de la Renta, que declaren la renta efectiva en dicha categoría a base de contabilidad completa.

2) De acuerdo a lo expresado en el número precedente, no tienen derecho a los beneficios tributarios por donaciones, los siguientes contribuyentes:

- 2.1) Los que declaren sus rentas acogidos a un régimen de renta presunta;
- 2.2) Los que declaren sus rentas mediante una contabilidad simplificada o no utilicen ningún tipo de registro para tales efectos;
- 2.3) Los afectos al impuesto único de Primera Categoría, conforme al inciso 3° del N° 8 del artículo 17 de la Ley de la Renta;
- 2.4) Los pequeños contribuyentes del artículo 22 de la Ley de la Renta, los cuales no determinan sus rentas a base de un registro contable, sino que están sujetos a un impuesto único sustitutivo de todos los impuestos de la ley del ramo que es fijado por la ley;
- 2.5) Por expresa disposición del artículo 1° de la Ley N° 19.885, las Empresas del Estado o aquellas Empresas en las que el Estado o sus instituciones participen, cualquiera que sea el porcentaje de la participación, y
- 2.6) Los contribuyentes del impuesto Global Complementario o Adicional, ya sea, que declaren en dicho tributo a base de las rentas efectivas o presuntas.

B) Donatarios

1) Las donaciones deben efectuarse directamente a las siguientes entidades, que asumen el carácter de donatarias hábiles, para los efectos de la Ley N° 19.885, en la medida que cumplan con las condiciones y requisitos que exige dicho texto legal:

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

1.1.1) El Ministerio de Planificación y Cooperación deberá elaborar y mantener un Registro de las instituciones indicadas en el punto 1.1) precedente, que hayan sido calificadas por el Consejo que administra el "Fondo" como potenciales donatarias y de los proyectos o programas presentados por estas entidades y que hayan sido autorizados para ser financiados con los recursos que se reciban por concepto de donaciones;

1.1.2) Las instituciones indicadas interesadas en incorporarse al citado Registro, deberán acreditar, en la forma que determine el Reglamento que se dictará al efecto, que se encuentran en funcionamiento y que han dado cumplimiento efectivo e ininterrumpido a sus fines estatutarios, al menos durante los dos años inmediatamente anteriores a la presentación de la solicitud de inscripción en el referido Registro. Además, deberán cumplir los demás requisitos generales y específicos establecidos en la Ley N° 19.885 que se analiza y su respectivo Reglamento;

1.1.3) Sin perjuicio de los demás requisitos que determine el Reglamento y defina el Consejo que administra el "Fondo" para su inscripción o incorporación al citado Registro, los proyectos y programas que presenten las entidades elegibles deberán definir claramente sus objetivos, beneficiarios, medios y resultados esperados;

1.1.4) La ejecución o desarrollo de dichos proyectos y programas no podrá superar un período de tres años;

1.1.5) Los resultados de la evaluación de las instituciones y sus proyectos o programas, la adjudicación de los recursos del "Fondo", el Registro de instituciones elegibles para recibir aportes de las donaciones, junto con el listado de los proyectos y programas elegibles, así como la identidad del donante, el monto donado y la entidad donataria de cada donación, tendrá un carácter público y será informado por medios electrónicos;

1.1.6) Las instituciones incorporadas al Registro podrán permanecer en él mientras se cumplan las condiciones generales y específicas que permitieron su ingreso y se compruebe que los fondos donados se destinaron a los fines pertinentes;

1.1.7) Las instituciones donatarias que sean sancionadas de acuerdo a las normas comentadas en el número (4) siguiente de este Capítulo III, serán suprimidas del Registro señalado.

Sin perjuicio de lo anterior, se aplicarán a dichas instituciones, en lo que sea pertinente, lo dispuesto en la Ley N° 19.862, que establece registros de personas jurídicas receptoras de fondos públicos;

1.2) El Fondo Mixto de Apoyo Social, denominado por la Ley N° 19.885, como "El Fondo".

1.2.1) El mencionado "Fondo" se constituirá con a lo menos con el 33% de las donaciones efectuadas por los contribuyentes donantes señalados en la Letra A)

anterior, que les den derecho a los beneficios tributarios que establece la Ley N° 19.885.

También podrán formar parte del “Fondo” los recursos que provengan de fuentes diversas que no sean de aquellas donaciones a que se refiere la Ley N° 19.885, sin que tales fondos obviamente den derecho a los beneficios tributarios que establece la ley precitada;

1.2.2) El citado “Fondo” será administrado por un Consejo, que estará integrado por las siguientes personas:

1.2.2.1) El Ministro de Planificación y Cooperación o su representante, quién lo presidirá;

1.2.2.2) El Secretario Ejecutivo del Fondo Nacional de la Discapacidad o su representante;

1.2.2.3) El Subsecretario General de Gobierno o su representante;

1.2.2.4) El Presidente de la Confederación de la Producción y del Comercio o su representante, y por

1.2.2.5) Tres personalidades destacadas en materias de atención a personas de escasos recursos o discapacitados, elegidas por las Corporaciones o Fundaciones inscritas en el Registro mencionado anteriormente, a través del mecanismo que determine el Reglamento que se dictará al efecto. Las personas antes señaladas se renovarán cada dos años. Cuando se elijan los representantes de las Corporaciones o Fundaciones precitadas, en dicha instancia deberán designarse, a lo menos, a tres suplentes de tales representantes;

1.2.3) El Consejo que administra el “Fondo”, deberá adoptar sus decisiones por la mayoría absoluta de sus miembros, de acuerdo al quórum de asistencia. Sin perjuicio de lo anterior, los miembros del Consejo deberán inhabilitarse, o podrán ser recusados, respecto de su participación en votaciones para programas en que tengan interés, directo o indirecto, en cuyo caso serán reemplazados por el o los suplentes que procedan.

En caso de empate en las votaciones que efectúe el Consejo, su Presidente o su representante, en su caso, tendrá voto dirimente.

Los miembros del Consejo no recibirán remuneración o dieta de ninguna especie por su participación en el mismo;

1.2.4) Las funciones del Consejo serán las siguientes:

1.2.4.1) Calificar a las entidades que podrán recibir recursos por concepto de las donaciones a que se refiere la Ley N° 19.885, y aprobar su incorporación y eliminación del Registro señalado anteriormente, por las causales establecidas en la ley precitada y en su Reglamento;

1.2.4.2) Aprobar los criterios y requisitos para la postulación de proyectos o programas a ser financiados por las donaciones por parte de las instituciones incorporadas al Registro precitado, los cuales serán propuestos por el Ministerio de Planificación y Cooperación;

1.2.4.3) Calificar los proyectos o programas a los cuales podrán aplicarse los recursos por concepto de donaciones, y aprobar su incorporación al referido Registro;

1.2.4.4) Fijar anualmente criterios y prioridades para la adjudicación de los recursos del “Fondo” entre proyectos y programas incorporados al mencionado Registro;

1.2.4.5) Adjudicar los recursos del "Fondo" a proyectos o programas incorporados al citado Registro, y

1.2.4.6) Realizar las funciones que además determina la Ley N° 19.885 y su respectivo Reglamento,

1.2.5) El Ministerio de Planificación y Cooperación proporcionará los elementos necesarios para el funcionamiento del Consejo que administra el "Fondo", incluyendo la labor de precalificación técnica de las instituciones y proyectos o programas que postulen al Registro señalado anteriormente, y la elaboración y mantención de éste, a cuyo efecto los gastos que se originen se incluirán dentro del presupuesto de cada año de esta Secretaría de Estado;

1.2.6) De acuerdo a lo dispuesto por el artículo 1° transitorio de la Ley N° 19.885, para la constitución del primer Consejo, el Presidente de la República, con acuerdo de los dos tercios de los Senadores en ejercicio, designará a las tres personalidades destacadas en materias de atención a personas de escasos recursos o discapacitados a que se refiere el artículo 4° de la citada ley, y señaladas en el punto 1.1) del N° 1 precedente.

Las citadas personas durarán en su cargo un año a contar de su designación, luego de lo cual, se deberá proceder a la aplicación de las normas permanentes de la ley mencionada para la constitución del Consejo, y comentadas en los puntos anteriores, y

2) Finalmente, cabe hacer presente que, conforme a lo dispuesto por el artículo 14 de la Ley N° 19.885, los donatarios antes indicados que hayan recibido donaciones de empresas donantes y respecto de tales sumas éstas últimas hayan hecho uso de beneficios tributarios otorgados en virtud de un texto legal, no podrán efectuar donaciones a los donatarios señalados en la Letra B) del número (2) siguiente de este Capítulo III.

