

Contrato de asociación o cuentas en participación e instrucciones que a su respecto se impartieron mediante la Circular N° 29 de 1999 y el Oficio N° 1.483 de 2015, atendida la Reforma Tributaria.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente mediante la cual solicita confirmar una serie de criterios relativos al contrato de asociación o cuentas en participación y a las instrucciones que a su respecto se impartieron mediante la Circular N° 29 de 1999 y el Oficio N° 1.483 de 2015, atendida la Reforma Tributaria.

I.- ANTECEDENTES:

Dado que han surgido una serie de dudas relativas al tratamiento impositivo de la asociación o cuentas en participación luego de la reciente reforma tributaria, figura jurídica que se pretende utilizar en el desarrollo de un negocio conjunto que reportará utilidades “*distribuidas*” por una filial del gestor, la consultante solicita confirmar los siguientes criterios:

1. Que las instrucciones contenidas en la Circular N° 29 de 1999 y en el Oficio N° 1483 de 2015, relativas al artículo 28 del Código Tributario, con las adecuaciones pertinentes, continúan vigentes en lo esencial.
2. Que, conforme a dichas instrucciones, tanto el gestor como los partícipes deberán hacerse cargo de la tributación de las referidas utilidades, en la parte que les corresponda, siempre que se pruebe el contrato y la efectividad, condiciones y monto de las respectivas participaciones.
3. Que acreditado lo anterior, tanto el gestor como los partícipes que sean contribuyentes del IDPC, deberán anotar en su Registro de Saldo Acumulado de Crédito (SAC), el crédito por IDPC pagados sobre las utilidades que les correspondan, así como el crédito por impuestos pagado en el exterior (IPE) sobre las mismas, créditos que los contribuyentes finales podrán deducir del Impuesto Global Complementario (IGC) o del Impuesto Adicional (IA).

II.- ANÁLISIS:

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 este 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 IDPC y el IGC o IA, según corresponda, considerando como renta imponible propia el señalado resultado para todos los efectos que dispone la ley tributaria.

Ahora bien, lo referido precedentemente no resulta modificado con ocasión de la entrada en vigencia de la Ley N° 20.780 de 2014, sobre Reforma Tributaria, ni de la Ley N° 20.899, de simplificación de la Reforma Tributaria, no sólo por el hecho que dichas leyes no modificaron el indicado artículo 28 del Código Tributario, sino también por el hecho que las mismas no alteraron la integración del IDPC con los impuestos finales como una de las principales características del sistema tributario dispuesto en la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), aun cuando dicha integración se parcializó tratándose del régimen de tributación dispuesto en la letra B), del artículo 14 del referido cuerpo legal, vigente a partir del 1° de enero de 2017¹.

¹ Las instrucciones relacionadas con los nuevos regímenes generales de tributación fueron impartidas a mediante la Circular N° 49 de 2016, la que puede ser consultada en la página web de este Servicio.

A la misma conclusión es posible arribar en relación a lo señalado en el Oficio N° 1.483 de 2015, en aquella parte que se limita a reiterar lo instruido en la Circular N° 29 de 1999 y a indicar la forma en que deberán acreditarse las respectivas participaciones, no así en lo relativo a la referencia que efectúa a la letra A), del artículo 14 de la LIR, y a la forma de registrar las respectivas utilidades en el Fondo de Utilidades Tributables (FUT), por cuanto éstos fueron reemplazados, a partir del 1° de enero de 2017, por dos nuevos regímenes generales y alternativos de tributación establecidos, los que cuentan con sus propios registros, conforme a lo dispuesto en las letras A) y B), del nuevo artículo 14 de la LIR.

III.- CONCLUSIÓN:

En base al análisis efectuado, y considerando solo los antecedentes que reseña en su presentación, se indica lo siguiente:

1. Dado que no se aporta antecedente alguno en relación al negocio conjunto que se pretende llevar a cabo, a sus intervinientes y a los términos del contrato que se pretende suscribir, este Servicio desconoce si se cumplen o no los requisitos propios de la asociación o cuentas en participación, establecidos en el artículo 507 y siguientes del Código de Comercio, cuestión que en definitiva determinará si a dicho negocio resultan aplicables las instrucciones sobre la materia.

Asimismo, dado que no se especifican los regímenes tributarios a los que se encuentran afectos los futuros intervinientes, tampoco resulta posible ahondar en los efectos tributarios que podría reportar el referido contrato de asociación.

2. Sin perjuicio de lo anterior, se hace presente que:

a) Las instrucciones impartidas mediante la Circular N° 29 de 1999 continúan vigentes en la actualidad y lo mismo se puede indicar respecto a lo instruido en el Oficio N°1.483 de 2015, pero sólo en aquella parte que se limita a reiterar las referidas instrucciones y la forma de acreditar las respectivas participaciones. Consecuentemente, dicho Oficio no se encuentra vigente en lo que dice relación con la letra A), del artículo 14 de la LIR, vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, y, por lo tanto, en lo referido al FUT y a la forma de registrar las respectivas utilidades en el mismo.

b) De este modo, de acreditarse la efectividad, condiciones y monto de las respectivas participaciones, cuestión que entre otras cosas requiere acreditar el respectivo contrato de asociación o cuentas en participación, tanto el gestor como los partícipes deberán hacerse cargo de la tributación del resultado del negocio conjunto, en la parte que les corresponda.

c) Acreditado lo anterior, tanto el gestor como los partícipes que sean contribuyentes del IDPC sobre la base de renta efectiva según contabilidad completa, sujetos al régimen de la letra B), del artículo 14 de la LIR, deberán registrar en sus respectivos SAC el crédito por IDPC correspondiente a la RLI que cada uno determine en el ejercicio comercial de que se trate –base imponible que deberá considerar la proporción que sobre el resultado positivo o negativo de la asociación les corresponda–, ya sea que dicho impuesto se hubiere cubierto total o parcialmente con crédito por IPE o no, y el crédito por IPE en aquella parte que sea imputable contra impuestos finales.

Sin embargo, si el gestor o los partícipes son contribuyentes del IDPC sobre la base de renta efectiva según contabilidad completa, sujetos al régimen de la letra A), del artículo 14 de la LIR, los referidos créditos no se controlarían en el SAC, por cuanto aquellos se asignarán en el mismo ejercicio en que se determinen, junto a la renta que deba atribuirse, para imputarse contra los impuestos finales.

Cabe precisar en relación al crédito por IPE, que aquel sólo será procedente en el evento que se cumplan los requisitos dispuestos en los artículos 41 A o 41 C de la LIR, los que, en términos generales, deberán ser analizados tanto respecto del gestor como de los partícipes y sólo respecto de la parte del resultado de la asociación que les corresponda.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 149, de 11.01.2019
Subdirección Normativa
Dpto. de Impuestos Directos