

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 14°, LETRA A) - CÓDIGO TRIBUTARIO, ART. 28° - CIRCULAR N° 29, DE 1999. (ORD. N° 1483, DE 02.06.2015)

EFFECTOS TRIBUTARIOS DE CONTRATO DE ASOCIACIÓN O CUENTAS EN PARTICIPACIÓN CELEBRADO PARA EL DESARROLLO DE UN PROYECTO DE CONSTRUCCIÓN DE EDIFICIOS.

Se ha solicitado un pronunciamiento a este Servicio, sobre el procedimiento utilizado para operar dentro del giro de construcción de edificios, para lo cual se ha adoptado la forma jurídica de una asociación o cuentas en participación.

I.- ANTECEDENTES.

Señala que se presentan dos situaciones, respecto de las cuales se desea determinar si el procedimiento aplicado por los requirentes se encuentra ajustado a la normativa y a las instrucciones dictadas por este Servicio sobre la materia:

A.- Procedimiento contable tributario utilizado.

Señala, que por la duración de un proyecto de construcción, generalmente 5 ó 6 años, los requirentes entienden que no es posible determinar año a año si el resultado contable tributario será el definitivo ya que existen costos que se generan en distintos períodos, los que dependen del término de la venta de los departamentos, por lo cual no es posible determinar la participación real de los socios partícipes sino hasta el término del proyecto.

La inmobiliaria, que es el socio gestor, año a año cancela los Pagos Provisionales Mensuales por las ventas de los departamentos y el Impuesto de Primera Categoría por las utilidades del año, ingresando el total de la utilidad a su Fondo de Utilidades Tributables (FUT) y luego rebaja de él las distribuciones de utilidades entregadas a los socios partícipes, asociando la distribución de utilidad a retiros en el FUT, llevando así un control de dichas utilidades y sus créditos asociados en los libros de contabilidad del socio gestor, los que prueban el pago del Impuesto de Primera Categoría y sus créditos.

Luego, el gestor entrega a los partícipes un certificado señalando los montos que les corresponden por su participación en la utilidad del año, los cuales ingresan a su FUT con los créditos correspondientes y se les entrega copia del mismo para que puedan justificar el ingreso de las utilidades y créditos, para la distribución a sus socios (Impuesto Global Complementario). Indican que este procedimiento permite llevar el control de las utilidades tributables y los créditos asociados tanto en la contabilidad del gestor como en la de los partícipes.

B.- Imputación de pérdidas propias en el FUT del socio gestor por nuevos proyectos.

En atención a que los proyectos de construcción de edificios son de larga duración, el gestor puede registrar un FUT cuando se inicia un nuevo proyecto, existiendo utilidades por repartir a los partícipes de la anterior cuenta en participación. Si al gestor determina pérdidas al iniciarse el nuevo proyecto, independientes del proyecto todavía no finiquitado en el reparto de utilidades, los retiros de los partícipes primero se imputan a las utilidades del FUT, y las pérdidas del nuevo proyecto se imputan al saldo, al corresponder a la participación del gestor en la anterior participación. Sobre el saldo de la cuenta registrada

como utilidad del gestor, utilidad propia, este tiene derecho a solicitar la devolución del impuesto pagado por la utilidad que resulte absorbida por la pérdida al inicio de un nuevo proyecto. Agrega que al respecto, los requirentes citan lo dispuesto en el Oficio N°506 de 1998, que no estaría vigente, de acuerdo a las nuevas instrucciones establecidas por la Circular N° 29 de 1999.

Sobre las materias en consulta, señala que las instrucciones dictadas no son específicas y por consiguiente, se solicita un pronunciamiento al no existir claridad en cuanto al tratamiento que debe darse en el registro FUT que lleva el gestor respecto de las utilidades y las pérdidas que se generan por el inicio de nuevos proyectos de construcción en el caso en consulta, cuando aún no se ha finiquitado la participación en el proyecto de construcción anterior.

II.- ANÁLISIS.

El artículo 507 del Código de Comercio, define el contrato de asociación o cuentas en participación como un 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. A su vez el artículo 510 del referido Código, dispone en su inciso 1° que el gestor es reputado único dueño del negocio en las relaciones externas que produce la participación.

Por su parte, el artículo 28° del Código Tributario, establece que el gestor de una asociación o cuentas en participación y de cualquier encargo fiduciario, será responsable exclusivo del cumplimiento de las obligaciones tributarias referente a las operaciones que constituyan el giro de la asociación u objeto del encargo. Las rentas que correspondan a los partícipes se considerarán para el cálculo del Impuesto Global Complementario o Adicional de éstos, sólo en el caso que se pruebe la efectividad, condiciones y monto de la respectiva participación.

