

CIRCULAR N° 44 DEL 29 DE JULIO DEL 2010

MATERIA: TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LAS DONACIONES EFECTUADAS AL FONDO NACIONAL DE LA RECONSTRUCCIÓN, EN CASO DE CATÁSTROFE.

I.- INTRODUCCIÓN.

a) En el Diario Oficial de 28 de mayo de 2010, se publicó la Ley N° 20.444, en adelante la Ley, que crea el Fondo Nacional de la Reconstrucción (el Fondo) y establece beneficios tributarios para los contribuyentes que efectúen donaciones en caso de catástrofe a dicho Fondo.

b) La presente Circular tiene por objeto impartir las instrucciones pertinentes para la aplicación de los beneficios tributarios que dicha Ley establece.

II.- TEXTO DE LA LEY N° 20.444.

El texto íntegro de la Ley N° 20.444, publicada en el Diario Oficial de 28 de mayo de 2010, se encuentra publicado en la página web de este Servicio, www.sii.cl.

III.- INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA.

A continuación, se instruye sobre los requisitos y la forma de impetrar los beneficios tributarios que contempla esta Ley.

1.- NORMAS GENERALES.

A) Nueva institucionalidad creada por la Ley N° 20.444.

El artículo 1° de la Ley crea el Fondo, cuyo objeto es financiar la construcción, reconstrucción, reposición, remodelación, restauración o rehabilitación de infraestructura, instalaciones, patrimonio histórico arquitectónico de zonas patrimoniales y zonas típicas, obras y equipamiento, ubicados en las comunas, provincias o regiones afectadas por terremotos, maremotos, erupciones volcánicas, inundaciones, aluviones u otras catástrofes que puedan ocurrir en el territorio nacional.

El Fondo se forma con los aportes en dinero que reciba con ocasión de herencias, legados o donaciones con que resulte favorecido y por las donaciones u otros recursos que reciba por concepto de cooperación internacional. También formarán parte del Fondo, las donaciones que se efectúen al Ministerio del Interior con ocasión de los sucesos descritos (artículo 1°, inciso 2° de la Ley).

De conformidad al artículo 2° de la Ley, la administración del Fondo y la determinación del destino de los recursos que lo integren corresponden al Ministerio de Hacienda, cuestión que se encuentra regulada en el Reglamento respectivo, contenido en Decreto Supremo N° 662, de 18 de junio de 2010, publicado en el Diario Oficial el 28, de julio de 2010 (en adelante, "el reglamento").

Asimismo, corresponde al Ministerio de Hacienda llevar un adecuado registro y control de los recursos del Fondo, para lo cual debe emitir los certificados que den cuenta de las donaciones efectuadas al mismo o al Ministerio del Interior, de acuerdo a las especificaciones y formalidades que establecerá este Servicio mediante resolución. No obstante lo anterior, el Ministerio del Interior mantiene su obligación de certificar aquellas donaciones que haya recibido y que se acojan a lo dispuesto por la Ley N° 16.282¹, ello sin perjuicio de que tales donaciones deben incorporarse al Fondo que establece la Ley N° 20.444. Cuando los contribuyentes que hayan efectuado donaciones al Ministerio del Interior quieran acogerlas a los beneficios de la Ley N° 20.444, deberán solicitar la certificación respectiva al Ministerio de Hacienda.

B) Donaciones que pueden acogerse a los beneficios de esta Ley.

i) Donaciones sin destinación específica.

¹ Las instrucciones impartidas por este Servicio sobre los beneficios contemplados por la Ley N° 16.282, se encuentran contenidas en las Circulares 24 de 1993 y 19 de 2010.

De conformidad a lo establecido en el artículo 3° de la Ley, pueden acogerse a los beneficios tributarios de la Ley, las donaciones procedentes tanto de Chile como del extranjero, que se destinen al Fondo y que se materialicen dentro del plazo de dos años contado desde la fecha en que se dicte el decreto supremo que señale las zonas afectadas por alguna de las catástrofes, o por el plazo menor que establezca el Presidente de la República, mediante decreto supremo fundado, sin perjuicio de lo establecido en el artículo transitorio de la Ley.

Por regla general, las donaciones deben efectuarse en dinero. Sin embargo, los contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría que declaren su renta efectiva, sobre la base de un balance general según contabilidad completa, podrán efectuar donaciones en especies, comprendiéndose también dentro de éstas últimas, aquellas que consistan en una obra específica construida previamente por el donante o especialmente construida al efecto, que no se hayan sometido al procedimiento que se establece en el reglamento y que se efectúen directamente al Fondo.

La Ley no establece limitaciones respecto de la moneda en la pueden efectuarse las donaciones, por lo que se entenderán como donaciones en dinero aquellas que se efectúen en moneda corriente o extranjera. Sin embargo, sólo se considerará como monto de la donación, el monto de la moneda extranjera respectiva convertida a pesos chilenos de acuerdo al tipo de cambio informado por el Banco Central de Chile para los efectos del N°6, del Capítulo I, del Compendio de Normas de Cambios Internacionales del día en que se efectuó la donación.

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

Finalmente, respecto de las donaciones en especies el valor de la donación será el valor de costo que los bienes tengan para los efectos de lo dispuesto en la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), debiendo registrarse y documentarse su entrega en la forma que establecerá este Servicio mediante resolución.

En todo caso, la donación se entenderá efectuada según el caso:

a) Donaciones en dinero o en moneda extranjera: Cuando le conste al Ministerio de Hacienda, que así ha ocurrido, ya sea que se efectúe mediante depósito, transferencia electrónica, cheque u otro documento o mecanismo que establezca el reglamento. En el caso de las donaciones efectuadas a través de un documento, sólo se considerará realizada en la oportunidad en que se haga efectivo su cobro. Tratándose de donaciones en moneda extranjera, se aplicarán las reglas anteriores, y su valor corresponderá al monto de la moneda extranjera respectiva, convertida a pesos chilenos de acuerdo al tipo de cambio informado por el Banco Central de Chile para los efectos del N°6, del Capítulo I, del Compendio de Normas de Cambios Internacionales del día en que se efectúa.

b) Donaciones en las que el donante suscribe un convenio de ejecución de las obras específicas en el que se obliga a administrar directamente los recursos comprometidos para el financiamiento de la obra: Cuando le conste al Ministerio de Hacienda que se han enterado total o parcialmente los aportes, ya sea mediante la ejecución total de la obra respectiva, o mediante avances parciales de la misma, conforme a los términos del convenio. De acuerdo a lo anterior, en el último caso, podrán efectuarse varias donaciones parciales conforme a los estados de avance de la obra, los que no podrán exceder en total, del valor de la misma establecido en el o los decretos supremos respectivos.

c) Donaciones en las que el donante efectúa el aporte en dinero y suscribe un convenio de ejecución de las obras específicas: En la misma oportunidad indicada en la letra a) precedente.

d) Donaciones en especies: Cuando le conste al Ministerio de Hacienda el valor de las especies donadas, así como la tradición y entrega de las mismas. La valorización de las especies y su entrega, se efectuará en los términos indicados por este Servicio mediante resolución.

ii) Donaciones para financiar obras específicas.

