

FILANTROPÍA EN MATERIA AMBIENTAL: HACIA UNA NORMATIVA QUE INCENTIVE DONACIONES PARA FINANCIAR LA PROTECCIÓN Y CONSERVACIÓN DEL MEDIO AMBIENTE Y LA BIODIVERSIDAD

Álvaro Oyarce Mayne

Diplomado en Tributación, Facultad de Economía y Negocios, Universidad de Chile
Abogado, Pontificia Universidad Católica de Chile
Asociado en Barros & Errázuriz Abogados

Matías Cunill Blaida

Abogado, Pontificia Universidad Católica de Chile
Asociado en Barros & Errázuriz Abogados

Resumen: Nuestra legislación contempla una serie de leyes especiales que otorgan beneficios tributarios para el financiamiento, a través de donaciones, de determinados fines considerados de interés público -tales como deporte, cultura, sociales, universidades, educación y ciencia-; no incluyéndose dentro de éstos el cuidado del medio ambiente. El aislamiento en que cada una de estas leyes fueron gestadas y la falta de una regulación orgánica y sistematizada de estas normas derivan en una legislación fragmentada y compleja en materia de donaciones. El presente artículo tiene por objeto analizar los beneficios tributarios existentes en esta materia y evaluar la necesidad de que éstos se extiendan a aquellas donaciones que tengan por finalidad preservar la naturaleza y proteger el medio ambiente.

Abstract: Our legislation contemplates a series of laws, each of which, in particular, establishes tax benefits for donations directed to financing certain items considered of public interest - such as the promotion of sport, culture, welfare, universities, education and science; not including within these the care of the environment. The segregation in which each of these laws were conceived and the lack of an organic and systematized regulation of these norms result in a fragmented and complex donation legislation. The purpose of this article is to analyze the tax benefits existing in this area and assess the need for them to be extended to those donations that are intended to preserve nature and protect the environment.

Palabras claves: Filantropía, donaciones, beneficios tributarios, medio ambiente, organizaciones sin fines de lucro.

Key Words: Key words: Philanthropy, donations, tax benefits, environment, non-profit organizations.

1. INTRODUCCIÓN

La protección del medio ambiente y la biodiversidad se han posicionado como un tema prioritario de política pública a nivel mundial en las últimas décadas.

El ser humano está alterando la naturaleza a un ritmo acelerado, deteriorando a nivel global los ecosistemas y la biodiversidad.

Estudios recientes señalan que un millón de los ocho millones de especies animales y vegetales existentes están en peligro de extinción y podrían desaparecer en los próximos años, en un planeta que además presenta tres cuartas partes de su medio ambiente terrestre deteriorado y aproximadamente el 66% de los océanos se encuentran alterados de manera significativa¹.

En el caso de Chile, el tema resulta especialmente relevante considerando la riqueza de especies endémicas con que cuenta nuestro país (22% a 25%)², esto es, aquellas que existen de forma natural exclusivamente dentro de nuestro territorio³. Las zonas centro y sur de Chile integran uno de los denominados *hotspots* o puntos críticos mundiales de biodiversidad⁴, y están clasificadas como una de las áreas

1 Plataforma Intergubernamental de Ciencia y Política sobre Biodiversidad y Servicios Ecosistémicos (IPBES). 2019. Resumen para responsables políticos del informe de evaluación global sobre biodiversidad y servicios ecosistémicos. En: Plenario séptima sesión: mayo de 2019. París, Francia

2 Ministerio del Medio Ambiente. Inventario Nacional de Especies. En línea: <<http://especies.mma.gob.cl/CNMWeb/Web/WebCiudadana/Default.aspx>> [consulta: 26 de agosto de 2019].

3 En Chile destacan por su alto endemismo grupos como los anfibios (sapos y ranas) donde el 65% de las especies son exclusivas de Chile; los reptiles con un 63% de endemismo, los peces de aguas continentales con el 55% de las especies endémicas, y las plantas con la mitad de las especies exclusivas de nuestro país (Ministerio del Medio Ambiente. 2018. Biodiversidad de Chile. Patrimonio y Desafíos. Tercera Edición. Tomo I 430 páginas. Santiago de Chile).

4 De acuerdo a la ONG internacional Conservation International, los “hotspots” o “puntos críticos” de biodiversidad, corresponden a regiones que cumplen con dos estrictos criterios: i) poseer al menos 1.500 especies de plantas vasculares endémicas, lo que la hace una zona irremplazable; y ii) contar en la actualidad con el 30% o menos del área que poseía originalmente, lo que hace calificarla como un área amenazada. A la fecha, 34 áreas han sido calificadas como *hotspots* a nivel mundial, equivalentes al 2,3% de la superficie terrestre, entre los que se encuentra el *Chilean Winter rainfall-Valdivian forests*.

más amenazadas según el Banco Mundial y la iniciativa Global 200 de la ONG internacional *World Wild Life Found* (WWF). De este modo, debe entenderse que las medidas que se adopten en la materia no solo afectan a nuestro país, sino que también a la diversidad biológica del planeta tierra.

En vísperas de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático, también conocida como “COP 25”, conferencia que será presidida por Chile, diversos actores han expresado su preocupación por el escaso financiamiento que existe para la conservación de áreas silvestres protegidas. Según un estudio publicado el año 2013, Chile se encuentra ubicado en el lugar número 9 de los países con menor financiamiento para la conservación de la biodiversidad⁵. Nos encontramos en este listado junto a países como Irak, Angola, Guyana, Malasia, Eritrea, entre otros. Actualmente, Chile aporta apenas 1,6 dólares por hectárea al año para conservación, mientras que, según las estimaciones de expertos, esa cifra debiera alcanzar, al menos, los 6 dólares por hectárea⁶.

En la práctica, la insuficiencia de recursos se traduce en la falta de planes de manejo para hacer un control efectivo de los territorios protegidos, donde actualmente existe un déficit de un 75% de guardaparques a nivel nacional⁷, entre otros problemas.

La realidad expuesta dista considerablemente del espíritu manifestado por nuestro país al momento de ratificar el Convenio sobre la Diversidad Biológica en 1994, mediante el cual Chile se comprometió a implementar acciones para la conservación y el uso sustentable de la biodiversidad, fijándose, entre otras metas, proteger un 17% de la superficie de cada uno de sus ecosistemas al año 2020. A la fecha, casi un cuarto de los ecosistemas terrestres a conservar que existen en Chile están lejos de alcanzar dicha meta y apenas poseen un 1% de su superficie bajo el sistema nacional de protección⁸.

Considerando lo anterior, resulta incomprensible que en la Ley de Presupuestos del Sector Público de 2019 nuestro país incluso disminuyera los recursos destinados a

5 Targeting global conservation funding to limit immediate biodiversity declines. En línea: <<https://www.pnas.org/content/110/29/12144>> [consulta: 15 mayo 2019].

6 Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) y Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), 2016. Evaluaciones del desempeño ambiental: Santiago, Chile.

7 Filantropía ambiental y el vacío legal para la donación verde en Chile, En línea: <<https://amigosdelosparques.cl/filantropia-ambiental-y-el-vacio-legal-para-la-donacion-verde-en-chile/>> [Consulta: 5 junio 2019].

8 Chile refuerza la protección de sus ecosistemas naturales, En línea: <<http://www.conaf.cl/chile-refuerza-la-proteccion-de-sus-ecosistemas-naturales/>> [consulta: 26 agosto 2019].

la protección de áreas protegidas en casi un 17%, a un total de aproximadamente quince mil trescientos millones de pesos⁹.

En este contexto, tanto la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) como la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) recomendaron a nuestro país en su Evaluación de Desempeño Ambiental de Chile en el año 2016 “explorar formas novedosas de recaudación de fondos y de fomento de la inversión del sector privado, como los pagos por los servicios ecosistémicos y las compensaciones por pérdida de la diversidad biológica”; agregando que “el desarrollo de un sistema de incentivos que fomente las iniciativas de conservación del sector privado facilitaría la participación de este y de las organizaciones no gubernamentales en la expansión y la gestión de las áreas protegidas (...) en las que una proporción significativa de la tierra es de propiedad privada”¹⁰.

Teniendo en cuenta lo anterior, y al amparo del principio de subsidiariedad que reconoce nuestra Constitución Política de la República de 1980 (“Constitución”), Chile debiese apuntar al establecimiento de políticas públicas que sean capaces de generar mecanismos que fomenten la cooperación de los particulares en la conservación y recuperación del medio ambiente. Dentro de esta línea, resulta especialmente relevante la política tributaria existente en el país para incentivar que los miembros de la sociedad civil puedan involucrarse en estos asuntos.

Al respecto, debe tenerse presente que Chile no cuenta con leyes que contengan franquicias tributarias que fomenten la participación directa del sector privado en el protección y conservación del medio ambiente; es más, cuando las empresas realizan donaciones con estos fines, la legislación tributaria establece sanciones que están destinadas a evitar el egreso de los recursos de estas entidades para el cumplimiento de los fines antedichos. Entonces, la ley en Chile actualmente castiga la cooperación de las empresas en la conservación y recuperación del medio. Asimismo, tampoco existen incentivos tributarios para que las personas naturales efectúen donaciones directamente con estos propósitos.

Lo anterior resulta especialmente relevante considerando la realidad de nuestro país, en que solamente dentro del período 2018-2019 existieron 6.818 incendios

9 Dirección de Presupuestos Gobierno de Chile, Ley de Presupuestos del Sector Público año 2019, En línea: <https://www.dipres.gob.cl/597/articles-187231_doc_pdf.pdf> [consulta: 29 octubre 2019].