C) Destino que los donatarios deben dar a las donaciones recibidas

1) Los donatarios indicados en la Letra B) anterior, las donaciones que reciban deben destinarlas a los siguientes fines:

1.1) En el caso de las Corporaciones o Fundaciones prestar los siguientes servicios:

a) Servicios que respondan a necesidades inmediatas de las personas, tales como, la alimentación, vestuario, alojamiento y salud;

b) Servicios orientados a aumentar la capacidad de las personas de mejorar sus oportunidades de vida, tales como la habilitación para el trabajo, la nivelación de estudios o el apoyo a personas discapacitadas para mejorar sus condiciones de empleabilidad, y

c) Servicios que tiendan a prevenir la realización de conductas que marginen socialmente a las personas o atiendan o mitiguen las consecuencias de tales conductas, tales como, la orientación familiar, la rehabilitación de drogadictos, la atención de víctimas de violencia intrafamiliar y la difusión y promoción entre las personas del ejercicio de sus derechos sociales.

Los servicios antes señalados, deberán ser, por una parte, directos, verificables y cuantificables, y, por la otra, deberán ser entregados a personas individualizables y distintas a los asociados de la institución, en forma gratuita o contra el pago de tarifas que no excluyan a potenciales beneficiarios de escasos recursos, todo lo anterior de acuerdo a los criterios y estándares específicos que defina el Reglamento que debe dictarse de conformidad a lo señalado en el artículo 6° de la ley que se comenta.

1.2) En el caso del Fondo Mixto de Apoyo Social:

a) Aportar los recursos que reciba por concepto de donaciones a las Fundaciones o Corporaciones que hayan sido seleccionadas de entre aquellas incorporadas o inscritas en el Registro señalado en la Letra B) anterior y a Organizaciones Comunitarias Funcionales o Territoriales regidas por la Ley N° 19.418, que sean calificadas por el Consejo que administra el “Fondo”, de acuerdo al procedimiento que determine el Reglamento, para financiar proyectos o programas de apoyo a personas de escasos recursos o discapacitadas, en base a las determinaciones que adopte dicho ente, y

b) Sin perjuicio de lo señalado en la letra anterior, de los recursos del “Fondo”, hasta un 5% de ellos, podrán ser destinados a proyectos de desarrollo institucional de las organizaciones antes mencionadas, tales como: la capacitación de sus voluntarios, el mejoramiento de sus procesos de captación y administración de recursos y el perfeccionamiento de sus sistemas de gestión y de rendición de cuenta.

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

Las donaciones en comento sólo deberán efectuarse en dinero y su deducción, ya sea, como crédito del Impuesto de Primera Categoría o como gasto de la base imponible de dicho tributo, procederá en el mismo ejercicio en que efectivamente se efectuó la donación o se incurrió materialmente en el desembolso por tal concepto, y registrarse en forma oportuna y separadamente en los libros contables del donante.

E) Las sumas donadas deben integrar la base imponible del impuesto respecto del cual proceda su rebaja como crédito

- 1) Las donaciones que se analizan en la parte que constituyan crédito, deben integrar o formar parte de la base imponible del impuesto de Primera Categoría en el ejercicio que materialmente se efectúen, de cuyo tributo posteriormente -en la medida que se cumplan con los requisitos exigidos-, se podrán deducir como crédito en los términos que se indican más adelante.
- 2) En relación con los contribuyentes afectos al impuesto general de Primera Categoría, establecido en el artículo 20 de la Ley de la Renta, las cantidades donadas en aquella parte que constituyan crédito en contra del mencionado tributo, no se considerarán un gasto necesario para producir la renta de aquellos a que se refiere el artículo 31 de la ley precitada, 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 N° 3 del artículo 33 de la ley del ramo.

Respecto de los contribuyentes afectos al impuesto de Primera Categoría conforme al artículo 14 bis, las sumas donadas y deducidas como crédito, 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.

- 3) Todo lo expresado anteriormente, es sin perjuicio de la determinación del límite global absoluto que se analiza en el número (3) siguiente de este Capítulo III.

F) Obligaciones que afectan a los donantes

Las empresas donantes deberán informar al Servicio de Impuestos Internos, el monto de las donaciones y la identidad del donatario, en la forma y plazos que dicho organismo determine. Esta obligación se hará exigible a través de la dictación de una Resolución, documento en el cual se fijará la forma en que debe proporcionarse dicha información, su medio y plazo de entrega.

La información que se proporcione en cumplimiento de lo señalado en esta Letra quedará amparada en el secreto establecido en el artículo 35 del Código Tributario

G) Obligaciones de los donatarios

1) Las instituciones y el "Fondo" indicadas en la Letra B) anterior, calificadas como donatarios hábiles para los efectos de la Ley N° 19.885, deberán dar cuenta al donante de haber recibido la donación mediante la emisión de un certificado, documento que se extenderá conforme a las especificaciones y formalidades que establezca el Servicio de Impuestos Internos.

2) En uso de la facultad precedente, se determina que el Certificado que los donatarios emitan a los donantes por las donaciones recibidas, deberá cumplir con las especificaciones y formalidades que se señalan a continuación:

- * Llevar impresa la leyenda "Certificado que acredita donaciones para fines sociales, según Artículo 1° de la Ley N° 19.885";
- * Tener impresos los datos relativos a la individualización del donatario, con indicación de: nombre o razón social, N° de RUT y domicilio y la identificación de su representante legal, en los casos que procedan (Nombre y N° de RUT);
- * Individualización del donante con indicación de: nombre o razón social, nombre de su representante legal, cuando corresponda, N° de RUT de las personas antes indicadas, domicilio y giro comercial o actividad económica que desarrolla;
- * Indicar el monto total de la donación efectuada en dinero, en números y en palabras; y además, la parte destinada al "Fondo Mixto de Apoyo Social" en números y en palabras;
- * Señalar la fecha en que se realiza efectivamente 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;
- * Deben emitirse en triplicado, señalando el destino de cada uno de los ejemplares en forma impresa. El destino de cada ejemplar será el siguiente:
 - * **Original** : Contribuyente donante
 - * **1a. Copia** : Donatario para su archivo correspondiente.
 - * **2da. Copia** : SII. Este ejemplar debe ser mantenido en poder del donatario y a entera disposición del Servicio de Impuestos Internos, cuando este organismo lo requiera, pudiendo retirar dicho documento.

Lo anterior es sin perjuicio de que tales documentos sean emitidos en más ejemplares, indicando en forma impresa el destino de cada una de las copias restantes; y

- * Deben ser suscritos, con expresión del nombre, firma y timbre del donatario o de su representante legal, cuando proceda o de la persona habilitada o autorizada para ello.

3) De acuerdo con lo antes expuesto, a continuación se presenta un "Modelo de Certificado", conteniendo los requisitos antes señalados:

MODELO DE CERTIFICADO PARA ACREDITAR LAS DONACIONES EFECTUADAS CON FINES SOCIALES

NOMBRE O RAZON SOCIAL DONATARIO:
RUT N°:
DOMICILIO:
NOMBRE REPRESENTANTE LEGAL:
N° DE RUT:

CERTIFICADO QUE ACREDITA DONACIONES EFECTUADAS PARA FINES SOCIALES, SEGUN ARTICULO 1° LEY N° 19.885

N°.....

Lugar y Fecha Emisión : (Ciudad y fecha)

<p><u>ANTECEDENTES DEL DONANTE:</u></p> <p>Nombre o Razón Social</p> <p>RUT N°:</p> <p>Nombre del Representante Legal:</p> <p>RUT N°:</p> <p>Dirección Comercial:</p> <p>Giro o Actividad Económica que desarrolla:</p> <p><u>ANTECEDENTES DE LA DONACION:</u></p> <p>Monto total donación en dinero \$ <input type="text"/> (en palabras)</p> <p>Monto donación destinada al Fondo Mixto de Apoyo Social (33% del total de la donación \$ <input type="text"/> (en palabras)</p> <p>Fecha en que se efectúa la donación:</p> <p>Original: Donante</p>

- 1ª. **Copia:** Donatario para su archivo
- 2ª. **Copia: S.I.I.** Mantenedida en poder o en el archivo del donatario y a disposición del Servicio, cuando este organismo la requiera.

Se extiende el presente Certificado en cumplimiento de lo dispuesto en el N° 4 del artículo 1° de la Ley N° 19.885, del año 2003, sobre Ley de Donaciones con Fines Sociales.