También podrán acogerse a los beneficios tributarios establecidos en la Ley, las donaciones efectuadas al Fondo, procedentes tanto de Chile como del extranjero, que tengan por objeto financiar obras específicas y siempre que se materialicen dentro del plazo de dos años contado desde la fecha en que se dicte el decreto supremo que señale las zonas afectadas por alguna de las catástrofes, o por el plazo menor que establezca el Presidente de la República, mediante decreto supremo fundado, sin perjuicio de lo establecido en el artículo transitorio de la Ley.

Las referidas donaciones deben tener por objeto la reconstrucción, reposición, remodelación, restauración, reemplazo, o rehabilitación de infraestructura, instalaciones, obras y equipamiento ubicado en las zonas afectadas por catástrofes que puedan ocurrir en el territorio nacional, ubicados en las regiones, provincias o comunas que indique el decreto supremo.

El Ministerio de Hacienda podrá autorizar donaciones que tengan como destino obras de naturaleza privada, siempre que tengan un manifiesto interés público o que presten un servicio a la comunidad en general.

Para estos efectos, dicho Ministerio deberá mantener en su página web, un listado actualizado de las obras específicas privadas que hayan sido autorizadas, debiendo indicar los objetivos de la obra, su período de ejecución, costos y beneficiarios directos.

Cuando se trate de obras específicas de naturaleza privada, no se aplicarán los beneficios tributarios que establece esta Ley cuando el donante se encuentre relacionado con el donatario en los términos del artículo 100 de la Ley N°18.045, o cuando la obra vaya en beneficio directo del donante, sin perjuicio de las sanciones contempladas en el artículo 17°, de la Ley.

Estas donaciones podrán efectuarse en dinero o en especies, en este último caso sólo por contribuyentes gravados con el Impuesto de Primera Categoría, que declaren sobre sus rentas efectivas, sobre la base de un balance general según contabilidad completa.

Por último, cabe señalar que se considerarán para estos efectos como donaciones en especies, aquellas que consistan en la donación de una obra preexistente o previamente construida por el donante, sin perjuicio de las facultades del Ministerio de Hacienda para definir el destino de las mismas.

C) Beneficios tributarios.

La Ley contempla, en términos generales, los siguientes beneficios tributarios:

i) En el Impuesto a la Renta.

- **Contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría (IDPC).** Los contribuyentes del IDPC que declaren sobre sus rentas efectivas sobre la base de un balance general según contabilidad completa, podrán rebajar como gasto las donaciones efectuadas, bajo las condiciones que se indican en la Ley.
- **Contribuyentes del Impuesto Global Complementario (IGC).** Los contribuyentes del IGC, pueden deducir la donación de la base imponible, o bien, imputar como crédito contra el impuesto un porcentaje de la misma, según determinen o no rentas efectivas.
- **Contribuyentes del Impuesto Único de Segunda Categoría (IUSC) y del Impuesto Adicional (IA).** Los contribuyentes del IUSC y algunos del IA, pueden imputar como crédito un porcentaje de la donación contra el respectivo tributo.

El monto del beneficio tributario varía según se trate de donaciones al Fondo sin destino específico y aquellas efectuadas para financiar obras específicas, siendo éstas últimas menos beneficiadas que las primeras.

Respecto de los contribuyentes del IDPC, en el caso de las donaciones efectuadas al Fondo sin destinación específica, el beneficio varía dependiendo de si se efectúa en dinero o en especies.

ii) En el Impuesto a las Ventas y Servicios (IVA).

La Ley establece tres beneficios en materia de IVA:

- Las donaciones en especies destinadas al Fondo, no se afectarán con los tributos de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (Ley del IVA).
- Los donantes que sean contribuyentes de esa Ley, tendrán derecho al crédito fiscal por el impuesto soportado en las adquisiciones de los bienes donados.
- El monto correspondiente a las donaciones facturadas como no gravadas, no se considerarán dentro de las ventas no gravadas del período, para efectos de calcular la proporción del crédito fiscal a que tiene derecho el contribuyente.

iii) **En el Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones (IHAD).**

Los contribuyentes personas naturales que efectúen donaciones en dinero al Fondo, tendrán derecho a que un porcentaje de la donación pueda ser imputado como crédito al pago del impuesto a las asignaciones por causa de muerte que grave a sus herederos o legatarios. También darán derecho a crédito las donaciones en dinero al Fondo llevadas a cabo por las sucesiones hereditarias, siempre que se efectúen dentro de los tres años contados desde el fallecimiento del causante. Además, las cantidades donadas se encuentran exentas del referido tributo.

D) Donatarios.

Conforme a los artículos 3° y 8° de la Ley, las donaciones en dinero o especies deben efectuarse al Fondo, sea que se destinen o no a financiar obras específicas.

Los recursos que reciba el Fondo se incorporan al Tesoro Público.

En consecuencia, el donatario hábil para estos efectos es el Fisco de Chile, sin perjuicio de que la certificación de las donaciones recibidas la efectuará el Ministerio de Hacienda.

E) Obligaciones de información.

El artículo 12°, de la Ley, establece que los donantes, sus representantes, retenedores o pagadores, según el caso, deberán informar a este Servicio, el monto de la donación efectuada, en la forma y plazo que establezca mediante resolución. Esta información se sujetará y amparará en el secreto establecido en el artículo 35 del Código Tributario.

Por tanto, además de conservar el certificado emitido por el Ministerio de Hacienda dando cuenta de la donación, se encuentran obligados a informar los siguientes contribuyentes:

- 1) Los contribuyentes del IDPC que declaren su renta efectiva sobre la base de un balance general según contabilidad completa;
- 2) Los empleadores, habilitados o pagadores de las rentas contempladas en el N° 1, del artículo 43 de la LIR, que imputen el crédito por las donaciones que descuenten por planilla, y
- 3) Los retenedores que se encuentren obligados a practicar las retenciones que ordena el artículo 74, N°4, de la LIR, respecto de las cuales proceda imputar el crédito por donaciones a requerimiento del contribuyente del IA. Además, deberán conservar el certificado emitido por el Ministerio de Hacienda, que les entregue el contribuyente cuando solicite la imputación del crédito contra la retención.

Por ello, sin perjuicio de mantener en su poder el certificado emitido por el Ministerio de Hacienda dando cuenta de la donación, están liberados de la obligación de informar los siguientes contribuyentes:

- 1) Los contribuyentes del IGC que determinen sus rentas efectivas;
- 2) Los contribuyentes del IGC que no determinen sus rentas efectivas.
- 3) Los contribuyentes afectos al IUSC del N°1, del artículo 43 de la LIR;
- 4) Los contribuyentes del IA de la LIR, que se encuentren gravados con tal impuesto por los retiros o remesas de utilidades que les efectúen, o distribuciones de dividendos que reciban, y
- 5) Las personas naturales y las sucesiones hereditarias a que se refiere el artículo 7°, de la Ley.

F) Obligación de certificar por parte del Ministerio de Hacienda.

El inciso 4°, del artículo 2°, de la Ley, dispone que el Ministerio de Hacienda deberá emitir los certificados que den cuenta de las donaciones efectuadas al Fondo o al Ministerio del Interior, conforme a esta Ley, de acuerdo a las especificaciones y formalidades que al efecto establecerá este Servicio mediante resolución.

Esta certificación permitirá acreditar la donación, su fecha y monto.

2.- BENEFICIOS TRIBUTARIOS RELACIONADOS CON EL IMPUESTO A LA RENTA.