10 Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) y Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), 2016. Evaluaciones del desempeño ambiental: Santiago, Chile.

activos que afectaron unas 78.503 hectáreas¹¹. Con estas cifras es imprescindible propender al establecimiento de políticas públicas y mecanismos que permitan a los particulares involucrarse y contribuir en el proceso de cooperación para el desarrollo sostenible y el cuidado y recuperación del entorno.

2. PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE EN LA CONSTITUCIÓN

Desde la segunda mitad del siglo XX el medio ambiente se ha ido transformando paulatinamente en un tema de interés público a nivel mundial y, por consiguiente, de relevancia constitucional.

La comisión encargada de elaborar el anteproyecto constitucional que luego se convertiría en la Constitución consideró que no era necesario hacer referencia directa al medio ambiente en su capítulo I sobre Bases de la Institucionalidad, porque entendía que la defensa del medio ambiente se encontraba implícita en la noción de bien común.

Sin embargo, finalmente se optó por consagrar el derecho a vivir en un medio ambiente libre de contaminación en el Capítulo III sobre Derechos y Deberes Constitucionales.

El N°8 del artículo 19° de la Constitución asegura a todas las personas: “El derecho a vivir en un medio ambiente libre de contaminación. Es deber del Estado velar para que este derecho no sea afectado y tutelar la preservación de la naturaleza. La ley podrá establecer restricciones específicas al ejercicio de determinados derechos o libertades para proteger el medio ambiente”.

Un rasgo interesante de este derecho es el carácter intergeneracional que tiene su protección. La denominada equidad intergeneracional ha sido reconocida judicialmente en el fallo “Horvath con Conama”, que señala: “(...) al dañarse o limitarse el medio ambiente y los recursos naturales, se limitan las posibilidades de vida y desarrollo no solo de las actuales generaciones sino también de las futuras. En este sentido, su resguardo interesa a la colectividad por afectar a una pluralidad de sujetos que se encuentran en una misma situación de hecho, y cuya lesión, pese

11 Sistema de Información digital para el Control de Operaciones, SIDCO CONAF, En línea: <www.conaf.cl/numero-de-incendios-forestales-y-superficie-afectada-a-la-fecha/> [consulta: 19 abril 2019].

a ser portadora de un gran daño social, no les causa un daño significativo o al menos claramente apreciable en su esfera individual”¹².

2.1. Deber de tutelar la preservación de la naturaleza

Dentro de los deberes que establece el referido artículo 19 N°8 de la Constitución en materia de protección del medio ambiente, se encuentra el de tutelar la preservación de la naturaleza.

La RAE define “preservar” como “proteger, resguardar anticipadamente a alguien o algo, de algún daño o peligro”.

Por su parte, el concepto de “naturaleza” (en un comienzo se habló de recursos naturales) fue empleado en nuestra Constitución para referirse en términos amplios a “...la tierra, el agua, el aire, la flora, la fauna, etcétera...”¹³.

Estos mismos términos fueron empleados posteriormente a propósito de la Ley N°19.300 del año 1994 sobre Bases Generales del Medio Ambiente (“LBGMA”), que, en conjunto con la referida norma constitucional, forman la base sobre la que se cimenta la política ambiental chilena.

El artículo 1 de la LBGMA señala que por “preservación de la naturaleza” se entiende “el conjunto de políticas, planes, programas, normas y acciones, destinadas a asegurar la mantención de las condiciones que hacen posible la evolución y el desarrollo de las especies y de los ecosistemas del país”¹⁴. Por su parte, define “protección del medio ambiente” como “el conjunto de políticas, planes, programas, normas y acciones destinados a mejorar el medio ambiente y a prevenir y controlar su deterioro”¹⁵.

Este mandato constitucional se ha traducido principalmente en la instauración de una institucionalidad ambiental especialmente creada para estos efectos, tales como, el Ministerio del Medio Ambiente, la Comisión Nacional del Medio Ambiente (CONAMA), la Corporación Nacional Forestal (CONAF), la Superintendencia de Fiscalización del Medio Ambiente (SMA) y el Servicio de Evaluación Ambiental (SEA).

12 HORVATH CON CONAMA 1997: Corte Suprema, 19 de marzo de 1997 (recurso de protección), Revista de Derecho y Jurisprudencia y Gaceta de los Tribunales (1-1997), pp. 17-28.

13 República de Chile, “Actas Oficiales de la Comisión Constituyente”, sesión 186, del 9 de marzo de 1976.

14 Chile, Ministerio Secretaría General de la Presidencia, 1994. Ley 19.300. Ley sobre Bases Generales del Medio Ambiente, Letra p) del artículo 2°.

15 *Ibíd.*, Letra q) del artículo 2°.

Asimismo, también ha significado la declaración de una serie de áreas (terrestre y marítimas) y especies (flora y fauna) protegidas, que corresponden a “porciones de territorio, delimitadas geográficamente y establecidas mediante un acto administrativo de autoridad competente, colocadas bajo protección oficial con la finalidad de asegurar la diversidad biológica, tutelar la preservación de la naturaleza o conservar el patrimonio ambiental”¹⁶.

3. FINANCIAMIENTO DE INICIATIVAS DESTINADAS A LA PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE

Chile es un país que goza de una extensa red de áreas protegidas, durante el 2019 alcanzamos más de 18 millones de hectáreas, lo que equivale a un 21,5% del total de la superficie terrestre y a un 42% del total de la superficie marítima del país¹⁷. No obstante, los recursos destinados a la protección de estas áreas son a todas luces insuficientes para cubrir las necesidades básicas de conservación.

Actualmente las fuentes de financiamiento para las áreas protegidas están representadas en su mayoría por presupuesto del Estado (39%) e ingresos propios (24%). Por otro lado, los aportes de ONG's y empresas privadas representan un alto porcentaje en comparación a la región (37%)¹⁸.

En este punto, cobra especial relevancia el rol de los privados, los que se organizan a través de diversas entidades sin fines de lucro¹⁹, como fundaciones, organizaciones no gubernamentales, corporaciones, entre otras.

16 Chile, Ministerio del Medio Ambiente, 2013. Decreto Supremo N° 40. Reglamento del Sistemas de Evaluación Ambiental, Artículo 8°.

17 Targeting global conservation funding to limit immediate biodiversity declines, En línea: <<https://www.pnas.org/content/110/29/12144>> [consulta: 15 mayo 2019].

18 Sostenibilidad Financiera para Áreas Protegidas en América Latina, 2010. Programa FAO/OAPN, Fortalecimiento del Manejo Sostenible de los Recursos Naturales en las Áreas Protegidas de América Latina, pg. 41.

19 El Servicio de Impuestos Internos las ha definido como organizaciones que no tienen como objetivo el lucro económico; esto es que, a diferencia de las empresas, las utilidades que generan no son repartidas entre sus socios, sino que se destinan a su objeto social. En consecuencia, los ingresos que obtienen y que solo estén constituidos por cuotas sociales que aportan sus asociados, para el financiamiento de las actividades sociales que realiza, no constituyen renta para los efectos tributarios, como asimismo, todo otro ingreso que una ley determinada tipifique como no constitutivo de renta imponible. <http://www.sii.cl/contribuyentes/actividades_especiales/organizaciones_sin_fines_de_lucro.pdf> [consulta: 25 agosto 2019].

En la práctica, las organizaciones sin fines de lucro tienen tres vías de financiamiento, la primera está dada por el aporte fundacional que se efectúa al momento de la constitución de la organización. También, pueden obtener ingresos por medio del ejercicio de actividades propias, como por ejemplo venta de productos o prestación de servicios, solicitud de préstamos, entre otros. Y, por último, pueden recibir financiamiento por medio de donaciones o legados que les efectúen los particulares.

Desde una óptica tributaria, es importante señalar que el aporte fundacional que se efectúa a una organización sin fin de lucro no constituye formalmente una donación. Al respecto el Servicio de Impuestos Internos (“SII”) ha indicado que “los aportes de los fundadores a la “Fundación XXXX” no constituyen donación para efectos tributarios ni, por tanto, pueden ampararse en normas de excepción”²⁰. De lo anterior puede decirse que el aporte no se encuentra gravado con el Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones establecido en la Ley N°16.271 del año 1965 (“Impuesto de Herencia” o “Impuesto a las Donaciones”) y no requiere del trámite de la insinuación²¹. Ahora bien, en el caso que los fundadores, o quienes constituyan la organización, sean contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría (“IDPC”), el aporte fundacional se considera un gasto rechazado, de aquellos a que se refiere el artículo 21 de la Ley Sobre Impuesto a la Renta contenida en el Decreto de Ley N°825 de 1974 (“LIR”). Al respecto, el SII ha señalado que “las erogaciones efectuadas por los fundadores para constituir el patrimonio inicial de la fundación tampoco pueden calificar para los fundadores contribuyentes del IDPC como gasto necesario para producir la renta de conformidad con las reglas generales, pasando a constituir gasto rechazado para los efectos tributarios”²². Asimismo, el SII al ser consultado respecto de los desembolsos en los que incurriría una sociedad para efectos de constituir una fundación, estableció que “debe entenderse que el aporte fundacional corresponde a un retiro de especies o de cantidades representativas de desembolsos de dinero, que se afectará con la tributación del artículo 21 de la LIR, si es efectuado por un contribuyente de la primera categoría que declare sus rentas efectivas de acuerdo a un balance general según contabilidad completa”²³.