.....
Nombre, firma y timbre del donatario o del Representante Legal o de la persona autorizada para ello

H) **Efectos tributarios para los donantes por las donaciones efectuadas**

En primer lugar, es necesario hacer presente que la Ley N° 19.885, en la parte final de su artículo 1°, párrafo primero, establece que las donaciones que se efectúen al amparo de dicha norma legal, que no superen el 4,5% de la renta líquida imponible de Primera Categoría del contribuyente, podrá deducirse el 50% de ellas, como crédito en contra del impuesto de Primera Categoría que afecta a las rentas del ejercicio en que se efectúa la donación, en la forma que dispone la Ley N° 19.712, en sus artículos 62 y siguientes, en lo que resulte pertinente, agregando dicho precepto legal que, asimismo, se aplicarán dichas normas a la rebaja como gasto del 50% restante de la donación.

1) **Parte de la donación que constituye crédito:**

La donación, que no supere el 4,5% de la renta líquida imponible de Primera categoría, debidamente actualizada en la forma que se indica más adelante, en un 50% constituirá un crédito que podrá ser deducido del monto del impuesto de Primera Categoría, que afecte al contribuyente donante.

Para los efectos de determinar la cantidad a rebajar como crédito (50% de las donaciones), la totalidad de las sumas donadas durante el ejercicio, deberán reajustarse previamente de acuerdo a la Variación del Índice de Precios al Consumidor ocurrida entre el último día del mes anterior a aquél en el cual se incurrió en el desembolso efectivo por concepto de donación y el último día del mes anterior al balance o fecha de cierre del ejercicio comercial respectivo.

Se reitera, que para que proceda esta deducción es condición previa que las sumas donadas en la parte que constituya crédito, se encuentren incluidas en la base imponible del impuesto de Primera Categoría, de acuerdo a lo expresado en la letra E) precedente.

2) **Parte de la donación que constituye un gasto tributario**

El 50% restante de la donación referida en el número 1) anterior, podrá deducirse como un gasto necesario para producir la renta de aquellos referidos en el artículo 31 de la Ley de la Renta, en la medida que no superen el límite del 4,5% de la renta líquida imponible de primera categoría señalado en el N° 1 anterior

De consiguiente, en la medida que tales donaciones en la parte indicada cumplan con los requisitos de tipo general que exige el artículo 31 de la ley del ramo, en su inciso primero, se considerarán un gasto necesario para producir la renta y, en virtud de esta condición los contribuyentes de la Primera Categoría del artículo 20 de la ley precitada, podrán rebajarlas de la Renta Líquida Imponible para los efectos de la determinación del tributo de dicha categoría que les afecta. Si las referidas donaciones no cumplen con las condiciones antes indicadas para poder ser calificadas de un gasto necesario para producir la renta, ellas se considerarán para todos los efectos tributarios como un gasto rechazado de aquellos señalados en el N° 1 del artículo 33 de la Ley de la Renta y, en virtud de tal calificación, deberán agregarse a la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría en el evento de que la hayan disminuido, debidamente reajustadas, de conformidad a la modalidad establecida por el N° 3 de la norma legal antedicha y, a su vez, quedarán sujetas a la tributación dispuesta por el artículo 21 de la ley del ramo, en la medida que cumplan con las condiciones y requisitos a que se refiere esta última disposición; imposición que se aplicará considerando la calidad jurídica del contribuyente que incurrió en el desembolso, esto es, se trate de una empresa individual, sociedad de personas, sociedad anónima, sociedades en comandita por acciones o contribuyente del artículo 58 N° 1 de la Ley de la Renta.

3) **Orden de imputación del crédito por donación al impuesto de Primera Categoría de la Ley de la Renta respecto del cual procede su deducción**

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, 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 imputación o a devolución, 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 de los impuestos 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, ya que como se expresó anteriormente, los remanentes de dicha rebaja no dan derecho a imputación ni a devolución.

Impuesto general de Primera Categoría establecido en el artículo 20 de la Ley de la Renta (determinado sobre rentas efectivas a base de contabilidad completa) ó 14 bis (sobre retiros o distribuciones).....

\$ xxxxxxx

1° 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) Ley de la Renta) \$ xxxxxx
- Crédito por bienes físicos del activo inmovilizado (art. 33 bis de la Ley de la Renta) \$ xxxxxx
- Crédito por rentas de Fondos Mutuos (ex - art. 18 D.L. 1.328/76) \$ xxxxxx
- Crédito por donaciones destinadas a fines culturales (art. 8° Ley N° 18.985/90)..... \$ xxxxxx
- Crédito por donaciones destinadas a fines educacionales (art. 3° Ley N° 19.247/93)..... \$ xxxxxx
- Crédito por donaciones destinadas a Fines Deportivos (Art. 62 y siguientes Ley N° 19.712/2001) \$ xxxxxx
- **Crédito por donaciones destinadas a fines sociales (Art. 1° Ley N° 19.885/2003) \$xxxxxx \$ (xxxxxx)**

2° Créditos cuyos excedentes dan derecho a devolución o a imputación en los ejercicios siguientes

- Crédito por bienes físicos del activo inmovilizado (art. 33 bis de la Ley de la Renta y artículo 4° transitorio de la Ley N° 19.578/98) (Sólo con derecho a imputación). \$ xxxxxx
- Crédito por donaciones destinadas a las Universidades e Institutos Profesionales (art. 69 Ley N° 18.681/87) (Sólo con derecho a imputación) \$ xxxxxx
- Crédito por impuesto 1ª. Categoría Contribuyentes del art. 14 bis LIR (art. 1° transitorio de la Ley N° 18.775/89) (Sólo con derecho a imputación) \$ xxxxxx

• Crédito por inversiones en la Provincia de Arica y Parinacota (Ley N° 19.420/95) (Sólo con derecho a imputación)	\$ xxxxxx	
• Crédito por inversiones Ley Austral (Ley N° 19.606/99) (Sólo con derecho a imputación)	\$ xxxxxx	
• Crédito por inversiones en el exterior (Arts. 41 A, 41 B y 41 C de la LIR (Sólo con derecho a imputación)	\$ xxxxxx	
• Crédito por rentas de Fondos Mutuos (Art. 18 quater LIR) (Con derecho a imputación o devolución)	\$ xxxxxx	\$ (xxxxx)
• Saldo de Impuesto a declarar y pagar, o		\$xxxxx
• Remanente de crédito		\$ (xxxxx)

4) Situación de las donaciones destinadas a fines sociales frente a las normas de los artículos 21 y 31 de la Ley de la Renta

a) Las sumas donadas en aquella parte que den derecho a deducirse como crédito en contra del impuesto de Primera Categoría en los términos expresados en los números precedentes, no constituirán un gasto necesario 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 cuentas de resultado, ellos deberán agregarse a la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría, en el caso de los contribuyentes del artículo 20 de la ley del ramo, 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 dicha erogación y el último día del mes anterior al del balance o cierre del período comercial correspondiente; todo ello de conformidad a lo establecido por el N° 3 del artículo 33 de la ley antes mencionada. 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 en tal situación no deberán agregarse a la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría, ya que no han afectado la composición de ésta, pero al término del ejercicio igualmente deberán reajustarse en la misma forma antes indicada, abonando a la cuenta de resultado "Corrección Monetaria" la mencionada actualización.

En todo caso, es necesario aclarar que las donaciones que se encuentren en la situación antes analizada, vale decir, en aquella parte que den derecho a crédito en contra del impuesto de Primera Categoría, no serán consideradas como una partida de aquellas señaladas por el N° 1 del artículo 33 de la Ley de la Renta (Gastos Rechazados), sólo para los efectos de la aplicación de lo dispuesto por el artículo 21 de la ley precitada, por tratarse en la especie de una partida imputable al valor o costo de un bien del activo de la empresa donante (un derecho o crédito). En consecuencia, tales sumas no se afectarán como "gastos rechazados" con la tributación que dispone el citado artículo 21 respecto del propietario, socios o accionistas de las empresas donantes, de acuerdo a la calidad jurídica de éstas últimas, esto es, se trate de una empresa individual, sociedad de personas, sociedad anónima, sociedad en comandita por acciones o contribuyente del artículo 58 N° 1 de la ley del ramo.