A) Contribuyentes del IDPC de la LIR, que declaren su renta efectiva, sobre la base de un balance general según contabilidad completa.

a) Donaciones efectuadas sin destinación a obras específicas.

- **Donante.** Contribuyentes del IDPC que declaren su renta efectiva, sobre la base de balance general según contabilidad completa.
- **Donatario.** El donatario hábil para estos efectos es el Fisco de Chile, sin perjuicio de que la certificación de las donaciones recibidas la efectuará el Ministerio de Hacienda.
- **Beneficio tributario.** Los beneficios tributarios establecidos en el Título II de la Ley, respecto de los contribuyentes señalados, dependerán de si las donaciones se efectúan en dinero o en especies.
- Los beneficios tributarios que se indican, sólo podrán ser impetrados si la donación se financia con recursos del contribuyente registrados en su contabilidad completa. En el caso de las donaciones en especies, tal situación es independiente de si tales activos forman parte o no, de los bienes destinados al giro de la empresa.

a.1) Donaciones efectuadas en dinero.

i) **Beneficio Tributario:** De acuerdo al inciso 1°, del artículo 4°, de la Ley, estos contribuyentes podrán rebajar como gasto las sumas donadas de la renta líquida imponible (RLI) correspondiente al ejercicio en que se efectúe la donación.

ii) **Límite del beneficio:** El monto del gasto a deducir en cada ejercicio, no podrá exceder de la RLI determinada.

Si el monto de la donación excede de la RLI del donante, el exceso podrá ser rebajado como gasto, reajustado de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 31 N° 3, de la LIR, de la RLI hasta los tres ejercicios siguientes a aquel en que se efectúa la donación.

Para los efectos del cálculo de este límite, las donaciones no deben encontrarse rebajadas como gasto. En el evento que se hubieren deducido previamente, deberán agregarse en la determinación de la RLI y ser rebajadas con posterioridad a la determinación del límite constituido por la propia RLI.

Respecto de los contribuyentes afectos al impuesto único, del inciso 3°, del artículo 21, de la LIR, se considerará como RLI para efectos de calcular este límite, aquella respecto de la cual se hayan desagregado las partidas gravadas con dicho tributo. (Circular 42 de 1990). Lo anterior significa que la RLI que deben considerar este tipo de contribuyentes para los efectos indicados, es aquella sobre la cual se declara el IDPC, por lo que no se consideran los gastos rechazados y otras partidas que se gravarán con el impuesto único del inciso 3°, del artículo 21.

iii) **Ejercicios en que procede la rebaja como gasto:** La rebaja como gasto se deberá realizar en el ejercicio en que la donación se efectúa. Sin perjuicio de lo anterior, si por efecto de la aplicación del límite se determina un exceso, éste podrá deducirse hasta en los 3 ejercicios siguientes en la forma indicada en el literal siguiente.

iv) **Tratamiento tributario de la donación en exceso y su reajuste:** El exceso de donación que no pudo ser deducida, total o parcialmente, en el ejercicio en que ésta se efectuó, tiene el carácter de un gasto diferido de aquellos a que se refiere el artículo 41, N° 7 de la LIR. De esta manera, al año siguiente se amortizará hasta el límite legal, deduciéndolo de la RLI, y así sucesivamente hasta que se agote, o hasta el tercer ejercicio siguiente a aquel en que la donación se efectuó.

Para su deducción en los ejercicios siguientes, el exceso señalado, deberá reajustarse de acuerdo con el porcentaje de variación experimentada por el IPC en el periodo comprendido entre el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio comercial en que se efectuó la donación y el último día del mes anterior al del cierre del ejercicio en que proceda su rebaja como gasto.

Se considerará que este exceso forma parte del capital propio de la empresa y será objeto de reajuste conforme a la mecánica descrita en el párrafo anterior, sin perjuicio del abono a resultado que corresponde efectuar por efecto de dicha corrección monetaria.

v) Situación tributaria del exceso no rebajado como gasto: En el evento que el exceso no pueda ser rebajado como gasto dentro de los ejercicios señalados anteriormente, éste deberá agregarse a la RLI, pero no se gravará conforme a lo dispuesto por el artículo 21 de la LIR.

Sin perjuicio de lo anterior, deberá igualmente deducirse como gasto rechazado de las utilidades tributables acumuladas por las empresas en su registro FUT, ya que tales sumas no son susceptibles de retiro, distribución o remesa a sus propietarios, socios o accionistas.

a.2) Donaciones efectuadas en especies:

i) Beneficio tributario: De acuerdo al inciso 2°, del artículo 4°, de la Ley, estos contribuyentes podrán rebajar de la RLI las donaciones en especies que efectúen.

ii) Límite del beneficio: El monto del gasto a deducir, no podrá exceder de la cantidad mayor entre:

a) La RLI positiva determinada del contribuyente. En cuanto a la determinación de la RLI para los efectos de la donación véase literal ii) de la letra a.1) precedente.

b) El 0,16% (cero coma dieciséis por ciento) del capital propio de la empresa, determinado al término del ejercicio en que se efectúa la donación de conformidad a lo establecido en el artículo 41 de la LIR.

iii) Ejercicio en que procede la rebaja como gasto: La rebaja como gasto se debe realizar en el ejercicio en que la donación se efectúa. A diferencia de las donaciones en dinero, el exceso que se determine luego de la imputación, no puede ser rebajado en los ejercicios siguientes.

iv) Situación tributaria del exceso no rebajado como gasto: Se aplica el mismo tratamiento tributario descrito en el literal v) de la letra a.1) anterior.

v) Valoración de la donación (valor de los bienes donados): El inciso 3°, del artículo 4°, de la Ley, dispone que el valor de los bienes donados será el valor de costo que tengan para los efectos de la LIR. Así, por ejemplo, en aquellos casos en que la donación consista en un bien que se haya encontrado sujeto a depreciación, deberá considerarse el valor de adquisición menos las depreciaciones acumuladas, ambas cantidades reajustadas hasta la fecha del balance correspondiente al ejercicio inmediatamente anterior a aquel en que se efectúa la donación.

En todo caso, la entrega de estos bienes se registrará y documentará en la forma que establecerá este Servicio mediante resolución.

b) Donaciones para financiar obras específicas.

Es aplicable a estas donaciones el mismo tratamiento tributario previsto para las donaciones sin fines específicos con las siguientes particularidades:

b.1) Ejercicio en que procede la rebaja como gasto: La rebaja como gasto de estas donaciones, ya sean en dinero o en especies, se deberá realizar sólo en el ejercicio en que la donación se efectúa. El exceso que se determine, no puede ser rebajado en los ejercicios siguientes.

El exceso deberá agregarse a la RLI, pero no se gravará conforme a lo dispuesto por el artículo 21 de la LIR.

Sin perjuicio de lo anterior, deberá igualmente deducirse como gasto rechazado de las utilidades tributables acumuladas por las empresas en su registro FUT, ya que tales sumas no son susceptibles de retiro, distribución o remesa a sus propietarios, socios o accionistas.

b.2) Límite del beneficio: El monto del gasto a deducir, no podrá exceder de la cantidad mayor entre:

- La RLI positiva determinada del contribuyente. En cuanto a la determinación de la RLI para los efectos de la donación véase literal ii) de la letra a.1) precedente.
- El 0,16% (cero coma dieciséis por ciento) del capital propio de la empresa, determinado al término del ejercicio en que se efectúa la donación de conformidad a lo establecido en el artículo 41 de la LIR.

b.3) Gastos en el desarrollo de actividades complementarias: Los gastos vinculados al uso de personal, insumos o equipamiento del contribuyente, en el desarrollo de actividades complementarias con las obras específicas acogidas a esta Ley, se podrán deducir de la RLI en la medida que se destinen al desarrollo de actividades que complementen la principal, la cual está constituida por las obras específicas. Dichas cantidades no se encontrarán sujetas a los límites que contempla el N°1, del artículo 9, indicados en el literal ii), de la letra a.1) precedente.

No obstante lo anterior, debe tenerse presente que esta norma no permite la deducción de aquellas partidas que por su naturaleza deban formar parte del costo de las obras específicas, pues en ese caso, se comprenderán en el valor de las donaciones como obras específicas y se sujetarán en todo a las reglas y límites que establece la Ley.

B) Contribuyentes del IGC.

a) Donaciones efectuadas sin destinación a obras específicas.

Los beneficios tributarios proceden sólo respecto de las donaciones que se efectúen en dinero y varían según si el contribuyente determina sus rentas efectivas o no.

a.1) Contribuyentes del IGC que determinan sus rentas efectivas.

i) Contribuyentes beneficiados: Se trata de contribuyentes del IGC que determinen sus rentas efectivas conforme al artículo 50 de la LIR.

ii) Beneficio tributario: Estos contribuyentes podrán rebajar las donaciones de su base imponible, efectuando tal deducción como gasto efectivo en la determinación de su renta afecta de Segunda Categoría de la LIR.

iii) Límite del beneficio: El gasto a rebajar en el ejercicio, no podrá exceder del monto de la renta de Segunda Categoría del artículo 42°, N° 2 de la LIR, que declaren estos contribuyentes. Esta corresponde al total de ingresos menos los gastos efectivos, sin considerar las donaciones dentro de éstos últimos, por lo que no deben encontrarse rebajadas previo al cálculo del citado límite.

Si las donaciones exceden este límite, tal exceso no podrá rebajarse como gasto, debiendo agregarse, cuando corresponda, a la base imponible del artículo 42°, N° 2, de la LIR.

iv) Ejercicio en que procede la rebaja como gasto: La rebaja procede sólo en el ejercicio en que la donación se efectúa.

v) Situación del que obtiene, además, otras rentas afectas al IGC: El contribuyente sólo podrá rebajar la donación de su base imponible de la renta imponible del artículo 42 N° 2 de la LIR determinada en los términos indicados en los literales i) al iv) anteriores, sin que pueda optar por imputar los beneficios a otras rentas afectas al IGC.

a.2) Contribuyentes del IGC que no determinan sus rentas efectivas.

i) Beneficio tributario: Estos contribuyentes podrán imputar como crédito contra el IGC, un monto equivalente al 40% de las donaciones efectuadas durante el ejercicio respectivo.

ii) **Límite del beneficio:** El monto del crédito no podrá exceder del 40% de las donaciones efectuadas durante el ejercicio. Para estos efectos, se considerará sólo el monto de la donación efectuada, sin efectuar reajuste alguno a tal cantidad, pues la Ley no lo ha contemplado.

iii) **Ejercicio en que procede la imputación del crédito:** Dicha imputación sólo resulta procedente en el ejercicio en que la donación se efectúa.

iv) **Orden de imputación del crédito:** El crédito se imputará a continuación de cualquier otro crédito, y si luego de ello resultare un exceso, éste no se devolverá, ni se tendrá derecho a su imputación a impuesto alguno.

b) Donaciones para financiar obras específicas.

Estas donaciones tienen el mismo tratamiento tributario previsto para las donaciones efectuadas sin destinación a obras específicas, con la salvedad que sólo pueden ser imputadas como crédito contra el IGC por un monto equivalente al 27% de las donaciones efectuadas durante el ejercicio respectivo, independientemente de si el contribuyente determina o no sus rentas efectivas.

C) Contribuyentes del IUSC.

a) Donaciones sin destinación a obras específicas.

i) **Beneficio tributario:** Los contribuyentes afectos al IUSC que efectúen donaciones en dinero, podrán imputar como crédito contra dicho impuesto, un monto equivalente al 40% de las donaciones llevadas a cabo durante el período respectivo.

La donación debe efectuarse mediante descuentos por planilla acordados con el empleador. No dan derecho a este beneficio, las donaciones que el trabajador efectúe directamente al Fondo.

ii) **Límite del beneficio:** El monto del crédito no podrá exceder del 40% de las donaciones efectuadas durante el período.

iii) **Período y forma en que procede la imputación del crédito:** La imputación del crédito sólo podrá efectuarse en el período en que el empleador haga el descuento por planilla de la donación respectiva. Para tal efecto, los empleadores, los habilitados o pagadores, deberán imputar el crédito contra la retención del IUSC que se aplique en el mismo período señalado.

iv) **Orden de imputación del crédito:** El crédito se imputará a continuación de cualquier otro crédito y si luego de ello resultare un exceso, éste no se devolverá, ni se tendrá derecho a su imputación a impuesto alguno.

b) Donaciones para financiar obras específicas.

Estas donaciones tienen el mismo tratamiento tributario previsto para las donaciones sin destinación a obras específicas, con la salvedad de que el monto del crédito en este caso, sólo asciende a un 27% de las donaciones efectuadas en el período respectivo.

D) Contribuyentes del IA.

a) **Donantes:** Se encuentran beneficiados los contribuyentes del IA gravados con dicho tributo por los retiros, remesas o distribuciones que reciban.

b) Donaciones sin destinación a obras específicas.

i) **Beneficio tributario:** Los contribuyentes podrán imputar como crédito contra el IA que grave los retiros, remesas o distribuciones que reciban, un monto equivalente al 35% de la donación reajustada e incrementada por el monto de los créditos a que el contribuyente tenga derecho por la renta afecta a dicho tributo equivalente al monto de la donación.

El crédito procederá sólo sobre las donaciones en dinero que se realicen en el ejercicio comercial respectivo.

La Ley no exige que la donación se haya efectuado con cargo a las rentas afectas al IA, aunque nada impide que así ocurra.

ii) Límite del beneficio: El crédito a imputar contra el IA, equivale a un 35% de la suma conformada por las siguientes cantidades:

1. El monto de la donación, reajustada de acuerdo al porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior a aquel en que se efectúa la donación y el mes anterior a aquél en que corresponda calcular el crédito según el caso².
2. Los créditos a que el contribuyente tenga derecho por la renta donada afecta al IA.

Cuando a las rentas del período afectas al IA correspondan créditos por distintos montos, considerando por ejemplo las diferentes tasas del IDPC que las hayan afectado en la empresa fuente, por no existir una regla especial en la Ley, el contribuyente podrá optar por agregar tales créditos en la forma que estime conveniente. A manera de ejemplo, se contempla en esta categoría el crédito por IDPC y el crédito por rentas extranjeras para evitar la doble tributación internacional.

iii) Período y forma en que procede la imputación del crédito.

1) Imputación en contra de la retención de IA.

