

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - CÓDIGO DE COMERCIO, ART. 507 - OFICIO N° 5266 DE 2003. (Ord. N° 1709, de 28-07-2017)

DISTRIBUCIÓN DE LA PÉRDIDA GENERADA POR MEDIO DE UNA ASOCIACIÓN O CUENTAS EN PARTICIPACIÓN.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente, mediante la cual solicita un pronunciamiento acerca de la forma de distribuir la pérdida generada por medio de un contrato de asociación o cuentas en participación.

I.- ANTECEDENTES

Señala que un consorcio de sociedades participará en una licitación del Ministerio de Obras Públicas, cuyas bases imponen la obligación de pagar a este último, un monto por los bienes o derechos que el Estado entregue para ser utilizados en la concesión, la cual será de cargo de los miembros del consorcio y no de la sociedad concesionaria que se encuentren obligados a constituir una vez adjudicada la licitación.

Afirma que una sociedad se encuentra interesada en participar en esa licitación, pero las bases impiden alterar los miembros del consorcio durante el lapso de la apertura de la oferta y su adjudicación. Por tal razón, esa sociedad, en calidad de partícipe, celebrará un contrato de asociación o cuentas en participación con una de las sociedades pertenecientes al consorcio, esta última en calidad de gestor, cuyo objeto será la participación conjunta en el proceso de licitación, y en el evento de que el consorcio se la adjudique, participará en la sociedad concesionaria que se constituya al efecto.

De acuerdo con el referido contrato, el gestor deberá, por su propia cuenta y en su propio nombre, ejecutar todos los actos y contratos necesarios para participar en el proceso de licitación en conjunto con las otras empresas pertenecientes al consorcio. Asimismo, en caso de que el consorcio se adjudique la concesión, el gestor y el partícipe efectuarán, entre otros, los siguientes aportes, con la finalidad o destinación que se indica:

a) Tanto el gestor como el partícipe aportarán los fondos necesarios para que el gestor suscriba y pague, por cuenta propia y con cargo de rendir cuenta al partícipe, el número de acciones de la sociedad concesionaria que le corresponda a cada uno, a prorrata de los fondos aportados.

b) El partícipe aportará la totalidad de los fondos necesarios para pagar los bienes y derechos que el Estado entregue para ser utilizados en la concesión, en la proporción que corresponda al gestor como miembro del consorcio.

Por último, el contrato contempla que el gestor deberá rendir cuenta al partícipe, debiendo transferir a este último, la proporción que le corresponda en las acciones de la sociedad concesionaria y que, según lo señalado, hayan sido adquiridas con los fondos proporcionados por el partícipe. Asimismo, el gestor deberá rendir cuenta al partícipe del pago de los bienes y derechos efectuado por su cuenta y en su propio nombre, pero con fondos suministrados íntegramente por este último.

Acompaña a su presentación, borradores del contrato de asociación a ser suscrito, y de su rendición y liquidación.

Sostiene que de los acuerdos estipulados en el contrato de asociación, queda de manifiesto que la intención de las partes es que las acciones sean asignadas a las partes en proporción al aporte efectuado por cada una de ellas. En lo que dice relación con la proporción o forma en la que se conviene reconocer el resultado negativo o pérdida derivado del gasto incurrido en el pago de los bienes y derechos que el Estado entregue, la intención de las partes es que dicha pérdida corresponda en su totalidad al partícipe.

En relación con la segunda asignación, afirma que ante una situación similar, este Servicio manifestó en el Oficio N° 5.266 de 2003, que el gasto por concepto del pago de bienes o derechos no debe ser necesariamente reconocido por quien económicamente haya soportado el desembolso, sino que corresponderá que dicho desembolso sea considerado como un resultado negativo o pérdida de la asociación, el que deberá ser reconocido por el gestor y partícipe, en la proporción o forma convenida en la cuenta, tal cual lo dispone el artículo 507 del Código de Comercio y como lo señala la Circular N° 29 de 1999, que reconoce como contribuyentes de Primera Categoría y de Impuesto Global Complementario o Adicional, en su caso, tanto al gestor como al partícipe de la asociación.

Al respecto, sostiene que en el caso que plantea en su consulta, la "forma convenida" por las partes es precisamente que el resultado negativo o la pérdida de la asociación por concepto del pago de los bienes y derechos entregados por el Estado sea reconocido en su totalidad por el partícipe, criterio que, en este caso particular, coincide con quien soportará efectivamente el desembolso desde el punto de vista económico. En otras palabras, la "forma convenida" por los contratantes, en cuanto a la manera de distribuirse las pérdidas de la asociación, será determinada en atención a la contribución para el pago de los gastos.

