

**RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 17 N° 5 Y N° 8, ART. 21, ART. 31 Y ART. 33 N° 1 LETRA G) – CÓDIGO TRIBUTARIO, ART. 64 – CÓDIGO CIVIL (ORD. N° 65 DE 13.01.2020).**

---

**Efectos tributarios del aporte en la constitución de una fundación, para el aportante y el receptor.**

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente, mediante la cual solicita confirmar los criterios que expone sobre el tratamiento tributario de los aportes que una corporación de giro educacional realizaría en el acto de constitución de una fundación del mismo giro, tanto respecto de la entidad aportante como de la receptora de los bienes.

**I.- ANTECEDENTES**

La consultante indica representar a una corporación dedicada al desarrollo de actividades educativas a nivel escolar (en adelante, la “*Corporación*”).

La Corporación pretende dejar de desarrollar las actividades mencionadas, para lo cual ha evaluado constituir una fundación que continúe su labor (en adelante, la “*Fundación*”), aportando en el acto constitutivo de ésta parte relevante de sus activos.

Los bienes objeto del aporte serían valorizados según su justo precio de mercado al momento de su enajenación a la Fundación. Los bienes que carezcan del mencionado precio por no tener cotización en un mercado público, serán tasados por peritos independientes.

De acuerdo con la operación descrita, se solicita confirmar los siguientes criterios sobre los efectos tributarios, a la luz de la Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante, la “*LIR*”)<sup>1</sup>, respecto a la Corporación, en su calidad de aportante, y la Fundación, en su calidad de receptora:

- a. Aportante. El aporte de capital constituye una enajenación<sup>2</sup>. En el caso de aportes efectuados a una fundación, no hay una contrapartida a través de la adquisición de derechos sociales, cuotas o acciones. De esta manera, el aporte corresponde a un retiro de especies o de cantidades representativas de desembolsos de dinero, afecta a la tributación del artículo 21 de la LIR, si es efectuado por un contribuyente de la primera categoría que declare sus rentas efectivas mediante balance general según contabilidad completa<sup>3</sup>. Ahora bien, a la Corporación no le sería aplicable dicha tributación, atendido a que este tipo de entes jurídicos no se comprenden dentro de los señalados por el mencionado artículo<sup>4</sup>.
- b. Receptora. El aporte de bienes no constituye renta, conforme al artículo 17 N° 5 de la LIR<sup>5</sup>, lo cual aplica tanto a sociedades como en personas jurídicas sin fines de lucro<sup>6</sup>.
- c. Receptora. Se reconocerá como valor tributario susceptible de depreciación, el valor que los socios o fundadores le asignen a los bienes aportados<sup>7</sup>.

**II.- ANÁLISIS**

La consulta guarda relación con los efectos tributarios tanto para la Corporación como para la Fundación, con motivo del aporte de bienes en el acto de constitución de la última.

En específico, los criterios expuestos se relacionan con la afectación del aporte con el impuesto del artículo 21 de la LIR, respecto de la Corporación, y la calificación como ingreso no renta, valorización y depreciación, para la Fundación, de los bienes recibidos con ocasión de su constitución.

Pues bien, las personas jurídicas sin fines de lucro se encuentran reguladas en el Título XXXIII del Libro Primero del Código Civil<sup>8</sup>. Dicho cuerpo normativo conceptualiza conjuntamente a las

---

<sup>1</sup> Contendida en el artículo 1° del Decreto Ley N° 824 de 1974.

<sup>2</sup> Oficios N°s. 2065 de 2014 y 1901 de 2018 SII.

<sup>3</sup> Oficio N° 549 de 2018 SII.

<sup>4</sup> Oficio N° 1311 de 2018 SII.

<sup>5</sup> Oficio N° 190 de 2014 SII.

<sup>6</sup> Circular N° 44 de 2016 y los Oficio N°s 1296 de 2011, 1589 de 2014 y 549 de 2018, todos de este Servicio.

<sup>7</sup> Oficio N° 44 de 1983 SII.

<sup>8</sup> Artículos 545 y siguientes del Código Civil.

corporaciones y las fundaciones como “una persona ficticia, capaz de ejercer derechos y contraer obligaciones civiles, y de ser representada judicial y extrajudicialmente”<sup>9</sup>, distinguiendo la primera de la segunda según se formen por “una reunión de personas en torno a objetivos o intereses en común” o por “la afectación de bienes a un fin determinado de interés general”, respectivamente<sup>10</sup>.

Constituidas de conformidad con lo dispuesto en el Título XXXIII del Libro Primero del Código Civil, las fundaciones y corporaciones adquieren personalidad jurídica, correspondiéndoles un patrimonio propio, distinto del que pertenece a quienes las constituyeron y de aquellos que son beneficiarios de una u otra<sup>11</sup>.

De esta manera, los aportes que se efectúen en la constitución de una persona jurídica sin fines de lucro corresponden a enajenaciones de bienes, por medio de las cuales los bienes objeto del aporte egresan del patrimonio del aportante para formar parte del patrimonio de la corporación o fundación.

Existen dos circunstancias que cabe hacer presente a propósito de la operación descrita, relativas al aporte de bienes y sus efectos para el aportante.

Por un lado, el aporte en una persona jurídica sin fines de lucro no produce, como contrapartida, la adquisición de un bien incorporal representativo de derechos patrimoniales, como ocurre en una sociedad o un fondo de inversión.