Sin perjuicio de la liberación tributaria señalada, los referidos desembolsos de todas maneras deberán deducirse como gastos rechazados de las utilidades tributables acumuladas por las empresas en su registro FUT, de acuerdo a lo dispuesto por el N° 3 de la 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, socios o accionistas de las empresas.

b) En relación con aquella parte de las donaciones a que se refiere la Ley N° 19.885, que no pueda ser utilizada como crédito, en virtud de lo previsto por la parte final del inciso primero del artículo 1° de la ley precitada, se considerarán un gasto necesario para producir

la renta, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 31 de la Ley de la Renta. De consiguiente, en la medida que tales donaciones en la parte indicada cumplan con los requisitos de tipo general que exige el artículo 31 de la ley del ramo en su inciso primero, se considerarán un gasto necesario para producir la renta y, en virtud de esta condición los contribuyentes de la Primera Categoría del artículo 20 de la ley precitada, podrán rebajarlas de la Renta Líquida Imponible para los efectos de la determinación del tributo de dicha categoría que les afecta. Si las referidas donaciones no cumplen con las condiciones antes indicadas para poder ser calificadas de un gasto necesario para producir la renta, ellas se considerarán para todos los efectos tributarios como un gasto rechazado de aquellos señalados en el N° 1 del artículo 33 de la Ley de la Renta y, en virtud de tal calificación, deberán agregarse a la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría en el evento de que la hayan disminuido, debidamente reajustadas, de conformidad a la modalidad establecida por el N° 3 de la norma legal antedicha y, a su vez, quedarán sujetas a la tributación dispuesta por el artículo 21 de la ley del ramo, en la medida que cumplan con las condiciones y requisitos a que se refiere esta última disposición; imposición que se aplicará considerando la calidad jurídica del contribuyente que incurrió en el desembolso, esto es, se trate de una empresa individual, sociedad de personas, sociedades anónimas, sociedades en comandita por acciones o contribuyente del artículo 58 N° 1 de la Ley de la Renta.

5) Exención de impuesto que favorece a las donaciones efectuadas para fines sociales

Las donaciones que los contribuyentes individualizados como donantes, efectúen a las entidades beneficiarias o donatarias mencionadas, de acuerdo con las normas del artículo 1° y siguientes de la Ley N° 19.885, estarán exentas del impuesto que grava las herencias y donaciones, establecido en la Ley N° 16.271, sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones; todo ello conforme a lo dispuesto por el N° 3 del artículo 1° de la ley señalada en primer lugar.

Por su parte, para las entidades donatarias o beneficiarias de tales sumas, éstas no constituirán renta, conforme a lo dispuesto por el N° 9 del artículo 17 de la Ley de la Renta.

6) Liberación del trámite de insinuación de las donaciones

Las donaciones a que se refiere la norma legal mencionada en el número precedente, además de la exención de impuesto que las favorece e indicada en dicho numerando, estarán exentas del trámite de la insinuación, contemplado en los artículos 1401 y siguientes del Código Civil y en el Título IX, Libro IV del Código de Procedimiento Civil; ello también conforme a lo dispuesto por el N° 3 del artículo 1° de la Ley N° 19.885.

(2) TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LAS DONACIONES QUE SE EFECTUEN A ENTIDADES DE CARACTER POLITICO

Las donaciones que se efectúen con fines políticos al amparo del artículo 8° de la Ley N° 19.885, deberán reunir los requisitos y condiciones que se indican más adelante, para que en una parte ellas puedan ser deducidas de la base imponible del impuesto de Primera Categoría que afecta a las personas que incurran en tales desembolsos:

A) Donantes

1) Los contribuyentes donantes deben ser los contribuyentes de la Primera Categoría, ya sea, de los artículos 14 bis ó 20 de la Ley de la Renta, que declaren la renta efectiva en dicha categoría a base de contabilidad completa.

2) De acuerdo a lo expresado en el número precedente, no tienen derecho a rebajar como gasto tributario las donaciones que efectúen los siguientes contribuyentes:

2.1) Los que declaren sus rentas acogidos a un régimen de renta presunta;

2.2) Los que declaren sus rentas mediante una contabilidad simplificada o no utilicen ningún tipo de registro para tales efectos;

- 2.3) Los afectos al impuesto único de Primera Categoría, conforme al inciso 3° del N° 8 del artículo 17 de la Ley de la Renta;
- 2.4) Los pequeños contribuyentes del artículo 22 de la Ley de la Renta, los cuales no determinan sus rentas a base de un registro contable, sino que están sujetos a un impuesto único sustitutivo de todos los impuestos de la ley del ramo que es fijado por la ley;
- 2.5) Por expresa disposición del artículo 1° de la Ley N° 19.885, las Empresas del Estado o aquellas Empresas en las que el Estado o sus instituciones participen, cualquiera que sea el porcentaje de su participación, y
- 2.6) Los contribuyentes del Impuesto Global Complementario o Adicional, ya sea, que declaren en dicho tributo a base de rentas efectivas o presuntas.

B) Donatarios

1) Los donatarios o beneficiarios de dichas donaciones deberán ser los siguientes organismos:

- 1.1) Los Partidos Políticos inscritos en el Servicio Electoral;
- 1.2) Los Institutos de Formación Política definidos por la Ley N° 19.885.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 9° de la ley precitada, se entiende por las instituciones antes indicadas, aquellas entidades con personalidad jurídica propia y que sean señaladas o individualizadas por los Partidos Políticos como Instituciones Formadoras. De acuerdo a lo establecido por el mismo artículo mencionado, las instituciones antes indicadas, deberán inscribirse en un Registro que al efecto llevará el Servicio Electoral y no podrán corresponder a más de una entidad por cada Partido Político inscrito en la institución antedicha, y

- 1.3) Candidatos a ocupar cargos de elección popular que se encuentren debidamente inscritos en el Servicio Electoral, sólo respecto de aquellas donaciones que reciban en el período comprendido entre el día en que venza el plazo para declarar candidaturas y el día de la elección respectiva.

Cabe hacer presente, que los donatarios antes indicados, conforme a lo dispuesto por el artículo 14 de la Ley N° 19.885, no podrán recibir donaciones de instituciones que a su vez hayan recibido donaciones de empresas donantes respecto de las cuales hubieren hecho uso de beneficios tributarios otorgados en virtud de un texto legal.

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

Las donaciones sólo deberán efectuarse en dinero y su deducción de la renta líquida imponible, deberá efectuarse en el mismo ejercicio en que efectivamente se realiza la donación o se incurrió materialmente en el desembolso por tal concepto, y registrarse en forma oportuna y separadamente en los libros contables del donante.

D) Características que deben tener las donaciones que puedan deducirse de la renta líquida imponible de Primera Categoría

Las donaciones que se comentan para que den derecho a su rebaja tributaria, la ley que las establece debe haberle dado u otorgado el carácter de públicas o reservadas.

Al efecto, y de acuerdo a lo establecido en el párrafo 3° del TÍTULO II de la Ley N° 19.884, las donaciones a entidades políticas pueden ser anónimas, reservadas o públicas (art. 16°). Son anónimas aquellas que no superen el equivalente a 20 U.F. (art. 17°). A su vez el artículo 18 de la ley referida dispone que son reservadas aquellas donaciones que superen el monto de 20 U.F. señalado, pero que sean inferiores al 10% del total de gastos

que la ley autorice a un candidato o partido político siempre y cuando este monto no exceda de 600 U.F., en el caso de ser donatario un candidato o, 3.000 U.F., si el donatario es un partido político. Por su parte, el artículo 21° de la ley citada, dispone que son públicas todas aquellas donaciones que se efectúen fuera del período de campaña y siempre que excedan de 10 UF.

E) Acreditación de las donaciones

- a) En conformidad a lo dispuesto por el N° 4 del artículo 8° de la Ley N° 19.885, los donatarios indicados en la Letra B) precedente, las entidades recaudadoras de tales recursos por cuenta de los donatarios o el Servicio Electoral, deberán emitir a las empresas donantes un certificado, acreditando su identidad, el monto de la donación efectuada y la fecha en que se realiza ésta. Dicho documento se emitirá cumpliendo con las formalidades y requisitos que establezca al efecto el Servicio Electoral.
- b) Por su parte, las empresas donantes, el certificado que reciban de los donatarios o de las instituciones antes indicadas, deberán mantenerlo en su poder y a entera disposición de este Servicio cuando sea requerido para la verificación del correcto uso del beneficio tributario que establece la ley que se comenta.