20 Servicio de Impuestos Internos. Oficio N°1761 de 2014. En línea: <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2014/otras/ja1761.htm>> [consulta: 26 agosto 2019]

21 El artículo 1401 del Código Civil define la insinuación como “la autorización de juez competente, solicitada por el donante o donatario. El juez autorizará las donaciones en que no se contravenga a ninguna disposición legal”.

22 Ídem. Op.Cit.

23 Servicio de Impuestos Internos. Oficio N°549 de 2018. En línea:<http://www.sii.cl/normativa_legislacion/jurisprudencia_administrativa/ley_impuesto_renta/2018/ja549.htm> [consulta:24 octubre 2019].

A su turno, para el caso de la generación de recursos propios mediante la realización de alguna actividad, como por ejemplo vender productos de fabricación propia, y en la medida que puedan ser afectadas con impuestos, este tipo de organizaciones quedan sujetas al mismo régimen tributario que el resto de los contribuyentes, especialmente en relación a los Impuestos a la Renta y al Valor Agregado. En definitiva, no importa la naturaleza jurídica de estas instituciones para que se originen efectos tributarios por sus operaciones gravadas. De esta forma, una fundación puede verse configurada como un contribuyente de IDPC en la medida que ejerza actividades calificadas dentro del artículo 20 de la LIR. Es así que, este tipo de contribuyentes se encuentran igualmente obligados a inscribirse en el Rol Único Tributario conforme al artículo 66 del Código Tributario; efectuar la Declaración Jurada de Iniciación de Actividades de acuerdo con el artículo 68 del Código Tributario; llevar libros de contabilidad conforme al artículo 68 de la LIR; presentar declaraciones anuales de impuestos según los artículos 65 y 69 de la LIR; efectuar pagos provisionales mensuales, en los casos que corresponda (artículo 84 letra a) de la LIR); y de practicar retenciones de impuestos, en los casos que corresponda (artículos 73 y 74 de la LIR)²⁴.

Por otro lado, de acuerdo con las instrucciones impartidas mediante Circular N° 49 de 2016 del SII, las organizaciones sin fines de lucro no se encuentran sujetas al artículo 14 de la LIR, vigente a contar del 1° de enero de 2017, debido a que las utilidades que generan u obtienen no podrán ser retiradas, remesadas o distribuidas al no tener propietarios contribuyentes de los impuestos finales. Además, el SII ha establecido que la tributación contenida en el artículo 21 de la LIR no les es aplicable y, por tanto, “las partidas correspondientes deben agregarse a la renta bruta para su afectación con el referido gravamen de categoría, sin que les sea aplicable la tributación dispuesta por el artículo 21 de la ley del ramo”^{25 26}. Asimismo, el SII ha señalado que el inciso segundo del N°3 del artículo 31 de la LIR (pagos provisionales por utilidades absorbidas) no le es aplicable a las corporaciones de derecho privado sin fines de lucro²⁷, no obstante, la Corte Suprema ha indicado que dicho inciso sí les resulta aplicable según lo fallado en causa Rol N°11.884-2014 de fecha 12 de enero de 2015.

24 Servicio de Impuestos Internos. Instructivo Organizaciones sin Fines de Lucro (OSFL). En línea: <http://www.sii.cl/contribuyentes/actividades_especiales/organizaciones_sin_fines_de_lucro.pdf>, [consulta: 23 de agosto de 2019].

25 Servicio de Impuestos Internos. Oficio N°4036 de 2006. En línea: <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2006/renta/ja4036.htm>> [consulta: 26 agosto 2019].

26 Importante es señalar que legalmente este tipo de contribuyentes no puede verse afectado por el Impuesto Único del artículo 21 de la LIR toda vez que no son mencionados expresamente por la norma.

27 Servicio de Impuestos Internos. Oficio N°1043 de 2011. En línea: <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2011/renta/ja1043.htm>> [consulta: 26 agosto 2019].

En último lugar, las organizaciones sin fines de lucro pueden obtener recursos a través de donaciones o legados que les realicen los particulares. Esta alternativa, por regla general se encuentra afecta con el Impuesto a las Herencias o Donaciones que explicaremos más adelante. Ahora bien, para determinados casos existen disposiciones tributarias que eximen del pago del referido tributo y que incluso otorgan beneficios tributarios al donante, los cuales se abordarán en el siguiente punto. No obstante, reiteramos que las donaciones que se realicen a organizaciones sin fines de lucro que tengan por objeto la protección y/o conservación del medio ambiente no gozan de beneficios tributarios.

A continuación, nos enfocaremos específicamente en los beneficios tributarios establecidos en una serie de leyes especiales que habilitan a los contribuyentes a donar para distintos fines considerados como relevantes o de interés social.

4. MARCO LEGAL QUE REGULA LAS DONACIONES Y TRATAMIENTO TRIBUTARIO APLICABLE

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 1386 del Código Civil, “la donación entre vivos es un acto por el cual una persona transfiere gratuita e irrevocablemente una parte de sus bienes a otra persona, que la acepta”.

Para referirnos brevemente a los efectos tributarios, es necesario distinguir entre la situación del donatario y la del donante.

4.1 Donatario

El donatario es la persona que recibe los bienes transferidos y los acepta en forma gratuita e irrevocable de otra persona o entidad a título de donación.

En virtud de la donación, la norma entiende que el donatario experimenta un incremento patrimonial de acuerdo con el artículo 1398 del Código Civil que, en virtud de lo dispuesto en el N° 9 del artículo 17 de la LIR se considera como un ingreso no constitutivo de renta.

Sin perjuicio de lo anterior, la regla general es que el donatario se encuentre afecto al Impuesto a las Donaciones. Este impuesto se aplica con una tasa progresiva que va desde un 1% a un 25%. Una vez aplicada la tasa, la Ley dispone que debe practicarse una deducción fija que puede alcanzar las 1.886,4 Unidades Tributarias Mensuales (“UTM”). Por otro lado, la tasa puede verse afectada con un recargo de 20% a 40% en razón de la relación que exista entre el donante y el donatario.

Al efecto, “procede un recargo del 20%, en caso que el donatario tenga con el donante un parentesco colateral de segundo, tercero o cuarto grado, y de un 40% si el parentesco es más lejano o no existe parentesco alguno”²⁸.

4.2 Donante

El donante es la persona o entidad que transfiere gratuita e irrevocablemente una parte de sus bienes a otra, a título de donación.

Para que haya donación, el donante debe experimentar necesariamente una disminución de su patrimonio (artículo 1398 del Código Civil).

Al respecto, es necesario mencionar desde ya que, para el donante, si éste es un contribuyente del IDPC, la donación constituye un gasto rechazado, es decir, la ley lo considera como un desembolso no necesario para producir la renta del contribuyente. Por lo mismo, se aplicará respecto de este desembolso la tributación que establece el artículo 21 de la LIR²⁹.

5. REGÍMENES ESPECIALES Y BENEFICIOS TRIBUTARIOS APLICABLES A LAS DONACIONES

Como se mencionó anteriormente, al materializarse una donación, el donatario se configura como el sujeto pasivo de la obligación de pagar el Impuesto a las Donaciones. Por otro lado, por regla general, no se generan obligaciones tributarias para el donante en caso que se efectúe definitivamente una transferencia gratuita de parte de su patrimonio a un tercero a título de donación³⁰. Lo anterior aplicará en la medida que no se trate de donantes contribuyentes del IDPC, toda vez que, en dicho escenario, los desembolsos incurridos podrían constituir un gasto rechazado de acuerdo con el artículo 21 de la LIR.

28 Servicio de Impuestos Internos. Circular N°19 de 2004. En línea: <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2004/indcir2004.htm>> [consulta: 26 agosto 2019].

29 Esto es, que las partidas que constituyan gasto rechazado, y que correspondan a cantidades representativas de desembolsos de dinero que no deban imputarse al valor o costo de los bienes del activo, se gravarán con un impuesto único de 40%.

30 Por regla general, las donaciones no se gravan con el Impuesto al Valor Agregado, no obstante, en algunos casos la ley si las afecta con el referido tributo al assimilarlas al hecho gravado “venta”, según lo dispuesto por el inciso segundo y tercero de la letra d), del artículo 8 del Decreto de Ley N°825 de 1974, en adelante “Ley de IVA” (retiros de bienes destinados a rifas o sorteos, aún a título gratuito, efectuados con fines promocionales o de propaganda).

Ahora bien, al amparo del principio de legalidad en materia tributaria, existen en nuestra legislación determinadas situaciones de exención en las cuales la regla general mencionada anteriormente se ve alterada, tanto para el donatario como para el donante. De esta forma, en variadas leyes especiales se establecen beneficios tributarios, dentro de los cuales destacan los siguientes:

- i. Exención del Impuesto a las Donaciones;
- ii. Liberación del trámite de insinuación de la donación;
- iii. Posibilidad de deducir total o parcialmente el monto de la donación como gasto necesario para producir la renta o como crédito en contra del IDPC.

Importante es mencionar desde ya que, para los efectos de optar a estos beneficios, se debe dar cumplimiento a los requisitos particulares establecidos en cada ley relativos al donante, al donatario y al objeto de la donación, los cuales se mencionarán y abordarán a lo largo de este artículo.

Como problemática, debemos señalar que nuestra legislación no regula de manera orgánica y sistematizada las donaciones que establecen beneficios tributarios, lo que se traduce en una alambicada estructura normativa en esta materia consistente en un sinnúmero de leyes dispersas que hacen muy compleja la operatividad práctica de estas normas. Al respecto, en el Mensaje Presidencial N°414-361 de fecha 6 de marzo de 2014, mediante el cual se inició un proyecto de ley que crea un régimen unificado para los beneficios tributarios por donaciones efectuadas a entidades sin fines de lucro, se señala 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, atenta contra la transparencia de los mismos y deja espacios abiertos para irregularidades en su utilización. También da lugar a arbitraje por parte de los donantes, quienes terminan usando el régimen más simple o que les reporta mayores beneficios”.