Para imputar el crédito en contra de la retención de IA que se practique conforme al artículo 74, N° 4, de la LIR, el contribuyente deberá entregar al agente retenedor, la copia del certificado emitido por el Ministerio de Hacienda en que conste la donación efectuada.

Para tal imputación, se deberá distinguir:

1.1) Imputación provisoria: Los contribuyentes beneficiados, salvo los indicados en el número 1.2) siguiente, podrán imputar el crédito determinado provisoriamente en la forma señalada en el literal ii), sin aplicar el reajuste indicado en el N° 1 cuando la donación se haya efectuado en el mismo período al que correspondan las rentas sobre las cuales se debe aplicar la retención y calculado con la misma tasa de retención.

Debe considerarse que el retiro o remesa de utilidades, podría verse afectado con una tasa de retención de 35%, 20%, o bien quedar liberado de retención, de acuerdo a las circunstancias de cada caso.

1.2) Imputación definitiva: Por su parte, los contribuyentes a que se refiere el artículo 14, letra A), número 3, letra c), de la LIR, es decir, los accionistas sin domicilio ni residencia en el país de sociedades anónimas y en comandita por acciones constituidas en Chile, podrán imputar el crédito contra la retención que se practique en conformidad al artículo 74, N° 4 de la LIR, de manera definitiva, pues no se encuentran obligados a presentar una declaración anual de impuestos a la renta.

El crédito se determinará en la forma señalada en el literal ii) anterior, sin aplicar el reajuste indicado en el N° 1, cuando la donación se haya efectuado en el mismo período al cual corresponden los dividendos o demás cantidades afectas, y siempre con una tasa de 35%.

Cuando estos últimos, no imputen el crédito en el período en que se practique la retención de IA, podrán solicitar la devolución del impuesto retenido en exceso conforme a lo dispuesto por el artículo 126 del Código Tributario, cantidad que para estos efectos se reajustará de acuerdo al porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior a la retención y el mes anterior a la resolución que ordene su devolución.

2) Imputación en contra del Impuesto Adicional en la declaración anual de impuestos a la renta.

Los contribuyentes señalados en el número 1.1) precedente, podrán imputar el crédito definitivo que determinen conforme al literal ii), contra el IA determinado en la declaración anual de impuestos a la renta, a la cual se encuentran obligados.

Este reajuste sólo será procedente, tal como se explica más adelante, cuando la donación se haya efectuado dentro del mismo ejercicio, pero en un mes anterior a aquel en que se produzca el retiro, remesa o distribución de las rentas gravadas con el Impuesto Adicional respecto de las cuales se practicará la retención. Por ello, cuando el retiro, distribución o remesa se haya efectuado en el mismo mes de la donación, no corresponderá aplicar reajuste alguno.

En este caso, dado que el crédito se determina al final del ejercicio, el monto de la donación deberá reajustarse de acuerdo al porcentaje de variación del IPC entre el mes anterior a la donación y el mes anterior a la fecha de cierre del mismo.

Cuando estos contribuyentes no hayan imputado el crédito determinado provisoriamente contra la retención, según lo señalado en el número 1.1) anterior, sólo podrán hacerlo en la declaración anual. En ningún caso procederá la devolución del impuesto retenido por no haberse imputado el crédito en tal oportunidad, puesto que no tiene el carácter de impuesto retenido en exceso, sino que el legislador ha previsto que en tal situación sólo podrá ser imputado a través de la declaración anual de impuestos a la renta.

iv) El crédito por la donación reemplaza los demás créditos: El inciso 2°, del artículo 6°, de la Ley, dispone que el crédito por donaciones reemplazará a los demás créditos tributarios a que el contribuyente tenía derecho por la renta respectiva. En esta situación, que busca evitar la duplicidad de créditos, se encuentran el crédito por IDPC y el crédito por rentas extranjeras para evitar la doble tributación internacional, entre otros. Los créditos reemplazados, no dan derecho a devolución o imputación a impuesto alguno.

v) Efecto del crédito en la determinación de la base imponible del Impuesto Adicional: De acuerdo al inciso 2°, del artículo 6°, de la Ley, el crédito por donaciones no formará parte de la base imponible del IA sobre el cual se imputará, puesto que no se ha innovado en la forma de determinarla.

c) Donaciones para financiar obras específicas.
De acuerdo al artículo 9°, de la Ley, estas donaciones tienen el mismo tratamiento tributario previsto para las donaciones sin destino específico, por lo cual resultan aplicables las instrucciones de la letra b) anterior, con la salvedad de que el monto del crédito en este caso, sólo asciende a un 23% de las donaciones efectuadas en el período respectivo.

El siguiente ejemplo, explica la situación tributaria de los contribuyentes del IA, que efectúan una donación al Fondo, **sin** destinación a obras específicas:

I.- Antecedentes:

Fecha de distribución del dividendo o del retiro:	15-06-2010
Variación del IPC, de junio a diciembre 2010 (Supuesto):	10%
Dividendo o retiro bruto (monto histórico):	\$ 30.000.000
Crédito e incremento por Impuesto de Primera Categoría al 31.12.2010:	Tasa 17%
Monto donación efectuada en junio 2010, por el accionista o socio:	\$ 15.000.000
Al 31.12.2009, no existía FUT, ni FUNT disponible.	\$ 0

II.- Desarrollo situación 1 (Retención que afecta al accionista no residente):

1.- Determinación de la base Imponible de Impuesto Adicional, afecta a retención:

a) Dividendo bruto distribuido:	(+) \$ 30.000.000
b) Incremento por Impuesto de Primera Categoría:	(+) \$ 6.144.570
Base Imponible Impuesto Adicional:	(=) \$ 36.144.570
Impuesto según Tasa (35%):	(=) \$ 12.650.600

2.- Cálculo del crédito definitivo por donaciones:

a) Monto de la donación:	(+) \$ 15.000.000
b) Créditos a que tiene derecho el contribuyente:	(+) \$ 3.072.285
Base para calcular el crédito por donaciones:	(=) \$ 18.072.285
Monto del crédito por donaciones (35%):	(=) \$ 6.325.300

3.- Imputación del crédito definitivo contra el Impuesto Adicional:

Impuesto según Tasa (1):	(+) \$ 12.650.600
Crédito por Impuesto de Primera Categoría (no reemplazado):	(-) \$ 3.072.285
Crédito definitivo por donaciones determinado (2):	(-) \$ 6.325.300

Impuesto Adicional a pagar:	(=) \$ 3.253.015
------------------------------------	-------------------------

Nota: El crédito por Impuesto de Primera Categoría que se reemplaza (Art. 6, inc. 2°) por el crédito por donaciones, corresponde a los \$ 3.072.285, que sirvieron de base para calcular el mismo.

Desarrollo situación 2 (Retención y declaración anual de impuestos, que afecta a socio no residente de sociedad de personas):

1.- Determinación de la base Imponible del Impuesto Adicional, afecta a retención:

a) Retiro bruto distribuido:	(+) \$ 30.000.000
b) Incremento por Impuesto de Primera Categoría:	\$ 0
Base Imponible Impuesto Adicional:	(=) \$ 30.000.000
Imppto. según Tasa (20%). Retención provisional, ya que no hay FUT del ej. anterior.	(=) \$ 6.000.000

2.- Cálculo del crédito provisional por donaciones:

a) Monto de la donación:	(+) \$ 15.000.000
b) Créditos a que tiene derecho el contribuyente:	\$ 0
Base para calcular el crédito provisional por donaciones:	(=) \$ 15.000.000
Monto del crédito provisional (20%). (Se utiliza la misma tasa de retención.)	(=) \$ 3.000.000

3.- Imputación del crédito provisional contra el Impuesto Adicional que debe retenerse:

Impuesto según Tasa (1):	(+) \$ 6.000.000
Crédito por Impuesto de Primera Categoría (no reemplazado):	0
Crédito por donaciones (2):	(-) \$ 3.000.000
Impuesto Adicional a pagar como retención:	(=) \$ 3.000.000

4.- Determinación de la base Imponible del Impuesto Adicional, en la declaración anual de impuestos:

a) Retiro bruto (reajustado):	(+) \$ 33.000.000
b) Incremento por Impuesto de Primera Categoría, calculado a diciembre 2010:	(+) \$ 6.759.027
Base Imponible Impuesto Adicional	(=) \$ 39.759.027
Impuesto según Tasa (35%).	(=) \$ 13.915.659

5.- Cálculo del crédito definitivo por donaciones:

a) Monto de la donación, reajustada a diciembre 2010:	(+) \$ 16.500.000
b) Crédito a que tiene derecho el contribuyente, calculado a diciembre 2010:	(+) \$ 3.379.514
Base para calcular el crédito por donaciones:	(=) \$ 19.879.514
Monto del crédito por donaciones definitivo (35%).	(=) \$ 6.957.830

6.- Imputación del crédito definitivo contra el Impuesto Adicional en la declaración anual.

Impuesto según Tasa (4)	(+) \$ 13.915.659
Crédito por Impuesto de Primera Categoría no reemplazado, determinado a diciembre 2010:	(-) \$ 3.379.514
Crédito por donaciones (5):	(-) \$ 6.957.830
Impuesto Adicional determinado:	(=) \$ 3.578.315
Retenciones efectuadas, reajustadas a diciembre 2010 (3):	(-) \$ 3.300.000
Impuesto a pagar:	(+) \$ 278.315

E) Particularidades de las obras específicas.

Conforme al artículo 8°, de la Ley, también pueden acogerse a los beneficios tributarios de la misma, las donaciones destinadas al Fondo que sirvan para financiar obras específicas, con las siguientes particularidades:

i) Donaciones con destino de naturaleza privada: El Ministerio de Hacienda, podrá autorizar donaciones que tengan como destino obras distintas de las señaladas en el inciso 2°, del artículo 8°, de la Ley, que sean de naturaleza privada, siempre que tengan un manifiesto interés público o que presten un servicio a la comunidad en general.

No se aplicarán los beneficios de esta Ley, cuando el donante se encuentre relacionado con el beneficiario de la donación, en los términos establecidos en el artículo 100 de la Ley N° 18.045, ni cuando la obra específica de carácter privado vaya en beneficio directo del donante. Tales situaciones se sancionarán en los términos del artículo 17° de la Ley.

ii) Ejecución de las obras específicas: Las obras específicas podrán ser ejecutadas directamente por el donante, para lo cual se requiere la subscripción previa, con los Ministerios, Gobiernos Regionales o Municipios según corresponda, de acuerdo a la naturaleza de la obra a ejecutar, de uno o más convenios en los que debe constar la tasación de la obra donada, así como sus especificaciones técnicas. En el mismo convenio, se dejará constancia del período de ejecución de la obra y la forma y plazo en que se enterarán los aportes. Cabe señalar además que el reglamento, regula también la forma y procedimiento en que se suscribirán dichos convenios. Para estos efectos, las obras deberán ser realizadas directamente por el donante, o bien a través de un contrato de construcción por administración. En ningún caso podrán ejecutarse las obras a través de un contrato de construcción por suma alzada, sin perjuicio de que se considerarán igualmente como donaciones en especies, aquellas que consistan en la donación de una obra previamente adquirida o construida por el donante, de acuerdo a lo señalado en la letra B), literal ii).

iii) Fiscalización del Ministerio de Hacienda y de este Servicio: Corresponderá al Ministerio de Hacienda coordinar la correcta ejecución, fiscalización y cumplimiento de los convenios indicados anteriormente. Para ello podrá solicitar de los donantes que los hayan celebrado, la información que estime necesaria para verificar el cumplimiento de las condiciones establecidas. Con todo, para efectos de fiscalización, este Servicio podrá solicitar del Ministerio de Hacienda los antecedentes indicados.

iv) Sanciones por incumplimiento del convenio: El Subsecretario de Hacienda, podrá declarar mediante resolución fundada y previo informe del o los Ministerios, o la autoridad que corresponda, que concurrieron a la firma del convenio, el incumplimiento de los términos y condiciones del mismo, si la información o antecedentes requeridos no fueron presentados a su satisfacción en los plazos que en cada caso se indique en la respectiva solicitud, de todo lo cual deberá dar aviso a este Servicio. La resolución indicada deberá ser notificada al donante y a los demás interesados.

El contribuyente afectado por la referida resolución, deberá rectificar sus declaraciones de impuestos por todos los períodos en que haya hecho uso de los beneficios tributarios establecidos por la Ley, restituyendo los impuestos que se hubiesen dejado de pagar o devuelto a los contribuyentes respectivos, los que, para los efectos de lo dispuesto en los incisos penúltimo y final del artículo 24 del Código Tributario, se considerarán como impuestos de retención.

En todo caso, en contra de la resolución emitida por el Subsecretario de Hacienda, procederán los recursos establecidos en la Ley 19.880.

F) Aplicación del Límite Global Absoluto.

De acuerdo al artículo 14°, de la Ley, las donaciones efectuadas en conformidad a la misma, no se someterán a los límites señalados en el artículo 10° de la Ley 19.885. Es decir, no se les aplicará el límite global absoluto del 5% que establece dicho artículo. De la misma manera, tales donaciones no serán computadas para el cálculo del límite que afecta a las demás donaciones sometidas a dicho artículo, es decir, no se computarán dentro del total de donaciones efectuadas en el ejercicio, para efectos de determinar el límite global absoluto que afecta al resto de las donaciones con beneficios tributarios.

G) Donaciones no forman parte del costo.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 8°, de la Ley, en el caso de obras privadas, cuando se trate de infraestructura que forme parte del activo de contribuyentes de la Primera Categoría de la LIR, el

valor de costo de tales bienes, no podrá incrementarse por el monto de las donaciones recibidas conforme a esta Ley.

Por tanto, el monto de las donaciones en ningún caso incrementará el valor que para efectos tributarios deba considerar el donatario, ya sea para determinar el valor que tenga derecho a deducir vía depreciación de tales activos, como costo en la posterior enajenación de los mismos, o a cualquier otro título.