F) Información que el Servicio de Impuestos Internos podrá solicitar al Servicio Electoral

De conformidad a lo dispuesto por los artículos 8° y 9° de la Ley N° 19.885, y para el correcto uso de los beneficios tributarios que otorgan las donaciones a que se refiere dicha ley, el Servicio de Impuestos Internos podrá solicitar la siguiente información a las entidades que se indican:

- 1) De acuerdo a lo dispuesto por el artículo 8° podrá solicitar directamente al Servicio Electoral la información adicional que requiera dicho organismo para fiscalizar el correcto uso de los beneficios tributarios que otorgan las donaciones a los contribuyentes señalados en la Letra A) anterior; sin que se pueda solicitar antecedentes relacionados con la identidad de los donatarios. La entidad antes mencionada, deberá proporcionar dicha información sin perjuicio de la emisión del certificado que los donatarios deben emitir a los donantes, y además, de la reserva o secreto que la ley establezca a dicho organismo o a sus funcionarios sobre tal materia.

La información que se proporcione a este Servicio en virtud de lo antes señalado, quedará amparada en el secreto establecido en el artículo 35 del Código Tributario.

- 2) Conforme a lo dispuesto por el inciso final del artículo 9 solicitar la información relativa a la formación de las entidades de formación política, antecedentes que también quedarán amparados en el secreto que establece el artículo 35 del Código Tributario señalado anteriormente.

G) En qué consiste el beneficio tributario

De acuerdo a lo dispuesto por el artículo 8° de la Ley N° 19.885, el beneficio tributario por concepto de las donaciones que se analizan consiste en que los donantes indicados en la Letra A) anterior, podrán deducirse de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría, previo de efectuar los ajustes que disponen los artículos 32 y 33 de la Ley de la Renta, las donaciones que realicen a los donatarios indicados en la Letra B) precedente.

H) Límite máximo hasta el cual pueden deducirse las donaciones efectuadas

En virtud de lo establecido por el N° 1 del artículo 8° de la Ley N° 19.885, las donaciones a deducir no podrán exceder del equivalente al 1% de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría que corresponda al ejercicio en el cual se efectúa la donación. Se hace presente que dicho límite rige por el conjunto de las donaciones efectuadas a los donatarios indicados en la Letra B) precedente.

Para determinar el límite máximo hasta el cual se pueden deducir las donaciones, ellas deberán rebajarse previamente como gasto, procediéndose en tales casos de la siguiente manera:

*	Renta Líquida Imponible de Primera Categoría determinada de acuerdo al mecanismo establecido en los artículos 29 al 33 de la Ley de la Renta (antes de efectuar la rebaja por donación) multiplicada por el factor 0,00990099, el cual resulta de la siguiente operación aritmética: 0,01/1,01.....	R.L.I. 1ª. Cat. x 0,00990099
---	---	------------------------------

El siguiente ejemplo ilustra sobre la materia:

*	Renta Líquida de 1ª. Categoría (antes de rebajar donación)	\$ 100.000
	..	
	Monto máximo de la donación que se acepta como gasto \$ 100.000 x 0,00990099	\$ (990)
	
	Renta Líquida Imponible Definitiva (después de rebajada donación hasta monto máximo permitido por la ley)	\$ 99.010
*	Comprobación monto máximo donación: \$ 99.010 x 1%	\$ 990

Fórmulas de cálculo del límite de las donaciones que se aceptan como gasto tributario

R.L.I. de 1ª. Categoría antes de rebajar donación	x	0,01	=			Límite máximo de donación que se acepta como gasto tributario
1,01						

ó

R.L.I. de 1ª. Categoría antes de rebajar donación	X	0,00990099	=			Límite máximo de donación que se acepta como gasto tributario
Factor 0,00990099 = $\frac{0,01}{1,01}$						

Se hace presente que, si el parámetro tributario antes mencionado (Renta Líquida Imponible de Primera Categoría), fuera negativo, por encontrarse el contribuyente donante en una situación de pérdida tributaria, éste no estaría en condiciones de poder determinar el límite máximo de las donaciones efectuadas, convirtiéndose éstas en un gasto rechazado de aquellos a que se refiere el artículo 21 de la Ley de la Renta, y afectos a la imposición que contempla dicha disposición legal, por cuanto la posibilidad del donante de gozar del citado beneficio tributario en comento la norma legal que lo establece presupone la existencia previa de una Renta Líquida Imponible de Primera Categoría gravada con el impuesto de dicha categoría; situación que no se da cuando el contribuyente se encuentra en situación de pérdida tributaria.

Por otro lado, es necesario destacar que conforme a lo dispuesto por el inciso primero del artículo 10 de la Ley N° 19.885, las donaciones que se analizan en este número, no quedan sujetas y no se consideran para el efecto de determinar el límite global absoluto que establece dicho precepto legal, y que se comenta en el número (3) siguiente de este Capítulo III, afectándose sólo con el límite señalado anteriormente.

I) Exención de impuestos que favorece a las donaciones efectuadas para fines políticos

Las donaciones que los contribuyentes individualizados como donantes, efectúen a las entidades donatarias señaladas, de acuerdo a lo dispuesto por el N° 3 del artículo 8° de la Ley N° 19.885, estarán exentas del impuesto a las herencias y donaciones establecido en la Ley N° 16.271, sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones.

Por su parte, para las entidades donatarias las sumas recibidas por concepto de donaciones no constituirán renta, conforme a lo dispuesto por el N° 9 del artículo 17 de la Ley de la Renta.

J) Liberación del trámite de insinuación de las donaciones

De conformidad a lo dispuesto por la misma norma legal citada en la letra precedente, las referidas donaciones, además de la exención de impuesto que las favorece conforme a lo expresado en dicho literal, estarán exentas del trámite de la insinuación, contemplado en los artículos 1401 y siguientes del Código Civil y en el Título IX, Libro IV del Código de Procedimiento Civil.

(3) LIMITE GLOBAL ABSOLUTO DE LAS DONACIONES EFECTUADOS POR LOS CONTRIBUYENTES DE LA PRIMERA CATEGORIA

a) El artículo 10 de la Ley N° 19.885, establece que el conjunto de las donaciones efectuadas por los contribuyentes del Impuesto de la Primera Categoría de la Ley de la Renta, ya sea, para los fines que señala el artículo 2° de la Ley N° 19.885, comentadas en el N° 1 precedente de este Capítulo III, o para los fines establecidos en el artículo 69 de la Ley N° 18.681; artículo 8° de la Ley N° 18.985; artículo 3° de la Ley N° 19.247; Ley N° 19.712; artículo 46 del Decreto Ley N° 3.063, de 1979; Decreto Ley N° 45, de 1973; artículo 46 de la Ley N° 18.899 y en el N° 7 del artículo 31° de la Ley sobre Impuesto a la Renta, así como para las que se establezcan en otras normas legales que se dicten para otorgar beneficios tributarios por donaciones realizadas, tendrán como Límite Global Absoluto el equivalente al 4,5% de la Renta Líquida Imponible del impuesto de primera categoría de la ley del ramo.

Agrega dicho precepto legal, que el citado límite se aplicará, ya sea, que el beneficio tributario consista en un crédito en contra del Impuesto de Primera Categoría, o bien, en la posibilidad de deducir como gasto la donación. Para la determinación del referido límite la ley sólo dispone que se deducirán previamente de la Renta Líquida Imponible las donaciones efectuadas a las entidades donatarias señaladas en la Letra B) del N° 1 precedente, pero en el mencionado límite, no se incluirá aquél tope establecido en el artículo 8° de la Ley N° 19.885, comentado en la Letra H) del N° 2 anterior.

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

b) De lo anteriormente expuesto se derivan los siguientes efectos tributarios:

b.1) Que las donaciones que los contribuyentes de la Primera Categoría de la Ley de la Renta que declaran su renta efectiva en dicha categoría mediante contabilidad, efectúen para los fines que señalan las disposiciones de los textos legales que se indican a continuación, en su conjunto, ni individualmente no podrán exceder del límite global absoluto del 4,5% de la Renta Líquida Imponible de dicho tributo de categoría.

Las normas de los textos legales que establecen beneficios tributarios por concepto de donación, son los siguientes:

b.1.1) Artículo 2° de la Ley N° 19.885/2003, donaciones en dinero para fines sociales (50% de las donaciones se deduce como crédito y el 50% restante se rebaja como un gasto, sin tope alguno).

b.1.2) Artículo 69 de la Ley N° 18.681, de 1987, donaciones en dinero destinadas a las Universidades e Institutos Profesionales, Estatales o Particulares (50% de las donaciones se deduce como crédito, con tope del monto del impuesto de Primera Categoría deducidas las contribuciones de bienes raíces ó de 14.000 UTM del mes de diciembre de cada año y el 50% restante se rebaja como gasto, con tope del 2% de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría o del 1,6%o del Capital Propio Tributario de la empresa donante).

b.1.3) Artículo 8° de la Ley N° 18.985/90, donaciones en dinero o especies efectuadas para fines culturales (50% de las donaciones se deduce como crédito del impuesto de Primera Categoría con tope del 2% de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría ó de 14.000 UTM del mes de diciembre de cada año y el 50% restante se rebaja como gasto tributario, en su totalidad sin tope o límite alguno).

b.1.4) Artículo 3° de la Ley N° 19.247/93, donaciones en dinero para fines educacionales (50% de las donaciones se deduce como crédito con tope del 2% de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría ó de 14.000 UTM del mes de diciembre de cada año y el 50% restante se rebaja como gasto tributario, en su totalidad sin tope o límite alguno).

b.1.5) Artículo 62 de la Ley N° 19.712/2001, donaciones en dinero para fines deportivos (50% ó 35%, según corresponda, de las donaciones se deduce como crédito con tope del 2% de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría ó de 14.000 UTM del mes de diciembre de cada año y el 50% ó el 15% restante se rebaja como gasto tributario en su totalidad, sin tope o límite alguno).

b.1.6) Artículo 46 del D.L. N° 3.063, de 1979, sobre Rentas Municipales, donaciones en dinero destinadas a personas de escasos recursos económicos. (Las donaciones efectuadas se aceptan como gasto tributario hasta el límite del 10% de la Renta Líquida Imponible del Impuesto de Primera Categoría, rebajando como gasto previamente la donación realizada).

b.1.7) D.L. N° 45, de 1973, donaciones en dinero, especies o cualquier valor, efectuadas al Estado o al Comité de Navidad para la recuperación económica del país o destinadas a ayudar a las personas que sufran daños económicos por catástrofes que sufra el país por fenómenos de la naturaleza (inundaciones, sismos, terremotos, etc.). (Las donaciones efectuadas se aceptan como gasto en su totalidad, sin tope o límite alguno).

b.1.8) Artículo 46 de la Ley N° 18.899/1989, donaciones en dinero efectuadas a la Fundación Teresa de Los Andes. (Las donaciones efectuadas se aceptan como gasto hasta el 10% de la Renta Líquida Imponible del Impuesto de Primera Categoría, rebajando previamente como gasto la donación realizada).

b.1.9) N° 7 del artículo 31 de la Ley de la Renta, donación en dinero, especies o cualquier otro valor, efectuadas con fines de instrucción básica, media, técnico profesional o universitaria, fiscales o privados. (Las donaciones efectuadas se aceptan como gasto hasta el 2% de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría, rebajando previamente como gasto la donación realizada, o hasta el 1,6% del Capital Propio Tributario de la empresa donante determinado al término del ejercicio), y

b.1.10) Normas de otros textos legales que se dicten en el futuro que establezcan donaciones efectuadas para los contribuyentes donantes del impuesto de Primera Categoría de la Ley de la Renta.

b.2) El límite global absoluto del 4,5% se aplicará, ya sea, que el beneficio tributario que otorgan los textos legales antes mencionados, constituyan un crédito en contra del Impuesto de Primera Categoría que afecte al contribuyente o se rebajen como gasto tributario de la base imponible de dicho tributo de categoría.

b.3) Para la determinación del mencionado límite sólo se deducirá previamente de la Renta Líquida Imponible las donaciones que se efectúen para fines sociales a las entidades a que se refiere el artículo 2° de la Ley N° 19.885/2003, analizadas en el número (1) precedente.

b.4) El referido límite no será aplicable para las donaciones efectuadas para fines políticos a que se refiere el artículo 8° de la Ley N° 19.885, las cuales según dicho precepto legal, tendrán como único límite el 1% de la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría que afecta al contribuyente donante, rebajando previamente como gasto la donación realizada.

b.5) Las donaciones efectuadas en virtud de la Ley N° 19.885, esto es, las destinadas a fines sociales según el artículo 2° de dicha ley o a fines políticos, conforme a lo dispuesto por el artículo 8° de la referida ley, no se verán afectadas por los límites que establezcan otros textos legales que otorguen algún tipo de beneficio tributario por concepto de donaciones, primando esta norma por sobre las disposiciones de las leyes señaladas en los puntos b.1.2) al b.1.10) precedentes.

b.6) En cuanto a la determinación del monto máximo de las donaciones, que dan derecho al beneficio tributario que establecen las leyes citadas en el artículo 10 de la ley de que se trata, cabe consignar que, atendido que de acuerdo al inciso segundo de dicha norma, el tope de 4,5% sustituye a todos los límites particulares que establecen las demás leyes a que se refiere el citado artículo 10. Dicho monto deberá determinarse y aplicarse en la forma que se indica a continuación:

a) En primer término el contribuyente registrará todas las donaciones efectuadas durante el ejercicio correspondiente, debidamente reajustadas, y al término de éste determinará cuál es el monto de las donaciones que corresponde al 4,5% de la renta líquida imponible. Para el efecto de determinar dicho límite y por expreso mandato del artículo 10 ya citado, el contribuyente sólo rebajará las donaciones que hubiere efectuado a las instituciones a que se refiere el artículo 2° de la ley en comento;

b) Determinado dicho límite y en el evento que el monto total de las donaciones efectuadas quede comprendido en él, podrá rebajar la cantidad efectivamente donada, en la forma que determine la ley específica, que regule a las donaciones efectuadas, aplicando para este efecto las instrucciones que respecto de cada una de estas leyes ha dictado este Servicio. Esto es, si la donación, de acuerdo a la ley que la regula, permite rebajar como crédito un 50% del monto donado y el otro 50% como gasto, el contribuyente deberá usar dicho mecanismo teniendo presente que el tope de 4,5% se aplica considerando tanto la parte de la donación usada como crédito, como aquella parte que se rebaje como gasto;

c) En el caso que las donaciones efectuadas superen el tope de 4,5% de la renta líquida imponible del donante, éste podrá utilizar el beneficio que corresponda según la ley específica que regule las donaciones que ha efectuado, pero solo hasta el monto de las donaciones que no exceda de dicho 4,5%;

d) Si el contribuyente hubiere efectuado donaciones que le permitan rebajar una parte de ella como crédito y la otra como gasto y, por otro lado, efectúa donaciones que de acuerdo a la ley respectiva sólo pueden ser rebajadas como gasto, deberá determinar en primer lugar la proporción que, en el total de donaciones, representan unas y otras y ese porcentaje lo aplicará sobre el monto de las donaciones que equivalgan al 4,5% de la renta líquida imponible. Deberá aplicar a continuación el régimen establecido en cada una de las leyes específicas respecto de aquella parte de la donación que se entienda regulada por las leyes en particular, considerando las instrucciones que respecto de ellas haya dictado este Servicio.

b.7) Finalmente, se hace presente que si el contribuyente se encuentra en una situación de pérdida tributaria, no estará en condiciones de calcular el límite global absoluto del 4,5%, por no existir una Renta Líquida Imponible de Primera Categoría, convirtiéndose en tal caso las donaciones efectuadas en un gasto rechazado de aquellos a que se refiere el N° 1 del artículo 33 de la Ley de la Renta y afectos a la tributación dispuesta para dichas partidas por el artículo 21 de la ley precitada, según sea la calidad jurídica de la empresa donante.

(4) PROHIBICIONES DE LOS DONATARIOS

a) De conformidad a lo dispuesto por el artículo 11 de la Ley N° 19.885, las instituciones donatarias que reciban donaciones acogidas a las normas de la ley antes mencionada o de otros textos legales, que otorguen un beneficio tributario al donante, no podrán realizar ninguna contraprestación a esta última persona, entre las cuales la citada norma menciona las siguientes: otorgamiento de becas de estudio, cursos de

capacitación, asesorías técnicas u otras, directa o indirectamente, en forma exclusiva, en condiciones especiales o exigiendo menores requisitos que los que se exigen en general, a favor del donante, de sus empleados, directores o parientes consanguíneos de éstos, hasta el segundo grado, en el año inmediatamente anterior a aquél en que se efectúe la donación ni con posterioridad a ésta, en tanto la donación no se hubiere utilizado íntegramente por la institución donataria.

b) En esta situación se encuentran, por ejemplo, las instituciones donatarias que reciban donaciones en conformidad a los siguientes textos legales:

- b.1) Art. 25 Letra g) Ley N° 6.640. Donaciones efectuadas en dinero, especies o cualquier tipo de bienes o valores a la CORFO. (Se aceptan como gasto tributario, sin límite alguno);
- b.2) D.L. N° 45, de 1973. Donaciones efectuadas en dinero, especies o cualquier tipo de bienes o valores, al Estado o al Comité de Navidad, para la recuperación económica del país; incluídas las destinadas a las catástrofes que sufra el país por fenómenos de la naturaleza (inundaciones, sismos, terremotos, etc.). (Se aceptan como gasto tributario, sin límite alguno);
- b.3) Art. 46 del D.L. N° 3.063, de 1979. Donaciones efectuadas en dinero para el financiamiento de instituciones de educación u otras entidades y que presten ayuda a personas de escasos recursos económicos. (Se aceptan como gasto tributario hasta un 10% de la base imponible del impuesto de Primera Categoría);
- b.4) Art. 31 N° 7 de la Ley de la Renta. Donaciones en dinero, especies o cualquier tipo de bienes o valores con fines de instrucción básica, media, técnico profesional y universitaria. (Se aceptan como gasto tributario hasta un 2% de la R.L.I. de Primera Categoría ó del 1,6%o del Capital Propio Tributario de la empresa donante determinado al término del ejercicio);
- b.5) Art. 69 de la Ley N° 18.681, de 1987. Donaciones efectuadas en dinero a las Universidades e Institutos Profesionales Estatales o Particulares. (Se aceptan como crédito en un 50% y el 50% restante como gasto tributario, hasta los topes que señala dicha norma legal);
- b.6) Art. 8° Ley N° 18.985, de 1990. Donaciones efectuadas en dinero con fines culturales. (Se aceptan como crédito en un 50% y el 50% restante como gasto, hasta los topes que señala dicha norma legal);
- b.7) Art. 3° Ley N° 19.247, de 1993. Donaciones efectuadas en dinero con fines educacionales. (Se aceptan como crédito en un 50% y el 50% restante como gasto, hasta los topes que señala dicha norma legal);
- b.8) Art. 62 y siguientes Ley N° 19.712, de 2001. Donaciones efectuadas en dinero con fines deportivos. (Se aceptan como crédito y gasto en los porcentajes que señala dicha norma legal, y hasta los topes que indica el referido precepto legal); y
- b.9) Ley N° 19.885, de 2003. Donaciones efectuadas en dinero para Fines Sociales y Públicos. (Se aceptan en un 50% como crédito y el 50% restante como gasto tributario, sin límite o tope alguno).

c) En primer lugar, cabe hacer presente que para que las donaciones sean consideradas como tales, éstas deben ser a título gratuito. En efecto, de lo anterior se concluye que el rasgo fundamental de las donaciones entre vivos, en virtud de lo establecido por los artículos 1.395 y 1.398 del Código Civil, es que exista un empobrecimiento en el patrimonio del donante y el recíproco enriquecimiento del donatario, esto es, un desplazamiento de bienes o valores de un patrimonio a otro.

d) De ahí entonces que la Ley N° 19.885, de 2003, prohíbe que el donatario a causa de la donación efectuada al donante le presta a éste último una contraprestación, ya que si ello sucediera en la especie no se estaría frente a una donación, sin perjuicio

de ser el donante sancionado con la pérdida de los beneficios tributarios, en los términos que se señalan más adelante.

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

f) La norma en comento al utilizar dicha expresión, ha querido significar que las instituciones donatarias que reciban donaciones de empresas donantes que hayan hecho uso de los beneficios tributarios que establecen los textos legales anteriormente mencionados, tales entidades donatarias a cambio de las donaciones recibidas por los donantes, no podrán prestarles a estas últimas personas ninguna prestación, ya sea, en forma directa o indirecta, que implique un beneficio o servicio a favor del donante, cuyo pago pueda ser imputable al monto donado, esto es, la norma en comento no prohíbe la realización de prestaciones por parte del donatario en la medida que éstas sean remuneradas de manera tal que la remuneración guarde relación con la prestación. Asimismo, no debe entenderse dentro de este concepto aquellas prestaciones en bienes o especies que por su monto no resulten relevantes, considerando la cuantía de la donación y siempre que la prestación resulte de acuerdo a la costumbre procedente, como ocurre por ejemplo, con el regalo de una determinada cantidad de entradas para que el donante pueda presenciar el espectáculo beneficiado con la donación o el regalo de algunos libros, cuya edición hubiere sido financiada en todo o en parte de igual manera.

g) Entre las prestaciones que dicha norma legal establece y que constituyen una contraprestación para el donante, se señalan a vía de ejemplo las siguientes prestaciones, efectuadas bajo las condiciones que se indican a las personas mencionadas: otorgamiento de becas de estudio, cursos de capacitación, asesorías técnicas u otras prestaciones otorgadas en forma directa o indirecta, en forma exclusiva o exigiendo menores requisitos de los que se requieren en forma general, ya sea, a favor del donante, de sus empleados, directores o parientes consanguíneos de las personas antes señaladas hasta el segundo grado. Cabe señalar, que las contraprestaciones indicadas son sólo a vía de ejemplo, pudiendo este Servicio calificar otras prestaciones como beneficios o servicios prestados a los donantes, como ser, acceso a cursos de postítulos, postgrados o diplomados a sus directivos, ejecutivos o trabajadores en general, o la venta a la institución donataria de bienes por parte del donante a precios especiales, etc.. En todo caso el contribuyente antes de efectuar la contraprestación podrá requerir de este Servicio una opinión respecto de la procedencia de la misma.

h) La prohibición precedente sólo regirá por el año inmediatamente anterior a aquél en que se efectuó la donación y la fecha posterior en que se hubiere utilizado íntegramente la donación por la institución donataria destinadas a los fines que señala la ley. Con todo, cuando la contraprestación se efectúe fuera de los períodos señalados, este Servicio en uso de sus facultades legales, podrá tasar el valor asignado a dichas prestaciones.

i) El incumplimiento de lo expresado en las letras anteriores, hará perder al donante el beneficio tributario de que se trate y lo obligará a restituir aquella parte del impuesto que hubiere dejado de pagar, con motivo de haber utilizado la donación efectuada, ya sea, como crédito o gasto tributario, con los recargos y sanciones pecuniarias que correspondan de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 53 y 97 del Código Tributario.

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

(5) SANCIONES

La Ley N° 19.885, de 2003, además de establecer beneficios tributarios para los contribuyentes que efectúen donaciones para los fines que indica dicho texto legal, a través de su artículo 12, incorporó un nuevo número al artículo 97 del Código Tributario, signado como N° 24, mediante el cual se establecen las sanciones que a continuación se comentan:

El texto del N° 24 del artículo 97 del Código Tributario, es del siguiente tenor:

"24. Los contribuyentes de los impuestos establecidos en la Ley sobre Impuestos a la Renta, contenida en el artículo 1° del decreto ley N° 824, de 1974, que dolosamente y en forma reiterada, reciban de las instituciones a las cuales efectúen donaciones, contraprestaciones directas o indirectas o en beneficio de sus empleados, directores o parientes consanguíneos de éstos, hasta el segundo grado, en el año inmediatamente anterior a aquél en que se efectúe la donación o, con posterioridad a ésta, en tanto la donación no se hubiere utilizado íntegramente por la donataria o simulen una donación, en ambos casos, de aquéllas que otorgan algún tipo de beneficio tributario que implique en definitiva un menor pago de algunos de los impuestos referidos, serán sancionados con la pena de presidio menor en sus grados medio a máximo. Para estos efectos, se entenderá que existe reiteración cuando se realicen dos o más conductas de las que sanciona este inciso, en un mismo ejercicio comercial anual.

El que dolosamente destine o utilice donaciones de aquéllas que las leyes permiten rebajar de la base imponible afecta a los impuestos de la Ley sobre Impuesto a la Renta o que otorgan crédito en contra de dichos impuestos, a fines distintos de los que corresponden a la entidad donataria de acuerdo a sus estatutos, serán sancionadas con la pena de presidio menor en sus grados medio a máximo.

Los contribuyentes del impuesto de primera categoría de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que dolosamente y en forma reiterada, deduzcan como gasto de la base imponible de dicho impuesto donaciones que las leyes no permiten rebajar, serán sancionados con la pena de presidio menor en sus grados medio a máximo."

Los delitos establecidos son los siguientes:

- a) Los contribuyentes de los impuestos establecidos en la Ley sobre Impuesto a la Renta, que dolosamente y en forma reiterada, reciban de las instituciones a las cuales efectúan donaciones de aquellas que otorgan algún tipo de beneficio tributario que implique en definitiva un menor pago de alguno de los impuestos referidos, contraprestaciones directas o indirectas o en beneficio de sus empleados, directores, o parientes consanguíneos de éstos, hasta el segundo grado, en el año inmediatamente anterior a aquél en que se efectúe la donación o, con posterioridad a ésta, en tanto la donación no se hubiere utilizado íntegramente por la donataria, serán sancionadas con la pena de presidio menor en sus grados medio a máximo. (Art. 97, N° 24, inc. 1° Código Tributario), conforme a las siguientes normas:

REQUISITOS:

- 1.- Que se efectúen donaciones de aquellas que otorgan beneficios tributarios, que en definitiva implique un menor pago de algunos de los impuestos establecidos en la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Debe recordarse en este punto que numerosas leyes permiten que el monto o parte del monto de algunas donaciones puedan darse de crédito contra los impuestos de la Ley de la Renta, o considerarse como gasto necesario para producir la renta y, en consecuencia, descontarse de la base imponible del impuesto de que se trate.

- 2.- Que se reciban contraprestaciones de las instituciones donatarias.

Las contraprestaciones puede recibirlas el propio contribuyente donante o sus empleados, o los directores de la sociedad donante, o los parientes

consanguíneos hasta el segundo grado de cualquiera de los receptores mencionados.

Son parientes consanguíneos hasta el segundo grado de una persona, los abuelos, los padres, los hermanos, los hijos y los nietos.

Las contraprestaciones puede efectuarlas directamente la institución beneficiada por la donación o indirectamente, por intermedio de terceras personas.

Debe entenderse por contraprestación aquello que la donataria dé, haga, o se abstenga de hacer, en forma total o parcialmente gratuita a favor del donante o demás personas señaladas en la norma, en razón o a raíz de la donación.

El valor de aquello que la donataria da, hace o se abstiene de hacer, puede representar el monto total de la donación o sólo parte de él; sin embargo no deben considerarse pequeños regalos, objetos o reconocimientos que por costumbre los donatarios hacen a los donantes, como algunas entradas a espectáculos, algunos ejemplares de libros, etc.

Las contraprestaciones a que alude la norma infraccional suelen manifestarse en cursos para el contribuyente, directores o empleados en forma gratuita o subsidiada, o en compras que la donataria efectúa a la donante a precios mayores a los del mercado, de acuerdo a lo señalado en el Mensaje de la ley.

- 3.- Que las contraprestaciones se realicen dentro del año anterior a aquél en que se efectúe la donación o con posterioridad a ésta, pero mientras ella no se hubiere utilizado íntegramente por la donataria.

El primer período señalado por la norma se refiere al año inmediatamente anterior a aquél en que se efectúa la donación, así si la donación se realiza el 15 de octubre de 2003, la contraprestación ha debido realizarse a contar del 15 de octubre de 2002.

El segundo período representa un tiempo indeterminado, ya que comienza el día en que se efectúa la donación y dura hasta que la donataria gasta o emplea completamente el monto donado.

- 4.- Que exista dolo.

En este caso el dolo consistirá en la intención, voluntad o propósito de efectuar la donación, no con el simple ánimo de beneficencia, sino para obtener una contraprestación y, de este modo, realizar un aprovechamiento indebido de la franquicia tributaria.

- 5.- Que exista reiteración.

La misma norma infraccional se ha encargado de señalar qué debe entenderse por reiteración, indicando que existe cuando se realicen dos o más conductas de las sancionadas por ella en un mismo ejercicio comercial anual.

Debe considerarse que la conducta que debe repetirse para que se produzca la reiteración es la contraprestación, ya sea que ella corresponda a una misma donación o a distintas.

- b) Los contribuyentes de los impuestos establecidos en la Ley sobre Impuesto a la Renta, que simulen una donación de aquellas que otorgan algún tipo de beneficio tributario que implique en definitiva un menor pago de algunos de los impuestos referidos, serán sancionados con la pena de presidio menor en sus grados medio a máximo. (Art. 97, N° 24, inc. 1° Código Tributario)

REQUISITOS:

- 1.- Que se simule una donación, ya sea que se trate de una simulación absoluta o relativa.

Habrá simulación absoluta si entre las partes no se ha celebrado acto o contrato alguno y relativa si se ha celebrado un contrato diferente a la donación.

- 2.- Que la donación aparentemente celebrada sea de aquellas que otorgan beneficios tributarios que implica un menor pago de alguno de los impuestos a la renta.
- c) El que dolosamente destine o utilice donaciones de aquellas que las leyes permiten rebajar de la base imponible afecta a los impuestos de la Ley sobre Impuesto a la Renta o que otorgan crédito en contra de dichos impuestos, a fines distintos de los que corresponden a la entidad donataria de acuerdo a sus estatutos, serán sancionados con la pena de presidio menor en sus grados medio a máximo (Art. 97, N° 24, inc. 2° Código Tributario)

REQUISITOS:

- 1.- Que el infractor haya recibido alguna donación de aquellas que las leyes permiten rebajar de la base imponible afecta a los impuestos de la Ley sobre Impuesto a la Renta o que otorgan crédito en contra de dichos impuestos.
 - 2.- Que la donación se emplee en otros fines que aquellos establecidos en los estatutos de la entidad donataria.
- d) Los contribuyentes del impuesto de primera categoría de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que dolosamente y en forma reiterada, deduzcan como gasto de la base imponible de dicho impuesto donaciones que las leyes no permitan rebajar, serán sancionados con la pena de presidio menor en sus grados medio a máximo. (Art. 97, N° 24, inc. 3° Código Tributario)

REQUISITOS:

- 1.- Que se deduzcan como gastos de la base imponible del impuesto de primera categoría de la Ley de la Renta, donaciones que las leyes no permitan rebajar.

Como se ha expresado, numerosas leyes establecen como beneficio tributario que las donaciones que los contribuyentes del impuesto de primera categoría efectúen a determinadas instituciones, pueden ser rebajadas, total o parcialmente, de la base imponible del impuesto.

Ahora bien, este requisito se entenderá que se cumple ya sea que la donación no corresponde a alguna de las autorizadas por las leyes o que no cumplan con los requisitos establecidos en la ley en la cual se asila.

- 2.- Que exista dolo.

Es decir que la rebaja se efectúe a sabiendas que es improcedente y con el ánimo de disminuir los impuestos a pagar.

- 3.- Que haya reiteración de esta conducta.

Esto significa que la deducción fraudulenta por una sola vez no alcanza a constituir el delito descrito por la norma, deben efectuarse dos o más deducciones para que se configure la conducta penada.

Entre ambos hechos no deben transcurrir más de cinco años.

Se advierte que en este caso no es aplicable el lapso dentro del cual deben producirse las conductas que constituyen la reiteración, que señala el inciso

primero de este N° 24, puesto que, como la misma norma lo señala, sólo es aplicable a las conductas allí indicadas.

(6) PROHIBICIONES DE LOS DONANTES

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

(7) PROHIBICIÓN DE LAS INSTITUCIONES DONATARIAS QUE RECIBAN DONACIONES QUE DEN DERECHO A BENEFICIOS TRIBUTARIOS

Conforme a lo dispuesto por el artículo 14 de la Ley N° 19.885, las instituciones que reciban donaciones de aquéllas que de acuerdo a un texto legal otorgan beneficios tributarios al donante, no podrán, a su vez, efectuar donaciones a las instituciones y personas donatarias indicadas en la Letra B) del número (2) anterior.

IV.- VIGENCIA DE ESTAS INSTRUCCIONES

- 1) Lo dispuesto en el artículo 10 regirá a contar del año tributario 2004, respecto de las donaciones que se efectúen desde la fecha de publicación de la referida ley, esto es, a partir del 6 de agosto del año 2003. En consecuencia, las donaciones que se hubieren efectuado hasta el día 5 de agosto de dicho año, se regirán respecto de sus límites, por los montos establecidos en las leyes específicas que las regulen.

No obstante, considerando que el límite de 4,5% que establece dicho artículo, es un porcentaje anual, deberá aplicarse respecto de la suma total de las donaciones efectuadas en el ejercicio y de la renta imponible que corresponda al mismo período; pero sólo con efecto sobre las donaciones que se otorguen a contar del 6 de agosto del presente año.

- 2) Por su parte, de acuerdo a lo previsto en el artículo 15 de la Ley N° 19.885, las normas contenidas en los artículos 11 y 13 de ésta, regirán respecto de las contraprestaciones, transacciones, operaciones y donaciones que se efectúen a contar de la fecha de publicación de dicha ley en el Diario Oficial, circunstancia que ocurrió el 06 de Agosto del año 2003.

Saluda a Ud.,

**JUAN TORO RIVERA
DIRECTOR**

DISTRIBUCION:

- AL BOLETIN
- A INTERNET
- AL DIARIO OFICIAL, EN EXTRACTO