

**RENTA – ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 17 N° 5 – LEY N° 16.271
(ORD. N° 1069 DE 02.06.2020).**

Solicita confirmar criterios relativos al aporte de bienes en la constitución de una fundación.

Se ha solicitado a este Servicio confirmar los criterios que señala relativos al aporte de bienes a una fundación en el acto de su constitución.

I ANTECEDENTES

De acuerdo a su presentación, se encuentra asesorando a un grupo de personas naturales que analizan constituir una fundación sin fines de lucro de derecho privado, de conformidad con lo dispuesto en el Título XXXIII del Libro Primero del Código Civil, cuyo principal objetivo será realizar actividades en los ámbitos de educación, cultura, ciencia, capacitación, trabajo, salud, vivienda, agricultura, medio ambiente, deporte, recreación, infancia, género y desarrollo comunitario.

Agrega que, en el acto de su constitución, los fundadores destinarán a la fundación una serie de activos, distintos de dinero, para el debido cumplimiento de los fines de la organización sin fines de lucro.

Tras algunas consideraciones sobre la situación tributaria que, conforme a la jurisprudencia administrativa de este Servicio¹, tendría la destinación de bienes, distintos del dinero, a una fundación en el acto de su constitución, tanto desde la perspectiva de la fundación como de los fundadores, señala que, a la fecha, este Servicio no se habría pronunciado expresamente respecto de los efectos tributarios que se generarían para el fundador cuando se trata de personas naturales no contribuyentes del Impuesto de Primera Categoría.

Sin embargo, estima que la destinación de bienes a un fin específico en la constitución de una fundación – sustraídos de la esfera del fundador – es un acto de dotación que no genera una contraprestación ni un incremento de patrimonio para el fundador. Por lo tanto, este acto de dotación no es una operación susceptible de generar renta ni de ser gravada con impuesto a la renta para el fundador.

Agrega que este Servicio tampoco se habría pronunciado expresamente respecto del valor al cual han de destinarse los bienes, distintos del dinero, al momento de la constitución. En su parecer, correspondería asignarlos a la fundación a su costo tributario; esto es, al valor en que éstos fueron adquiridos por el fundador, debidamente reajustado, por cuanto si la asignación se efectuase a la fundación a un valor distinto que su costo tributario, se generarían efectos impositivos que no serían reconocidos por contribuyente alguno.

Teniendo presente lo expuesto, solicita a este Servicio confirmar los siguientes efectos tributarios aplicables al constituyente de una fundación, cuando el constituyente es una persona natural no contribuyente del Impuesto de Primera Categoría:

- 1) El valor al que deben destinarse aquellos bienes distintos de dinero en el acto de constitución de una fundación debe corresponder al costo tributario que dichos bienes tienen para el fundador persona natural no contribuyente del Impuesto de Primera Categoría;
- 2) En la destinación o aporte de bienes efectuado en el acto de constitución de una fundación no corresponde aplicar la Ley N° 16.271 sobre Impuesto a la Herencias, Asignaciones y Donaciones, por no corresponder esta asignación a una donación, sino que es un acto de destinación que no implica desplazamiento de bienes entre sujetos de derecho preexistentes.
- 3) El acto de destinación de activos, distintos de dinero, en el acto de constitución de una fundación, no es susceptible de generar un incremento de patrimonio gravado con impuesto a la renta, ya que el fundador no recibe contraprestación alguna con ocasión de la destinación de los bienes efectuada a la fundación.

¹ Oficios N° 1588, N° 1589 y N° 1761 de 2014 y N° 549 de 2018.

II ANÁLISIS

A partir de los criterios que solicita confirmar en su presentación, se infiere que ninguno dice estricta relación con la calidad de persona natural, no contribuyente del Impuesto de Primera Categoría, que tendrían los fundadores o constituyentes.

Dicho lo anterior, se informa lo siguiente:

- 1) El aporte de bienes, distintos del dinero, efectuado a una fundación en el acto de su constitución envuelve un incremento de patrimonio para la fundación, restando determinar a cuánto asciende habida cuenta que la fundación no efectúa un sacrificio económico a cambio.

Al respecto, considerando que los bienes aportados tienen un valor determinado al momento del aporte, la fundación deberá reconocer como valor tributario el valor corriente en plaza que tengan dichos bienes en ese momento². Ese valor, a su turno, constituye para la fundación un ingreso no renta en virtud del N° 5 del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta³.

Finalmente, por tratarse de una enajenación, el valor de los bienes asignado al momento de su aporte puede ser tasado conforme lo dispuesto en el artículo 64 del Código Tributario y en el inciso cuarto del N° 8 del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

- 2) En cuanto al segundo criterio, y como es de su conocimiento a partir de los oficios que cita en su presentación, efectivamente este Servicio ha interpretado que las erogaciones efectuadas por los fundadores al momento de constituirse una fundación y con el objeto de constituir su patrimonio inicial, no revisten la naturaleza jurídica de donaciones, toda vez que ese “acto de dotación” tiene su causa en el acto fundacional y no constituye un desplazamiento de bienes entre dos sujetos de derecho preexistentes de antemano. Se trata, por tanto, de un “acto de destinación” de bienes para constituir una nueva persona jurídica, de suerte que el fundador o los fundadores dedican al servicio de un fin ciertos bienes que quedan sustraídos a su esfera⁴.

A pesar que los referidos criterios dicen relación con “erogaciones” de dinero efectuadas en el acto de destinación o dotación, dichos criterios también son aplicables cuando se trata de la entrega o aporte de bienes, distintos del dinero, en el acto de destinación o dotación.

Luego, no revistiendo la “naturaleza jurídica” de donaciones, lo dispuesto en la Ley N° 16.271 sobre Impuesto a la Herencias, Asignaciones y Donaciones no es aplicable al aporte de bienes, distintos del dinero, efectuado a una fundación en el acto de su constitución.

- 3) Respecto del tercer criterio, el constituyente o fundador no recibe un beneficio económico, de modo que a su respecto no se genera un incremento de patrimonio gravado con impuesto a la renta.

III CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto anteriormente, y respecto de las materias específicamente consultadas, se informa que:

- a) Tratándose del aporte de bienes, distintos del dinero, efectuado a una fundación en el acto de su constitución, la fundación deberá reconocer como valor tributario el valor corriente en plaza que tengan dichos bienes al momento del aporte.

Ese valor, a su turno, constituye para la fundación un ingreso no renta en virtud del N° 5 del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, sin perjuicio que, en cuanto enajenación, dicho aporte pueda tasarse conforme las reglas generales.

- b) Al aporte de bienes efectuado en el acto de constitución de una fundación no es aplicable lo dispuesto en la Ley N° 16.271 sobre Impuesto a la Herencias, Asignaciones y Donaciones.

² Aplica criterio de Oficio N° 65 de 2020.

³ Circular 44 de 2016.

⁴ Oficio N° 3412 de 1988, reiterado en el Oficio N° 1761 de 2014.

- c) En la medida que el constituyente o fundador no recibe un beneficio económico en el aporte o entrega de bienes a la fundación en el acto de destinación o dotación, no se genera para el referido constituyente o fundador un incremento de patrimonio gravado con impuesto a la renta.

Saluda a usted,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 1069 del 02-06-2020
Subdirección Normativa
Depto. de Técnica Tributaria