En base a las consideraciones de hecho y de derecho expuestas en su presentación, solicita la confirmación de que la situación contractual planteada, se ajusta al criterio contenido en el Oficio N° 5.266 de 2003, por lo que corresponde que la sociedad partícipe deduzca el saldo negativo o pérdida del contrato de asociación derivado del pago efectuado por concepto de bienes y derechos, como un resultado negativo o pérdida al momento de determinar su renta líquida imponible de Primera Categoría, por tratarse precisamente de la forma o proporción convenida por las partes en la referida cuenta.

II.- ANÁLISIS

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."

Como se aprecia de la definición legal citada, 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. Ahora bien, resulta necesario precisar que para efectos tributarios, dicha libertad debe conciliarse con una distribución guiada por criterios razonables en función de, por ejemplo, las actividades desarrolladas, los riesgos asumidos y los activos comprometidos por las partes. Asimismo, 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 pertinentes.

En el caso planteado en su consulta, las partes contratantes de la asociación tendrían la intención de que el resultado negativo de esta última, derivado del pago efectuado al Ministerio de Obras públicas por bienes o derechos, pueda ser aprovechado como gasto en la determinación del Impuesto de Primera Categoría de quien incurrió en dicho desembolso, esto es, el partícipe.

A la luz de la norma citada del Código de Comercio, y de lo expresado por este Servicio en el Oficio N° 5.266 de 2003, no se ve inconveniente en pactar un acuerdo de esa naturaleza, siempre que ello se estipule en el respectivo contrato y se cumpla con las demás exigencias probatorias establecidas en el artículo 28 del Código Tributario. Al respecto, este Servicio expresó en el Oficio N° 1.483 de 2015, 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 los demás medios de prueba que admite la ley”. Como puede apreciarse, dicha acreditación deberá efectuarse en cada fiscalización, y no es posible afirmarla ex ante a la luz de un borrador de contrato como el acompañado en su consulta, el cual por lo demás, no contempla expresamente una definición sobre la forma de distribuirse las pérdidas.

Se debe considerar entonces, que ni la Circular N° 29 de 1999 ni el oficio previamente citado, establecen una formalidad probatoria particular o especial para acreditar los aportes y participación que dan origen a la Asociación, sino que dicha acreditación se puede efectuar mediante cualquier otro medio que de acuerdo a la Ley tenga valor probatorio.

Sin perjuicio de lo anterior, se hace necesario hacer presente que de acuerdo a los antecedentes expuestos en su consulta en el caso de la especie existirían dos contratos: a saber, el que da cuenta de la Asociación el cual tendría por objeto: el participar, conjuntamente, gestor y partícipe, en una licitación para adjudicarse una concesión; constituir la sociedad concesionaria, y repartirse en la proporción convenida sus efectos, a saber, las acciones de la sociedad que se constituiría en un 51% para el gestor y en un 49% para el partícipe.

El otro contrato a que se hace referencia en su consulta, daría cuenta de un mandato para actuar a nombre propio y con la debida provisión de fondos al mandatario, para que éste adquiriera los bienes y derechos preexistentes relacionados con la obra que se licita. Lo anterior fluye inequívocamente del documento denominado en su consulta “Rendición de Cuentas”, donde el gestor señalaría que los referidos Bienes y Derechos fueron adquiridos a nombre de él, pero con fondos provistos por el mandante. Es por ello que el reconocimiento del gasto que tributariamente significa dicho desembolso sólo puede ser deducido en su totalidad por el mandante-partícipe no correspondiendo que el gestor reconozca como gasto ninguna proporción de dicho desembolso toda vez que éste es un gasto propio del mandante.

III.- CONCLUSIÓN

En atención a lo señalado anteriormente, no se prevé inconveniente en estipular que el resultado negativo obtenido en virtud de un contrato de asociación o cuentas en participación, derivado del pago efectuado al Ministerio de Obras públicas por los bienes o

derechos que indica, sea aprovechado como gasto en la determinación del Impuesto de Primera Categoría de quien incurrió en dicho desembolso. Lo anterior, siempre que se acredite la efectividad, condiciones y monto de la respectiva participación en los términos indicados, y además, se acredite que el gasto resulta necesario para producir la renta, de acuerdo a las normas respectivas.

Si no se pacta en el Contrato de Asociación que el pago por los bienes y derechos forma parte de la Asociación, y sólo se reconoce a través de una rendición de cuentas, como ocurriría en la situación planteada en su consulta, se estaría frente al cumplimiento de un simple encargo para el pago de esos bienes, por lo que el gasto debe aceptarse sólo respecto del mandante que provisionó los fondos, no pudiendo beneficiarse el mandatario en parte alguna de dicho desembolso.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 1709, de 28.07.2017

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos