

APLICACIÓN PRÁCTICA DE LOS BENEFICIOS TRIBUTARIOS A LAS DONACIONES

Pablo Calderón

Magíster en Planificación y Gestión Tributaria,
Contador Auditor,
Profesor Magíster en Tributación,
Profesor Diplomas Área Tributaria,
Universidad de Chile,
Facultad de Economía y Negocios.



ABSTRACT

El presente escrito, tiene por finalidad mostrar de manera general los efectos tributarios de las donaciones en relación a la determinación de las bases imponibles fiscales, a través, de ejercicios breves tanto para sociedades de personas como anónimas. Para ello la estructura es la siguiente:

Como primer tema se verá cuales son las donaciones que se pueden rebajar como gasto tributario antes de la publicación de la Ley 19.885 del 06 de agosto de 2003, es decir, con límites particulares establecidos en las propias leyes específicas.

Como segundo tema se verá aquellas donaciones que su beneficio apunta a determinar créditos contra los impuestos de primera categoría y a su vez gasto tributario, todo ello, antes de la publicación de la Ley 19.885 ya señalada.

Luego, se abordará, a través de ejercicios los efectos de las donaciones posteriores a la ley 19.885, incorporando además las modificaciones legales de la ley 20.316 del año 2009 y 20.431, específicamente la incorporación del Límite Global absoluto (LGA).

Finalmente, se efectuará un resumen de la circular N°44 del 29 de julio de 2010, producto de la ley 20.444 del año 2010, que establece el tratamiento tributario de las donaciones efectuadas al Fondo Nacional de la Reconstrucción

1.- INTRODUCCIÓN

Después de analizar extensamente las disposiciones legales relativas a las donaciones, las cuales se encuentran dispersas en diversas leyes, con énfasis en los temas relacionados con catástrofes y reconstrucción cuya ley 20.444 se publicó en el diario oficial del 28 de mayo de 2010 y sobre la cual se instruye en circular 44 del 29 de julio de 2010, además la circular 71 del 12 de noviembre del mismo año, donde se señala el tratamiento tributario de las donaciones con fines sociales y públicos, y del Límite Global Absoluto que afecta a la generalidad de las donaciones, a raíz de las modificaciones incorporadas a la ley 19.885, por la ley 20.316, cuya vigencia fue establecida por la ley 20.341; es indudable que los contribuyentes deben efectuar un análisis integral de estas múltiples normas, donde se consideren además las variables específicas de cada franquicia.

Lo anterior nos muestra que cada reforma referida a las donaciones y que en general se plantea como una forma de incentivar su uso, se ha transformado en una restricción, pues para hacer uso de estas franquicias existen siempre variables suspensivas, lo que quiere decir que no se sabrá si se cumplen estos límites, hasta haber terminado el ejercicio.

En todo caso, la importancia de las donaciones que efectúan los privados se basa en que éstos tienen muchas ventajas comparativas en lo que se refiere a gestión, urgencia y focalización de atención a carencias sociales, principalmente durante los sucesos de catástrofe; por lo tanto el suceso no es ajeno al principio de que el Estado actúa como intermediador sólo cuando los particulares no realizan una determinada actividad o la realizan de manera deficiente.

En consecuencia, son los empresarios quienes invierten parcialmente recursos para el desarrollo de políticas sociales. Sin embargo, luego solicitarán hacer uso de la franquicia tributaria e impetrar sus beneficios ya sea como gasto o como crédito.

Dicho lo anterior, a continuación se abordarán distintas situaciones a través de ejercicios que entreguen una visión más amplia y práctica de su aplicación.

Para ello se seguirá el mismo orden que se determinó en la primera publicación, esto es; aquellas donaciones que se pueden rebajar como gasto de la Renta Líquida Imponible, y Donaciones que se pueden rebajar como Crédito en contra de los impuestos de Primera Categoría.

2.- DONACIONES EFECTUADAS QUE SE PUEDEN REBAJAR COMO GASTO DE LA RENTA LÍQUIDA IMPONIBLE, HASTA ANTES DE LA LEY 19.885 DEL 06 DE AGOSTO DE 2003.

Este ítem da cuenta de las diferentes normas y reglamentos que contienen dichos beneficios y también en los ámbitos que son aplicables.

Es importante mencionar que la metodología propuesta se debe a que los límites particulares siguen siendo aplicables a las donaciones realizadas con posterioridad a todas las modificaciones legales en la materia, de esta forma y como se verá más adelante, corresponderá en primer término aplicar el Límite Global Absoluto y dentro de éste evaluar a las donaciones respecto a los límites establecidos por cada ley específica que permita su uso.

Ley 6.640 del año 1941, Artículo 25:

Menciona que los montos de las donaciones efectuadas a la Corporación de Fomento a la Producción (CORFO), pueden rebajarse como gasto para el cálculo de la Renta Líquida Imponible (RLI) de primera categoría, global complementario y adicional, según el ámbito que corresponda: donantes, donatarios, destino, forma, período, etc.

Ley 16.282 de 1965:

Esta Ley de donación se estableció como norma permanente para los casos de sismos o catástrofes. Sin embargo, desde el año 1974 tiene como requisito la dictación de un Decreto Supremo que señale las zonas afectadas por la catástrofe, para establecer los beneficios tributarios, los cuales permiten deducir de la base imponible afecta a impuesto, el total de la donación sin límite alguno, según el ámbito que corresponda: donantes, donatarios (en forma más amplia), destino, forma, período, etc.

DL 45 del año 1973:

Se refiere a las donaciones efectuadas al Estado de Chile, con el propósito de colaborar a la recuperación económica del país, o a las donaciones realizadas al Comité de Navidad, según el ámbito que corresponda: donantes, donatarios, destino, forma, período, etc.

DL 824 del año 1974, Artículo 31, Inciso tercero N°7:

Alude a las donaciones consideradas necesarias para producir la renta, con el objeto de realizar programas de instrucción básica o media gratuita, técnica, profesional o

universitaria en el país, tanto privados como fiscales, según el ámbito que corresponda: donantes, donatarios (en forma más amplia), destino, forma, período, etc.

DL 3.063 del año 1979, Art. 46 y DFL N°1, Ministerio de Hacienda DO 02-07-1986:

Tiene relación con las donaciones efectuadas a algunos establecimientos educacionales y organismos sin fines de lucro, según el ámbito que corresponda: donantes, donatarios, destino, forma, período, etc.

Ley 18.899, Art. 46°:

Son las donaciones efectuadas a la Fundación Teresa de Los Andes, con el objetivo de construir el Santuario ubicado en la provincia de Los Andes, según el ámbito que corresponda: donantes, donatarios, destino, forma, período, etc.

A continuación se abordarán distintas situaciones a través de ejercicios que entreguen una visión más amplia y práctica de su aplicación.

2.1.- Planteamiento caso N°01

La Sociedad de Personas Ltda., RUT N°79.654.456-8, le presenta la siguiente situación financiera al **31-12-2002**, con el objeto de determinar la correcta impetración de los beneficios por concepto de donaciones efectuadas al Cuerpo de Bomberos de Chile, efectuadas durante el mes de agosto de 2002, a través de dinero en efectivo.