Al no tener incidencia en la obtención de rentas, el aporte no cumple con el requisito de necesidad, esencial para que pueda disminuir la renta líquida imponible del aportante.

Conforme al artículo 33 N° 1 letra g) de la LIR, siendo el aporte una suma no autorizada para disminuir la base imponible del impuesto de primera categoría (en adelante, “IDPC”) conforme al artículo 31 del mismo cuerpo legal, deberán ser agregados a la renta líquida imponible.

Luego, en principio, al tratarse de sumas agregadas en virtud del artículo 33 N° 1 letra g) de la LIR, deberá gravarse con el impuesto único del artículo 21 de la norma mencionada, en caso de cumplir con los requisitos que dicha disposición señala<sup>12</sup>.

Sin embargo, como indica la consultante, el tenor del inciso primero la última norma señalada no incluye a las corporaciones, razón por la cual no deberá gravarse con el impuesto único a la Corporación.

Por otro lado, el aporte que efectúe la Corporación a la Fundación será una enajenación con incidencia en la determinación de su renta líquida imponible<sup>13</sup>. Por su parte, al tratarse de una enajenación, podrá ser objeto de tasación por parte de este Servicio, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario y en el inciso cuarto del N° 8 del artículo 17 de la LIR.

Desde el punto de vista de la Fundación, receptora de los bienes aportados por la Corporación al momento de su constitución, efectivamente se ve aumentado su patrimonio, produciéndose de esta manera renta para dicha persona jurídica sin fines de lucro, en los términos amplios del artículo 2 N° 1 de la LIR<sup>14</sup>. Sin embargo, como este Servicio ha indicado, el aporte de bienes efectuado en el acto de constitución de una persona jurídica sin fines de lucro es asimilable al efectuado en la constitución de una sociedad, por lo que se considera un ingreso no constitutivo de renta, en virtud del artículo 17 N° 5 de la LIR.

En relación al valor que deberá reconocerse como valor susceptible de depreciación de los bienes recibidos por la Fundación, éste corresponderá a la suma que haya sido valorada por el aportante en el acto de constitución, el que deberá corresponder al valor corriente en plaza del bien al momento del aporte, y podrá ser objeto de tasación por parte de este Servicio<sup>15</sup>.

Respecto a la depreciación de los bienes que la Corporación transfiera a la Fundación por efecto de la operación analizada, su procedencia no depende del acto por el cual fueron adquiridos, sino del

<sup>9</sup> Inciso primero del artículo 545 del Código Civil.

<sup>10</sup> Inciso tercero del artículo 545 del Código Civil.

<sup>11</sup> Artículos 546 y 549 del Código Civil.

<sup>12</sup> En este sentido, adicionalmente a los pronunciamientos de este Servicio citados por la consultante, Oficio N° 3353 de 2016

<sup>13</sup> En virtud del artículo 33 N° 1 letra g) de la LIR, el aporte deberá agregarse a la base imponible del IDPC.

<sup>14</sup> Circular N° 44 y Oficios N°s 1296 de 2011 y 1589 de 2014.

<sup>15</sup> Artículo 64 del Código Tributario y artículo 17 N° 8 inciso cuarto de la LIR.

cumplimiento de los requisitos del artículo 31 inciso cuarto N° 5 de la LIR, de manera que cada uno de los bienes que cumplan con dicha norma podrá ser depreciado, conforme a las reglas generales<sup>16</sup>, considerando como valor neto del bien sujeto a depreciación, el señalado en el párrafo anterior.

Cabe tener presente que, según los hechos expuestos, los bienes transferidos a la Fundación tendrán la calidad de usados, de manera que deberá fijarse una vida útil prudencial para efectos de su depreciación, como se ha indicado previamente por parte de este Servicio<sup>17</sup>.

### III.- CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo analizado, en relación a los criterios que se solicita confirmar para esta consulta particular, se indica lo siguiente:

a. Aportante:

El aporte corresponde a un gasto que no cumple con los requisitos del artículo 31 de la LIR, debiendo agregarse a la renta líquida imponible de la Corporación por efecto del artículo 33 N° 1 letra g) del mismo cuerpo legal, sin afectarse con el impuesto único del artículo 21 de la LIR.

b. Receptora:

i. Resulta efectivo que, para la Fundación, los bienes recibidos como aporte en el acto constitutivo corresponden a ingresos no constitutivos de renta, de conformidad con el artículo 17 N° 5 de la LIR, y

ii. El valor susceptible de depreciación de los bienes recibidos por la Fundación corresponderá al que le asignen los aportantes en el acto de constitución, el que deberá corresponder al valor corriente en plaza del bien al momento del aporte y podrá ser objeto de tasación en virtud del artículo 64 del Código Tributario y del artículo 17 N° 8 inciso cuarto de la LIR. La posibilidad de depreciar los bienes aportados quedará sujeta al cumplimiento de los requisitos exigidos por el artículo 31 inciso cuarto N° 5 y 5 bis de la LIR, siendo el valor neto del bien para este efecto, el valor corriente en plaza al momento del aporte, y de la vida útil del bien.

Saluda a Ud.,

**FERNANDO BARRAZA LUENGO**  
**DIRECTOR**

Oficio N° 65 del 13-01-2020  
**Subdirección Normativa**  
Depto. de Impuesto Directos

<sup>16</sup> A esta conclusión llega el propio Oficio N° 44 de 1983, citado por la consultante.

<sup>17</sup> En este sentido, Oficio N°s 4476 de 1994, 74 de 1995, 3981 de 1999, 1636 de 2005.