



“FIDEICOMISO PARA DONACIONES”

Parte 1

TESIS PARA OPTAR AL GRADO DE MAGÍSTER EN TRIBUTACION

Alumnos:

Juan Pablo Sanguinetti Mendoza

Profesor Guía:

Boris León

Santiago, junio de 2019

Tabla de contenido

<u>Capítulo primero: INTRODUCCIÓN</u>	1
1.-PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	7
2.-HIPÓTESIS:.....	9
3.- SUBTEMAS:	10
4.- METODOLOGÍA:.....	10
5.- OBJETIVO GENERAL:	11
6.- OBJETIVOS ESPECIFICOS:	12
7.-MARCO TEÓRICO:	12
8.- PROPIEDAD FIDUCIARIA	14
9.- DONACIONES	19
10.- DONACIONES CON BENEFICIOS TRIBUTARIOS:	21
<u>Capítulo segundo: DESARROLLO</u>	32
1.- LEGITIMIDAD DE CONSTITUIR UN FIDEICOMISO PARA ADMINISTRAR FRANQUICIAS TRIBUTARIAS CON FINES CULTURALES, DEPORTIVOS Y DE I+D.	32
2.- SISTEMA UNIFORME:	33
3.- EFECTOS TRIBUTARIOS:.....	36
4.- EFECTOS TRIBUTARIOS EN LAS FRANQUICIAS.....	38
5.- EFECTO EN RENTA LÍQUIDA.	42
6.- EFECTOS RLI FRANQUICIA DE INVERSIONES EN I+D:.....	47
<u>Capítulo tercero: PRECIO DE LAS FRANQUICIAS</u>	48
1.- PRECIO TEÓRICO DE LAS FRANQUICIAS	48
2.- PRECIO TEÓRICO PARA FRANQUICIAS CON DONACIONES:.....	49
3.- PRECIO TEÓRICO PARA FRANQUICIAS DE INVERSIÓN I+D:	51
4.- EJERCICIOS PRÁCTICOS DE ESTIMACIÓN DE COSTOS:	52
<u>Capítulo cuarto: CONCLUSIONES</u>	53
<u>Capítulo quinto: BIBLIOGRAFIA</u>	55

LISTA DE TABLAS

Tabla 1: Cuadro de elaboración propia esquema Ley de Donaciones Culturales.....	23
Tabla 2: Cuadro de elaboración propia beneficios Ley de Donaciones Culturales	24
Tabla 3: Cuadro de elaboración propia Beneficios Ley del Deporte	27
Tabla 4: Cuadro de elaboración propia esquema Ley de I+D	28
Tabla 5: Cuadro de elaboración propia resumen franquicias tributarias	29
Tabla 6: Determinación RLI Franquicias	43
Tabla 7: Límites Particulares franquicias.....	44
Tabla 8: Determinación RLI 14 A I+D	47
Tabla 9: Determinación RLI 14 B I+D	47

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Leonel Melo Guerrero 2011 – Congreso Internacional en Tributación IFA-ATRIRD.....	17
Figura 2: Gráfico análisis histórico monto de donaciones en franquicias tributarias.....	30

ABREVIATURAS UTILIZADAS

LIR: Ley de Impuesto a la Renta

CEFIS: Centro de Filantropía e Inversión Social de la Universidad Adolfo Ibáñez

RLI: Renta Líquida Imponible

CPT: Capital Propio Tributario

LGA: Límite Global Absoluto

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico

PIB: Producto Interno Bruto

I+D: Investigación y Desarrollo

SII: Servicio de Impuestos Internos

DJ: Declaración Jurada

CC: Código Civil

UTM: Unidad tributaria mensual

IDPC: Impuesto de Primera Categoría

IGC: Impuesto Global Complementario

14A: Régimen de tributación de renta atribuida

14B: Régimen de tributación de renta parcialmente integrada

TERMINOS DE USO FRECUENTE

1. **Gasto tributario:** Aquella recaudación que el fisco deja de percibir en virtud de la aplicación de concesiones o regímenes impositivos especiales. Transferencia de recursos públicos llevada a cabo mediante la reducción de las obligaciones tributarias con respecto a un impuesto de referencia.
2. **Actividad o Bienes Meritorios:** Richard Musgrave señala que son aquellos bienes que si bien se reconoce su interés público o social, se encontrarían bajo el consumo óptimo deseado en condiciones normales de mercado.
3. **Franquicia Tributaria:** Exención del pago de impuestos a un agente económico o actividad, o bien rebaja de las cargas o bases imponibles tributarias.
4. **Límite Global Absoluto:** Aquel que señala el artículo 10 de la Ley N° 19.885, que incentiva y norma el buen uso de donaciones que dan origen a beneficios tributarios y los extiende a otros fines sociales y públicos.
5. **Fideicomiso o Propiedad Fiduciaria:** De acuerdo al artículo 733 del código civil: “Se llama propiedad fiduciaria la que está sujeta al gravamen de pasar a otra persona por el hecho de verificarse una condición.
6. **Democracia Tributaria:** Es la decisión soberana del constituyente para que una parte de sus impuestos vaya a financiar instituciones que él escoge previa selección o aprobación de las mismas por alguna institución pública.
7. **Calidad de vida:** Bienestar personal y social, derivado de la satisfacción o insatisfacción con áreas que son importantes para el individuo o la comunidad.
8. **Alegría:** Sentimiento grato y vivo que suele manifestarse con signos exteriores.
9. **Sostenibilidad Política:** Incorpora concepciones de libertades políticas, como así mismo requerimientos de autodeterminación de pueblos indígenas y/o comunidades locales o regionales a poderes centralizados, y las reivindicaciones

de equidad en la participación en el ámbito de los territorios, géneros y generación de las culturas. Toma como eje la coherencia entre los ámbitos público y privados. Permitiendo el incremento de la profundización democrática y niveles crecientes de gobernabilidad.

10. **Tercer Sector:** Es aquel sector de la economía compuesto fundamentalmente por entidades sin fines de lucro, que se ocupan de realizar proyectos de acción social o defender intereses colectivos de cualquier tipo.
11. **Donación Irrevocable:** La atribución convencional dispositiva entre vivos, no debida, gratuita y lucrativa de una cosa corporal o incorporal o de un valor, que disminuyendo el patrimonio del donante aumenta el del donatario

RESUMEN EJECUTIVO

La presente tesis tiene por finalidad revisar la legitimidad y los efectos tributarios en la constitución de un fideicomiso para la administración de donaciones y franquicias tributarias con fines culturales, deportivos, de investigación y desarrollo (I+D). Despejado lo anterior, apunta a definir el precio real de uso para cada franquicia.

El documento de investigación ha sido estructurado en cinco capítulos; el primero a modo de introducción busca develar el contenido de la investigación exponiendo la problemática, hipótesis de trabajo y los subtemas que surgieron a partir de la interrogante de estudio; el segundo expone el desarrollo de la investigación, revisando la legitimidad de la figura junto con dar análisis a los efectos tributarios. El tercero propone el precio real de cada una de las franquicias, El cuarto culmina constatando las conclusiones de la investigación y por último el quinto contiene las bibliografías fuentes y/o referencias utilizadas en el presente estudio.

Capítulo primero: INTRODUCCIÓN

El día 06 de marzo de 2014 fue el último intento realizado, por el Presidente Sebastián Piñera, para facilitar el uso de beneficios tributarios para donaciones efectuadas a entidades sin fines de lucro. A través del Mensaje N° 414-361 tuvo el honor de someter a consideración de la Cámara de Diputados un proyecto de ley que crea un sistema unificado para las donaciones con beneficios tributarios. Desde esa fecha que el proyecto de ley descansa en la somnolienta nebulosa del aparataje público.

En marzo de 2018, el Ministro de Desarrollo Social, Alfredo Moreno anunció que durante el segundo semestre del mismo año estaría listo un nuevo proyecto de ley para establecer un portal único de donaciones a través de: *“un sistema más simple, sencillo, más unificado”*(Toro, 2018). Posteriormente en el mes de junio de 2018, luego de una nueva propuesta, en la cual participó el Centro de Filantropía e Inversiones Sociales (en adelante CEFIS) de la Universidad Adolfo Ibáñez, el ministro Moreno anunció que la iniciativa se postergaría para el año 2019.