3. Beneficios tributarios relacionados con el IVA.

a) Beneficios relacionados con las donaciones efectuadas en especies y la ejecución de obras específicas.

i) **Hecho no gravado:** De acuerdo al inciso 3°, del artículo 4°, y el inciso 2°, del N° 1 del, artículo 9°, ambos de la Ley, las donaciones en especies que efectúen los contribuyentes del IDPC, que declaren su renta efectiva sobre la base de un balance general según contabilidad completa, no se afectarán con los impuestos de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, contenido en el Decreto Ley N° 825, de 1974, sin perjuicio de la obligación que les asiste de emitir la correspondiente factura no gravada.

ii) **Derecho al crédito fiscal:** La mismas normas legales disponen que los contribuyentes conservarán el derecho al uso como crédito fiscal, del impuesto soportado o pagado en las adquisiciones de bienes o servicios utilizados para llevar a cabo tales donaciones. Por tanto, a pesar de lo dispuesto en el artículo 23, N° 2, de la Ley del IVA, los contribuyentes que efectúen este tipo de donaciones, igualmente tendrán derecho al crédito fiscal por el impuesto soportado o pagado en las adquisiciones de bienes o servicios utilizados para llevar a cabo tales donaciones.

iii) **Proporcionalidad del crédito fiscal:** La Ley establece que en la situación descrita en el literal i), no se aplicarán las disposiciones de la Ley del IVA, o de su reglamento, que obligan a la determinación de un crédito fiscal proporcional cuando existan operaciones exentas o no gravadas. Por tanto, el monto correspondiente a las donaciones no gravadas, no se considerarán dentro de las ventas no gravadas del período para efectos de calcular la proporción del crédito fiscal de utilización común a que tiene derecho el contribuyente.

Tales beneficios se aplican independientemente de si las especies donadas forman parte o no, de los bienes del giro de la empresa y de si a la fecha de adquisición de tales bienes, el contribuyente cuenta o no, con el certificado que al efecto emitirá el Ministerio de Hacienda una vez materializada la donación, toda vez que esté no constituye un requisito para acceder a dichos beneficios, el cual en todo caso, deberá ser presentado con posterioridad en el proceso de fiscalización que corresponda, a requerimiento de este Servicio.

b) Beneficios relacionados con el desarrollo de actividades complementarias con las obras específicas.

Junto con aceptarse la deducción de los gastos vinculados al uso de personal, insumos o equipamiento del contribuyente en el desarrollo de actividades complementarias con las obras específicas acogidas a esta Ley, se establece que tales actividades no se encontrarán gravadas con IVA. Adicionalmente, los contribuyentes conservarán el derecho al uso como crédito fiscal del IVA soportado o pagado en la adquisición de bienes o servicios utilizados para llevar a cabo dichas actividades complementarias y tales cantidades, no se considerarán dentro de las ventas no gravadas del período para efectos de calcular la proporción del crédito fiscal de utilización común a que tiene derecho el contribuyente.

c) Normas comunes a las letras a) y b) anteriores.

La entrega de los bienes donados se registrará y documentará en la forma que establecerá este Servicio mediante resolución.

Finalmente cabe señalar que estos beneficios sólo podrán ser impetrados si la donación se financia con recursos del contribuyente registrados en su contabilidad completa.

4. Beneficios tributarios relacionados con el Impuesto a las Herencias y Donaciones.

a) Donaciones efectuadas sin destinación a obras específicas.

i) **Beneficio tributario:** De acuerdo a los incisos 1° y 2°, del artículo 7°, de la Ley, los contribuyentes podrán imputar como crédito contra el impuesto que afecte a las asignaciones por causa

de muerte de la Ley N° 16.271, el 40% de las donaciones en dinero que efectúe el causante, o las sucesiones hereditarias, en su caso.

Para que proceda el beneficio, las donaciones efectuadas conforme al artículo 7°, no podrán acogerse a los demás beneficios tributarios establecidos en la Ley.

ii) Donantes y beneficiarios del crédito: El artículo 7° de la Ley, distingue entre:

1) Las personas naturales que efectúen donaciones en dinero, tendrán derecho a que el 40% de la misma, pueda ser imputado como crédito contra el impuesto que grave a los herederos o legatarios del donante, al tiempo de su fallecimiento. En tal caso, el crédito por donaciones no formará parte de las asignaciones gravadas conforme a la Ley 16.271.

2) Las sucesiones hereditarias que efectúen donaciones en dinero, siempre que éstas se materialicen dentro del plazo de 3 años contados desde el fallecimiento del causante, tendrán derecho a que el 40% de la misma, pueda ser imputado como crédito contra el impuesto que grave a los herederos o legatarios del donante al tiempo de su fallecimiento.

iii) Forma de acreditar el beneficio: Conforme al artículo 7°, de la Ley, para que los herederos o legatarios acrediten la procedencia de la imputación del crédito, los donantes deberán solicitar a este Servicio, la emisión de un certificado que establezca según el caso, lo siguiente:

1) Caso en que el donante sea el propio causante: Deberá solicitar a este Servicio un certificado que acredite:

- i. La existencia del crédito tributario.
- ii. Su monto, expresado en Unidades de Fomento según su valor a la fecha de emisión del certificado.
- iii. La individualización del contribuyente.
- iv. La constatación de que el crédito, sin límite de tiempo, podrá imputarse al pago del impuesto a las asignaciones hereditarias que se devengue tras el fallecimiento del contribuyente. Lo anterior es sin perjuicio de la oportunidad en que debe hacerse efectivo el crédito, conforme se señala más adelante.

2) Caso en que el donante sea la sucesión hereditaria: El representante de la sucesión deberá solicitar a este Servicio un certificado que acredite:

- i. La existencia del crédito tributario.
- ii. Su monto, expresado en Unidades de Fomento según su valor a la fecha de emisión del certificado.
- iii. La individualización del causante y sus sucesores.
- iv. La constatación de que, sin límite de tiempo, podrá imputarse al pago del impuesto a las asignaciones hereditarias que a los herederos y legatarios que forman parte de la sucesión les corresponda pagar. Lo anterior es sin perjuicio de la oportunidad en que debe hacerse efectivo el crédito, conforme se señala más adelante.

Para que el Servicio se encuentre en condiciones de emitir el certificado señalado, los donantes deberán presentarle de manera previa, el certificado que emita el Ministerio de Hacienda, dando cuenta de la donación efectuada.

iv) Forma de imputar el beneficio: El artículo 7°, de la Ley, dispone que el crédito se distribuirá en la forma que se indica a continuación:

1) Entre todos los herederos o legatarios, a prorrata del valor líquido de sus respectivas asignaciones respecto del total de la masa de bienes, una vez practicadas las deducciones que correspondan, o

2) En la forma en que los herederos o legatarios, de común acuerdo, establezcan en la liquidación del impuesto a las herencias.

v) Oportunidad en que procede la imputación del crédito: De acuerdo al artículo 7°, de la Ley, la imputación del crédito podrá efectuarse sólo al momento en que corresponda efectuar el pago del impuesto a las asignaciones hereditarias. Lo anterior, no se ve afectado en caso alguno por el plazo que

medie entre el momento en que se efectúa la donación y el momento en que se efectúe la imputación del crédito.

Debe recordarse en este punto, que de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 50, de la Ley 16.271, el impuesto sobre las asignaciones por causa de muerte debe declararse y pagarse simultáneamente, dentro del plazo de 2 años contado desde la fecha en que la asignación se defiera.

vi) Orden de imputación del crédito: El crédito a que se refiere el artículo 7°, de la Ley, se imputará a continuación de cualquier otro crédito y si luego de ello resultare un exceso, éste no se devolverá ni se tendrá derecho a su imputación a impuesto alguno.

b) Donaciones efectuadas para financiar obras específicas.

Los beneficios tributarios establecidos en este Título, tienen el mismo tratamiento tributario previsto para las donaciones efectuadas sin fines específicos, situación por la cual resultan plenamente aplicables las instrucciones comprendidas en la letra a) anterior, con la salvedad de que el monto del crédito en esta situación, sólo asciende a un 27% del monto de las donaciones beneficiadas.

5. Sanciones al mal uso de los beneficios.

La Ley contempla las siguientes sanciones por el mal uso de los beneficios que establece:

a) De acuerdo a lo dispuesto por el artículo 17°, las instituciones o personas beneficiarias de obras específicas a que se refiere esta Ley, 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 se 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 posterior a aquél en que se efectúe la donación, en tanto la donación no se hubiere utilizado íntegramente para financiar las obras.

El incumplimiento de lo previsto en el artículo 17°, hará perder el beneficio al donante y lo obligará a restituir aquella parte del impuesto que hubiere dejado de pagar o que se le hubiese devuelto, cuando corresponda, con los recargos y sanciones pecuniarias en conformidad 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.

b) El inciso 5°, del artículo 8°, de la Ley, establece que cuando se trate de obras de infraestructura privada, no se aplicarán sus beneficios cuando el donante se encuentre relacionado con el beneficiario de la donación en los términos establecidos en el artículo 100 de la Ley 18.045. Además, se establece que en caso alguno la obra específica de carácter privado podrá ir en beneficio directo del donante. La transgresión de las prohibiciones señaladas, se sancionará en los mismos términos del artículo 17° de la Ley, previstas en la letra a) anterior.

c) Finalmente, cabe señalar que el Subsecretario de Hacienda podrá declarar, mediante resolución fundada y previo informe del o los Ministerios, o la autoridad que corresponda, que concurrieron a la firma del convenio, el incumplimiento de sus términos y condiciones, si la información o antecedentes requeridos no fueron presentados a su satisfacción en los plazos que en cada caso se indique en la respectiva solicitud, de todo lo cual deberá dar aviso a este Servicio. El contribuyente afectado por la referida resolución deberá rectificar sus declaraciones de impuestos por todos los períodos en que haya hecho uso de los beneficios tributarios establecidos por esta Ley, restituyendo los impuestos que se hubiesen dejado de pagar o devuelto a los contribuyentes respectivos, los que, para los efectos de lo dispuesto en los incisos penúltimo y final del artículo 24 del Código Tributario, se considerarán como impuestos de retención.

6. Otras normas de la Ley.

A) Liberación de impuesto a las donaciones y del trámite de insinuación.

El artículo 13°, establece de manera expresa que las donaciones a que se refiere esta Ley están exentas del Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones establecido en la Ley 16.271.

Además, se encuentran liberadas del trámite de la insinuación, contemplado en los artículos 1.401 y siguientes del Código Civil y en el Título IX, Libro IV del Código de Procedimiento Civil.

B) Incompatibilidad de beneficios.

El artículo 16°, establece que las donaciones acogidas a los beneficios tributarios de esta Ley, no podrán, acogerse a otros beneficios tributarios contemplados en otras leyes.

C) Reconocimiento moral.

La Ley autoriza en su artículo 11°, que las obras financiadas por aportes de terceros, puedan disponer en un lugar visible de una placa recordatoria, en la que se deje constancia de los nombres de las personas o entidades que contribuyeron con sus aportes a la reconstrucción, o de las personas a cuyo nombre se efectuaron, a título de reconocimiento moral, situación que no se considerará para los efectos del artículo 17°, como una contraprestación.

D) Liberación de impuestos, derechos, tasas u otro gravamen aduanero.

La parte final, del inciso 3°, del artículo 4°, establece que cuando los contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría que declaren su renta efectiva sobre la base de un balance general según contabilidad completa, efectúen donaciones en especies, las importaciones de las especies donadas, estarán liberadas de todo tipo de impuesto, derecho, tasa u otro gravamen que sea percibido por Aduanas.

E) Exclusión de las empresas del estado.

Por disposición expresa del artículo 15°, las empresas del Estado o en las que éste o sus instituciones tengan más de un 50% de participación, no podrán acogerse a los beneficios que establece esta Ley.

F) Modificación de la Ley 16.282.

El artículo 7°, de la Ley 16.282, la cual establece disposiciones permanentes para el caso de sismos o catástrofes, fue reemplazado por uno nuevo, conforme a lo dispuesto por el artículo 18° de la Ley 20.444. Tal modificación, ha tenido por objeto lo siguiente:

i) Limitar el objeto de las donaciones: Los beneficios tributarios que establece la Ley 16.282, a partir de la modificación en comento, se encuentran limitados a aquellas donaciones que se efectúen y tengan por objeto satisfacer las necesidades básicas de alimentación, abrigo, habitación, salud, aseo, ornato, remoción de escombros, educación, comunicación y transporte de los habitantes de las zonas afectadas. Debe entenderse que estas donaciones tienen por objeto satisfacer las necesidades básicas indicadas, en el sentido de superar la emergencia y brindar una atención inmediata ante la misma, no así aquellas que tengan por objeto contribuir a la reconstrucción, con un carácter definitivo o permanente, pues en tal caso, rigen las normas de la Ley N° 20.444, que se indican en la presente Circular.

ii) Límite Global Absoluto: La segunda modificación al artículo señalado, dice relación con la mención expresa que se ha incorporado en la Ley, de que la misma no se encuentra sujeta a los límites que establece el artículo 10, de la Ley N° 19.885. Si bien con anterioridad a esta modificación legal, este Servicio había instruido mediante la Circular N°19, de 2010, que tales donaciones no quedan sujetas al mencionado límite, dicha situación ha quedado expresamente señalada en la Ley 16.282. Por tanto, no se les aplicará el límite global absoluto del 5% que establece dicho artículo, ni tampoco serán computadas para el cálculo del límite de las demás donaciones sometidas a dicho artículo, es decir, no se computarán dentro del total de donaciones efectuadas en el ejercicio, para efectos de determinar el límite global absoluto que afecta al resto de las donaciones con beneficios tributarios.

IV.- VIGENCIA DE LA LEY Y DE ESTAS INSTRUCCIONES.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 20°, de la Ley, ésta entrará en vigencia a partir de su publicación en el Diario Oficial. Considerando que fue publicada el día 28 de mayo de 2010, sólo las donaciones efectuadas a contar de dicha fecha podrán acogerse a los beneficios tributarios que establece.

Ahora bien, el artículo transitorio de la Ley 20.444, estableció que sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso 5°, del artículo 1°, aquellas donaciones que se efectúen al Fondo y que tengan por objeto financiar la construcción, reconstrucción, reposición, remodelación, restauración o rehabilitación de infraestructura, instalaciones, obras y equipamiento, ubicados en las comunas, provincias o regiones afectadas por el terremoto o maremoto ocurrido el día 27 de febrero de 2010, podrán igualmente acogerse a lo dispuesto en esta Ley, hasta el plazo de dos años contado desde su entrada en vigencia, esto es desde el 28 de mayo de 2010.

Saluda a Ud.,

JULIO PEREIRA GANDARILLAS
DIRECTOR

JPG/GMG/JARB/ACO/PCR

DISTRIBUCIÓN:

AL BOLETÍN

OFICINA DE GESTIÓN NORMATIVA

A INTERNET

AL DIARIO OFICIAL EN EXTRACTO