Antecedentes:	\$	\$
1.- Socios:		
Sr. Aliaga Montecinos: 30%		
Sr. Gustavo Ruíz Soto: 70%		
1.- Utilidad Financiera al 31-12-2002		45.500.000
2.- Créditos asociados:		
2.1. PPM	1.200.000	
2.2. V.I.P.C. agosto de 2002; 2,0%		
3.- En cuentas de Gasto:		
3.1. Impuesto a la Renta (Provisión)	8.500.000	
3.2. Provisión vacaciones (del año)	4.000.000	
3.3. Donaciones Cuerpo de Bomberos de Chile	4.500.000	
4.- Capital Propio Tributario	850.000.000	

A.- Dados los siguientes antecedentes, determinar la base imponible de primera categoría y los impuestos que le afecten a la Sociedad Personas Limitada, considerando el beneficio tributario de las donaciones al Cuerpo de Bomberos de Chile.

B.- Además, considerar situación tributaria de gastos rechazados:

2.1.1.- Desarrollo caso N°01

Norma Legal

Donaciones consideradas necesarias para producir la renta, con el objeto de la realización de programas de instrucción básica o media gratuita, técnica, profesional o universitaria en el país, ya sean privados o fiscales. DL 824 del año 1974, Artículo 31, inciso tercero N°7.

Límites

Particular:

2% Renta Líquida Imponible y 1,6 por mil Capital Propio Tributario al término del ejercicio

Global:

NO aplicaba

<i>Desarrollo</i>	\$	\$
1.- Utilidad Financiera al 31-12-2002		45.500.000
Agregados:		
1.1. Provisión Impuesto a la Renta	8.500.000	
1.2. Provisión vacaciones	4.000.000	
1.3. Donaciones ® (2,0%)	4.590.000	17.090.000
Renta Líquida Provisoria al 31-12-2002		62.590.000
Deducciones: Tope donación como gasto		-1.360.000
Renta Líquida Imponible al 31-12-2002		61.230.000
Cálculo de los topes Particulares:		
a.- 2% RLI (\$62.590.000/1,02*0,02)	1.227.255	
b.- 1,6 por mil CPT (\$850.000.000*1,6/1.000)	1.360.000	
A.- Impuesto a pagar:		
Impuesto de primera categoría (16%)	9.796.800	
P.P.M.	-1.200.000	
Impuesto a pagar		8.596.800

B.- Gasto Rechazado art. 21:

Total donación reajustada	4.590.000
Tope particular	1.360.000
Exceso gasto por Donación	3.230.000

2.2.- Planteamiento caso N°02

La Sociedad Anónima, RUT N°96.125.450-9, presenta la siguiente situación financiera al **31-12-2002**, con el objeto de determinar la correcta impetración de los beneficios por concepto de donaciones, bajo el amparo del D.L. 3.063 efectuada durante el mes de agosto de 2002, a través de dinero en efectivo.

Antecedentes:	\$
1.- Utilidad Financiera al 31-12-2002	58.000.000
2.- Créditos asociados:	
2.1. PPM	1.500.000
2.2. V.I.P.C. agosto de 2002; 2,0%	
3.- En cuentas de Gasto:	
3.1. Impuesto a la Renta (Provisión)	12.500.000
3.2. Provisión vacaciones (del año)	4.500.000
3.3. Donaciones D.L. 3.063	15.000.000
4.- Capital propio Tributario al término del ejercicio	950.000.000

A.- Dados los siguientes antecedentes, determinar la base imponible de primera categoría y los impuestos que le afecten a la Sociedad Anónima, considerando el beneficio tributario de las donaciones del D.L. 3.063.

B.- Base Imponible Artículo 21 Inciso tercero, Ley de Impuesto a la Renta.

2.2.1.- Desarrollo caso N°02

Norma Legal

Donaciones efectuadas a ciertos establecimientos educacionales y organismos sin fines de lucro

Límites

Particular:

Un 10% de la Renta Líquida Imponible, todo lo que exceda es gasto rechazado afecto al artículo 21 de la LIR

Global:

NO aplicaba

Desarrollo

	\$	\$
1.- Utilidad Financiera al 31-12-2002		58.000.000
Agregados:		
1.1. Provisión Impuesto a la Renta	12.500.000	
1.2. Provisión vacaciones	4.500.000	
1.3. Donaciones D.L. 3063 (2,0%)	15.300.000	32.300.000
RLI Provisoria Art. 29° al 33° 31-12-2002		90.300.000
Deducciones:		-8.209.091
Renta Líquida Imponible al 31-12-2002		82.090.909
Desagregados:		
Exceso de donación D.L. 3063		-7.090.909
Base Imponible de Primera Categoría 31-12-2002		75.000.000
Cálculo de los topes Particulares:		
a.- 10 RLI (\$90.300.000/1,10*0,10)	8.209.091	
A.- Impuesto a pagar:		
Impuesto de primera categoría (16%)	12.000.000	
P.P.M.	-1.500.000	
Impuesto a pagar		10.500.000
Total donación ®	15.300.000	
Tope particular	8.209.091	
Exceso gasto por Donación	7.090.909	

B.- Base Imponible artículo 21 Inciso tercero L.I.R.

Exceso de donación D.L. 3063 7.090.909

Impuesto: Tasa 35% 2.481.818**2.3.- Planteamiento caso N°03**

La Sociedad de Personas Ltda., RUT N°78.545.125-4, le presenta la siguiente situación financiera al **31-12-2002**, con el objeto de determinar la correcta impetración de los beneficios por concepto de donaciones, efectuadas al Cuerpo de Bomberos de Chile efectuadas y DL 3.063 del artículo 46, ambas durante el mes de agosto de 2002, en dinero en efectivo.

Antecedentes: \$ \$

1.- Socios:

Sr. Fernández Pérez: 30%

Sr. Guillermo Tagle: 70%

1.- Utilidad Financiera al 31-12-2002 23.500.000

2.- Créditos asociados:

2.1. PPM 1.000.000

2.2. V.I.P.C. agosto de 2002; 2,0%

3.- En cuentas de Gasto:

3.1. Impuesto a la Renta (Provisión) 450.000

3.2. Provisión vacaciones (del año) 1.250.000

3.3. Donaciones Cuerpo de Bomberos de Chile 3.500.000

3.4. Donaciones DL 3.063 artículo 46 4.000.000

4.- Capital propio Tributario 75.000.000

A.- Dados los siguientes antecedentes, determinar la base imponible de primera categoría y los impuestos que le afecten a la Sociedad Personas Limitada, considerando conjuntamente los beneficios tributarios de las donaciones al Cuerpo de Bomberos de Chile y DL 3.063 Art. 46.

B.- Además, consideran situación tributaria como gastos rechazados.

2.3.1.- Desarrollo caso N°03

Norma Legal

Donaciones consideradas necesarias para producir la renta, DL 824 del año 1974, Artículo 31, inciso tercero N°7

Donaciones efectuadas a ciertos establecimientos educacionales y organismos sin fines de lucro. D.L. 3063, artículo 46.