Mientras esto siga igual, la geografía legal de franquicias y beneficios tributarios para entidades sin fines de lucro, seguirá siendo un paisaje desintegrado de interminable lectura, que entre diferentes leyes, decretos, reglamentos, circulares y oficios dan cuenta de variados beneficios que se deben acreditar de diferentes maneras, lo cual complejiza considerablemente el momento en el cual un contribuyente debe decidir utilizar una franquicia, en atención a una naturaleza de cumplimiento administrativo distinto para cada una de éstas. En el mismo orden de ideas el Servicio de Impuestos Internos (en adelante SII) ha reconocido en su compilación del boletín de textos legales preparado para el año 2012, específicamente en sus páginas 892 y siguientes, que existen actualmente 58 disposiciones legales que contienen beneficios tributarios para las donaciones.

Reconociendo en su mayoría a artículos aislados que han sido introducidos en normativas de diversas materias, las cuales al haber sido publicadas bajo diferentes circunstancias y objetivos distintos, no hacen más que complejizar la uniformidad de un sistema único para donaciones. No obstante, es posible reconocer algunos esfuerzos por parte del legislador para sistematizar y dar cierta uniformidad a las normativas antes señaladas. Al respecto cabe destacar que existen al menos 8 leyes que cuentan con sus respectivos reglamentos y circulares del SII. Como asimismo las disposiciones contenidas en el Título III de la ley N° 19.885 del año 2003, ley que contiene disposiciones generales aplicables a las donaciones, como lo son el Límite Global Absoluto del cual se hablará más adelante y las disposiciones sobre prestaciones y sanciones para el mal uso de las donaciones.

Como hemos visto, lamentablemente para entender cómo acceder a un beneficio tributario, se requiere tener la capacidad de identificar, estudiar, comprender y saber utilizar una gran cantidad de cuerpos normativos, sin que estos puedan encontrarse de manera ordenada y sistematizada. La ausencia de un marco normativo integral desincentiva a los privados a donar, incluso muchas veces no existe interés por la complejidad del estatuto vigente, las fuertes sanciones y el desconocimiento de la carga impositiva asociada, lo que crea ambigüedad e incertidumbre tanto para potenciales donantes y donatarios. En el mismo orden de ideas el profesor Alejandro Guzmán Brito ha señalado que *“Las donaciones entre vivos o irrevocables no han recibido de parte de la doctrina chilena el atento estudio que merecen”*, (Guzmán, 2005), lo cual viene en confirmar el desconocimiento que existe respecto a la práctica tributaria de las donaciones y organizaciones sin fines de lucro en general.

Creemos que en una sociedad moderna, donde los grupos humanos entran en lucha constantemente por función de sus intereses materiales, que los oponen unos a otros, es deber del Estado ofrecer alternativas a la ciudadanía para que la vida se desenvuelva en un sentido amplio. Fortaleciendo las transferencias de actividades de

carácter meritorio, a través del fomento, información y conocimiento de las donaciones con fines meritorios. Ahora bien, ¿qué podemos hacer desde la sociedad civil para colaborar en la modernización y simplificación del sistema de incentivos tributarios para las donaciones?, quizás lo primero y más importante sea estudiar y comprender dicho sistema, y una vez hecho esto, recién se podrá pensar en alternativas y opciones a partir de instituciones reconocidas en la normativa local. Siendo nuestra principal motivación, aportar al uso informado de franquicias para fines meritorios, fortaleciendo así la participación de la ciudadanía en los ámbitos culturales, deportivos y de investigación y desarrollo. Además de agilizar la discusión que duerme en el congreso sobre el proyecto de ley que unifica el sistema de donaciones, dando una solución práctica y útil al momento de utilizar beneficios tributarios a fin de financiar proyectos que apunten a un mejor vivir.

De momento, tendremos que seguir esperando para conocer cuales de las 58 franquicias reconocidas por el SII integrarán este nuevo intento de portal único y seguirá de igual manera la incertidumbre respecto a la creación de beneficios tributarios para fines ambientales y de salud que a la fecha no existen. Interesante es conocer el estudio sobre caracterización de la filantropía en Chile que ha elaborado CEFIS, en donde entre otras cosas señala que los donantes: *“priorizan fuertemente la educación como su principal ámbito de interés en términos sociales, seguido de la cultura y superación de la pobreza”*. Respecto a los incentivos tributarios dicho mapeo expone que el 31,4% de quienes donan, consideran que el sistema es: *“complejo y topes de beneficios muy bajos”* y que el 13,7% piensa que: *“se requiere buena ley de donaciones con sistema unificado”*(Aninat, 2015).

Hace un tiempo que nos preguntamos si existe en aquel mundo asistemático y difuso que el ordenamiento jurídico deja a las liberalidades y donaciones, alguna alternativa a este mundo capitalista, a aquella lógica de producción en donde la máxima

es ser más grande, híper, mega o aumentado. En otras palabras ¿Existen lugares en ese mercado invisible para transferencias que no operen en la lógica del crecimiento económico?

Como contribuyentes reconocemos una inmensa curiosidad por el estudio de aquella renuncia realizada por el Estado a una porción de su recaudación, abdicación que debe ser proveída en la proyección del gasto tributario que se estima año a año para el desarrollo de la ley de presupuesto anual de la nación. La anterior renuncia entre otras cosas, permite a los contribuyentes de primera categoría que declaran sus impuestos de acuerdo a balance y contabilidad completa, destinar hasta el 5 % de su renta líquida imponible a actividades de carácter meritorio como lo son las donaciones con fines culturales y deportivas entre otras.

En el mismo orden de ideas la fundación británica “*Charities Aid Foundation*” (en adelante CAF) preparó el “*CAF world giving index 2017*”(Low, 2017), documento que indica que en Latinoamérica 2 de cada 10 personas donan dinero de forma regular a una organización sin fin de lucro, y que el promedio de edad de quienes donan es de 40 años. Aquellos que no donan, argumentan que no lo hacen debido a la falta de confianza en las entidades que recaudan los fondos y por que tampoco es posible ver o realizar una trazabilidad sencilla a los resultados de sus donaciones. Junto a lo anterior, dicho reporte señala que Chile es el país que realiza mayores donaciones en dinero en Latinoamérica llegando incluso al puesto 43 a nivel mundial. No obstante, la diferencia en la cantidad de donaciones comparando a Chile con países del hemisferio norte aún es abismante, tal como se puede desprender de la historia fidedigna de la Ley N° 20.675 sobre donaciones culturales, el cual a la letra señala que:

“La necesidad de que el aporte del sector privado sea superior al actual, que no supera el 8 o 10 por ciento del total de recursos que el Estado destina a la cultura de manera directa, lo que está también muy por debajo de lo que ocurre en otros países,

entre otras razones, por lo dificultosa que resulta la aplicación práctica de la ley vigente y porque, a pesar de ofrecer ésta un beneficio bastante ventajoso para los donantes, todavía convoca sólo a las grandes empresas y no facilita la donación de las PYMES ni de personas naturales”.