A continuación, nos referiremos brevemente a los beneficios tributarios específicos establecidos en algunas de las leyes especiales más utilizadas en nuestro país.

5.1 Artículo 8 de la Ley N°19.885 (“Ley de Donaciones con Fines Sociales”)

Esta ley es especialmente relevante por tratarse de un primer intento de unificar y sistematizar la normativa de las donaciones en Chile. Al respecto, el artículo 10 de esta ley establece que el conjunto de las donaciones efectuadas por los

contribuyentes del IDPC, ya sea, para los fines que señala el artículo 2° de la Ley 19.885, o para los fines establecidos en el artículo 69 de la Ley 18.681; artículo 8° de la Ley 18.985; artículo 3° de la Ley 19.247; Ley 19.712; artículo 46 del Decreto Ley 3.063, de 1979; Decreto Ley 45, de 1973; artículo 46 de la Ley 18.899 y en el N° 7 del artículo 31° de la LIR, así como para las que se establezcan en otras normas legales que se dicten para otorgar beneficios tributarios por donaciones realizadas, tendrán como Límite Global Absoluto el equivalente al 5% de la RLI del IDPC (“LGA”). Asimismo, tratándose de contribuyentes del Impuesto Global Complementario que determinen sus rentas de conformidad con lo dispuesto en el artículo 50 de la LIR, y aquellos contribuyentes afectos al impuesto contemplado en el número 1° del artículo 43 del mismo texto legal (contribuyentes del Impuesto Único de Segunda Categoría), el LGA será el equivalente al 20% de su renta imponible, o de 320 UTM, si este monto fuere inferior a dicho porcentaje.

Este límite se rige para el conjunto de donaciones efectuadas por los contribuyentes, ya sea que el beneficio tributario consista en un crédito en contra del impuesto correspondiente o en un gasto deducible de la base imponible del mismo. Además, el LGA, en el caso de las leyes mencionadas, se aplica con preferencia a los límites particulares que establezcan las leyes que otorguen algún beneficio tributario, aspecto que se abordará en detalle posteriormente. Ahora bien, según lo comentado, existen casos en que las normas fijan límites particulares para efectos de poder optar a los beneficios tributarios que ellas establecen, en estos casos debe considerarse que dichos toques si resultan aplicables. Por ejemplo, en el caso del artículo 31 N°7 de la LIR, que comprende un límite particular del 2% de la RLI del donante. Así las cosas, el LGA, como su nombre lo indica, fija un tope máximo al monto total de donaciones que puedan acceder a beneficios tributarios, pero no deroga los límites particulares establecidos en otras leyes, salvo que dichos límites sean superiores al 5% de la RLI del donante³¹.

Esta ley permite realizar donaciones en dinero por parte de contribuyentes del IDPC que declaren su renta efectiva en base a un balance general, contribuyentes del Impuesto Único de Segunda Categoría e Impuesto Global Complementario. Estas donaciones deberán ser dirigidas a financiar proyectos o programas de corporaciones o fundaciones que estén constituidas conforme a las normas del

31 Al respecto, la Circular del SII N°71 del 2010 que establece que el LGA de 5% de la RLI del donante, se aplica respecto de todas las donaciones con beneficios tributarios efectuadas por los contribuyentes de la Primera Categoría, excepto las donaciones con fines políticos indicadas en el número anterior, ello sin perjuicio de los límites particulares que establecen las demás leyes a que se refiere el inciso 1°, del artículo 10 de la Ley N° 19.885. Tampoco se debe incluir las donaciones efectuadas en conformidad al artículo 7°, de la Ley N° 16.282 de 1965, ni aquellas establecidas en la Ley N° 20.444.

Título XXXIII del Libro I del Código Civil y que tengan por finalidad de acuerdo al objeto establecido en sus estatutos, proveer directamente servicios a personas de escasos recursos o con discapacidad. Además, podrán recibir estas donaciones los establecimientos educacionales que tengan proyectos destinados a la prevención o rehabilitación de adicciones de alcohol o drogas, para sus alumnos y/o apoderados. Por último, pueden efectuarse estas donaciones al Fondo Mixto de Apoyo Social.

En términos generales, el beneficio tributario que establece esta norma consiste en que el 35%, 40% o 50% de la donación puede ser utilizado como crédito en contra del impuesto respectivo que grave al donante, dependiendo del destino de la donación. La cantidad que no pueda ser utilizada como crédito, podrá ser utilizada como un gasto deducible de la base imponible del impuesto a la renta correspondiente.

En cuanto al monto que puede ser utilizado como crédito, para los contribuyentes del IDPC aplica un límite de 14.000 UTM.

5.2 Artículo 31 número 7 de la LIR

Esta franquicia permite rebajar como gasto la donación que efectúen contribuyentes del IDPC³². Las donaciones pueden consistir en dinero o especies y deben estar destinadas al desarrollo de programas de instrucción básica o media gratuita, técnica profesional o universitaria en el país. También pueden estar destinadas al Fondo de Solidaridad Nacional, Cuerpo de Bomberos de Chile, Servicio Nacional de Vivienda y Urbanismo o al Servicio Nacional de Menores.

Esta franquicia cuenta con un límite especial que consiste en que la donación susceptible de acogerse a este beneficio no puede superar el 2% de la RLI del donante o el 1,6% del capital propio tributario en su caso. El SII ha sostenido que “aquella parte de las donaciones efectuadas que excedan los límites particulares establecidos para la deducción de ésta como un gasto, se convierten en un gasto rechazado del período respectivo, de aquellos a que se refiere la letra g), del N° 1, del artículo 33 de la LIR, afectos por tanto a la tributación dispuesta para dichas partidas por el artículo 21 de la ley citada, según sea la calidad jurídica de la empresa donante”³³.

32 Ésta ley utiliza el término “empresa”.

33 Centro UC Políticas Públicas, 2017, Fortaleciendo La Sociedad Civil: El Rol de los Incentivos Tributarios en las Donaciones, pg.36.

Al igual que en el caso anterior, es aplicable el LGA de 5% de la RLI del donante contribuyente del IDPC.

5.3 Artículo 46 del Decreto Ley N°3.063 (“Ley de Rentas Municipales”)

Esta ley ha sido la más utilizada para donar hasta la fecha. El 2015, las donaciones acogidas a esta franquicia alcanzaron los \$43.190 millones aproximadamente, lo cual representaba un 28% del monto total de donaciones³⁴.

En este caso, podrá utilizarse como gasto necesario para producir la renta la totalidad de la donación realizada por contribuyentes del IDPC que declaren sus rentas efectivas demostradas mediante un balance general. Las donaciones tienen que consistir en dinero y los donatarios deben ser: (i) establecimientos educacionales, hogares estudiantiles, establecimientos que realicen prestaciones de salud y centros de atención de menores que hayan sido traspasados a las municipalidades; (ii) establecimientos privados de educación, reconocidos por el Estado, de enseñanza básica gratuita, de determinados establecimientos de enseñanza media científico humanista y técnico profesional; (iii) establecimientos de educación regidos por el Título XXXIII del Libro I del Código Civil y a establecimientos de educación superior creados por ley o reconocidos por el Estado; (iv) el Fondo Nacional de Desarrollo Científico y Tecnológico; o (v) instituciones sin fines de lucro cuyo objeto sea la creación, investigación o difusión de las artes y las ciencias o realicen programas de acción social en beneficio exclusivo de los sectores de mayor necesidad, creadas por ley o regidas por el Título XXXIII del Libro I del Código Civil.

La norma dispone que serán consideradas como gasto las donaciones que no excedan del 10% de la RLI del contribuyente que efectúa la donación. No obstante, por aplicación del LGA, dicho límite se ve rebajado a un 5% de la RLI del donante.

Ahora bien, esta norma establece que las donaciones que reciban las instituciones ya señaladas, están exentas de todo impuesto que pudiere afectarlas, así como del trámite de la insinuación de donación. Al respecto, si el donante no cumple con los requisitos establecidos en la norma para poder obtener el beneficio tributario, es decir, si por ejemplo no declara rentas efectivas, o si se trata de un contribuyente del Impuesto Global Complementario, las donaciones efectuadas igualmente no se encontrarán afectas al Impuesto a las Donaciones y no será necesario insinuarlas. Con respecto a este punto, el SII ha señalado que “La circunstancia de que el donante no sea un

34 Centro UC Políticas Públicas, Fortaleciendo La Sociedad Civil: El Rol de los Incentivos Tributarios en las Donaciones, marzo de 2017, pg.36.

contribuyente obligado a declarar y pagar sus impuestos a la renta en base a renta efectiva declarada según balance, y que por tanto no califique como beneficiario de la franquicia tributaria contenida en el artículo 46 del Decreto Ley N° 3.063 de 1979, no altera la naturaleza jurídica de una donación efectuada a alguna de las entidades donatarias a que se refiere dicha disposición legal. Por consiguiente, en el caso planteado, en la medida que se cumplan todos los otros requisitos legales y reglamentarios, la donación será un ingreso no constitutivo de renta para la donataria y estará exenta de todo impuesto y del trámite de la insinuación³⁵.

5.4 Artículo 3 de la Ley N°19.247 (“Ley de Donaciones con Fines Educativos”)

Esta ley permite a contribuyentes del IDPC que declaren su renta efectiva sobre la base de contabilidad completa utilizar como crédito hasta un 50% del monto donado, y por el saldo que no reciba ese tratamiento, se le habilita para rebajarla como gasto necesario para producir la renta en la determinación de la RLI. En este caso, las donaciones solamente podrán efectuarse en dinero y realizarse a las siguientes instituciones: (i) establecimientos educacionales administrados directamente por las Municipalidades o por sus Corporaciones; (ii) establecimientos de educación media técnico-profesional; (iii) instituciones colaboradoras del Servicio Nacional de Menores, que no tengan fines de lucro; o (iv) establecimientos de educación pre-básica gratuitos, de propiedad de las municipalidades; de la Junta Nacional de Jardines Infantiles, o de corporaciones o fundaciones, privadas, sin fines de lucro, con fines educacionales y los establecimientos de educación mantenidos por corporaciones o fundaciones sin fines de lucro.

En este caso también debe aplicarse el LGA, por lo que la donación no puede superar el 5% de la RLI del donante para poder optar a los beneficios indicados. Además, el crédito establecido según lo indicado precedentemente tiene un límite que corresponde al valor inferior entre el 2% de la RLI del año y 14.000 UTM.

5.5 Artículo 8 de la Ley N°18.985 (“Ley de Donaciones con Fines Culturales”)

Esta franquicia se encuentra establecida para que contribuyentes del IDPC que declaren rentas efectivas según contabilidad completa, Impuesto de Segunda Categoría, Impuesto Global Complementario, Impuesto Adicional o Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones puedan realizar donaciones en dinero o en

35 Servicio de Impuestos Internos. Oficio N° 2591 de 2013. En línea: <<http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/adminis/2013/renta/ja2591.htm>> [consulta: 24 octubre 2019].

especie³⁶ a las siguientes instituciones: (i) universidades e institutos profesionales estatales y particulares reconocidos por el Estado; (ii) bibliotecas abiertas al público en general o a las entidades que las administran; (iii) corporaciones y fundaciones o entidades sin fines de lucro; (iv) organizaciones comunitarias funcionales constituidas de acuerdo a la ley N°19.418; (v) organizaciones de interés público reguladas por la ley N° 20.500, cuyo objeto sea la investigación, desarrollo y difusión de la cultura y el arte; (vi) museos estatales y municipales, así como los museos privados que estén abiertos al público en general y siempre que sean de propiedad y estén administrados por entidades o personas Jurídicas que no persigan fines de lucro; (vii) Consejo de Monumentos Nacionales y el Servicio Nacional del Patrimonio Cultural; (viii) propietarios de inmuebles que hayan sido declarados Monumento Nacional, los propietarios de los inmuebles de conservación histórica y propietarios de inmuebles que se encuentren ubicados en zonas, sectores o sitios publicados en la Lista del Patrimonio Mundial que elabora el Comité del Patrimonio Mundial de la Organización de las Naciones Unidas para la Educación, la Ciencia y la cultura; y (ix) corporaciones y fundaciones sin fines de lucro, las organizaciones comunitarias funcionales constituidas de acuerdo a la Ley N° 19.418, las organizaciones de interés público reguladas por la Ley N° 20.500, los municipios y los demás órganos del Estado que administren bienes nacionales de uso público, en aquellos casos que el proyecto tenga como objeto restaurar y conservar zonas típicas y zonas de conservación histórica.

A grandes rasgos, esta norma contempla como beneficio tributario para los referidos contribuyentes, un derecho a crédito en contra del impuesto a la renta que corresponda, equivalente al 50% del monto de la donación, el que deberá imputarse en el ejercicio o período en que se materialice la donación. Este crédito tiene límites particulares establecidos para cada caso, y sólo puede ser utilizado en caso que el monto de lo donado se encuentre incluido en la base imponible del respectivo impuesto en el ejercicio en que se efectuó la donación.

Los contribuyentes del IDPC que declaren su renta efectiva en base a contabilidad completa tienen como límite para donar, a su elección, el LGA o el 1,6 por mil del capital propio tributario de la empresa según lo dispuesto por el artículo 3 de esta ley. También, se encuentra establecido un límite para el crédito aplicable, el cual no podrá ser superior al 2% de la RLI y no podrá exceder de 20.000 UTM. Este crédito

36 Por regla general, las donaciones pueden efectuarse en dinero o en especies. Sin embargo, en el caso de los contribuyentes del Impuesto Único de Segunda Categoría y los del Impuesto Adicional, las donaciones con beneficio tributario sólo podrán ser efectuadas en dinero (Circular N°34 del 5 de junio de 2014 del SII).

se aplicará con anterioridad a cualquier otro. Si luego de ello resultare un exceso, no procederá su devolución ni podrá imputarse a otro impuesto. La parte de la donación que no pueda ser imputada como crédito, podrá rebajarse como gasto hasta el monto de la RLI del ejercicio en el que se efectuó la donación, es decir, este gasto no podrá ser deducido en situación de pérdida tributaria del contribuyente, así como tampoco podrá dar origen a una pérdida tributaria en el ejercicio³⁷. El referido exceso podrá deducirse como gasto, también hasta el monto de la RLI, hasta en los dos ejercicios siguientes a aquel en que se realizó la donación. El saldo que no sea rebajado de esa forma, no se aceptará como gasto, pero no quedará afecto a lo dispuesto en el artículo 21 de la LIR. Ahora bien, la parte de la donación que exceda los límites indicados para acceder a estos beneficios, será considerado como un gasto rechazado, pudiendo ser rebajada en la determinación de la RLI, pero se afectará con el Impuesto Único establecido en el artículo 21 de la LIR con una tasa de un 40%.

Los contribuyentes del Impuesto Global Complementario^{38 39} deberán imputar el crédito a continuación de cualquier otro crédito a que tengan derecho, y de resultar un exceso, no tendrán derecho a devolución ni podrá imputarse a otro impuesto. Además, debe señalarse que aplica el LGA⁴⁰ equivalente al 20% de su renta imponible o 320 UTM, si este monto fuera inferior a dicho porcentaje. Para acceder al beneficio, la donación debe formar parte de la base imponible del impuesto correspondiente.

Los contribuyentes del Impuesto Único de Segunda Categoría también tendrán derecho a crédito, con la particularidad de que pueden efectuar las donaciones directamente o mediante descuentos por planilla acordados con sus empleadores y también les es aplicable el LGA indicado en el párrafo anterior. En este caso, el monto máximo de crédito a imputar no podrá exceder del equivalente a 13 UTM en cada período de pago de remuneraciones y el beneficio al igual que el caso anterior, sólo se puede utilizar si el monto donado forma parte de la base imponible del Impuesto de Segunda Categoría.

En cuanto a los contribuyentes del Impuesto Adicional, no resulta aplicable el límite para el monto de la donación que puede acceder al beneficio tributario, no

37 Servicio Impuestos Internos. Circular N°34 de 2014. En línea: <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2014/circu34.pdf>> [consulta: 24 octubre 2019].

38 Personas naturales con domicilio o residencia en Chile, que no hayan iniciado actividades como empresario individual con giro afecto al IDPC.

39 Que declaren cualquier tipo de rentas (efectivas, presuntas, etc.)

40 Sólo aplica para aquellos contribuyentes que determinen sus rentas de conformidad con lo dispuesto por el artículo 50 de la LIR.

obstante, el crédito a imputar contra el impuesto es equivalente a un 35% de la suma del monto de la donación y los créditos que el donante tenga derecho por la renta afecta al referido tributo, siempre y cuando dichos créditos deban considerarse formando parte de la base imponible del Impuesto Adicional. Este crédito tiene como límite la cantidad menor entre el 2% de la renta afecta al Impuesto Adicional y la suma de 20.000 UTM. Ahora bien, en caso que se utilice el crédito en el momento en que se practique la retención del impuesto, éste corresponderá a la cantidad menor entre el 2% de la base de retención y la suma de 1.667 UTM, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 6 de esta ley.

Por último, los contribuyentes del Impuesto a las Herencias y a las Donaciones “tendrán derecho a que un 50% de la donación pueda ser imputado como crédito contra el pago del impuesto (...). También tendrán derecho al crédito referido, las donaciones en dinero o en especies llevadas a cabo por las sucesiones hereditarias, siempre que se efectúen dentro del plazo de tres años, contados desde el fallecimiento del causante”⁴¹. El crédito del 50% del monto donado que efectúe el causante en vida o las sucesiones hereditarias con cargo a la masa hereditaria, no podrá exceder del 40% del monto del impuesto que habría correspondido pagar a cada asignatario.

5.6 Ley N°19.712 (“Ley de Donaciones con Fines Deportivos”)

Esta franquicia permite a contribuyentes del IDPC que declaren su renta efectiva sobre la base de contabilidad completa, así como a los contribuyentes del Impuesto Global Complementario que declaren sobre la base de renta efectiva, poder utilizar como crédito en contra del respectivo impuesto un 50% del monto donado.

El crédito por el total de las donaciones de un mismo contribuyente no podrá exceder del 2% de la RLI del año ni del 2% de la renta imponible del Impuesto Global Complementario, ni tampoco el equivalente a 14.000 UTM al año.

Aquella parte de las donaciones que no pueda ser utilizada como crédito, se considerará un gasto necesario para producir la renta, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 31 de la LIR.

Además, la donación se encuentra limitada por el LGA, por lo que la donación no puede superar el 5% de la RLI del donante para poder optar a los beneficios antes indicados.

41 Servicio Impuestos Internos. Circular N°34 de 2014. En línea: <<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2014/circu34.pdf>> [consulta: 24 octubre 2019].

Las donaciones que se realicen de conformidad a esta norma están liberadas del trámite de insinuación y se encuentran exentas del impuesto que grava a las herencias y donaciones.

5.7 Artículo 69 de la Ley N°18.681 (“Ley de Donaciones Efectuadas a Universidades e Institutos Profesionales”)

Esta ley permite a los contribuyentes de IDPC que declaren sus rentas efectivas mediante contabilidad completa y los contribuyentes del Impuesto Global Complementario, que declaren igual tipo de rentas, podrán descontar de sus respectivos impuestos las sumas donadas a universidades e institutos profesionales estatales y particulares reconocidos por el Estado, siempre que éstas se encuentren comprendidas en la declaración respectiva. Las donaciones solamente pueden consistir en dinero y el crédito en contra del impuesto respectivo corresponderá aun 50 % del monto donado, con un límite máximo de hasta 14.000 UTM al año.

Las donaciones que reciban las instituciones de educación superior deberán destinarse a financiar la adquisición de bienes inmuebles y de equipamiento, como también a la readecuación de infraestructura que tengan por objeto apoyar el perfeccionamiento del quehacer académico. Además, las donaciones podrán ser empleadas en financiar proyectos de investigación de las instituciones respectivas.

6. SITUACIÓN ACTUAL EN CHILE

Se estima que en Chile las donaciones representan alrededor del 0,18% del PIB, lejos de países que cuentan con una cultura filantrópica desarrollada como Estados Unidos en que esta cifra se alza por sobre un 2%⁴².

Existe consenso entre los especialistas en la materia que la normativa vigente que regula los beneficios tributarios para personas y entidades que realizan donaciones en Chile es sumamente engorrosa, contradictoria y arbitraria. La misma percepción tiene la sociedad civil al respecto, como da cuenta el Informe Final del Consejo Nacional de Participación Ciudadana realizado el año 2017, en que se concluye que es necesario eliminar “discriminaciones inconstitucionales en el actual sistema de financiamiento de las organizaciones de la sociedad civil”⁴³.

42 Aninat. M y Vallespín R. 2019. Primer Barómetro de Filantropía en Chile, Tendencias e Índice de desarrollo, Centro de Filantropía e Inversiones Sociales, Universidad Adolfo Ibañez, p. 75.

43 Consejo Nacional de Participación Ciudadana y Fortalecimiento de la Sociedad Civil, 2017, Informe Final, Estado de participación ciudadana en Chile y propuesta de reforma a la Ley 20.500 sobre Asociaciones y Participación Ciudadana en la Gestión Pública. En línea: <<https://www.ips.gob.cl/servlet/internet/archivo/1421809887266/informe-final-consejo-nacional-de-participación-ciudadana-ene-2017.pdf>> [consulta: 24 octubre 2019].

En respuesta a lo anterior, en los últimos años se han presentado una serie de iniciativas legales con la finalidad de simplificar el sistema de donaciones y también de extenderlo a otras materias que han ido adquiriendo relevancia para la sociedad civil.

Cabe hacer presente que, según lo dispuesto en el artículo 65 de la Constitución, son de iniciativa exclusiva del Presidente de la República, los proyectos de ley para imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes y determinar su forma, proporcionalidad o progresión.

6.1. Proyecto que crea una Ley Única de Donaciones

No cabe dudas de que la iniciativa más significativa y ambiciosa en la materia, en términos de diseño de política pública, ha sido el proyecto de ley que crea un régimen unificado para los beneficios tributarios por donaciones efectuadas a entidades sin fines de lucro⁴⁴ (en adelante el “Proyecto de Ley Única de Donaciones”).

La principal modificación que contiene el proyecto es la regulación orgánica de las diversas leyes que confieren beneficios tributarios a las donaciones, unificando en un solo cuerpo legal la Ley sobre Donaciones con Fines Educativos, (artículo 3° de la Ley N° 19.247), Deportivos (artículos 62 y siguientes de la Ley N° 19.712), Culturales (artículo 8° de la Ley N° 18.985), Sociales (Título I de la Ley N° 19.885), Universitarios (artículo 69 de la Ley N° 18.681), el artículo 31, N° 7, de la Ley sobre Impuesto a la Renta, y el artículo 46 del Decreto Ley N° 3.063 (Ley de Rentas Municipales).

Asimismo, contempla la instauración de una institucionalidad única dependiente del Ministerio de Hacienda encargada de coordinar todos los aspectos relacionados con las donaciones con beneficios tributarios, que recibe el nombre de “Consejo para las Donaciones Privadas”, con el fin de que actúe como contraparte frente a los particulares respecto de los actos, gestiones y trámites necesarios para llevar a cabo una donación, solucionando así el problema de la multiplicidad de instituciones vigentes. Los beneficios asociados a la creación de este Consejo son el unificar la información disponible en la materia, una mayor transparencia, correcta fiscalización de los contribuyentes y que exista una comunicación e interacción más fluida con la autoridad a través de un canal único constituido por un portal web.

44 El proyecto de ley ingresó al Congreso con fecha 6 de marzo de 2014 durante el primer gobierno del presidente Sebastián Piñera (Boletín N°9266-05).

Por último, el Proyecto de Ley Única de Donaciones se encarga de poner término a la exclusión arbitraria de una serie de materias susceptibles de ser objeto de donaciones que pueden acogerse a beneficios tributarios, tales como, la promoción de la salud, las actividades relacionadas con el culto religioso y el cuidado del medio ambiente, con el fin de permitir la participación privada en la consecución de nuevos fines de gran relevancia para el interés público y bien común.

Si bien resulta evidente que el Proyecto de Ley Única de Donaciones vino a hacerse cargo de varios de los aspectos más críticos que hemos identificado a lo largo de nuestra investigación, su discusión no prosperó en la Cámara de Diputados⁴⁵ y no ha llegado a convertirse en ley de la República de Chile.

6.2. Inclusión del cuidado del medio ambiente como fin de las donaciones que se hicieren bajo el Proyecto de Ley Única de Donaciones

Como se mencionó anteriormente, el Proyecto de Ley Única de Donaciones es la primera iniciativa concreta en nuestro país que incluye al medio ambiente como fin de las donaciones que puedan acogerse a beneficios tributarios, entendiéndose por tal, para efectos de dicho proyecto, las acciones o iniciativas dirigidas a la protección del medio ambiente, la preservación de la naturaleza y la conservación del patrimonio ambiental.

Al respecto, el Proyecto de Ley Única de Donaciones establece los siguientes beneficios tributarios: (i) exención, respecto del total de la donación, del Impuesto a las Donaciones; (ii) liberación del trámite de insinuación contemplado en el artículo 1401 del Código Civil; y (iii) un crédito contra el impuesto que corresponda, en la forma, porcentajes y límites que establece este Proyecto.

Con respecto a lo anterior, para que las donaciones efectuadas puedan acogerse a los referidos beneficios se establecen los siguientes requisitos: (i) haberse efectuado a una o más organizaciones de la sociedad civil que se encuentren previamente incorporadas en un registro que crea el Proyecto, para el financiamiento de proyectos incluidos en él; (ii) que la donación se haya pagado efectivamente, ya sea en dinero o en especies; y (iii) que la organización de la sociedad civil acredite haber recibido la donación mediante la emisión de un certificado de donación.

En cuanto al mecanismo de imputación del crédito otorgado producto de las donaciones realizadas, éste dependerá del tipo de contribuyente que la efectúe.

45 Actualmente, el Proyecto de Ley Única de Donaciones se encuentra en primer trámite constitucional.

En el caso de los donantes contribuyentes del IDPC, se establece que sólo podrán donar en cada ejercicio, a su elección, hasta el 10% de su RLI o el 3,2 por mil del capital propio⁴⁶ de la empresa al término del ejercicio correspondiente. El crédito en este caso será equivalente al 50% de la donación, con un tope de 40.000 UTM. Además, en caso que no se utilice íntegramente el crédito o su remanente en el respectivo ejercicio, éste puede arrastrarse a los ejercicios posteriores. Ahora bien, es importante señalar que el monto de lo donado y que dé derecho a crédito deberá agregarse a la RLI del donante. Lo anterior toda vez que, de acuerdo con el Proyecto de Ley Unica de Donaciones, dichas cantidades no serán estimadas como gastos necesarios para producir la renta, considerándose como una partida de aquellas señaladas en el inciso segundo del artículo 21 de la LIR. Junto con lo anterior, la parte de la donación que no sea considerada como crédito, podrá ser rebajada como gasto necesario para producir la renta de la empresa en el mismo ejercicio en que se realiza la donación. Además, se establece que la parte que exceda de los límites indicados no podrá ser deducida como gasto necesario, debiendo considerarse como un agregado a la RLI al corresponder a aquellas partidas tratadas en el inciso segundo del artículo 21 de la LIR.

Ahora bien, para el caso de los donantes contribuyentes del Impuesto Global Complementario y Único de Segunda Categoría, podrán imputar un crédito equivalente al 60% del monto de la Donación, el que se aplicará a continuación de cualquier otro crédito. Si luego de ello resultare un exceso, éste no podrá imputarse a otro impuesto ni dará derecho a devolución. Además, se contempla la posibilidad que los contribuyentes del Impuesto Único de Segunda Categoría puedan efectuar donaciones mediante descuentos por planilla acordados con sus empleadores.

Tratándose de contribuyentes del Impuesto Adicional, éstos podrán imputar al impuesto que grave sus rentas un crédito equivalente al 60% del monto donado. El crédito que se determine no formará parte de la base imponible del Impuesto Adicional y reemplazará a otros créditos tributarios que presente el contribuyente por concepto de su renta afecta a dicho tributo, la que para efectos del cálculo del crédito en referencia deberá incrementarse por los créditos reemplazados.

Por último, tratándose de contribuyentes del Impuesto Global Complementario, Único de Segunda Categoría y Adicional, el crédito a que tengan derecho por las donaciones que efectúen no podrá ser superior al 10% de la renta imponible sobre la cual se calcule la retención o el impuesto respectivo, ni podrá exceder del

46 Se establece expresamente que se podrán efectuar donaciones incluso cuando existan pérdidas tributarias.

equivalente a 160 UTM, en caso de que esta última cantidad fuere inferior a dicho porcentaje. No obstante, en ningún caso el crédito podrá ser superior al 50% del monto de la retención de impuestos que se deba practicar o del impuesto a pagar en el ejercicio respectivo, antes de su imputación, según corresponda.

6.3. La protección y conservación del medio ambiente como un tema prioritario de políticas públicas

El interés y la conciencia que existe actualmente por la conservación del medio ambiente no tiene precedentes. Lo anterior se vio reflejado a nivel nacional en el Informe Ejecutivo presentado en enero de 2017 por el Comité de Sistematización de la etapa participativa del Proceso Constituyente, en que el “respeto/conservación de la naturaleza o del medio ambiente”, estuvo dentro de los cinco valores o principios priorizados en cada una de las distintas etapas de participación ciudadana⁴⁷. Más destacable aún es la mención a la “protección y conservación de la naturaleza” dentro de la sección de deberes y responsabilidades, la cual se ubicó como la primera prioridad en los cabildos regionales y provinciales y en segundo lugar en la consulta individual y local, alzándose incluso por sobre el propio “respeto por la Constitución”. Esto constituye una señal inequívoca del compromiso que las nuevas generaciones están dispuestas a asumir en esta materia.

Cabe hacer presente que, de acuerdo a un estudio de 2017 del Centro de Políticas Públicas UC y Chile + Hoy, en nuestro país existen hoy más de 234.000 organizaciones de la sociedad civil, siendo entre las organizaciones que cuentan con menor presencia, aquellas ligadas al medio ambiente, correspondiendo únicamente a un 0,9% del total de dichas organizaciones⁴⁸.

Es evidente que lo anterior se encuentra directamente relacionado con la dificultad para levantar recursos que la normativa vigente impone a las entidades que se dediquen a estos fines. Para ello, es esencial avanzar hacia una legislación que permita a las organizaciones de la sociedad civil que tengan por finalidad velar por la protección y conservación del medio ambiente y la biodiversidad, contar con una fuente diversificada de recursos que no se limite casi exclusivamente al aporte estatal.

47 Las etapas o instancias de participación del Proceso Constituyente fueron la Consulta Individual, los Encuentros Locales, los Cabildos Provinciales y los Cabildos Regionales.

48 Centro UC de Políticas Públicas y Chile + Hoy, 2017, Sociedad en Acción, Construyendo Chile desde las Organizaciones de la Sociedad Civil. En línea: < https://politicaspublicas.uc.cl/wp-content/uploads/2017/09/PDF-Libro_Sociedad-en-Acción.pdf > [consulta: 24 octubre 2019].

Es así como, en respuesta a la contundente evidencia de que el financiamiento destinado en nuestro país en materia de conservación y preservación de la naturaleza y la biodiversidad resulta insuficiente, sumado a la presión de diversas organizaciones de la sociedad civil que desarrollan actividades sin fines de lucro ligadas al mundo ambiental, este año 2019 han surgido nuevas iniciativas parlamentarias que abogan tanto por la extensión de los beneficios de la franquicia tributaria para las donaciones que se realicen a instituciones y organizaciones de la sociedad civil que tengan por objetivo el cuidado del medioambiente⁴⁹, o derechamente por la dictación de una denominada Ley de Filantropía Ambiental que regule de manera orgánica las donaciones que se realicen con la referida finalidad⁵⁰.

6.4. Otras leyes especiales

Por otra parte, en los últimos años han surgido distintas iniciativas legales que buscan contribuir a la protección de nuestro entorno.

Entre ellas, podemos mencionar la creación de un fondo concursable que se denomina Fondo de Protección Ambiental (“FPA”), administrado por el Ministerio del Medio Ambiente y que tiene por objeto financiar total o parcialmente proyectos o actividades orientados a la protección o reparación del medio ambiente, el desarrollo sustentable, la preservación de la naturaleza o la conservación del patrimonio ambiental. Dentro de los mecanismos de financiamiento que contempla la referida ley se encuentran los aportes por vía de herencias, legados y donaciones, cualquiera sea su origen. Pero la norma sólo contiene la exención del trámite de la insinuación. Como ya se ha señalado, este tipo de donaciones carece totalmente de beneficios tributarios en nuestra legislación, es más si un contribuyente del IDPC efectúa una donación a este Fondo, dicho desembolso se afectará con el Impuesto Único del artículo 21 de la LIR con tasa de un 40%. Además, en este escenario, el Impuesto a la Donaciones será recargado en un 40% por el hecho de no existir parentesco entre el donante y el donatario. Si bien se trata de un avance en la materia, estimamos que el incentivo para obtener recursos por medio de asignaciones o donaciones para este tipo de iniciativas es insuficiente.

49 Proyecto de Resolución N° 514 presentado por el diputado Sebastián Torrealba Alvarado con fecha 21 de marzo de 2019.

50 Proyecto de Acuerdo de la Sala del Senado, Boletín N° S 2.075-12, ingresado con fecha 19 de junio de 2019.

En esa misma línea, la Ley N°20.930⁵¹ de 2016 estableció el denominado “derecho real de conservación”, consistente en la “facultad de conservar el patrimonio ambiental de un predio o de ciertos atributos o funciones de éste”⁵². Este derecho constituye una nueva especie de derecho real que se establece voluntariamente por el dueño de un predio mediante un contrato constitutivo en virtud del cual puede destinarlo a la conservación de forma sostenida en el tiempo y sin ser privado totalmente del derecho de propiedad sobre el inmueble. En la historia del establecimiento de esta ley podemos rescatar que su objetivo fue “fomentar y desarrollar la participación del sector privado en la conservación y protección ambiental”⁵³.

Por último, cabe destacar el proyecto para que instaure el Servicio de Biodiversidad y Áreas Protegidas (“SBAP”), cuya aprobación aún se encuentra pendiente en el Congreso. Este Servicio, dependiente del Ministerio del Medio Ambiente, tendría por objeto “asegurar la conservación de la biodiversidad en el territorio nacional, especialmente en aquellos ecosistemas de alto valor ambiental o que, por su condición de amenaza o degradación, requieren de medidas para su conservación”⁵⁴.

7. EXPERIENCIA COMPARADA

Desde un punto de vista fiscal, podemos notar que a nivel comparado se han utilizado principalmente dos tipos de políticas públicas para incentivar la protección del medioambiente o desincentivar conductas que tiendan a su deterioro.

En primer lugar, existen las que se han denominado para estos efectos como “políticas fiscales negativas”⁵⁵ en materia medioambiental, que en definitiva intentan utilizar “mecanismos de precios para corregir las distorsiones que deterioran el medio ambiente e impiden un uso racional del capital natural”⁵⁶. Un ejemplo de

51 No contempla beneficios tributarios, pero es una iniciativa que puede ser considerada al momento de legislar según la propuesta de este artículo.

52 Chile, Ministerio del Medio Ambiente, 2016. Ley 20.930: Establece el Derecho Real de Conservación Medioambiental, Artículo 2.

53 Informe de la Comisión De Recursos Naturales, Bienes Nacionales y Medio Ambiente Recaído en el Proyecto de Ley que Establece el Derecho Real de Conservación a la Cámara de Diputados. Boletín N° 5823-07.

54 Artículo 5° Proyecto de Ley que crea el Servicio de Biodiversidad y Áreas Protegidas y el Sistema Nacional de Áreas Protegidas, Boletín N°9.404-12, p. 6.

55 Aquellas que se establecen con el objeto de desincentivar la ejecución de conductas contaminantes.

56 La reforma Fiscal Ambiental en América Latina, 2015. Fanelli J.M et al, Estudios del Cambio Climático en América Latina, CEPAL Santiago de Chile, pg. 5.

este tipo de iniciativas corresponde a los denominados “impuestos verdes”, que constituyen un mecanismo para contrarrestar las externalidades negativas que generan ciertas actividades contaminantes. En Chile un claro ejemplo se encuentra en el artículo 8 de la Ley N°20.780 en virtud del cual se establece un impuesto a beneficio fiscal que grava las emisiones al aire de material particulado, óxidos de nitrógeno, dióxido de azufre y dióxido de carbono, producidas por establecimientos cuyas fuentes fijas conformadas por calderas o turbinas, individualmente o en su conjunto sumen, una potencia térmica mayor o igual a 50 MWt (megavatios térmicos), considerando el límite superior del valor energético del combustible.

Por otro lado, existen las que podemos denominar para estos efectos como “políticas fiscales positivas”⁵⁷ en materia de protección del medio ambiente. Este tipo de medidas establecen mecanismos para que los particulares y las organizaciones de la sociedad civil contribuyan en la protección y recuperación del medio ambiente, incorporando incentivos en la legislación para que éstos participen activamente destinando recursos personales en los procesos que correspondan.

Como ejemplo de lo anterior, podemos señalar el caso de los Estados Unidos de América, donde existe un plan de incentivos denominado “Income Tax Incentives for Land Conservation”. En términos generales, se establecen beneficios tributarios por la constitución de un símil al derecho real de conservación en el caso chileno, lo que se denomina “*conservation easement*” o un contrato de conservación⁵⁸, el que consiste en un acuerdo voluntario celebrado entre el donante (dueño del inmueble respectivo) y un administrador “ambiental” o algún órgano del Estado en orden a que estos últimos se dediquen a conservar la tierra. Actualmente, se establecen deducciones de hasta un 50% de la renta anual del contribuyente por la celebración de contratos de conservación. Para determinar el valor de la deducción se tendrá en cuenta la valorización del inmueble sobre el cual se celebra el referido contrato. Incluso, en caso de que el valor del inmueble sea superior al 50% de la renta del contribuyente, esta normativa permite arrastrar el saldo para futuras deducciones hasta 15 años en adelante. Además, en ciertos estados como Colorado, Georgia, Nuevo México, Carolina del Sur y Virginia se permite transar los créditos tributarios correspondientes a incentivos tributarios por conservación medioambiental. En estos estados, si un contribuyente no se encuentra afecto a una tributación suficiente como para poder usar la totalidad de los créditos que le otorga la legislación respectiva, existe la alternativa para que pueda vender el remanente de crédito que mantenga a otros contribuyentes.

57 Aquellas que incentivan la ejecución de conductas de protección y conservación del medioambiente.

58 Conservation agreement.

Otro ejemplo para destacar es el de Venezuela, país en que desde 1986 se estableció una exoneración de impuestos corporativos para las empresas que invirtieran en tecnologías limpias. El objetivo de esta medida dice relación con “promover no sólo la utilización de tecnologías limpias, sino fomentar, además, la realización de programas de mejoramiento ambiental y de acercamiento a la comunidad en zonas aledañas a las actividades de producción”⁵⁹.

8. CONCLUSIÓN

La falta de un marco normativo integral y de sistematización en materia de donaciones dificulta que nuestro país pueda avanzar hacia el desarrollo de un ambiente filantrópico.

Actualmente, existen una serie de desincentivos para que los particulares realicen donaciones, debido a que éstos, se trate de personas naturales o jurídicas, son reticentes a donar considerando la complejidad de la normativa vigente y las excesivas sanciones, lo que en definitiva se traduce en un desconocimiento de la carga impositiva asociada.

En una sociedad moderna las actividades de interés social y público son una responsabilidad compartida entre el Estado y la sociedad civil. En este contexto, las organizaciones de la sociedad civil juegan un papel fundamental en la obtención de los diversos fines de interés común, particularmente en sectores donde, por diversas razones, el Estado no es capaz de realizar íntegramente su deber.

Un instrumento que ha resultado ser eficaz para incentivar que los particulares cooperen con el Estado dice relación con la aplicación de beneficios tributarios para las donaciones destinadas a actividades consideradas de interés público, donde los privados participan directamente en la focalización y empleo del gasto público. Hoy en día, parte importante del financiamiento de éstas proviene de donaciones que reciben de los privados.

Actualmente, y considerando las estadísticas expuestas a lo largo del presente trabajo, resulta inexplicable que dentro de los diversos fines de interés público que nuestra legislación favorece con beneficios a las donaciones -deporte, cultura, sociales, universidades, educación, ciencia, entre otros-, no se encuentre el cuidado del medio ambiente.

59 Acquatella, J y Bárcena A, 2005. Política fiscal y medio ambiente: bases para una agenda común, CEPAL, Santiago de Chile, p. 43.

Para hacer frente al desafío de frenar el vertiginoso deterioro que sufren nuestros ecosistemas y biodiversidad, Chile requiere legislar de manera urgente para que se remuevan los obstáculos que impiden la proliferación de una cultura filantrópica y se otorguen beneficios tributarios a los contribuyentes que realicen donaciones a instituciones y organizaciones de la sociedad civil que tengan por objeto la preservación de la naturaleza y la protección del medio ambiente y la biodiversidad, sea mediante la aprobación del actual Proyecto de Ley Única de Donaciones o a través de una nueva ley especial que regule de manera orgánica las donaciones que se realicen con la referida finalidad (“Ley de Filantropía Ambiental”).

9. BIBLIOGRAFÍA

1. Anthony Waldron, Arne O. Mooers, Daniel C. Miller, Nate Nibbelink, David Redding, Tyler S. Kuhn, J. Timmons Roberts, y John L. Gittleman. 2012. Targeting global conservation funding to limit immediate biodiversity declines.
2. Cámara de Diputados, Proyecto Resolución N°514, fecha 21 de marzo de 2019.
3. Centro de Filantropía e Inversiones Sociales, Universidad Adolfo Ibáñez, 2018. Propuestas para Modernizar el sistema de Donaciones destinadas al Bienestar Social en Chile.
4. Centro UC Políticas Públicas, Fortaleciendo La Sociedad Civil: El Rol de los Incentivos Tributarios en las Donaciones, marzo de 2017, p 36.
5. La reforma Fiscal Ambiental en América Latina, 2015. Fanelli J.M et al, Estudios del Cambio Climático en América Latina, CEPAL Santiago de Chile, pg. 5.
6. Chile refuerza la protección de sus ecosistemas naturales, En línea: <<http://www.conaf.cl/chile-refuerza-la-proteccion-de-sus-ecosistemas-naturales/>> [consulta: 26 agosto 2019].
7. Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) y Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), Evaluaciones del desempeño ambiental: Chile 2016, Santiago, 2016.
8. Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL)/Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), Evaluaciones del desempeño ambiental: Chile 2016, Santiago, Chile.

9. Espinoza Lucero Patricio. El derecho fundamental a vivir en un medio ambiente libre de contaminación como derecho social. Estudios Derecho Constitucional. Revista de Derecho Público. Volumen 73.
10. Filantropía ambiental y el vacío legal para la donación verde en Chile, <https://amigosdelosparques.cl/filantropia-ambiental-y-el-vacio-legal-para-la-donacion-verde-en-chile/>.[Consulta: 5 de junio de 2019].
11. Galdámez Zelada Liliana. 2017. Medio Ambiente, Constitución y Tratados en Chile.
12. HORVATH CON CONAMA 1997: Corte Suprema, 19 de marzo de 1997 (recurso de protección), Revista de Derecho y Jurisprudencia y Gaceta de los Tribunales (1-1997), , pp. 17-28.
13. Informe de la Comisión De Recursos Naturales, Bienes Nacionales y Medio Ambiente Recaído en el Proyecto de Ley que Establece el Derecho Real de Conservación a la Cámara de Diputados. BOLETÍN N° 5823-07.
14. Informe de la Comisión De Recursos Naturales, Bienes Nacionales y Medio Ambiente Recaído en el Proyecto de Ley que Establece el Derecho Real de Conservación a la Cámara de Diputados. BOLETÍN N° 5823-07.
15. Integración, coherencia y coordinación de Políticas Públicas Sectoriales (reflexiones para el caso de las políticas fiscal y ambiental), 2003. Acquatella et al. División de Desarrollo Sostenible, CEPAL, Santiago de Chile.
16. Ministerio del Medio Ambiente. Inventario Nacional de Especies, En línea: <<http://especies.mma.gob.cl/CNMWeb/Web/WebCiudadana/Default.aspx>> [consulta: 26 de agosto de 2019].
17. Proyecto de Acuerdo de la Sala del Senado, Boletín N° S 2.075-12, ingresado con fecha 19 de junio de 2019.
18. Proyecto de Ley que crea el Servicio de Biodiversidad y Áreas Protegidas y el Sistema Nacional de Áreas Protegidas, Boletín N°9.404-12, pg. 6.
19. Proyecto de Resolución N° 514 presentado por el diputado Sebastián Torrealba Alvarado con fecha 21 de marzo de 2019.
20. Reporte de la Plataforma Intergubernamental de Ciencia y Política sobre Biodiversidad y Servicios Ecosistémicos (IPBES) presentado en París el 6 de mayo de 2019.

21. República de Chile, “Actas Oficiales de la Comisión Constituyente”, sesión 186, del 9 de marzo de 1976.
22. Servicio de Impuestos Internos, Circular N° 19 de fecha 8 de abril de 2004.
23. Servicio de Impuestos Internos, Circular N°34 del 5 de junio de 2014.
24. Servicio de Impuestos Internos, Circular N°71 del 2010.
25. Servicio de Impuestos Internos, Instructivo Organizaciones Sin Fines de Lucro (OSFL).
26. Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°1043 de 2011.
27. Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°1761 de 2014.
28. Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°2591 de 2013.
29. Servicio de Impuestos Internos, Oficio N°491 de 2013.
30. Sistema de Información digital para el Control de Operaciones, SIDCO CONAF, En línea: <www.conaf.cl/numero-de-incendios-forestales-y-superficie-afectada-a-la-fecha/> [consulta: 19 abril 2019].
31. Sostenibilidad Financiera para Áreas Protegidas en América Latina, 2010. Programa FAO/OAPN, Fortalecimiento del Manejo Sostenible de los Recursos Naturales en las Áreas Protegidas de América Latina, , pg. 41.
32. Targeting global conservation funding to limit immediate biodiversity declines, En línea: <<https://www.pnas.org/content/110/29/12144>> [consulta: 15 mayo 2019].
33. Aninat. M y Vallespín R. 2019. Primer Barómetro de Filantropía en Chile, Tendencias e Índice de desarrollo, Centro de Filantropía e Inversiones Sociales, Universidad Adolfo Ibañez, p. 75.