Límites

Particular:

2% R.L.I.; 1,6 por mil Capital Propio Tributario al término del ejercicio

10 % R.L.I.

Global:

NO aplicaba

Desarrollo

	\$	\$
1.- Utilidad Financiera al 31-12-2002		23.500.000
Agregados:		
1.1. Provisión Impuesto a la Renta	450.000	
1.2. Provisión vacaciones	1.250.000	
1.4. Donaciones ® Bomberos (2,0%)	3.570.000	
1.4. Donaciones ® DL 3.063 (2,0%)	4.080.000	9.350.000
Renta Líquida Provisoria al 31 de diciembre de 2002		32.850.000
Deducciones: Tope donación como gasto (2%) Bomberos		-586.607
Deducciones: Tope donación como gasto (10%) D.L. 3.063		-2.933.036
Renta Líquida Imponible al 31 de diciembre de 2002		29.330.357

Cálculo de los topes Particulares (CONJUNTO)

a.- 2% y 10% R.L.I. (\$32.850.000/1,12 * 0,12)	3.519.643
Proporción: Factor	
Donación 10/12 0,83333	2.933.036
Donación 2/12 0,16667	586.607
b.- 1,6 por mil CPT (\$75.000.000*1,6/1.000)	120.000

A.- Impuesto a pagar:

Impuesto de primera categoría (16%)	4.692.857
P.P.M.	-1.000.000

Impuesto a pagar**3.692.857**

B.- Gasto Rechazado:	Total	Aceptado	Rechazado
Don. DL 3.063 Art. 46	4.080.000	-2.933.036	-1.146.964
Donación Bomberos	3.570.000	-586.607	-2.983.393
Totales	7.650.000	-3.519.643	-4.130.357

2.4.- Planteamiento caso N°04

La Sociedad Anónima, RUT N°96.457.450-3, le presenta la siguiente situación financiera al **31-12-2002**, con el objeto de determinar la correcta impetración de los beneficios por concepto de donaciones efectuadas al Cuerpo de Bomberos de Chile y DL 3.063 del artículo 46, ambas durante el mes de agosto de 2002, en dinero en efectivo.

Antecedentes:	\$	\$
1.- Utilidad Financiera al 31-12-2002		45.960.000
2.- Créditos asociados:		
2.1. PPM	1.000.000	
2.2. V.I.P.C. Agosto de 2002; 2,0%		
3.- En cuentas de Gasto:		
3.1. Impuesto a la Renta (Provisión)	1.250.000	
3.2. Provisión vacaciones (del año)	850.300	
3.3. Donaciones Cuerpo de Bomberos de Chile	7.500.000	
3.4. Donaciones DL 3.063 artículo 46	5.550.000	
4.- Capital propio Tributario al término del ejercicio	550.000.000	

A.- Dados los siguientes antecedentes, determinar la base imponible de primera categoría y los impuestos que le afecten a la Sociedad Anónima, considerando conjuntamente los beneficios tributarios de las donaciones al Cuerpo de Bomberos de Chile y DL 3.063 Art. 46.

B.- Además, consideran Base Imponible artículo 21 inciso tercero, Ley Impuesto a la Renta

2.4.1.- Desarrollo caso N°04

Norma Legal

Donaciones consideradas necesarias para producir la renta, DL 824 del año 1974, Artículo 31, inciso tercero N°7
Donaciones consideradas gastos necesarios para producir la renta, DL 3.063 artículo 46.

Límites

Particular:

2% R.L.I.; 1,6 por mil Capital Propio Tributario al término del ejercicio
10 % R.L.I.

Global:

NO aplicaba

Desarrollo

	\$	\$
1.- Utilidad Financiera al 31-12-2002		45.960.000
Agregados:		
1.1. Provisión Impuesto a la Renta	1.250.000	
1.2. Provisión vacaciones	850.300	
1.4. Donaciones ® Bomberos (2,0%)	7.650.000	
1.4. Donaciones ® DL 3.063 (2,0%)	<u>5.661.000</u>	<u>15.411.300</u>
Renta Líquida Provisoria al 31-12-2002		61.371.300

Deducciones: Tope donación como gasto (2%) Bomberos	-1.095.916
Deducciones: Tope donación como gasto (10%) D.L. 3.063	-5.479.580
	<hr/>
Renta Líquida Imponible al 31-12-2002	54.795.804
Desagregados	-6.735.504
Base Imponible de Primera Categoría al 31-12-2002	48.060.300
Cálculo de los topes Particulares (CONJUNTO)	
a.- 2% y 10% R.L.I. (\$61.371.300/1,12 * 0,12)	6.575.496
Proporción:	Factor
Donación 10/12	0,83333
Donación 2/12	0,16667
b.- 1,6 por mil CPT (\$550.000.000*1,6/1.000)	880.000
A.- Impuesto a pagar:	
Impuesto de primera categoría (16%)	7.689.648
P.P.M.	-1.000.000
	<hr/>
Impuesto a pagar	6.689.648

B.- Gasto Rechazado:	Total	Aceptado	Rechazado
Donación DL 3.063 Art. 46	5.661.000	-5.479.580	-181.420
Donación Bomberos	7.650.000	-1.095.916	-6.554.084
Totales	13.311.000	-6.575.496	-6.735.504

3.- DONACIONES EFECTUADAS QUE SE PUEDEN REBAJAR COMO CRÉDITO CONTRA EL IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORIA HASTA ANTES DE LA LEY 19.885 DEL 06 DE AGOSTO DE 2003.

Este ítem da cuenta de las diferentes normas que contienen dichos beneficios y por otro lado, también en los ámbitos que son aplicables.

Es importante mencionar que la metodología propuesta se debe a que los límites particulares siguen siendo aplicables a las donaciones realizadas con posterioridad a todas las modificaciones legales en la materia, de esta forma y como se verá más adelante, corresponderá en primer término aplicar el Límite Global Absoluto y dentro de éste evaluar a las donaciones respecto a los límites establecidos por cada ley específica que permita su uso.

Ley N°18.681, Artículo 69 (DO 31.12.1987, mod. Ley 18.775, Art. 2° DO 14.01.1989); Donaciones a Universidades:

Dice relación con las donaciones a Universidades e Instituciones profesionales estatales y particulares reconocidas por el Estado. Su propósito es financiar la adquisición de bienes inmuebles, equipamiento, así como también la readecuación de infraestructura con el objetivo de apoyar el perfeccionamiento académico y los proyectos de investigación, según el ámbito que corresponda: donantes, donatarios, destino, forma, período, etc.

Ley N°18.985, Artículo 8° (1990) Donaciones con Fines Culturales:

Estas donaciones están destinadas a Universidades e Instituciones profesionales estatales y particulares reconocidas por el Estado, y además a las Corporaciones y Fundaciones sin fines de lucro cuyo objeto exclusivo sea la investigación, desarrollo y difusión de la cultura y el arte; según el ámbito que corresponda: donantes, donatarios, destino, forma, período, etc.