Sin perjuicio de la magnitud de los recursos públicos y privados que las leyes sobre donaciones con beneficios tributarios han logrado movilizar en los últimos años, y del creciente número de contribuyentes que las han utilizado, estas leyes no están exentas de polémicas. En efecto, tal como se dijo anteriormente, la institucionalidad de donaciones que rige hoy en día se encuentra dispersa en una gran cantidad de organismos. Se critica también que los fines que pueden ser financiados con aportes privados son difíciles de comprender y en algunos casos se encuentran reglamentados en exceso, haciendo que la normativa sea compleja y un tanto rígida. Es que la gran diversidad de normativas existentes y el aislamiento en el que cada una de ellas fue concebida, ha derivado en una legislación fragmentada, dispersa, heterogénea y poco coordinada. Esto presenta naturalmente dificultades a potenciales donantes y donatarios para operar con estos mecanismos. Asimismo atenta contra la transparencia y deja espacios abiertos para irregularidades en su utilización. Nos entristece saber que la sociedad chilena ha visto en las fundaciones y otras figuras sin fines de lucro, un territorio de elusión(lícita e ilícita) hasta entonces incuestionado. Si se mira con mayor detención pareciera que el debate de la organizaciones sin fines de lucro (bajo un prisma neoliberal) estaría circunscrito a optimizar cargas tributarias, ya sea eludiendo impuestos relativos a las herencias y asignaciones o realizando donaciones exentas fuera del país. Existen además muchas situaciones que no tienen una norma clara o tienen francamente normas contradictorias, lo que ha creado incertidumbre tanto para los donantes como para los donatarios. Es así que la piedra de tope actual al incentivo de las donaciones, se encuentra en la normativa confusa y dispersa que desincentiva a nuevos donantes y que reduce las posibilidades de

donar tan sólo a algunos grupos económicos. De esta forma las posibilidades que tiene un contribuyente para redistribuir parte de sus impuestos para una causa o proyecto de interés propio se ven lejanas. Por suerte existen también aquellos ciudadanos honestos y bien informados que llevan años utilizando franquicias tributarias para fines meritorios como el desarrollo de la música en lugares rurales, giras y festivales internacionales de agrupaciones locales, mejoras en educación, desarrollo de programación deportiva, campeonatos, concursos artísticos, talleres de formación, entre otras actividades gratuitas para la ciudadanía. Es en mérito de lo antes expuesto que creemos que en Chile existe tierra fértil para el crecimiento en el uso de donaciones. Siendo los beneficios tributarios un mecanismo ejemplar mediante el cual diferentes contribuyentes de forma libre y personal, tienen la facultad de asignar un porcentaje de sus impuestos a ciertas causas que les interesan. Fortaleciendo desde la práctica los principios de autonomía de la voluntad, participación ciudadana y democracia tributaria.

Dicho lo anterior surgen las siguientes preguntas: ¿será posible articular un sistema que reúna a distintas franquicias en un portal único sin tener que esperar que cambie la ley? ¿es acaso posible generar alguna respuesta o solución a estas interrogantes desde el mundo privado? ¿Es tan mala y poco clara la ley escrita respecto a las donaciones? ¿Es la donación una institución aislada o puede utilizarse en complemento con otras figuras? ¿Cómo se puede avanzar en garantizar los derechos económicos, sociales o es que acaso la vida en Chile es tratada como una mercancía? No sabemos si encontraremos respuestas a todas estas preguntas, lo que sí sabemos es que al menos lo intentaremos.

1.-PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Actualmente, Chile goza de una buena situación económica que lo califica como el país de mayor crecimiento entre sus pares latinoamericanos. De hecho, el Fondo Monetario Internacional, prevé un crecimiento económico del 3,8% para el 2018 y 2019 (San Juan,2018). Sin embargo, esto no evita la persistencia de deficiencias sociales en ámbitos deportivos, culturales y de investigación y desarrollo (en adelante I+D). Por ejemplo, si miramos el ámbito de I+D, es posible señalar que la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante OCDE) informó, basado en cifras del año 2015, que Chile llegó a un valor de inversiones por I+D equivalente al 0,32% del PIB. Con este resultado, nos ubicamos en el último lugar de los países de la OCDE, donde el gasto promedia el 2,38% del producto interno bruto de cada país. Siendo el registro de nuestro país 11 veces inferior a Israel, país que lidera las inversiones de I+D con un valor de 4,25% del PIB. Posteriormente en el año 2016 un informe del Ministerio de Economía señaló que el gasto tributario en investigación y desarrollo del año 2016 llegó a \$613.475 millones, lo que equivale a un 0,37% del PIB, muy por debajo aún del promedio de los países de la OCDE. Frente a estos resultados en una actividad tan necesaria para el desarrollo de nuestra economía como lo es la investigación y el desarrollo surge la pregunta respecto a ¿qué alternativas tenemos como privados para intentar mejorar estas cifras? No debemos olvidar que el bienestar de un país se construye mancomunadamente entre el Estado, el sector privado y la sociedad civil. Desde este prisma es necesario fomentar la participación de privados para permitir impulsar aquellas actividades que son positivas para lograr el bienestar social, pero que en una condición normal de mercado se encuentran bajo el óptimo social, y que tal como hemos dicho anteriormente, ejemplo de dichas actividades son la cultura, el deporte, la investigación y desarrollo. Impulsando así

nuevas áreas de desarrollo que no han podido ser cubiertas de forma óptima por el Estado y los privados.

En el mismo orden de ideas el mensaje del proyecto sobre la ley única de donaciones citado en el acápite anterior reconoce que las organizaciones sin fines de lucro representan aproximadamente el 1,5% del PIB del país, y se estima que dan empleo al 4,9% de la población económicamente activa. Lamentablemente el monto destinado a estas instituciones representa sólo el 0,18% del gasto tributario fiscal. Es decir no existe un correlato acorde entre la importancia que representan estas instituciones a la economía versus el incentivo monetario real que se hace a dichas organizaciones. Es así que aún cuando el Estado reconoce la relevancia que significa la labor meritoria de las organizaciones sin fines de lucro, el flujo de donaciones que llega realmente al tercer sector, se encuentra por debajo del óptimo social. En otras palabras la autoridad reconoce que existen ciertos sectores de la sociedad a los cuales no puede llegar con la fuerza o eficacia debida y por tanto pone en manos de privados parte de la recaudación fiscal para que sean grupos de la sociedad civil, quienes a partir de un proyecto previamente aprobado por la autoridad correspondiente puedan fomentar y dar solución a dicho consumo que se encuentra bajo el óptimo social. Lo pernicioso del asunto es que tan sólo un grupo reducido de organizaciones de la sociedad civil ha podido acceder a dichos recursos, toda vez que la normativa que contiene las disposiciones reglamentarias que ordenan el asunto, no se han dictado mediante una política pública que articule debidamente la materia, lo cual se traduce en un sistema normativo disperso, fragmentado, que no aporta al uso y al incentivo de las donaciones con franquicias tributarias. Todo lo anterior va en desmedro del mismo mandato que la autoridad ha realizado respecto a la promoción de bienes meritorios. Y aún cuando estudios recientes realizados en Chile (Aninat, 2015) sobre donaciones y sociedad civil dan cuenta del aumento e incremento que han experimentado las donaciones en los últimos años y el

surgimiento de nuevos participantes. Todavía nos encontramos muy por debajo del óptimo deseado.

2.-HIPÓTESIS:

Bajo la premisa deductiva de este trabajo y tras la primera etapa de introducción y planteamiento del problema realizado en la presente investigación, estamos en condiciones de formular nuestra hipótesis de trabajo.

Hipótesis:

Postulamos que en la normativa vigente sobre donaciones y franquicias tributarias ya **existe un sistema uniforme para que organizaciones privadas utilicen de forma sencilla y transparente beneficios tributarios mediante la constitución de un fideicomiso para donaciones culturales, deportivas y de investigación y desarrollo.**

De comprobarse la hipótesis de estudio, sería posible aportar a la certeza jurídica en el tratamiento de donaciones y beneficios tributarios. Promoviendo el uso informado de las diferentes franquicias, además de su cumplimiento normativo. De igual manera, al legitimar la figura de un fideicomiso, junto con identificar el real alcance de sus efectos tributarios para la administración de donaciones con fines meritorios, se estaría dando un paso importante para el fomento de la democracia tributaria al incentivar de manera informada la autodeterminación entre privados para la ejecución de al menos el 5% de las Rentas Líquidas Imponibles de contribuyentes afectos a impuestos de primera categoría. Para la validación de la hipótesis antes señalada, creemos necesario desarrollar los siguientes subtemas a fin de dar los fundamentos adecuados que comprueben el contenido de nuestra propuesta.

3.- SUBTEMAS:

Subtema 1: **Legitimidad y efectos tributarios de constituir un fideicomiso para donaciones culturales, deportivas y de investigación y desarrollo.**

Para desarrollar esta sección se estudiará más adelante las principales disposiciones legales y administrativas que a nuestro juicio fundamentan y validan la figura del fideicomiso como una herramienta válida y equitativa para la administración de donaciones con fines meritorios, como así mismo los efectos que se producirían por dicha administración. De igual forma creemos que nada de esto tiene mucho sentido si aquellas personas interesadas en participar y utilizar donaciones con franquicias tributarias no cuentan con la debida certeza jurídica y económica, por consiguiente nuestro segundo subtema es el siguiente:

Subtema 2: **Carga tributaria y precio real para donaciones culturales, deportivas y de investigación y desarrollo.**

Al conocer el donante y el donatario el precio real de las donaciones que se pretende realizar, de forma previa a efectuar la donación, creemos se estaría dando un paso importante en el incentivo de dichas franquicias al promover el uso informado de estas.

4.- METODOLOGÍA:

Establecidos los principales aspectos y motivaciones de esta investigación, creemos necesario escoger una metodología en relación a los métodos de producción científica con los que disponemos. De los métodos estudiados, creemos que el que más

se ajusta a nuestra investigación es el método deductivo, **el cual propone ir de principios generales a conclusiones particulares mediante un razonamiento lógico deductivo**. Para una mejor fundamentación del tema se incluirá tanto información histórica como antecedentes recabados a partir de la práctica empírica que existe actualmente sobre la materia. Es así que observaremos la organización de cada uno de los sistemas involucrados. Analizando la composición estructural de cada figura. Creemos que cuando uno vuelve sin cesar sobre un mismo texto, las certezas que se plantean en un comienzo o bien se desplazan a nuevas ideas o se tornan pertinentes. Observamos que el ámbito de investigación permitido por la pregunta de estudio es amplio y complejo. Nuestro primer entusiasmo hace relación a un deseo de coherencia y honestidad respecto a articular un sistema que permita la libre circulación de transferencias realizadas bajo franquicias tributarias. La sistematización que se propone desarrollar en esta tesis implica por tanto seguir un método de inferencia deductiva, en el que junto con analizar la normativa vinculada a los fideicomisos y a las donaciones con franquicias tributarias (la cual se desprende principalmente del Código Civil y de las leyes N° 20.675 sobre donaciones culturales, N° 19.712 sobre donaciones con fines deportivos y N° 20.241 que incentiva las donaciones para investigación y desarrollo) busca determinar el precio real de cada una de estas donaciones. Lo anterior para seguir de manera particular, con la determinación de los efectos tributarios que derivan de la constitución de un fideicomiso para la administración de donaciones con franquicias tributarias.

5.- OBJETIVO GENERAL:

Incentivar el uso informado de donaciones con franquicias tributarias a partir de la constitución de un fideicomiso. Determinando con certeza los efectos tributarios de éste, tanto en su constitución como en la administración de donaciones con fines culturales, deportivos y de investigación y desarrollo.

6.- OBJETIVOS ESPECIFICOS:

- a) Legitimar el uso de un fideicomiso para la administración de donaciones con fines meritorios.
- b) Determinar el valor real de una donación con fines culturales, deportivos y de I+D
- c) Promover la democracia tributaria.

7.-MARCO TEÓRICO:

A objeto de delimitar el ámbito de la investigación y afinar la postura como investigadores respecto de las ideas con las cuales nos relacionaremos y los juicios que compartiremos o no con otros autores. Identificamos a continuación las fuentes primarias y secundarias sobre las cuales se sustentará nuestra investigación, las cuales serán tratadas preliminarmente de una forma expositiva y posteriormente desarrollaremos los principales contenidos y materias que utilizaremos de cada una de las fuentes señaladas:

1.1 Fuentes primarias:

- a) Código Civil chileno contenido en el Decreto con Fuerza de Ley N°1 del año 2000.
- b) Ley de Impuesto a la Renta contenida en el artículo N°1 Decreto Ley N° 824 del año 1974.
- c) Ley N° 20.675 del año 2013 sobre Donaciones con Fines Culturales.
- d) Ley N° 19.712 del año 2001 conocida como la Ley del Deporte.
- e) Ley N° 20.241 del año 2008 que establece un Incentivo Tributario a La Inversión Privada En Investigación y Desarrollo.
- f) Ley N° 19.885 del año 2003 que incentiva el buen uso de donaciones que dan origen a beneficios tributarios y los extiende a otros fines sociales y públicos.
- g) Decreto Supremo N°71 del año 2014 del Ministerio de Educación, que contiene el reglamento de la Ley de Donaciones Culturales.

- h) Decreto N° 46 del año 2001 del Ministerio Secretaría General del Gobierno, que aprueba el reglamento del fondo nacional para el fomento del deporte y de las donaciones con fines deportivos sujetas a franquicias tributarias.
- i) Decreto 102 del año 2012 del Ministerio de Economía, que aprueba el reglamento que fija procedimientos para acceder a beneficios tributarios de la ley 20.241, en materia de investigación y desarrollo.
- j) Circular del Servicio de Impuestos Internos N°34 del año 2014.
- k) Circular del Servicio de Impuestos Internos N°71 del año 2010.
- l) Circular del Servicio de Impuestos Internos N°31 del año 1991.
- m) Circular del Servicio de Impuestos Internos N° 24 del año 1993.
- n) Ordinario N° 1812 del SII del 13 de julio del año 2015.

1.2 Fuentes secundarias:

- a) Sexto Informe de resultados del proyecto Sociedad en Acción. Centro Universidad Católica de Políticas Públicas.
- b) Propuestas para modernizar el sistema de donaciones destinadas al bienestar social en Chile. Centro de Filantropía e Inversiones Sociales (CEFIS) Universidad Adolfo Ibáñez.
- c) Mensaje N°414-361 por el cual el Presidente de la República inicia un proyecto de ley que crea un régimen unificado para los beneficios tributarios por donaciones efectuadas a entidades sin fines de lucro.
- d) Documento de trabajo BID # IDB-WP-131 Gastos Tributarios: “La Reforma Pendiente”.
- e) Aplicación Práctica de los Beneficios Tributarios a las Donaciones Centro de Estudios Tributarios. Pablo Calderón.
- f) Apuntes de Derecho Civil del Profesor Juan Andrés Orrego Acuña.
- g) Tratado de Donaciones del Profesor Alejandro Guzmán Brito.

Expuestas las principales fuentes formales de nuestro marco teórico a continuación se señalan los contenidos más relevantes que dan cuerpo a la investigación propuesta:

8.- PROPIEDAD FIDUCIARIA

a) *Antecedentes históricos:*

El profesor de Derecho Civil don Juan Andrés Orrego señala que el origen de esta institución nace *“en el derecho romano, como consecuencia de la diferente situación jurídica de los ciudadanos romanos y los peregrinos. Puesto que los últimos no podían suceder por causa de muerte a un ciudadano, éste, si quería dejar sus bienes a un peregrino, se los dejaba a otro ciudadano (fiduciario) para que éste se los entregara al peregrino (fideicomisario)”* (Orrego, 2011).

A nuestro ojos un acto de mera liberalidad en el que una persona se desprende de algo a favor de otra persona, sin esperar una contraprestación; razón por la cual en sentido amplio, puede hablarse también de una donación.

b) *Legislación en Chile:*

El Código Civil chileno trata a la propiedad fiduciaria en el Título VIII de su Libro segundo, respecto a las Limitaciones de Dominio. De esta forma en su artículo 733 define la propiedad fiduciaria como aquella: *“que está sujeta al gravamen de pasar a otra persona, por el hecho de verificarse una condición”* (Bello, 1856). Es así que el elemento esencial de la propiedad fiduciaria es la existencia de una condición. En el mismo orden de ideas, la constitución de un fideicomiso, requiere la concurrencia de los siguientes requisitos:

- i. Que los bienes sean susceptibles de darse en fideicomiso.
- ii. Que existan tres personas (constituyente, fiduciario y fideicomisario)
- iii. Que exista una condición en virtud de la cual pase la propiedad al fideicomisario.

Para entender de mejor forma la naturaleza jurídica del fideicomiso se hace necesario tener a la vista los siguientes artículos de nuestro Código Civil.

Art. 735 Código Civil

Los fideicomisos no pueden constituirse sino por acto entre vivos otorgado en instrumento público o por acto testamentario, la constitución de todo fideicomiso que comprenda o afecte un inmueble, deberá inscribirse en el competente registro.

Art. 739 Código Civil

Toda condición de que penda la restitución de un fideicomiso, y que tarde más de 5 años en cumplirse, se tendrá por fallida, a menos que la muerte del fiduciario sea el evento de que penda la condición. Estos cinco años se contarán desde la delación de la propiedad fiduciaria.

Art. 748 Código Civil

Cuando en la constitución del fideicomiso no se designa expresamente el fiduciario, o cuando falte por cualquier causa el fiduciario designado, estando todavía pendiente la condición, gozará fiduciariamente de la propiedad el mismo constituyente, si viviere, o sus herederos.

Artículo 754 Código Civil

El propietario fiduciario tiene sobre las especies que puede ser obligado a restituir, los derechos y cargas del usufructuario, con las modificaciones que a continuación se expresan.

Artículo 755 Código Civil

No es obligado a prestar caución de conservación y restitución, sino en virtud de sentencia de un juez, que así lo ordene como providencia conservatoria.

Art. 756 Código Civil

Es obligado a todas las expensas extraordinarias para la conservación de la cosa, incluso el pago de las deudas y de las hipotecas a que estuviere afecta; pero llegado el caso de restitución, tendrá derecho a que previamente se reembolsen por el fideicomisario dichas expensas, reducidas a lo que con mediana inteligencia y cuidado debieron costar, y con las rebajas que van a expresarse.

Art. 758 Código Civil

Por lo demás el fiduciario tiene la libre administración de las especies comprendidas en el fideicomiso, y podrá mudar su forma, pero conservando su integridad y valor. Será responsable de los menoscabos y deterioros que provengan por su hecho o culpa.

c) Constitución de un Fideicomiso:

La constitución del fideicomiso es un acto esencialmente solemne; por acto entre vivos, el cual debe constituirse por escritura pública, y si es por acto de última voluntad podrá hacerse por testamento. La constitución de todo fideicomiso que comprenda o afecte un inmueble, deberá inscribirse en el Registro de Hipotecas y Gravámenes. En dicho acto se ven involucrados las siguientes partes:

- i. Constituyente: es el propietario del bien, que por testamento o por acto entre vivos declara transmitir o transferir en dominio a otro, pero con una condición.

- ii. Propietario fiduciario: Es la persona que recibe el bien dado en fideicomiso, se encuentra sujeto al gravamen de traspasarlo a otro si se verifica la condición.
- iii. Fideicomisario: Es la persona que tiene la expectativa de ser dueño absoluto del bien, si se cumple la condición. Es un acreedor condicional, bajo condición suspensiva.

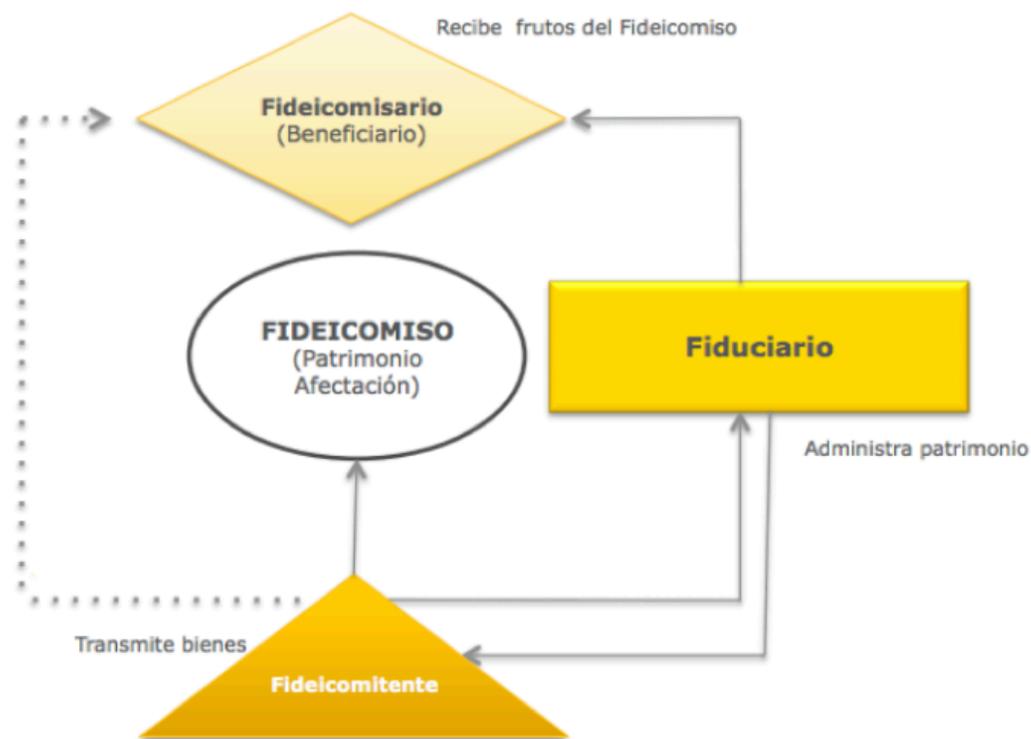


Figura 1: Leonel Melo Guerrero 2011 – Congreso Internacional en Tributación IFA-ATRIRD

d) *Interpretación del Servicio de Impuestos Internos*

Si bien no se ha tratado la materia en detalle cabe destacar el ordinario N° 1812 del 13 de julio de 2015, el cual entre otras cosas señala que:

“Es importante resaltar que, de acuerdo con las normas del Código Civil, el fideicomiso puede constituirse por acto entre vivos o por testamento. Además, en el primer caso, puede serlo a título gratuito o a título oneroso. En la segunda alternativa, el

fideicomiso se ha constituido por acto entre vivos, reteniendo el constituyente la propiedad fiduciaria bajo la condición de traspasar los derechos sociales al fideicomisario, si existiere al momento de morir el constituyente/propietario fiduciario.

En este último caso, de acuerdo a los antecedentes aportados, cumplida la condición, los bienes se transferirían al fideicomisario a título gratuito, pues no se menciona la existencia de contraprestación alguna de su parte. Siendo así, verificada la transferencia a título gratuito de bienes, se configurará una donación a favor del fideicomisario.

Si falla la condición y la asignación se consolida en el patrimonio del propietario fiduciario, éste deberá sumar su valor y pagar el impuesto sobre el total de lo asignado con deducción de la suma o sumas ya pagadas por concepto de impuestos.

En cuanto a los criterios que se solicita confirmar y en base a lo expuesto precedentemente, este Servicio informa que:

- a) El impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones grava la constitución del fideicomiso en ambas alternativas descritas, sea porque asume la forma de una asignación testamentaria (primera alternativa) o de una donación (segunda alternativa). En la primera alternativa la asignación efectuada a favor del fiduciario se grava con deducción del 50% del valor de los derechos sociales dados en fideicomisos; en tanto que la asignación efectuada a favor del fideicomisario se grava por el valor total de los derechos sociales, sin deducción alguna. En la segunda alternativa, si el constituyente mantiene la propiedad fiduciaria, la donación efectuada a favor del fideicomisario se grava por el valor total de los derechos sociales, sin deducción alguna.*
- b) Respecto del Impuesto a la Renta, en la medida que la asignación por causa de muerte (primera alternativa) o donación (segunda alternativa) efectivamente*

pague, según corresponda, el Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, el incremento patrimonial que experimente el fiduciario no constituirá renta por aplicación del artículo 17 N° 9 de la Ley sobre Impuesto a la Renta; así como también el incremento patrimonial que experimente el fideicomisario no constituirá renta por aplicación del artículo 17 N° 10 de la misma ley”.

