

SII analiza tributación de asociados y gestor en joint venture o asociación o cuentas en participación

Por medio del Oficio N°2780 del 8 de noviembre de 2019 el Servicio de Impuestos Internos (SII) precisó la situación tributaria de los asociados y del gestor de un Contrato de Joint Venture o Asociación o Cuentas en Participación (ACP).

Indicó al efecto que en atención al principio de la autonomía de la voluntad consagrada, entre otros, en los artículos 12, 1437, 1438, 1545 y 1567 del Código Civil, las partes pueden celebrar o ejecutar los actos o contratos que estimen adecuados a sus intereses, salvo que ellos estén prohibidos por la Ley o sean contrarios a las buenas costumbres o al orden público. No obstante, los efectos tributarios que emanan de dichos contratos deben determinarse considerando la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados, cualquiera sea la forma o denominación que los interesados le hubieren dado.

El contrato de asociación o cuentas en participación, se define en el artículo 507 del Código de Comercio como aquel "contrato por el cual dos o más comerciantes toman interés en una o muchas operaciones mercantiles, instantáneas o sucesivas, que debe ejecutar uno de ellos en su solo nombre y bajo su crédito personal, a cargo de rendir cuenta y dividir con sus asociados las ganancias o pérdidas en la proporción convenida".

Por su parte, el artículo 28 del Código Tributario, que se refiere a la tributación del gestor y de los partícipes en una asociación o cuentas en participación o en cualquier "encargo fiduciario", fue interpretado por el Servicio mediante la Circular N° 29 de 1999.

De acuerdo a la señalada Circular, si se prueba la efectividad, condiciones y monto de las respectivas participaciones, tanto el gestor como el o los partícipes asumirán todas las obligaciones tributarias en forma separada, respecto del resultado positivo o negativo que se determine por la asociación o cuentas en participación o el encargo fiduciario respectivo. En caso contrario, el gestor deberá declarar y pagar el Impuesto de Primera Categoría (IDPC) y Global Complementario (IGC) o Impuesto Adicional (IA), según corresponda, considerando como renta imponible propia el señalado resultado para todos los efectos que dispone la Ley tributaria.

Ni la Ley ni la jurisprudencia del SII han definido qué se entiende por "encargo fiduciario" que emplea el citado artículo 28 del Código Tributario. Luego, como primer elemento de interpretación, puede recurrirse al sentido natural y obvio de dicha expresión. De acuerdo a su primera acepción en el Diccionario de la RAE, "encargar" consiste en "encomendar, poner algo al cuidado de alguien"; en tanto que "fiduciario" significa crédito y confianza; negocio o contrato basado principalmente en la confianza entre las partes.

Considerando lo anterior, y como ha sido expresado por este Servicio en la Circular N°29, en caso que como se desprende del artículo 28° del Código Tributario, se pruebe el negocio que llevan en común las partes, esto es, la efectividad, condiciones y monto de la respectiva participación, tanto el gestor como los partícipes se encuentran sujetos a las normas tributarias aplicables a los contribuyentes que deban declarar el Impuesto de Primera Categoría en base a rentas efectivas.

En caso que no se pruebe la efectividad, condiciones y monto de la respectiva participación, el gestor deberá dar cumplimiento a todas las obligaciones que le afecten conforme a la LIR, debiendo declarar y pagar el Impuesto de Primera Categoría y los Impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda, considerando como renta imponible propia la que determine en este caso para todos los efectos que dispone la ley tributaria.

Por otra parte, el artículo 507 del Código de Comercio, dispone que el gestor en cumplimiento del contrato debe ejecutar las operaciones en su solo nombre, bajo su crédito personal, con la obligación de rendir cuentas y dividir con los asociados las ganancias o pérdidas del proyecto o negocio de que se trate. En caso que en la situación que menciona se cumplan las condiciones para calificar al contrato como una Asociación o Cuentas en Participación, se encontrará regida por las normas del citado artículo 28 del Código Tributario e instrucciones de la Circular N° 29 de 1999.

Sin perjuicio de lo indicado, y en relación a la posibilidad que las partes asociadas en un contrato de ACP puedan distribuirse las ganancias o pérdidas con una proporción libremente convenida, el Oficio en análisis argumenta que el SII ha expresado que las partes en un contrato de asociación o cuentas en participación, efectivamente poseen el derecho a distribuirse las ganancias o pérdidas de acuerdo a una proporción libremente convenida; sin embargo, resulta necesario precisar que para efectos tributarios, dicha libertad debe conciliarse con una distribución guiada por criterios razonables y objetivos en función de, por ejemplo, las actividades desarrolladas, los riesgos asumidos y los activos comprometidos por las partes. En el caso de la distribución de pérdidas, el contribuyente que las utilice como gasto, deberá acreditar que le resultan necesarias para producir la renta, de acuerdo a las normas generales pertinentes, lo que en este caso se traduce especialmente en acreditar que la pérdida se produce en el marco de un contrato suscrito por los contribuyentes que se relaciona con su giro, y que existe un criterio objetivo y razonable en el porcentaje de distribución de la pérdida entre las partes de la ACP.

Otro aspecto que aborda el Oficio dice relación con la posibilidad de celebrar un contrato de Asociación entre personas jurídicas con la sociedad de la cual son socios, previamente este Servicio ha sostenido que, en el caso propuesto coexistirían dos entidades totalmente independientes jurídica y tributariamente: Una, conformada por la sociedad de responsabilidad limitada (gestor), la cual cuenta con personalidad jurídica, patrimonio y domicilio propio, y la Asociación, que no constituye una persona jurídica, reglamentada en el Título VII del Libro II del Código de Comercio y por el artículo 28 del Código Tributario. Por lo cual, las sociedades partícipes pueden celebrar con la sociedad gestora una Asociación o Cuentas en Participación, siempre y cuando se dé cumplimiento a lo dispuesto por el artículo 507 del Código de Comercio.

Fuente: Boletín Transtecnia