Ley N°19.247, Artículo 3° (1993) Donaciones con Fines Educativas:

El propósito de estas donaciones es constituir un beneficio a los establecimientos educacionales administrados directamente por Municipalidades o Corporaciones, o bien otras instituciones con estos fines señalados específicamente por la propia Ley, según el ámbito que corresponda: donantes, donatarios, destino, forma, período, etc.

Ley N°19.712, Artículos 62° al 68° (2001) Donaciones con Fines Deportivos:

El destino de estas donaciones es establecer beneficios a organismos con fines deportivos, según se indica en la propia Ley, y de acuerdo al ámbito que corresponda: donantes, donatarios, destino, forma, período, etc.

De acuerdo a lo anterior, a continuación se abordarán distintas situaciones a través de ejercicios que entreguen una visión más amplia y práctica de su aplicación.

3.1.- Planteamiento caso N°05

La Sociedad de Personas Ltda., RUT N°79.445.000-2, le presenta la siguiente situación financiera al **31-12-2002**, con el objeto de determinar la correcta impetración de los beneficios por concepto de donaciones efectuadas según la Ley N° 18.681 en su artículo N°69, realizada en el mes de agosto de 2002, en dinero en efectivo.

Antecedentes:	\$	\$
1.- Socios:		
Sr. Pérez: 30%		
Sr. Soto: 70%		
1.- Utilidad Financiera al 31-12-2002		75.120.000
2.- Créditos asociados:		
2.1. PPM	1.200.000	
2.2. V.I.P.C. Agosto de 2002		
3.- En cuentas de Gasto:		
3.1. Impuesto a la Renta (Provisión)	7.500.000	
3.2. Provisión vacaciones (del año)	3.250.000	
3.3. Donación Ley N°18.681 (100%)	8.520.000	
3.4. Depreciación automóvil	852.000	
4.- Capital propio Tributario al término del ejercicio	650.000.000	

A.- Dados los siguientes antecedentes, determinar la base imponible de primera categoría y los impuestos que le afecten a la Sociedad de Personas Ltda., considerando el beneficio tributario de la donación según artículo N° 69, Ley N° 18.681

B.- Además, consideran situación tributaria como gastos rechazados.

C.- Otros antecedentes: UTM \$ 29.389

3.1.1.- Desarrollo caso N°05

Norma Legal

Donaciones a Universidades e Instituciones profesionales estatales y particulares reconocidas por el Estado, siempre que se encuentren comprendidas en la declaración respectiva. Su destino es financiar la adquisición de bienes inmuebles y de equipamiento, como también la readecuación de infraestructura, las que tendrán por objeto apoyar el perfeccionamiento académico además de proyectos de investigación.

Límites

Particular Crédito:

50% de la Donación ó 14.000 UTM, el menor, la diferencia se evalúa de acuerdo al artículo 31 N°7 de la L.I.R. para su aceptación como gasto.

Particular Gasto:

50% restante, se evalúa de acuerdo al artículo 31 N°7 de la L.I.R. para su aceptación como gasto (2% RLI; 1,6 por mil del capital propio tributario)

Global:

NO aplicaba

Desarrollo

	\$	\$
1.- Utilidad Financiera al 31-12-2002		75.120.000
Agregados:		
1.1. Provisión Impuesto a la Renta	7.500.000	
1.2. Provisión vacaciones	3.250.000	
1.3. Donaciones Ley N° 18.681 (2,0%)	8.690.400	
1.4. Depreciación automóvil	852.000	
		20.292.400
Renta Líquida Provisoria al 31-12-2002		95.412.400
Deducciones: Tope donación como gasto (2%)		-1.870.831
Renta Líquida Imponible al 31-12-2002		93.541.569

Cálculo de los topes Particulares:**Gastos:**

a.- 50% Donación	4.345.200
b.- 2% R.L.I. (\$95.412.400/1,02*0,2)	1.870.831
c.- 1,6/1000 CP(\$650.000.000/1,6*1.000)	1.040.000

Crédito:

a.- 50% Donación	4.345.200
b.- 14.000 UTM	411.446.000

A.- Impuesto a pagar:

Impuesto de primera categoría (16%)	14.966.651
Crédito Donación Ley N°18.681	-4.345.200
P.P.M.	<u>-1.200.000</u>
Impuesto a pagar	9.421.451

B. Gastos Rechazados:

Donación	Total	Gasto			Crédito	
		50%	Aceptado	Rechazado	50%	GR NO 21
L. N°18.681	8.690.400	4.345.200	-1.870.831	-2.474.369	4.345.200	-4.345.200

3.2.- Planteamiento caso N°06

La Sociedad Anónima, RUT N°93.000.111-5, le presenta la siguiente situación financiera al **31-12-2002**, con el objeto de determinar la correcta impetración de los beneficios por concepto de donaciones efectuadas según la Ley N° 18.985 (Fines culturales), realizada en el mes de agosto de 2002 en dinero en efectivo.

Antecedentes:

	\$	\$
1.- Utilidad Financiera al 31-12-2002		45.200.300
2.- Créditos asociados:		
2.1. PPM	1.500.000	
3.- En cuentas de Gasto:		
3.1. Impuesto a la Renta (Provisión)	6.500.000	
3.2. Provisión vacaciones (del año)	1.258.000	
3.3. Donación Ley N°18.985 (100%)	7.800.000	
3.4. Gasto Automóvil pagado ®	1.200.000	
4.- C.P. Tributario al término del ejercicio	450.000.000	

A.- Dados los siguientes antecedentes, determinar la base imponible de primera categoría y los impuestos que le afecten a la Sociedad Anónima, considerando el beneficio tributario de la donación según la Ley N° 18.985.

B.- Situación tributaria Gastos Rechazados:

C.- Además, consideran Base Imponible artículo 21 inciso tercero, Ley de Impuesto a la Renta:

D.-Otros antecedentes: UTM 29.389

3.2.1.- Desarrollo caso N°06

Norma Legal

El objeto de estas donaciones es a Universidades e Instituciones Profesionales estatales y particulares reconocidas por el Estado, y a las Corporaciones y Fundaciones sin fines de lucro, cuyo objetivo exclusivo sea la investigación, desarrollo y difusión de la cultura y el arte.

Límites

Particular Crédito:

50% de la Donación, con tope del 2% de la Base Imponible ó 14.000 UTM, el menor. El 50% restante puede deducirse como gasto de la RLI **sin tope**.

Particular Gasto:

50% restante más diferencia anterior, puede deducirse como gasto de la RLI **sin tope**.

Global:

NO aplicaba

Desarrollo

	\$	\$
1.- Utilidad Financiera al 31-12-2002		45.200.300
Agregados:		
1.1. Provisión Impuesto a la Renta	6.500.000	
1.2. Provisión vacaciones	1.258.000	
1.3. Crédito por donaciones Ley N°18.985	1.080.782	
1.3. Gasto de automóvil pagado ®	<u>1.200.000</u>	<u>10.038.782</u>
Renta Liquida Imponible al 31-12-2002		55.239.082
Desagregados: Gastos de automóvil pagado y reajustado		<u>-1.200.000</u>
Base Imponible de Primera Categoría al 31-12-2002		54.039.082

Cálculo de los topes Particulares: (Donación \$7.800.000 = 100%)**Crédito:**

a.- 50% Donación	3.900.000
b.- 14.000 UTM	411.446.000
c.- 2% RLI (\$52.958.300/0,98*0,02)	1.080.782

A.- Impuesto a pagar:

Impuesto de primera categoría (16%)	8.646.253
Crédito Donación Ley N°18.985	-1.080.782
P.P.M.	<u>-1.500.000</u>

Impuesto a pagar	6.065.471
-------------------------	------------------

B.- Gastos Rechazados:

Donación	Total	Gasto			Crédito	
		50%	Aceptado	Rechazado	50%	Aceptado
Ley N°18.985	7.800.000	3.900.000	6.719.218	0	3.900.000	-1.080.782

C.- Base Imponible artículo 21 inciso tercero L.I.R.:	\$
Impuesto 35%	1.200.000
	420.000

4.- DONACIONES EFECTUADAS CON FRANQUICIA TRIBUTARIA DESPUES DE LA LEY 19.885 DEL 06 DE AGOSTO DE 2003, MODIFICADA POR LA LEY 20.316, PUBLICADA EL DÍA 09 DE ENERO DE 2009, CUYA VIGENCIA FUE ESTABLECIDA POR LA LEY 20.431 de 2010.

En el diario oficial de 09 de enero de 2009, se publicó la ley 20.316, la cual incorporó una serie modificaciones a la Ley 19.885, que estableció beneficios tributarios para los contribuyentes de la primera categoría que efectúen donaciones a instituciones que presten servicios directos a personas de escasos recursos o con discapacidad, al Fondo Mixto de Apoyo Social y a entidades de carácter político, fijando un Limite Global Absoluto para la generalidad de las donaciones, donde se establece que las donaciones que efectúe un contribuyente de Primera Categoría de la Ley de Impuesto a la Renta, deberán ser evaluadas en su conjunto tanto para aquellas que se establecieron que su beneficio era un gasto necesario y para aquellas que llevan consigo un beneficio tributario de crédito contra el impuesto de primera categoría, y éstas no deberán superar en total el 5% (4.5% inicial el año 2003) de la Renta Líquida Imponible, a saber:

Luego de ello, se publicó en el diario oficial de 26 de enero de 2010, el Decreto Supremo 77 de 02 de junio de 2009, que junto con derogar el anterior Reglamento de la ley 19.885, contenido en el Decreto Supremo 266 de 2004 del Ministerio de Planificación, aprobó el actual Reglamento del Fondo Mixto de Apoyo Social y de las donaciones con fines sociales sujetas a los beneficios tributarios contemplados en el Título I de la ley 19.885.

Este ítem da cuenta de las diferentes normas que contienen dichos beneficios y por otro lado, también en los ámbitos que son aplicables.

Los beneficios tributarios ya sea como crédito o gasto de las donaciones respectivas que establecía la citada ley hasta antes de las modificaciones legales señaladas, se encontraban circunscritos al ámbito de los contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría. La ley 20.316, entre otros aspectos, amplió a los contribuyentes del Impuesto Global Complementario (IGC), y contribuyentes del Impuesto Único de Segunda Categoría (IUSC), en los términos que señala el texto modificado de la Ley N°19.885.

Ley 19.885; Donaciones Fines Sociales (06 de agosto de 2003):

La presente disposición esta focalizada a entregar en carácter de crédito, una determinada parte de los montos efectivamente donados a Instituciones que presten servicios directos a personas de escasos recursos o discapacitadas pertenecientes al Fondo de Apoyo Social, y a entidades de carácter político según se instruye.

Ley N°18.681, Artículo 69 (DO 31.12.1987, mod. Ley 18.775, Art. 2° DO 14.01.1989); Donaciones a Universidades:

Se refiere a las donaciones a Universidades e Instituciones profesionales estatales y particulares reconocidas por el Estado. Su propósito es financiar la adquisición de bienes inmuebles y de equipamiento, como también la readecuación de infraestructura, las que tendrán por objeto apoyar el perfeccionamiento académico y los proyectos de investigación, de acuerdo al ámbito que corresponda: donantes, donatarios, destino, forma, período, etc.

Ley N°18.985, Artículo 8° (1990) Donaciones con Fines Culturales:

Estas donaciones están dirigidas a Universidades e Instituciones profesionales estatales y particulares reconocidas por el Estado, y a las Corporaciones y Fundaciones sin fines de lucro cuyo objeto exclusivo sea la investigación, desarrollo y difusión de la cultura y el arte, de acuerdo al ámbito que corresponda: donantes, donatarios, destino, forma, período, etc.

Ley N°19.247, Artículo 3° (1993) Donaciones con Fines Educativas:

El propósito de estas donaciones es establecer un beneficio a establecimientos educacionales administrados directamente por las Municipalidades o por Corporaciones, o bien otras instituciones con estos fines señalados por la propia Ley, y de acuerdo al ámbito que corresponda: donantes, donatarios, destino, forma, período, etc.

Ley N°19.712, Artículos 62° al 68° (2001) Donaciones con Fines Deportivos:

El objeto de estas donaciones es establecer un beneficio a organismos con fines deportivos, según se indica en la propia Ley, y de acuerdo al ámbito que corresponda: donantes, donatarios, destino, forma, período, etc.

DL N°3.063, artículo 46, Donaciones Rentas Municipales

Donaciones efectuadas a ciertos establecimientos educacionales y organismos sin fines de lucro.

DL N°45, Donaciones Estado o Comité de Navidad

Donaciones efectuadas al estado de Chile con objeto de cooperar a la recuperación económica del país o las donaciones efectuadas al Comité de Navidad.

Ley N°18.899, artículo 46, Donaciones Fundación Teresa de Los Andes

Donaciones efectuadas a la Fundación Teresa de Los Andes, con el objeto de construir el Santuario ubicado en la provincia de Los Andes.

DL 824, artículo 1°, artículo 31 Inciso 3°, número 7,

Donaciones consideradas necesarias para producir la renta, con el objeto de la realización de programas de instrucción básica o media gratuita, técnica, profesional o universitaria en el país, ya sean privadas o fiscales.

Entre otras normas.

Dicho lo anterior, a continuación se abordarán distintas situaciones a través de ejercicios que entreguen una visión más amplia y práctica de su aplicación.

4.1.- Planteamiento caso N°07

Sociedad de Personas Ltda., RUT N°77.111.222-3, le presenta la siguiente situación financiera determinada al **31-12-2009**, con el objeto de determinar la correcta imputación de los beneficios por concepto de donaciones contenidas en la Ley N°19.885, efectuada en el mes de agosto de 2009, en dinero en efectivo.

Antecedentes:	\$	\$
1.- Utilidad Financiera al 31-12-2009		85.620.000
2.- Créditos asociados:		
2.1. PPM	2.000.000	
3.- En cuentas de Gasto:		
3.1. Impuesto a la Renta (Provisión)	5.500.000	
3.2. Provisión vacaciones (del año)	2.500.000	
3.3. Donación con fines Culturales	3.500.000	
3.4. Donaciones de Art. 31 Inc. 3° N°7	5.200.000	

3.5. Donaciones Deportivas	3.500.000
3.6. Gastos de automóvil (Diciembre)	850.000
3.7. Costo de Venta	50.000.000
3.8. Remuneraciones	42.000.000
4.- Capital propio Tributario al término del ejercicio	520.000.000
5.- UTM	30.000

A.- Dados los siguientes antecedentes, determinar la base imponible de primera categoría y los impuestos que le afecten a la Sociedad de Personas Ltda.

B.- Además, considerar situación tributaria de gastos rechazados.

4.1.1.- Desarrollo caso N°07

Norma Legal

La presente disposición está focalizada a entregar en carácter de crédito, una determinada parte de los montos efectivamente donados a instituciones que presten servicios directos a personas de escasos recursos o discapacitadas pertenecientes al fondo de apoyo social, y a entidades de carácter político según se indica, además en su artículo 10° se establece que las donaciones que efectúe un contribuyente de Primera Categoría de la Ley de la Renta, deberán ser evaluadas en su conjunto y éstas no deberán superar en total el 4,5% (Hoy un 5,0%) de la renta líquida imponible, reforma Ley 20.316 publicada el día 09 de enero de 2009.

Límites

Particular Crédito:

50% de la Donación, con tope del 2% de la Base Imponible ó 14.000 UTM, el menor. El 50% restante puede deducirse como gasto de la RLI **sin tope**.

Particular Gasto:

50% restante más diferencia anterior, puede deducirse como gasto de la RLI **sin tope**.
Dentro de LGA.

Global:

NO aplicaba

Desarrollo

	\$	\$
1.- Utilidad Financiera al 31 de diciembre de 2009		85.620.000
Agregados:		
1.1. Provisión Impuesto a la Renta:	5.500.000	
1.2. Provisión Vacaciones:	2.500.000	
1.3. Donación con fines Culturales ®	3.507.000	
1.4. Donaciones de Art. 31 Inc. 3° N°7 ®	5.210.400	
1.5. Donaciones Deportivas®	3.507.000	
1.6. Gastos de automóvil	850.000	21.074.400
Renta Líquida Imponible Provisoria para LGA		106.694.400
Limite Global Absoluto	106.694.400	5% 5.334.720

Detalle Donaciones	Monto	%	Límite	G R
1. Donación con fines Culturales:	3.507.000	28,69%	1.530.531	1.976.469
2. Donaciones de Art. 31 Inc. 3° N°7	5.210.400	42,62%	2.273.658	2.936.742
3. Donaciones Deportivas	3.507.000	28,69%	1.530.531	1.976.469
TOTALES	12.224.400	100,00%	5.334.720	6.889.680

Renta Líquida Imponible para Límites específicos

1.- Utilidad Financiera al 31-12-2009		85.620.000
Agregados:		
1.1. Provisión Impuesto a la Renta:	5.500.000	
1.2. Provisión Vacaciones:	2.500.000	
1.3. Gastos de automóvil	850.000	
1.4. Excedente LGA	6.889.680	15.739.680
RLI Provisoria para efectos de determinar los Límites Particulares:		101.359.680
Agregado Donaciones Art 31 inc. 3° N°7		2.273.815
Renta Líquida antes de imputación de gastos		103.633.338
Cálculo de los topes Particulares:	\$	
Gasto: (\$103.633.338/1,02*0,02)	2.032.026	
Donaciones Gasto:		
a.- 2% RLI (\$103.633.338/1,02*0,02)	2.032.026	
b.- 1,6 por mil Capital Propio	832.000	
Tope Gasto por Donaciones		-2.032.026
RLI después de imputación de gastos y antes de imputación de créditos		101.601.311

Cálculo de los topes Particulares: \$
Crédito: (\$101.601.311/0,96*0,04) **4.233.338**

Donaciones Culturales:

a.- 50% Donación dentro del LGA	765.266	765.266
b.- 14.000	420.000.000	
c.- 2% RLI	2.116.694	

Donaciones Deportivas:

a.- 50% Donación dentro del LGA	765.266	765.266
b.- 14.000	420.000.000	
c.- 2% RLI	2.116.694	

Renta Liquida Imponible Definitiva al 31-12-2009**103.131.843****A.- Impuesto a pagar:**

Impuesto de primera categoría (17%)	17.532.413
Crédito Donación Culturales	-765.266
Crédito Donación Deportivas	-765.266
PPM	-2.000.000

Impuesto a pagar	14.001.882
-------------------------	-------------------

Donación	TOTAL	BENEFICIO		GASTO RECH.	
		Gasto	Crédito	Afecto	No Afecto
Donaciones Culturales	3.507.000	765.266	765.266	1.976.468	765.266
Donaciones Deportivas	3.507.000	765.266	765.266	1.976.468	765.266
Donaciones Art 31 Inc.3° N°7	5.210.400	2.032.026	0	3.178.374	
Total donaciones	12.224.400	3.562.558	1.530.532	7.131.310	1.530.532

1.- Resultado Financiero declarado al 31 de diciembre de 2009 **85.620.000**

2.- Gastos rechazados LGA 6.889.680

3.- Gastos rechazados Particular 1.772.163

4.- Otros agregados a la RLI 8.850.000

Resultado Liquida Imponible Definitiva al 31-12-2009 **103.131.843**

5. BREVE RESUMEN CIRCULAR N°44 DEL 29 DE JULIO DEL 2010: TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LAS DONACIONES EFECTUADAS AL FONDO NACIONAL DE LA RECONSTRUCCIÓN, EN CASO DE CATÁSTROFE

En el Diario Oficial del 28 de mayo de 2010, se publicó la Ley N° 20.444, que crea el Fondo Nacional de la Reconstrucción y establece beneficios tributarios para los contribuyentes que efectúen donaciones en caso de catástrofe a dicho Fondo, de acuerdo a los siguientes requisitos:

5.1.- 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, etc., que puedan ocurrir en el territorio nacional.

5.2.- Donaciones que pueden acogerse a los beneficios de esta Ley:

5.2.1.- Donaciones sin destinación específica

Pueden acogerse a los beneficios tributarios de la Ley, las donaciones procedentes tanto de Chile como del extranjero, según el caso:

- a) **Donaciones en dinero o en moneda extranjera:** Cuando le conste al Ministerio de Hacienda, que así ha ocurrido, mediante depósito u otro documento que establezca el reglamento.
- 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.
- 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 y entrega de las especies donadas.

5.2.2.- Donaciones para financiar obras específicas

Las donaciones efectuadas al Fondo, procedentes tanto de Chile como del extranjero, que tengan por objeto financiar obras específicas.

5.3.- Beneficios tributarios:

5.3.1.- En el Impuesto a la Renta

- Contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría (IDPC).
 - Podrán rebajarse como gasto.
- Contribuyentes del Impuesto Global Complementario (IGC).
 - Podrán deducirse o imputarse como crédito un porcentaje según se determine o no rentas efectivas.
- Contribuyentes del Impuesto Único de Segunda Categoría (IUSC) y del Impuesto Adicional (IA).
 - Podrán rebajarse como crédito un porcentaje.