9.- DONACIONES

En ausencia de una ley especial que establezca una exención, las donaciones que se realicen, por regla general, estarán afectas con cargo al donatario al Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, establecido en la Ley N° 16.271 del año 1965, tributo de carácter progresivo cuya tasa va del 1 al 25% del monto de la donación efectuada. Además en el caso que el donante sea un contribuyente afecto al impuesto de primera categoría, la donación recibirá el tratamiento de un gasto rechazado afecto al artículo 21 N°1 cuya tasa es de 40%. Cabe hacer presente que las “*Donaciones entre vivos*” están reguladas por el Código Civil en el Título XIII de su Libro Tercero, específicamente entre los artículos N°1.386 a N°1.436, aplicándose a éstas diversas normas propias de la Sucesión por Causa de Muerte. El artículo N° 1.416 CC agrega que *"en lo que no se oponga a las disposiciones de éste título, se seguirán las reglas generales de los contratos"*. El artículo N° 1.386 CC la define de la siguiente forma: *"La donación entre vivos es un acto por el cual una persona transfiere gratuita e irrevocablemente una parte de sus bienes a otra, que la acepta"*. Pese a decir *"transfiere"* la donación no es considerada por nuestro derecho como un modo de adquirir el dominio, sino un contrato; por tanto un mero título traslativo de dominio, que genera derechos y obligaciones, siendo necesario que opere la tradición para adquirir el dominio de la cosa donada. Debemos comprender que las personas naturales no gozan de libertad absoluta

para donar, ya que el donante se encuentra limitado por las reglas de las asignaciones forzosas, según las cuales obligatoriamente una parte de su patrimonio debe necesariamente ir en beneficio de ciertas personas que la ley llama asignatarios forzosos. En caso de que el donante en vida no haya respetado estas disposiciones, la ley las suple aún contra su voluntad, confiriendo a los interesados ciertos recursos para restablecer su derecho, como por ejemplo, la llamada acción de inoficiosa donación.

Es un contrato unilateral por regla general, ya que quien resulta obligado es el donante y no el donatario. Sin embargo, si él estipula una carga al donatario (donación modal), estaríamos ante un contrato bilateral gratuito, ya que ambos resultarían obligados. Una carga es aquella que se impone a quién se le otorga una liberalidad. El profesor Juan Andrés Orrego (ORREGO,2011a), señala en sus apuntes de Derecho Civil, que son modales aquellas donaciones que *"se hallan sujetas a un modo, que consiste en la aplicación de la cosa objeto de la obligación a un fin especial, como el de sujetarse a ciertas cargas o el de ejecutar ciertas obras. El modo viene a ser, en buenas cuentas, el hecho de tener que aplicarse la cosa materia de la obligación a un fin especial, fin que puede consistir en ciertas cargas o en ciertas obras que el deudor debe cumplir o que el deudor debe ejecutar."* Afirmándose así que lo que constituye el modo es la aplicación o destinación que el asignatario debe dar a los bienes que le deja el donante. Apreciamos claramente a la luz de lo antes expuesto, que cuando estamos frente a una donaciones sujeta a alguna franquicias tributarias, nos encontramos frente a un contrato bilateral gratuito que impone diferentes cargas al beneficiario en atención al destino de cada asignación que sea donada. Otro resguardo que tienen los asignatarios forzosos es la insinuación de las donaciones, definida en el artículo 1.401 del Código Civil como *"la autorización del juez competente, solicitada por el donante o donatario"*. A su turno, la insinuación, como trámite judicial voluntario, se encuentra regulada en los artículos 889 y 890 del Código de Procedimiento Civil. Se trata de un requisito para la validez de la

donación, que en caso de no verificarse, acarrea la nulidad de la misma, y cuyo objeto es impedir que una persona disponga de sus bienes en perjuicio de sus asignatarios forzosos. Salvo excepción legal expresa, la insinuación está establecida para todas las donaciones que superen el monto de dos centavos. De esta forma, las donaciones se pueden dividir en dos grupos para fines impositivos, aquellas de tipo general que fueran reseñadas anteriormente y las que son reglamentadas bajo leyes específicas, las cuales trataremos en la siguiente sección.

10.- DONACIONES CON BENEFICIOS TRIBUTARIOS:

Donaciones reglamentadas en leyes específicas: Son otorgadas en beneficio de ciertas Instituciones (Personas Jurídicas) y son creadas para incentivar diversas actividades a través del otorgamiento de franquicias tributarias. Profundizaremos de esta forma en la determinación impositiva de aquellas donaciones que son reglamentadas en leyes específicas, de manera tal, que podamos precisar su tributación precisa al momento de ampararlas en la figura de un fideicomiso. Las donaciones establecidas en leyes especiales. Si bien difieren en los detalles, los beneficios tributarios para los donantes consisten básicamente en un crédito tributario y en el tratamiento como gasto necesario para producir la renta de la parte de la donación que no es crédito. Por ejemplo el artículo 8° de la ley N° 18.985, que contiene la ley sobre donaciones con fines culturales, fue sustituido hace un par de años por la ley N° 20.675, publicada en el Diario Oficial el 05 de junio de 2013. En su versión actualizada, que entró en vigencia el 01 de enero de 2014, esta ley incluye como donantes a los contribuyentes del impuesto único de segunda categoría, adicional y de herencias, además de los del impuesto de primera categoría que declaren sus rentas efectivas y los de global complementario que declaren igual tipo de rentas, incluidos en la ley original. Los beneficios tributarios de esta ley consisten en un

crédito tributario equivalente al 50% del monto de la donación. Adicionalmente, los contribuyentes del impuesto de primera categoría que declaren su renta efectiva determinada según contabilidad completa, puede deducir de su renta líquida imponible al parte de la donación que no pueda ser imputada como crédito. El crédito tributario para estos últimos contribuyentes no puede ser superior a la cantidad menor entre el 2% de la renta líquida del ejercicio o 20.000 UTM. En el caso de los contribuyentes del impuesto adicional, el crédito equivale al 35 % del monto de la donación. Con un límite del 2% de la renta imponible anual o 20.000. Las sucesiones hereditarias también tienen derecho a un crédito por el 50% del monto de la donación, el que no puede superar el 40% del impuesto que habría correspondido pagar a cada asignatario de no efectuarse la donación. En estos casos, la donación la puede realizar el propio causante en vida o la misma sucesión.

Por otro lado, las donaciones que otorgan un crédito contra el impuesto de primera categoría son variadas y se encuentran reguladas bajo el amparo de diferentes y específicas leyes. A continuación, detallamos las que se encuentran dentro del alcance de la presente investigación:

a) Donaciones con fines culturales:

Las donaciones de cultura representan al 32,2 % de las donaciones que se realizan. La franquicia otorgada por este tipo de donaciones se encuentra regulada en el artículo 8° de la ley 18.985, sustituido por la ley 20.675 de 2013. Cuyos aspectos que se detallan en el siguiente cuadro de resumen:

Donatarios	Corporaciones y Fundaciones sin fines de lucro relacionados con la difusión del Arte y la Cultura, Museos Estatales y Privados de uso público, Bibliotecas que permanezcan abiertas al público, e
------------	---

	inmuebles declarados de interés patrimonial por la Subsecretaria de Monumentos Nacionales
Forma de donación	Dinero y especies
Forma de Acreditar Donación:	Certificado correlativo, timbrado y registrado por SII emitido Donatario, que contenga individualización de las partes, fecha y monto de Donación.
Beneficio tributario	Se considera hasta un 50% de la donación como crédito al impuesto de primera categoría y el saldo que no pueda ser imputado como crédito podrá ser deducido de la Base imponible incluso dos ejercicios posteriores al ejercicio en donde se llevo a cabo la donación.
Tope máximo aceptado como crédito	2% de la renta líquida imponible afecta al impuesto de primera categoría, y no podrá exceder de 20.000 unidades tributarias mensuales en el respectivo año comercial.

Tabla 1: Cuadro de elaboración propia esquema Ley de Donaciones Culturales

1.a) Beneficios Tributarios para empresas (IDPC)

- i. **Crédito de hasta el 50% del monto de la Donación (tope 2% RLI)**
- ii. **La parte que no pueda ser rebajada como crédito puede ser imputada a gasto (sin aplicación del LGA)**

- iii. **Arrastra remanente de gasto hasta dos periodos posteriores al año en que se reputen los beneficios.**

1.b) Beneficios Tributarios para Personas Naturales:

Impuesto Global Complementario (IGC)	Impuesto Adicional (IA)	Impuesto Único de Segunda Categoría (IUSC)	Impuesto a las Herencias (IHD)
1. Crédito del 50% del valor de la donación.	1. Crédito del 35% del monto de la donación.	1. Crédito del 50% del valor de la donación.	1. Crédito del 50% del valor de la donación.
2. Donación en dinero o especies.	2. Donación en Dinero.		2. Donación en dinero o especies.

