

DONACIONES Y GASTO NECESARIO A CAUSA DEL COVID-19

Con fecha 29 de abril de 2020 el SII publicó la Circular N° 32 que se refiere e imparte instrucciones sobre el tratamiento tributario (deducciones) de gastos y donaciones asociados al brote mundial del virus denominado coronavirus-2 o COVID-19, en particular atendidas las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.210 al artículo 31 de la Ley de Impuesto a la Renta (LIR). Posteriormente, se dictó la Resolución Ex. N° 49 de fecha 30 de abril de 2020 que *“Crea modelo de certificado N° 66 sobre donaciones asociadas al brote mundial del virus denominado coronavirus-2 o covid-19”*, la que fue modificada por la Resolución Ex. N° 61 de fecha 17 de junio de 2020.

A. GASTOS NECESARIOS (artículo 31 LIR).

Destaca la Circular que con la modificación legal, habrá gastos que no siempre podrán garantizar la obtención de una cierta renta, dejando atrás aquella interpretación que sostenía que un gasto, para poder ser tributariamente aceptado, debía estar directa y claramente vinculado a la generación de una renta del ejercicio.

Así, la Circular 32 establece expresamente que no sólo son gastos necesarios aquellos desembolsos que efectivamente generen rentas gravadas con el Impuesto de Primera Categoría (IDPC), sino que también aquellos que sean aptos o tengan la potencialidad de generar rentas, sea en el mismo ejercicio en que se efectúa el gasto o en los futuros ejercicios, aunque en definitiva no se generen, siempre que los desembolsos estén asociados al interés, desarrollo o mantención del giro o negocio, sea que su origen provenga o no de una obligación contractual.

En cuanto a la “necesidad” del gasto deberá determinarse considerando, en los hechos, el giro del contribuyente o la actividad económica que realiza, entendiendo que son necesarios los desembolsos que tienen por objeto el desarrollo y la mantención del giro o actividad de la Primera Categoría, lo que comprende también la realización de nuevos proyectos o actividades económicas que se tenga interés en desarrollar.

Así, a título meramente ejemplar, podrán rebajarse como gastos:

- a. Desembolsos relacionados con proyectos empresariales en que exista una razonable vinculación entre el desembolso y la finalidad o propósito previsto por el contribuyente al momento de efectuar dicho desembolso. Ahora, si, en definitiva, ese propósito o finalidad se frustra, ello no conlleva a que se torne en innecesario el gasto.
- b. Desembolsos que, si bien no tienen una vinculación directa con la obtención de rentas ni con el desarrollo de nuevos proyectos, igualmente dicen relación con la mantención de la actividad o negocio.
- c. Desembolsos incurridos en relación a actividades económicas que aparejan ciertos riesgos que les son propios o cuya materialización, en cierta medida, son parte del negocio.
- d. Desembolsos relacionados con eventualidades o imprevistos cuya ocurrencia es transversal a las actividades económicas.
- e. Desembolsos destinados a resguardar la salud, propiciar un buen clima laboral, profundizar la participación en el mercado, fidelizar clientes, entre otros.

Finalmente, tratándose de gastos efectuados con relacionados, para que este sea aceptado debe ser de un monto “razonable”, y, por último, en caso alguno se aceptarán gastos vinculados a actividades ilícitas.

En este sentido la citada Circular N° 32 vino a adelantar el criterio establecido por el ente fiscalizador a través de la Circular N° 53 de 10 de agosto de 2020, referido a la nueva interpretación administrativa dada al artículo 31 de la LIR sobre los gastos necesarios para producir la renta.

B. GASTOS ASOCIADOS AL COVID-19

La circular 32 señala expresamente que pueden deducirse como gasto:

- a) Aquellas cantidades incurridas, voluntaria u obligatoriamente, por los contribuyentes y destinados a evitar, contener o disminuir la propagación del COVID-19;

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

En consecuencia, y cumpliéndose los demás requisitos, deben aceptarse como gasto:

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

Los bienes o servicios señalados en los párrafos precedentes y entregados gratuitamente por los contribuyentes de manera general a sus trabajadores y terceros no califican, para quienes los reciben o se benefician de ellos, como incrementos constitutivos de renta tributable, salvo las remuneraciones que continúen siendo pagadas, todo ello independientemente del tipo de actividad del contribuyente (industrial, comercial, extractiva, etc.).