Respecto de lo establecido en esta norma legal, mediante Circular N°29, de 1999, este Servicio señaló que ella debe interpretarse en forma concordante con la estructura vigente de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), especialmente respecto del Impuesto de Primera Categoría debido a que éste, al rebajarse como crédito del Impuesto Global Complementario o del Impuesto Adicional, forma un sistema integrado que se sustenta en el hecho que las utilidades afectas a los impuestos finales deben ser coincidentes, en términos generales, con la utilidad sobre la cual se paga el impuesto de categoría que sirve de crédito. Por consiguiente, agrega el citado instructivo, el gestor de una asociación o cuentas en participación y de cualquier encargo fiduciario deberá declarar y pagar el Impuesto de Primera Categoría y los Impuestos Global Complementario o Adicional sólo en el caso que no se pruebe la efectividad, condiciones y monto de la respectiva participación, considerando como renta imponible propia, la que determine en este caso para todos los efectos que dispone la ley tributaria. En cambio, si se prueba la efectividad, condiciones y monto de la respectiva participación, tanto el gestor como el partícipe asumirán todas las referidas obligaciones tributarias en forma separada, respecto del resultado que se determine por la asociación o encargo fiduciario que corresponda.

Como se desprende de la norma legal citada, y como ha sido expresado por este Servicio en la Circular N°29, en caso que en la situación en consulta 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, y particularmente a la normas contenidas en el artículo 14, letra A), de la LIR, y por lo tanto a llevar contabilidad completa y el registro FUT, respecto de la participación que les corresponda en dicho contrato. Por consiguiente, tanto el gestor como el partícipe asumirán todas las obligaciones tributarias en forma separada, respecto del resultado que se determine por la asociación o encargo fiduciario, tanto positivos como negativos que se obtengan. Como consecuencia de ello, tanto el gestor como el partícipe, en caso que corresponda, podrán computar o compensar los resultados producidos por la asociación (positivos o negativos) con aquellos generados de otras actividades que desarrollen las referidas personas al margen de la asociación de la cual participan.

Este Servicio ha resuelto que la respectiva participación, se acreditará con los correspondientes registros contables del gestor, medio que además debe ser complementado con la escritura notarial donde se establece el monto de los aportes que conforma la participación y la forma y condiciones en que se debe repartir el resultado que se obtenga por dicha asociación, así como con lo demás medios de prueba que admite la ley .

En cambio, en el 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.

III.- CONCLUSIÓN.

En atención a que no se acompañó copia del contrato o instrumento en el que conste el contrato en referencia, ni tampoco se alude a otros medios probatorios que acrediten la participación, este Servicio en principio concluye que no se habría acreditado su efectividad, condiciones y monto, por lo cual es el gestor de dicha asociación, esto es, la sociedad inmobiliaria, quién debe declarar y pagar el Impuesto de Primera Categoría respecto del resultado del negocio llevado en común por las partes y cumplir todas las demás obligaciones de carácter tributario correspondientes a la misma empresa.

En relación al procedimiento utilizado por el gestor de la asociación, para el registro de la totalidad de la utilidad en su registro FUT, del que luego deduce las distribuciones de utilidades efectuadas a los partícipes, esta Dirección no aprecia inconvenientes de orden tributario en dicha práctica, siempre que se lleve un adecuado registro de las respectivas sumas, su año de origen y los créditos asociados; y que por consiguiente, los retiros o distribuciones efectuados a los socios o accionistas del gestor no se imputen a las rentas correspondientes al partícipe y que las pérdidas tributarias producidas por los nuevos proyectos realizados por el gestor en forma independiente y al margen de la anterior asociación de la cual participa, sólo se computen o compensen con los resultados que en

definitiva le correspondan en ésta; documentos todos que deberán ser puestos a disposición de este Servicio en la instancia de fiscalización respectiva.

Sin embargo, si se comprueba de modo fehaciente la efectividad, condiciones y monto de la respectiva participación, conforme lo establecen las instrucciones impartidas por medio de la Circular N° 29 de 1999, tanto el gestor como el partícipe asumirán todas las obligaciones tributarias en forma separada, respecto del resultado que se determine por la asociación. Esto significa que deberán hacerse cargo de la tributación con el Impuesto de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional, en la parte que les corresponda, en el resultado tributario que se determine anualmente por la asociación, determinado conforme a las reglas generales de la LIR.

JUAN ALBERTO ROJAS BARRANTI
DIRECTOR (S)

Oficio N° 1483, de 02.06.2015
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Directos