Tabla 2: Cuadro de elaboración propia beneficios Ley de Donaciones Culturales

Beneficios tributarios para los contribuyentes del impuesto de primera categoría que declaren su renta efectiva según contabilidad completa, que contempla una excepción a la regla del límite global absoluto, toda vez que cuentan con un crédito contra el impuesto que no puede exceder del 2% de la renta líquida del ejercicio, con un límite máximo de 20.000 UTM, además, en la parte de la donación que no puede ser imputada como crédito, puede ser rebajada como gasto necesario de la renta líquida positiva hasta el tercer ejercicio consecutivo posterior.

Beneficios tributarios para los contribuyentes del impuesto global complementario, sin excepciones: En virtud del límite global absoluto, no pueden donar

en el ejercicio una cantidad que exceda del 20% de su RLI, ni de 320 UTM, y al igual que los casos anteriores, estos contribuyentes tienen un crédito equivalente al 50% del monto de la donación.

Beneficios tributarios para los contribuyentes del impuesto único de segunda categoría. En virtud del límite global absoluto, no pueden donar en el ejercicio una cantidad que exceda del 20% de su renta imponible, ni de 320 UTM y al igual que los casos anteriores, estos contribuyentes tienen un crédito equivalente al 50% del monto de la donación.

Beneficios tributarios para ciertos contribuyentes del impuesto adicional (en general, directores de sociedades anónimas, sociedades extranjeras con establecimientos permanente en Chile, inversionistas, todos sin domicilio ni residencia en Chile), se les permite imputar como crédito un 35% del monto de la donación, en contra del impuesto adicional que grave el reparto de utilidades. Estos contribuyentes aplican un límite al crédito total imputable en el ejercicio, el que no puede exceder de la cantidad menor entre el 2% de la renta imponible anual y 20.000 UTM.

Donaciones imputables al impuesto a las herencias, que contempla dos modalidades de beneficios en que el crédito aplicable no puede superar del 40% del impuesto que habría correspondido pagar a cada asignatario previo a efectuarse la donación.

b) Donaciones con fines deportivos:

La franquicia otorgada por este tipo de donaciones se encuentra regulada en la ley 19.721. Esta, al igual que las donaciones de cultura, tiene beneficios por aceptación de gasto y crédito contra el impuesto de primera categoría, sin embargo, son diferentes topes y requisitos, que se detallan a continuación:

Donatarios	Instituto Nacional del Deporte, Corporaciones Municipales de Deporte y Corporaciones de Alto Rendimiento.	
Forma de donación	Dinero	
Forma de Acreditar	Certificado correlativo, timbrado y registrado por SII emitido Donatario, que contenga individualización de las partes, fecha y	
Donación:	monto de Donación. Donación efectuadas a la letra a), b),c),d) y e) del art. 43 de la Ley 19.712.	
Beneficio tributario	Crédito contra el impuesto de primera categoría.	<p>Será un crédito del 50% de la donación:</p> <p>1.- Si la donación se destina a los letras a), b), c) y d) del art. 43 y el costo total es :</p> <p>Igual o menor a 1.000 UTM; El crédito es de un 50%, de la donación. Si es superior a 1.000 UTM y siempre que se destine el 30% de la donación a una cuota nacional o regional o a otro proyecto por concurso público; el crédito será de un 50%; en el evento que no cumpla con esta condición el crédito será de un 35%, de la donación reajustada.</p> <p>2.- Si la donación se destina a los objetivos de la letra e) del artículo 43 y el costo total es:</p> <p>Igual o menor a 8.000 UTM; El crédito es de un 50%, de la donación reajustada. Si es superior a 8.000 UTM y se destina el 30% de la donación a una cuota nacional o regional o a otro proyecto seleccionado por concurso público, el crédito es de un 50%; en el evento</p>

		que no cumpla esta condición el crédito será de un 35%, de la donación reajustada.
	Gasto aceptado	Se considerará como gasto aceptado, el restante del 50% o 35% utilizado como crédito.
Tope máximo aceptado como gasto		2% de la renta líquida imponible afecta al impuesto de primera categoría, y no podrá exceder de 14.000 unidades tributarias mensuales en el respectivo año comercial.

Tabla 3: Cuadro de elaboración propia Beneficios Ley del Deporte

c) Donaciones con fines de Investigación y Desarrollo:

La ley 20.241, establece un incentivo tributario a la inversión en investigación y desarrollo, en la que se ofrece una franquicia tributaria por créditos contra el impuesto de primera categoría y gastos aceptados para rebajar la base imponible afecta al mismo impuesto.

Donatarios	Las entidades que realicen labores de investigación y desarrollo, y que se encuentren inscritas en el Registro de Centros para la Realización de Actividades de Investigación o Desarrollo, el cual es administrado por la Corporación de Fomento de la Producción(CORFO)
Forma de donación	Dinero.
Forma de Acreditar Donación:	Contrato con centro de investigación certificado.

Beneficio tributario	Para contribuyentes del impuesto de primera categoría, podrán rebajar de este impuesto el 35% del total de los pago en dinero efectuados conforme a contratos de investigación y desarrollo debidamente certificados. El 65% restante, podrá ser rebajado como gasto de la base imponible.
Requisito	Los contratos deben ser celebrados por montos no inferiores a 100 UTM

Tabla 4: Cuadro de elaboración propia esquema Ley de I+D

d) Información recabada desde el SII:

Junto a las fuentes antes expuestas, nuestro trabajo comprende una sistematización de recopilación empírica mediante la cual sistematizaremos diversos datos recabados del SII a fin de generar mayor certeza respecto de la relevancia económica y financiera de las donaciones en Chile. ES por esto que se presenta a continuación una tabla a partir de las DJ 1828 y DJ 1832 del año comercial 2014.

Montos Donados

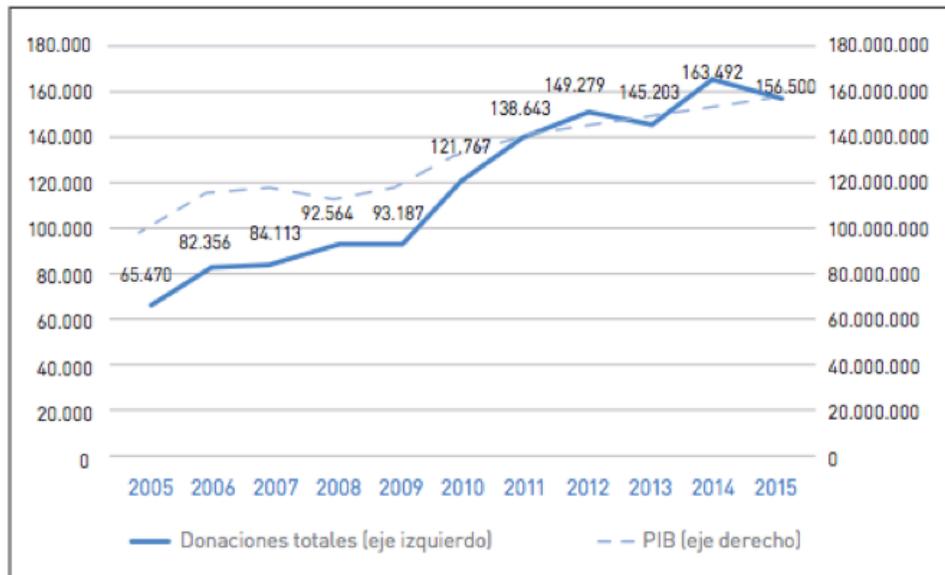
Tipo de donación	Montos totales (\$MM)
Ley de rentas municipales	31.841
Cultura	20.583
Fines deportivos	18.042
Fines sociales	10.420
Donaciones con fines de instrucción	6.005
Fundación Teresa de los Andes	4.933
Educacionales	4.680
Suma	96.504

Fuente: DJ 1828 y DJ 1832 del Servicio de Impuestos Internos

Tabla 5: Cuadro de elaboración propia resumen franquicias tributarias

Como bien se puede apreciar el total de las franquicias en las DJ antes individualizadas, representan un monto considerable de dinero que año a año fluye desde privados a organizaciones de la sociedad civil para el desarrollo y fomento de actividades meritorios. Ahora bien, como la información reseñada anteriormente no abarca a la totalidad de las franquicias destinadas para donaciones, a continuación se expone un gráfico desarrollado por el centro de estudios públicos de la Universidad Católica en donde es posible visualizar como ha sido el desarrollo de las franquicias tributarias en el periodo comprendido entre los años 2005 y 2015.