C. DONACIONES:

C.1. Donaciones al Fisco

Las donaciones efectuadas a los órganos y servicios públicos incluidos en la Ley de Presupuestos que forman parte del “Fisco” tienen el siguiente tratamiento tributario.

- a) Están exentas de toda clase de impuestos, incluyendo el IVA en la importación de bienes donados;
- b) Tienen la calidad de gasto necesario para producir la renta para los efectos de lo establecido en la LIR;
- c) No están sujetas al límite global absoluto (en adelante, “LGA”) establecido en el artículo 10 de la ley N° 19.885 (5% de la RLI, o, en caso de pérdida, 4,8 x 1000 del CPT o 1,6 x 1000 del CE); y,
- d) No requieren del trámite de la insinuación (autorización judicial).

C.2. Donaciones efectuadas al amparo del artículo 4° de la Ley N° 19.896

Estas donaciones de bienes y recursos están sujetas a las siguientes reglas:

- a) Deben ser efectuadas “a los órganos y servicios públicos incluidos en la Ley de Presupuestos” que, a su turno, forman parte del “Fisco”.
- b) Pueden ser donantes contribuyentes de primera categoría que declaren renta efectiva con contabilidad completa o que estén acogidos a un régimen simplificado para MYPIME; también pueden ser donantes los contribuyentes del artículo 42 N° 2 de la LIR que declaren renta y gastos efectivos o hayan optado por tributar conforme a las normas de la primera categoría (Sociedades Profesionales).
- c) No requieren autorización del Ministerio de Hacienda, por estar en presencia de una situación de emergencia o calamidad pública, que no requiere declaración de “estado de emergencia” ni “zona de catástrofe” (tampoco se requiere esta autorización cuando la donación no exceda al equivalente en moneda nacional de 250 UTM al momento del ofrecimiento por donante o por donatario y/o cuando recaiga sobre bienes sujetos a próximo deterioro o descomposición).
- d) Están sujetas a los siguientes beneficios tributarios:
 - Están exentas de toda clase de impuestos,

- Tienen la calidad de gasto necesario para los efectos de LIR,
- No están sujetas al límite global absoluto establecido en el artículo 10 de la ley N° 19.885, y,
- No requieren del trámite de la insinuación.

C.3. Donaciones al amparo del artículo 7° de la Ley N° 16.282 asociadas al COVID-19

Se trata de donaciones que se efectúen con ocasión de la catástrofe o calamidad pública, al Estado, a personas naturales o jurídicas de derecho público o fundaciones o corporaciones de derecho privado, a las Universidades reconocidas por el Estado, o que Chile haga a un país extranjero, que permitan satisfacer las necesidades básicas de alimentación, abrigo, habitación, salud, aseo, ornato, remoción de escombros, educación, comunicación y transporte de los habitantes de las zonas afectadas.

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

C.3.1. Requisitos de procedencia:

- i. Que, exista un decreto supremo fundado, del Presidente de la República, que declare la existencia de un sismo o catástrofe (cumpliendo demás requisitos genéricos);
- ii. Que las donaciones se efectúen con ocasión de una catástrofe o calamidad pública;
- iii. Pueden ser donantes los contribuyentes del IDPC, que tributen en base a renta efectiva y los contribuyentes del artículo 42 N° 1 y N° 2 de la LIR.
- iv. Que sean efectuadas, en carácter de donatarios, al Estado, a personas naturales o jurídicas de derecho público o fundaciones o corporaciones de derecho privado, a las Universidades reconocidas por el Estado; y,

- v. Que permitan satisfacer las necesidades básicas de alimentación, abrigo, habitación, salud, aseo, ornato, remoción de escombros, educación, comunicación y transporte de los habitantes de las zonas afectadas.
- vi. Están exentos del trámite de la insinuación.

C.3.2. Beneficios Tributarios

- i. Están exentos del impuesto a las donaciones y del impuesto sobre Timbres y Estampillas.
- ii. En materia de impuesto a la renta, el monto de las donaciones pueden rebajarse como gasto de la renta imponible correspondiente al ejercicio o período en que se realice, incluso respecto de contribuyentes con pérdidas tributarias.
- iii. No están sujetas al límite del artículo 10 de la Ley N° 19.885, ni a algún otro límite particular, y no se computan en la suma del total de las donaciones para el cálculo del LGA.
- iv. Para los donatarios las donaciones constituyen ingresos no renta.
- v. Los donatarios están obligados a presentar la DDJJ 1832.

C.3.3. Importaciones, inciso segundo del artículo 7° de la Ley N° 16.282.

Las importaciones o exportaciones de las especies donadas se entiende que se encuentran liberadas del IVA que grave, en particular, a las importaciones, siempre en el contexto que las donaciones sean efectuadas para los mismos fines del inciso primero, esto es, donaciones que se efectúen con ocasión de la catástrofe o calamidad pública (a las personas o entidades que establece la norma) que permitan satisfacer las necesidades básicas de alimentación, abrigo, habitación, salud, aseo, ornato, remoción de escombros, educación, comunicación y transporte de los habitantes de las zonas afectadas.

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

D. EXENCIÓN DE IVA EN LAS IMPORTACIONES QUE CONSTITUYAN DONACIONES Y SOCORROS

El N° 7 de la letra B) del artículo 12 de la Ley de IVA, declara exentas las importaciones que constituyan donaciones y socorros calificados como tales a juicio exclusivo del Servicio Nacional de Aduanas, destinadas a corporaciones y fundaciones y a las Universidades.

E. PROCEDIMIENTO PARA LAS DONACIONES SEGÚN LA CIRCULAR N° 32

Puede tener la calidad de donante cualquier persona natural o jurídica. Se establece expresamente que para los efectos de aprovechar los beneficios tributarios contemplados en las diversas leyes, y en particular en la Ley N° 16.282, que las donaciones sean efectuadas en la forma que exige cada caso, y por razones de expedición o simplicidad, canalizadas por grupos de contribuyentes a través de asociaciones gremiales o entes sin personalidad jurídica, estos últimos constituidos al efecto.

Señala la Circular que el SII dictará una resolución que regulará la forma de hacer uso de los beneficios tributarios, en especial tratándose de donaciones canalizadas por grupos de contribuyentes a través de entes sin personalidad jurídica con anterioridad a la entrada en vigencia de la presente circular y resolución respectiva, sin perjuicio de las siguientes instrucciones específicas.

En cumplimiento de lo dispuesto en la Circular N° 32, el SII dictó la Resolución Ex. N° 49 de fecha 30 de abril de 2020 que “Crea modelo de certificado N° 66 sobre donaciones asociadas al brote mundial del virus denominado coronavirus-2 o covid-19”, la que fue modificada por la Resolución Ex. N° 61 de fecha 17 de junio de 2020.

E.1. Donaciones efectuadas directamente por el contribuyente

La institución donataria debe emitir el respectivo certificado. Tratándose de donaciones hechas a personas naturales, se deberá contar con algún tipo de registro o comprobante de la donación.

E.2. Donaciones efectuadas a través de terceros que las canalizan

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

- a) La asociación gremial, administrador de un fondo o contribuyente cualquiera que reciba los aportes deberá emitir al respectivo aportante un comprobante de aporte, que deberá contener los elementos del formato que fijado mediante las citadas resoluciones dictadas al efecto.
- b) En el caso de donaciones ya materializadas, los comprobantes de aporte deberán emitirse conforme al formato fijadas por las resoluciones, hasta el día 30 de julio del presente año.
- c) La institución donataria emitirá el certificado de donación a nombre de la asociación gremial, administrador de un fondo o contribuyente que canalizó las donaciones.
- d) La asociación gremial, administrador del fondo o contribuyente que canalizó las donaciones entregará copia del certificado emitido según lo señalado en la letra b), a cada uno de los aportantes, quienes deberán conservar dicho certificado, el comprobante de recepción del aporte de que trata la letra a) anterior y los comprobantes de depósito, transferencias, facturas u otros documentos que le permitan acreditar el aporte y su trazabilidad.

F. REGULACIÓN Y PROCEDIMIENTO ESTABLECIDO POR LA RESOLUCIÓN N° 49, MODIFICADA POR LA RESOLUCIÓN N° 61.

EMISIÓN DEL CERTIFICADO N° 66 POR PARTE DEL DONATARIO

Señala la normativa antes indicada que la deducción como gasto de las donaciones señaladas se realizará en el ejercicio en que se efectúe la donación. Para estos efectos, las donaciones se acreditarán con el certificado de donaciones N° 66 (anexo N° 1 de la Resolución) que deberán emitir los donatarios, en la forma que determine el SII en estas resoluciones, salvo que se trate de donaciones directas a personas naturales, en cuyo caso se deberá contar con el registro comprobante de la donación.

La emisión de los Certificados N° 66 que correspondan, quedan eximidos de su autorización ante el SII, respecto al control previo de folios y aposición del timbre de cuño, por lo tanto, estos podrán ser utilizados una vez confeccionados, cumpliendo con los formatos y condiciones del mencionado anexo N° 1. Cabe señalar que, cada donatario debe cautelar el

uso adecuado y numeración correlativa, manteniendo el correcto control de su emisión y custodia ante eventuales requerimientos del Servicio dentro de los plazos de prescripción establecidos en el artículo 200 del Código Tributario.

Este certificado deberá ser emitido dentro de los primeros 12 días hábiles del mes siguiente a la recepción de la donación.

El certificado contenido deberá completarse de acuerdo a las instrucciones contenidas en el anexo N° 2 de la Resolución N° 49.

REGLAS ESPECIALES PARA LA DONACIÓN DE BIENES

Tratándose de donaciones de bienes, el certificado deberá consignar el valor tributario en que los bienes donados se encuentren registrados en la contabilidad del donante a la fecha de la donación.

En caso de que los contribuyentes rebajen gastos efectivos para la determinación de la RLI, que conforme a las disposiciones de la LIR no tengan la obligación de llevar el mencionado registro, los certificados deberán consignar el valor de adquisición del bien donado debidamente reajustado, conforme al porcentaje de variación del IPC entre el mes que antecede al de su adquisición y el mes anterior al de su rebaja de la renta afecta a impuestos.

REGLAS ESPECIALES PARA LA DONACIÓN DE DINERO

Tratándose de donaciones efectuadas en dinero, el certificado deberá consignar el monto donado por cada institución, entidad o persona.

Donaciones efectuadas a través de grupos de contribuyentes, AG o entes sin personalidad jurídica

Las donaciones efectuadas en dinero y que, por razones de expedición o simplicidad, sean efectuadas por grupos de contribuyentes y se canalicen a través de sus respectivas asociaciones gremiales o entes sin personalidad jurídica, estos últimos constituidos al efecto, se sujetarán a las siguientes reglas:

- a) En el caso de donaciones canalizadas a través de asociaciones gremiales u otras entidades de similar naturaleza, se aceptarán como gasto, en los términos del artículo 31 de la LIR, las donaciones efectuadas en dinero que sus respectivos asociados

acuerden como cuotas extraordinarias solo para éste efecto, establecidas con carácter de uniformidad y generalidad para todos sus asociados de acuerdo a parámetros o métodos objetivos, como por ejemplo, en función del capital propio o efectivo u otras metodologías financieras para determinar el monto de las cuotas, conforme a las reglas generales.

- b) La AG, administrador de un fondo o contribuyente cualquiera que reciba los aportes deberá emitir al respectivo aportante o asociado un certificado de aporte según el mismo formato fijado en Anexo N° 1 de la Resolución N° 49, con indicación del monto recibido, fecha e individualización del asociado o aportante. El certificado deberá emitirse dentro de quinto día hábil de efectuado el aporte.
- c) Una vez recibida la donación, los donatarios deberán emitir un certificado al RUT de la respectiva AG o ente sin personalidad jurídica. El certificado deberá dar cuenta del monto total de las sumas de dinero entregadas por éstos, al donatario, con las demás menciones del modelo de certificado N° 66.
- d) La AG, administrador del fondo o contribuyente que canalizó las donaciones entregará copia del certificado emitido, a cada uno de los aportantes, quienes deberán conservar dicho certificado, el certificado de recepción del aporte de que trata la letra b) anterior y los comprobantes de depósito, transferencias, facturas u otros documentos que le permitan acreditar el aporte y su trazabilidad.
- e) Asimismo, la respectiva AG o ente sin personalidad jurídica, deberá presentar la Declaración Jurada N° 1832, en la forma que más adelante se indican para los donatarios.
- f) La AG o administrador del fondo, según corresponda, deberá conservar el certificado a que se refiere la letra c) y otorgar copia del mismo a cada uno de los asociado o aportantes.
- g) Los asociados o aportantes podrán acreditar las donaciones efectuadas y canalizadas a través del procedimiento descrito con los documentos señalados anteriormente.

PRESENTACIÓN DE LA DDJJ 1832 POR PARTE DEL DONATARIO

A su vez los donatarios deberán informar al SII a través de la Declaración Jurada N° 1832 las donaciones recibidas, en la forma que se determina en la resolución y en un plazo no posterior al 31 de enero del ejercicio siguiente en que se efectúe la donación.

Esta obligación que deberá cumplirse a través de la presentación del Formulario de la DDJJ N° 1832, establecido en la Resolución Ex. SII N° 110 de 2004 y N° 106 de 2013, aplicables a las donaciones efectuadas al amparo del Decreto Ley N° 45 de 1973 y a la Resolución Ex. SII N° 98 de 2017, que hace aplicable la obligación de informar las donaciones efectuadas al amparo de la Ley N° 16.282. El formato del señalado Formulario 1832, se encuentra publicado en el sitio web de este organismo www.sii.cl, sección Formularios.

G. TRATAMIENTO EN MATERIA DE IVA. HECHO GRAVADO Y CRÉDITO FISCAL

Los bienes donados, cumpliendo con los requisitos de la Circular y sin fines promocionales o de propaganda, no se considerarán retiros ni faltantes de inventario.

No será necesario dar aviso alguno a dicho respecto al Servicio de Impuestos Internos en relación a la entrega de bienes, los que darán derecho al crédito fiscal por el IVA soportado en su adquisición en la medida en que se cumplan los demás requisitos.

No procede la emisión de facturas exentas o no afectas a IVA, debiendo emitirse en relación a ellas cualquier documento que dé cuenta fehacientemente de la operación realizada.

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

H. SANCIONES

Son aplicables a los contribuyentes, en general, las sanciones que establece el artículo 97 N° 4 del Código Tributario por el uso malicioso de estos beneficios tendientes a la determinación o liquidación de un impuesto inferior al que corresponda.

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

La no emisión del comprobante de aportes y certificado de donaciones referidos anteriormente, su emisión en forma extemporánea, incompleta, errónea, tardía o sin cumplir con los requisitos exigidos en el modelo de certificado contenido en el Anexo N° 1, será sancionado de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 109 del CT. La aplicación de la referida sanción no impedirá deducir las donaciones efectuadas en los términos descritos en los considerandos de la presente resolución, en la medida que se cuente con el certificado al momento de presentar su Declaración Anual de Impuesto a la Renta respectiva, sin perjuicio de la acreditación con los medios que franquea la ley, por todos los requisitos copulativos que exige la LIR para su deducción.

I. DISPOSICIONES VARIAS

El inciso 9° del artículo 60 del CT, para la aplicación, fiscalización o investigación del cumplimiento de las leyes tributarias, permite al SII pedir declaración jurada por escrito o citar a toda persona domiciliada dentro de la jurisdicción de la oficina que la cite, para que concurra a declarar, bajo juramento, sobre hechos, datos o antecedentes de cualquiera naturaleza relacionados con terceras personas.

Tratándose de aquellas donaciones efectuadas antes de entrar en vigencia la presente instrucción, los certificados deberán emitirse, conforme al formato indicado, hasta el 31 de agosto del presente año 2020.

JULIÁN CARRASCO P.
ABOGADO SOCIO



www.paulsenycia.com

O'higgins 241 oficina 905
Concepción