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

- Donaciones en especies destinadas al Fondo.
 - No se afectarán.
- Donantes que sean contribuyentes de esta 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 los efectos de determinar proporcionalidad.

5.3.3.- En el Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones (IHAD)

Las 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.

5.4.- Donatarios

Conforme a los artículos 3° y 8° de la Ley, las donaciones en dinero o especies deben efectuarse al Fondo.

5.5.- Obligaciones de información

La Ley establece que los donantes, deberán informar el monto de la donación efectuada. Se encuentran obligados a informar los siguientes contribuyentes:

1. Los contribuyentes del IDPC.
2. Los empleadores, habilitados o pagadores de las rentas contempladas en el N° 1, del artículo 43 de la LIR.
3. Los retenedores que se encuentren obligados a practicar las retenciones que ordena el artículo 74, N°4, de la LIR.

5.6.- Obligación de certificar por parte del Ministerio de Hacienda

La Ley, dispone que el Ministerio de Hacienda deberá emitir los certificados que den cuenta de las donaciones efectuadas.

5.7.- Beneficios tributarios relacionados con el Impuesto a la Renta

5.7.1.- 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.
- **Donatario:** El donatario hábil para estos efectos es el Fisco de Chile.
- **Beneficio tributario:** Los beneficios tributarios establecidos en el Título II de la Ley.

a.1) Donaciones efectuadas en dinero:

- i. **Beneficio Tributario:** Podrán rebajar como gasto las sumas donadas de la renta líquida imponible (RLI).
- ii. **Límite del beneficio:** El monto del gasto a deducir en cada ejercicio, no podrá exceder de la RLI determinada.
- 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, este podrá deducirse hasta en los 3 ejercicios siguientes en la forma indicada en el siguiente párrafo.
- iv. **Tratamiento tributario de la donación en exceso y su reajuste:** El exceso de donación que no pudo ser deducida, tiene el carácter de un gasto diferido.

- v. **Situación tributaria del exceso no rebajado como gasto:** Si el exceso no pueda ser rebajado como gasto dentro de los ejercicios señalados anteriormente, éste deberá agregarse a la RLI.

a.2) Donaciones efectuadas en especies:

- i. **Beneficio tributario:** Los contribuyentes podrán rebajar de la RLI las donaciones en especies.
- ii. **Límite del beneficio:** El monto del gasto a deducir, no podrá exceder de la cantidad mayor.
- iii. **Ejercicio en que procede la rebaja como gasto:** Se debe realizar en el ejercicio en que la donación se efectúa.
- 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 valor de los bienes donados será el valor de costo que tengan para los efectos de la LIR.

b) Donaciones para financiar obras específicas

Se aplica 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, se deberá realizar sólo en el ejercicio en que la donación se efectúa.

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

b.3) Gastos en el desarrollo de actividades complementarias: Los gastos vinculados al uso de personal, insumos o equipamiento del contribuyente, se podrán deducir de la RLI en la medida que se destinen al desarrollo de actividades que complementen la principal.

5.7.2.- 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.

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

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

b) Donaciones para financiar obras específicas

Tienen el mismo tratamiento tributario previsto para las donaciones sin destinación a obras específicas, excepto que sólo pueden ser imputadas como crédito contra el IGC por un monto equivalente al 27% de las donaciones.

5.7.3.- 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.
- 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:** En el período en que el empleador haga el descuento por planilla de la donación respectiva.
- iv. **Orden de imputación del crédito:** El crédito se imputará a continuación de cualquier otro crédito.

b) Donaciones para financiar obras específicas

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.

5.7.4.- Contribuyentes del IA

a) **Donantes:** Son 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:** Podrán imputar como crédito contra el IA que grave los retiros, remesas o distribuciones que reciban, un monto equivalente al 35% de la donación.
- ii. **Límite del beneficio:** El crédito a imputar contra el IA, equivale a un 35% de la suma conformada por las diferentes cantidades.
- iii. **Período y forma en que procede la imputación del crédito.**

b.1) Imputación en contra de la retención de IA

El contribuyente deberá entregar al agente retenedor, la copia del certificado emitido por el Ministerio de Hacienda, donde se deberá distinguir:

b.1.1) Imputación provisoria: Podrán imputar el crédito determinado provisoriamente en la forma señalada en el literal ii.

b.1.2) Imputación definitiva: Podrán imputar el crédito los contribuyentes o accionistas sin domicilio ni residencia en el país de sociedades anónimas y en comandita, por acciones constituidas en Chile.

b.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).

- i. **El crédito por la donación reemplaza los demás créditos:** El crédito por donaciones reemplazará a los demás créditos tributarios a que el contribuyente tenía derecho por la renta respectiva.
- ii. **Efecto del crédito en la determinación de la base imponible del Impuesto Adicional:** 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

Tienen el mismo tratamiento tributario previsto para las donaciones sin destino específico, a excepción de que el monto del crédito en este caso, sólo asciende a un 23% de las donaciones efectuadas en el período respectivo.

c.1) Particularidades de las obras específicas

Pueden acogerse las donaciones destinadas al Fondo que sirvan para financiar obras específicas, según estas particularidades:

- i. **Donaciones con destino de naturaleza privada:** Sólo con la autorización del Ministerio de Hacienda.
- ii. **Ejecución de 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.
- iii. **Fiscalización del Ministerio de Hacienda y de este Servicio:** El Ministerio de Hacienda coordinará la fiscalización y cumplimiento de los convenios indicados.
- iv. **Sanciones por incumplimiento del convenio:** El Subsecretario de Hacienda, podrá declarar el incumplimiento mediante resolución fundada del o los Ministerios.

5.8.- Aplicación del Límite Global Absoluto

Las donaciones efectuadas en conformidad a la Ley, no se someterán a los límites señalados en el artículo 10° de la Ley 19.885.

5.9.- Donaciones no forman parte del costo

Conforme a lo dispuesto en el artículo 8°, de la Ley, en el caso de obras privadas, no podrá incrementarse por el monto de las donaciones recibidas conforme a esta Ley.

5.10.- 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:** Las donaciones en especies que efectúen los contribuyentes del IDPC, no se afectarán con los impuestos de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.
- ii. **Derecho al crédito fiscal:** Los contribuyentes conservarán el derecho al uso como crédito fiscal, del impuesto 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.

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

Se establece que tales actividades no se encontrarán gravadas con IVA. Los contribuyentes conservarán el derecho al uso como crédito fiscal del IVA, en la adquisición de bienes o servicios utilizados para llevar a cabo dichas actividades.

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.

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

a) Donaciones efectuadas sin destinación a obras específicas

- i. **Beneficio tributario:** 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.
- ii. **Donantes y beneficiarios del crédito:**
 - a. Las personas 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.
 - b. Las sucesiones hereditarias 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.
- iii. **Forma de acreditar el beneficio:** Para que los herederos o legatarios acrediten la procedencia de la imputación del crédito, los donantes deberán solicitar al Servicio, la emisión de un certificado que establezca lo siguiente:
 - a. **Caso en que el donante sea el propio causante:** La existencia del crédito tributario; su monto, expresado en Unidades de Fomento; la individualización del contribuyente; y la constatación de que el crédito, podrá imputarse al pago del impuesto a las asignaciones hereditarias que se devengue tras el fallecimiento del contribuyente.
 - b. **Caso en que el donante sea la sucesión hereditaria:** La existencia del crédito tributario; su monto, expresado en Unidades de Fomento; la individualización del causante y sus sucesores; la constatación de que, 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.
- iv. **Forma de imputar el beneficio:** Dispone que el crédito se distribuirá en la forma que se indica a continuación:
 - a. Entre todos los herederos o legatarios.
 - b. En la forma en que los herederos o legatarios, establezcan en la liquidación del impuesto a las herencias.
- v. **Oportunidad en que procede la imputación del crédito:** Podrá efectuarse sólo al momento en que corresponda efectuar el pago del impuesto a las asignaciones hereditarias.
- vi. **Orden de imputación del 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 efectuadas para financiar obras específicas

Tienen el mismo tratamiento tributario previsto para las donaciones efectuadas sin fines específicos.

5.12.- Sanciones al mal uso de los beneficios

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

- a) Las instituciones o personas beneficiarias de obras específicas a que se refiere esta Ley, no podrán realizar ninguna contraprestación.
- b) Cuando se trate de obras de infraestructura privada, no se aplicarán sus beneficios cuando el donante se encuentre relacionado con el beneficiario.
- c) El Subsecretario de Hacienda podrá declarar, mediante resolución fundada o la autoridad que corresponda, el incumplimiento de sus términos y condiciones.

5.13.- Otras normas de la ley

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

Las donaciones a que se refiere esta Ley están exentas del Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones establecido en la Ley 16.271.

b) Incompatibilidad de beneficios

Las donaciones acogidas a los beneficios tributarios de esta Ley, no podrán, acogerse a otros beneficios tributarios contemplados en otras leyes.

c) Reconocimiento moral

Las obras financiadas por aportes de terceros, pueden disponer en un lugar visible de una placa recordatoria.

d) Liberación de impuestos, derechos, tasas u otro gravamen aduanero

Establece que cuando los contribuyentes efectúen donaciones en especies, estas importaciones estarán liberadas de todo tipo de impuesto, derecho, tasa u otro gravamen que sea percibido por Aduanas.

e) Exclusión de las empresas del estado

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, fue reemplazado por uno nuevo, conforme a lo dispuesto por el artículo 18° de la Ley 20.444, que ha tenido por objeto lo siguiente:

- i. **Limitar el objeto de las donaciones:** Para aquellas 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.
- ii. **Límite Global Absoluto:** Se encuentra sujeta a los límites que establece el artículo 10, de la Ley N° 19.885.

5.14.- Vigencia de la ley

Conforme a lo dispuesto por el artículo 20°, de la Ley, ésta entrará en vigencia a partir de su publicación en el Diario Oficial, el día 28 de mayo de 2010.

5.15.- Donaciones que se pueden acoger al beneficio tributario Ley N°20.444 publicada en el Diario Oficial del 28 de mayo de 2010

A modo de ejemplo, se consideró a un contribuyente del Impuesto Adicional (Donante) por los retiros, remesas o distribuciones que reciban.

5.15.1.- Planteamiento caso N°08

La empresa Sociedad Anónima, RUT N°94.111.222-0, le presenta la siguiente información relacionada a la distribución de un dividendo en septiembre de 2010 a un accionista No residente en Chile, con el objeto de determinar la correcta impetración de beneficio tributario por una donación al Fondo efectuada, SIN destinación a obra específica contra del Impuesto Adicional, según se detalla:

Antecedentes:	\$
1.- FUT a la fecha de la distribución	0
2.- FUNT a la fecha de la distribución	0

3.- Monto de la Donación	6.500.000
4.- Dividendo distribuido accionista Sin Residencia en Chile	17.500.000
5.- Otros antecedentes:	
VIPC septiembre a diciembre de 2010 (supuesto)	3%
Tasa impositiva	17%

5.15.2.- Desarrollo caso N°08

Norma Legal

La presente disposición está focalizada a entregar en carácter de crédito contra el Impuesto Adicional, que grave los retiros, remesas o distribuciones que reciban un monto equivalente al 35% de las donaciones reajustadas e incrementadas 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:

Desarrollo

	\$	\$
A: Situación del dividendo:		
1.- Dividendo distribuido	17.500.000	
2.- Incremento Impuesto de Primera Categoría	3.584.333	
3.- Dividendo Incrementado	<u>21.084.333</u>	
4.- Impuesto según tasa (35%)	7.379.516	
B: Donación:		
1.- Monto donación	6.500.000	
2.- Crédito a que tiene derecho el contribuyente	<u>1.331.324</u>	
3.- Base para calcular el crédito por donación:	7.831.324	
4.- Monto del Crédito por Donación (35%):	2.740.963	
C: Imputación del crédito por Donación:		
1.- Impuesto Adicional según Tasa:	7.379.516	
2.- Crédito por Impuesto de Primera Categoría:	-1.331.324	
3.- Crédito por Donaciones	<u>-2.740.963</u>	
4.- Impuesto Adicional a pagar:		3.307.230

El crédito por impuesto de primera categoría que se reemplaza (Art. 6, inc. 2°) por el crédito por donaciones, corresponde a los **\$1.331.324**, que sirvieron de base para calcular el mismo.

6.- COMENTARIOS FINALES

Luego de mostrar con ejemplos prácticos las disposiciones legales referidas a las donaciones, se puede concluir que para acogerse a los beneficios tributarios adosados a las donaciones, los contribuyentes deben efectuar un análisis integral de estas variadas normas donde se consideran además las variables específicas de cada franquicia, las cuales a contar del año 2003 pasan a ser conjuntas, donde se restringe el uso de las donaciones a límites particulares y también globales donde al final se contraponen.

Todo aquello nos muestra que cada reforma descrita sobre las donaciones se plantea como una forma de incentivar su uso. Sin embargo, la ley promulgada el año 2003 significó un retroceso, pues atentó contra un sistema que probó ser eficiente en la atención de necesidades sociales.

Los términos que se manejan para hacer uso de estas franquicias son variables, pues no se sabe si se cumplen estos límites hasta terminado el ejercicio, lo que conlleva que al momento de la donación no se puede visualizar su condición definitiva.

También para este período, se incorporó un mecanismo para los contribuyentes de impuestos de herencias y donaciones, que le permite descontar parte de lo donado del impuesto a pagar una vez fallecido el donante. En todo caso en Chile los pagos por este tipo de impuesto lo realizan los segmentos de más altos ingresos.

Nuestro país como otras naciones del mundo, tiene carencias sociales, de infraestructura, etc., por lo tanto es a través de la recaudación de los impuestos que estos se asignan de acuerdo a distintos criterios vinculados a los programas o proyectos del gobierno de turno.

Las donaciones alteran radicalmente este proceso, esto quiere decir, que cada empresario decide por sí y ante sí, a cuál necesidad, a cuál grupo social, y dónde asigna recursos.

Sin embargo, es importante para un Estado moderno que exista transparencia y libertad para que las personas puedan donar con los fines sociales que estimen más convenientes.