Franquicias MM\$



Fuente: Sexto informe de resultados del proyecto Sociedad en Acción
Centro Universidad Católica de Políticas Públicas

Figura 2: Gráfico análisis histórico monto de donaciones en franquicias tributarias.

Límite Global Absoluto:

El monto posible de donar con franquicias tributarias está delimitado por el Límite Global Absoluto (en adelante LGA) el cual fue introducido en el año 2003 por el artículo 10 de la ley N° 19.885, que incentiva y norma el buen uso de donaciones que dan origen a beneficios tributarios y los extiende a otros fines sociales y públicos. Este límite es una herramienta para controlar el gasto fiscal que implican los beneficios tributarios para las donaciones, y consiste en el monto máximo que los contribuyentes pueden donar en un mismo ejercicio, para efectos de hacer valer los beneficios tributarios. Dependiendo del tipo de contribuyente, el límite varía:

Los contribuyentes de primera categoría que declaran su renta efectiva según contabilidad completa, pueden donar hasta el 5% de la RLI del ejercicio, mientras que los contribuyentes del impuesto global complementario que determinan sus rentas efectivas de conformidad con lo dispuesto en el artículo 50 de la Ley sobre Impuesto a la Renta

(ingresos por el ejercicio de profesiones u ocupaciones lucrativas) y los contribuyentes del impuesto único de segunda categoría, aplican cada año un límite global absoluto equivalente al 20% de la renta imponible, o 320 UTM si este monto fuera inferior a dicho porcentaje.

Capítulo segundo: DESARROLLO

1.- LEGITIMIDAD DE CONSTITUIR UN FIDEICOMISO PARA ADMINISTRAR FRANQUICIAS TRIBUTARIAS CON FINES CULTURALES, DEPORTIVOS Y DE I+D.

Al estudiar la normativa relativa al fideicomiso en el código civil, como asimismo en aquellas disposiciones mencionadas en el capítulo primero de la presente investigación.

No advertimos que exista prohibición expresa respecto a donar a través de un fideicomiso, como así mismo no existe prohibición de constituir un fideicomiso para administrar franquicias tributarias. En el mismo sentido es el propio SII quien ha

señalado en el ordinario 1812 del año 2015. que: *“de realizarse la transferencia del fideicomisario a título gratuito, es decir sin haber contraprestación alguna. Se verificará una transferencia a título gratuito de bienes, configurándose una donación a favor del fideicomisario.”* Es decir, la propia autoridad administrativa ha señalado expresamente que de llevarse a cabo un fideicomiso por acto entre vivos y a título gratuito al momento de cumplirse la condición y llevarse a cabo la restitución del fiduciario al fideicomisario, el fenómeno patrimonial reconocido es una donación entre el fideicomitente y el fideicomisario. Por consiguiente pareciera ser pacífico tanto para la autoridad como para la doctrina que aquellos fideicomisos realizados por actos entre vivo y a título gratuito, el acto que subyace es una donación simple entre fideicomitente y fideicomisario. Ahora bien, qué ocurriría si la condición que el constituyente realiza a través del fideicomiso es precisamente que el fiduciario deba realizar la restitución en el evento que el fideicomisario logre tener un proyecto aprobado por la autoridad correspondiente por el cual pueda emitir certificado de donación (o bien suscribir contratos para I+D) por alguna de las franquicias en comento. No es acaso legítimo, que la condición puesta por el constituyente sea precisamente el uso de una franquicia tributaria. Claramente la respuesta es afirmativa, toda vez que el constituyente es libre de exigir cualquier

condición siempre y cuando esta no sea contraria a la ley, la moral y las buenas costumbres. Y tal como hemos visto anteriormente no existe prohibición expresa para utilizar dichas figuras (fideicomiso y donación) de forma complementaria, razón por la cual no existe impedimento legal alguno para utilizar el fideicomiso como vehículo para administrar franquicias tributarias. Junto con no existir impedimento para utilizar esta figura, creemos de suma importancia para validar la legitimidad del fideicomiso, revisar la practicidad o utilidad que pueda tener dicha institución para la administración de tres franquicias tributarias. Razón por la cual debemos entender el espíritu de cada una de las franquicias para comprender el contenido propiamente tal del fideicomiso.

Al respecto, es necesario estudiar los distintos efectos tributarios e incentivos que puedan existir para las distintas partes, en atención a que la relación que ocurre en el mundo real, al tratarse de bienes meritorios, lo cuales son clasificados como externalidades positivas, es una relación que va de lo individual a lo colectivo, apuntando a una mejor calidad de vida desde un prisma integral compuesto por variables tributarias, económicas, financieras y emotivas.

2.- SISTEMA UNIFORME:

De acuerdo a la normativa estudiada es posible constatar que: de las tres franquicias estudiadas; dos atienden en estricto rigor a donaciones con fines meritorios (cultura y deporte) y la tercera (I+D) atiende a la inversión para mejorar la competitividad de un contribuyente. Lo anterior se traduce en que las dos primeras tienen un tratamiento similar en cuanto a la forma de acreditarse mediante sus respectivos certificados de donación. Por su parte, la franquicia de I+D en su versión extramuros, se acredita mediante la celebración de un contrato de prestación de servicio con algún centro de investigación certificado por CORFO. De igual manera encontramos diferencias en la

elaboración de la renta líquida, ya que el cálculo del Límite Global Absoluto aplica para cultura y deporte, pero no para I+D. Mientras el referido límite no se aplica en I+D. De todo esto se hablará más adelante con ejemplos numéricos, pero desde ya creemos importante comprender que aquellas dos franquicias que tratan de donaciones con fines meritorios (cultura y deporte) tienen un tratamiento uniforme, en el cual encontramos disposiciones legales, reglamentarias y administrativas, además de variada literatura al respecto. Por su parte en el caso de I+D nos encontramos con una franquicia relativamente nueva que no corresponde a una donación, razón por la cual su tratamiento es diferente a las franquicias de cultura y deporte.

Lo anterior, creemos viene en reforzar nuestra hipótesis, ya que al distinguirse un tratamiento particular para las franquicias de cultura y deporte, en atención a su forma de acreditar la donación (LGA y verificación de límites particulares) y determinación de la RLI, es posible visualizar que dentro de las franquicias de donaciones con fines meritorios existe un sistema uniforme, el cual se encuentra debidamente normado por leyes, reglamento y circulares. Y que al cumplirse y no desatender a sus disposiciones es totalmente compatible con la figura de fideicomiso propuesto en la presente investigación.

Por su parte la franquicia de I+D tienen un tratamiento diferente a aquel sistema uniforme constatado para donaciones, y tal como se explicará más adelante para el cálculo de la RLI, no se le aplican las disposiciones del art. 10 de la ley 19.885 respecto del Límite Global Absoluto. Permitiendo de esta forma la deducción, anticipadamente a la certificación de CORFO, de un 65% del monto de la inversión en I+D como gasto y posterior a la certificación, imputar el 35% como un crédito (con tope de 15.000 UTM).

De esta manera es posible distinguir en las franquicias estudiadas, dos sistemas para el uso y declaración de las franquicias, el primero relativo a las donaciones y el segundo relativo a inversiones a través de un tercero certificado por CORFO. Así con las cosas, el tenor literal de nuestra hipótesis no sería del todo feliz, ya que encontramos dos sistemas uniformes (uno para donaciones y otro para inversiones) pero la inquietud planteada en ésta se encuentra totalmente satisfecha al constatar dos sistemas nítidos y uniformes al momento de utilizar y declarar beneficios de franquicias tributarias.

Habiéndose verificado la legitimidad del fideicomiso y constatado la uniformidad del sistema para franquicias con donaciones, nos encontramos en condiciones de validar nuestra hipótesis de estudio y para completar el alcance de su entendimiento, es necesario atender a continuación a los efectos tributarios que se producen en su funcionamiento: