

DEPARTAMENTO EMISOR IMPUESTOS DIRECTOS 1875	CIRCULAR N° 31 292-2017 ID 01-2018 SN Circ.
SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS	FECHA: 23 MAYO 2018
MATERIA: Instruye sobre las modificaciones incorporadas por la Ley N°21.047 de 2017, al artículo cuarto de las Disposiciones Transitorias de la Ley N°20.899 de 2016, respecto a la extensión del plazo para no aplicar la obligación de restitución establecida en el artículo 63 de la LIR a domiciliados en países con Convenio con Chile para evitar la doble tributación internacional, y al artículo 37 del Decreto Ley N°1.939 de 1977, acerca del tratamiento tributario de las donaciones al Fisco.	REFERENCIA: N° Y NOMBRE DEL VOLUMEN: REF. LEGAL: Artículos 4° y 6 de la Ley N°21.047 de 2017; artículo cuarto de las Disposiciones Transitorias de la Ley N°20.899 de 2016; artículo 63 de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR); artículo 37 del Decreto Ley N°1.939 de 1977; artículo 10 de la Ley N°19.885 de 2003.

I.- INTRODUCCIÓN.

El 23 de noviembre del 2017 se publicó en el Diario Oficial la Ley N°21.047 la cual, entre otras materias, introdujo modificaciones al artículo cuarto de las Disposiciones Transitorias de la Ley N°20.899 de 2016, que simplifica el sistema de tributación y perfecciona otras disposiciones legales tributarias, y al artículo 37 del Decreto Ley N°1.939 de 1977, que contiene las normas sobre Adquisición, Administración y Disposición de Bienes del Estado.

Conforme a lo anterior, la presente Circular tiene por objeto impartir las instrucciones sobre las modificaciones antes indicadas.

Todas las referencias efectuadas en la presente Circular, se deben entender efectuadas al texto de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR) vigente a partir del 1° de enero de 2017, a menos que expresamente se indique algo distinto.

II.- INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA.

I.- Modificaciones al artículo cuarto de las Disposiciones Transitorias de la Ley N°20.899 de 2016.

1.- Extensión temporal de la liberación de la obligación de restitución que beneficia a residentes de un país que haya suscrito con Chile un Convenio para Evitar la Doble Tributación

El artículo 63 de la LIR ordena a los contribuyentes de Impuesto Adicional (IA) la restitución de una cantidad equivalente al 35% del monto del crédito por Impuesto de Primera Categoría (IDPC) que ha tenido derecho a imputar contra el IA que grava los retiros, remesas o dividendos desde empresas sujetas al régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR, siempre que se trate del IDPC que gravó la RLI determinada por la empresa sujeta al régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR; o al crédito por el IDPC que corresponda aplicar sobre los retiros, remesas o dividendos percibidos desde otras empresas sujetas al régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR y así sucesivamente. Sin embargo, de acuerdo al mismo artículo 63 de la LIR, dicha restitución no se aplica a los residentes de un país con el cual Chile hubiere suscrito un Convenio para Evitar la Doble Tributación.

Por su parte, el artículo cuarto de las Disposiciones Transitorias de la Ley N°20.899 de 2016, disponía que a partir del 1° de enero de 2017 hasta el 31 de diciembre de 2019, no se aplicaría la obligación de restitución del artículo 63 de la LIR a los contribuyentes de IA, residentes en países con los cuales Chile hubiera suscrito con anterioridad al 1° de enero de 2017 un Convenio para Evitar la Doble Tributación, aun cuando no se encontrare vigente, en el que se hubiere acordado la aplicación de IA siempre que el IDPC fuere deducible de dicho tributo o se contemple otra cláusula que produjera el mismo efecto.

La modificación efectuada por el artículo 4° de la Ley N°21.047 de 2017, al artículo cuarto de las Disposiciones Transitorias de la Ley N°20.899 de 2016, en primer término, extiende dicho beneficio

hasta el 31 de diciembre de 2021; y adicionalmente amplía, hasta el 31 de diciembre de 2018, el plazo dentro del cual se debe haber suscrito un Convenio para Evitar la Doble Tributación al cual está supeditado la aplicación de la franquicia.

2.- Vigencia

De acuerdo a lo prescrito en el artículo cuarto de las Disposiciones Transitorias de la Ley N°21.047 de 2017, las normas que no tengan una regla especial de vigencia, entre las cuales se encuentra la modificación al artículo cuarto de las Disposiciones Transitorias de la Ley N°20.899 de 2016, entran en vigencia el 1° de diciembre de 2017.

En consecuencia, con la modificación al artículo cuarto de las Disposiciones Transitorias de la Ley N°20.899 de 2016, desde el 1° de enero de 2017 hasta el 31 de diciembre de 2021 no se aplicará la obligación de restitución que establece el inciso final del artículo 63 de la LIR a los contribuyentes de IA residentes en un país con el cual Chile hubiere suscrito con anterioridad al 1° de enero de 2019 un Convenio para Evitar la Doble Tributación, aun cuando aquel no se encontrare vigente, en el que se hubiere acordado la aplicación de IA, siempre que el IDPC sea deducible de dicho tributo o se contemple otra cláusula que produzca el mismo efecto.

II.- Modificaciones al artículo 37 del Decreto Ley N°1.939 de 1977.

1.- Donaciones de bienes al Fisco

El artículo 6° de la Ley N°21.047 de 2017 también modificó el artículo 37 del Decreto Ley N°1.939 de 1977 que contiene las Normas sobre Adquisición, Administración y Disposición de Bienes del Estado, a fin de beneficiar tributariamente las donaciones de bienes al Fisco.

La modificación al artículo 37 del Decreto Ley N°1.939 de 1977, por una parte, otorga a las donaciones efectuadas al Fisco la calidad de gasto necesario para producir la renta afectada a los impuestos de la LIR; y adicionalmente se las excluye del cálculo del Límite Global Absoluto (LGA) del artículo 10 de la Ley N°19.885 de 2003.

Cabe señalar que según lo dispuesto en el artículo 37 del Decreto Ley N°1.939 de 1977, las donaciones efectuadas al Fisco están exentas de toda clase de impuestos y no requieren del trámite de insinuación contemplado en los artículos 1.401 y siguientes del Código Civil y en el Título IX, del Libro IV, del Código de Procedimiento Civil.

2.- Donantes

Los contribuyentes que pueden hacer uso de los beneficios tributarios derivados de la modificación al artículo 37 del Decreto Ley N°1.939 de 1977, son los siguientes:

- (a) Contribuyentes de IDPC que declaren su renta efectiva determinada según contabilidad completa, acogidos al régimen de tributación de las letras A) o B) del artículo 14 de la LIR;
- (b) Contribuyentes de IDPC acogidos al régimen simplificado para la micro, pequeña y mediana empresa del artículo 14 ter letra A) de la LIR;
- (c) Contribuyentes del N°2, del artículo 42 de la LIR afectos a Impuesto Global Complementario (IGC) proveniente del ejercicio de profesiones u ocupaciones lucrativas, que declaren rentas y deduzcan gastos efectivos;
- (d) Las sociedades de profesionales del N°2, del artículo 42 de la LIR, que hayan optado por tributar con IDPC y declarar sus rentas conforme a las disposiciones de la Primera Categoría.

3.- Donatarios

Las donaciones que constituyen gasto necesario para producir la renta deben ser efectuadas al Fisco.

Para efectos de la aplicación del beneficio tributario establecido en el artículo 37 del Decreto Ley N°1.939 de 1977, la donación debe realizarse al Ministerio de Bienes Nacionales, entidad a la que

le corresponde intervenir en la adquisición de bienes del Estado o fiscales en representación del Fisco. Ello no obsta a la posterior destinación de los bienes donados, que conforme al artículo 56 del Decreto Ley N°1.939 de 1977, efectúe el Ministerio de Bienes Nacionales en favor de los servicios y entidades que conforman la Administración del Estado, el Poder Judicial, los servicios dependientes del Congreso Nacional y la Contraloría General de la República, con el objeto que sean empleados en el cumplimiento de los fines propios de dichas reparticiones y organismos.

4.- Tratamiento tributario de las donaciones al Fisco

4.1 Contribuyentes de IDPC que declaren renta efectiva según contabilidad completa, sociedades de profesionales que tributen con IDPC; y contribuyentes de IGC que declaren renta efectiva proveniente del ejercicio de profesiones u ocupaciones lucrativas

a) Calidad de gasto necesario para producir la renta

La modificación efectuada al artículo 37 del Decreto Ley N°1.939 de 1977, tuvo por objeto otorgar a las donaciones que se efectúen al Fisco, la calidad de gasto necesario para producir la renta afecta a los impuestos de la LIR. Dicho beneficio alcanza tanto a las donaciones efectuadas en moneda de curso legal como en bienes muebles e inmuebles, corporales o incorporales, sin distinción.

Tratándose de contribuyentes de IDPC y de sociedades de profesionales que hayan optado por tributar con IDPC, el donante puede deducir la donación en la determinación de la Renta Líquida Imponible (RLI) afecta a IDPC.

Adicionalmente, la donación también podrá rebajarse en la determinación de la renta afecta a IGC, tratándose de contribuyentes de IGC del N°2, del artículo 42 de la LIR, que declaren sus rentas efectivas proveniente del ejercicio de profesiones u ocupaciones lucrativas.

En el caso de donaciones que no consistan en dinero, el monto deducible como gasto necesario por contribuyentes de IDPC y por sociedades de profesionales que hayan optado por tributar con el indicado tributo, es el valor tributario en que los activos donados estaban registrados en la contabilidad del donante a la fecha de la donación. A su vez, los contribuyentes del N°2, del artículo 42 de la LIR que ejerzan profesiones u ocupaciones lucrativas podrán rebajar el valor de adquisición del bien donado, debidamente reajustado según el porcentaje de variación del Índice de Precios al Consumidor entre el mes que antecede al de su adquisición y el mes anterior al de su rebaja de la renta afecta a IGC.

La deducción o rebaja de la donación debe efectuarse en el mismo ejercicio comercial en que la Dirección de Bienes Nacionales¹ dicte la Resolución que acepta la donación, en conformidad con lo dispuesto en el artículo 37 del Decreto Ley N°1.939 de 1977.

b) La donación se excluye del límite global absoluto

De acuerdo a la modificación efectuada al artículo 37 del Decreto Ley N°1.939 de 1977, las donaciones efectuadas al Fisco en conformidad con el citado cuerpo normativo no quedan sometidas al límite global absoluto (LGA) contenido en el artículo 10 de la Ley N°19.885 de 2003.

Dicho límite asciende a un 5% de la RLI respecto de contribuyentes de IDPC y de las sociedades de profesionales del N°2, del artículo 42 de la LIR que hayan optado por tributar con IDPC. En caso de contribuyentes de IGC, del N°2, del artículo 42 de la LIR, que declaren rentas efectivas provenientes del ejercicio de profesiones u ocupaciones lucrativas, el LGA equivale al 20% de la renta imponible o la suma 320 UTM, cuando la última cantidad fuera inferior al señalado porcentaje.

Al excluirse las donaciones al Fisco en el cómputo del LGA del contribuyente, por una parte, los activos donados al Fisco constituirán un gasto deducible en la determinación de la RLI afecta a IDPC o una rebaja en la determinación de las rentas afectas a IGC, sin límite máximo alguno aplicable a la

¹ De acuerdo al artículo 14 del Decreto del Decreto Ley N°3.274 de 1980, todas las funciones y atribuciones como también las referencias que las leyes, reglamentos, decretos supremos, resoluciones u otras disposiciones formulen al Ministerio de Tierras y Colonización y a las unidades o servicios dependientes de aquel, serán ejercidas o se entenderán hechas al Ministerio de Bienes Nacionales.

donación y sin atender a la RLI o renta imponible del donante. En caso que el donante se encontrare en una situación de pérdida tributaria, tampoco perdería la donación al Fisco su calidad de gasto necesario para producir la renta.

Adicionalmente, las donaciones al Fisco no se computan en el cálculo del LGA que se aplica al conjunto de las donaciones que gozan de beneficios tributarios, que hayan sido efectuadas por el mismo donante durante el ejercicio comercial respectivo.

4.2 Contribuyentes de IDPC acogidos al régimen simplificado del artículo 14 ter de la LIR

La modificación efectuada al artículo 37 del Decreto Ley N°1.939 de 1977 también beneficia a los contribuyentes acogidos al régimen simplificado del artículo 14 ter letra A) de la LIR que efectúen donaciones al Fisco, pudiendo deducir la donación como un egreso en la determinación del resultado tributario afecto a IDPC e IGC o IA.

Dicho beneficio se aplica a las donaciones en dinero y de bienes u activos cuyo importe no ha sido deducido previamente, de acuerdo a la ley, por el donante como un egreso en la determinación del resultado tributario afecto a IDPC e IGC o IA.

En el caso de donaciones que no consistan en dinero, el monto deducible como un egreso corresponde al valor de adquisición del bien donado, debidamente reajustado según el porcentaje de variación del Índice de Precios al Consumidor entre el mes que antecede al de su adquisición y el mes anterior a su deducción como egreso.

Finalmente, la deducción de la donación como egreso debe efectuarse en el mismo ejercicio comercial en que la Dirección de Bienes Nacionales dicte la Resolución que acepta la donación en conformidad con lo dispuesto en el artículo 37 del Decreto Ley N°1.939 de 1977.

5.- Vigencia

De acuerdo a lo prescrito en el artículo cuarto de las Disposiciones Transitorias de la Ley N°21.047 de 2017, las normas que no tengan una regla especial de vigencia, entre las cuales se encuentra la modificación al artículo 37 del Decreto Ley N°1.939 de 1977, entrarán en vigencia el 1° de diciembre de 2017.

En consecuencia, las disposiciones de la Ley N°21.047 de 2017, afectarán a las donaciones efectuadas al Fisco respecto de las cuales la Dirección de Bienes Nacionales haya dictado la correspondiente Resolución desde el 1° de diciembre de 2017 en adelante.

Saluda a Ud.,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

JARB/CFS/ALSR/asmg

DISTRIBUCIÓN:

- AL BOLETIN
- A INTERNET
- OFICINA DE GESTIÓN NORMATIVA
- AL DIARIO OFICIAL, EN EXTRACTO