

Situación de los asociados y del gestor de un Contrato de Joint Venture o Asociación o Cuentas en Participación.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente mediante la cual solicita un pronunciamiento sobre la situación de los asociados y del gestor de un Contrato de “Joint Venture” o Asociación o Cuentas en Participación (ACP).

I. ANTECEDENTES.

Señala que las sociedades XXX, YYY, ZZZ (Las Partes) constituyeron una sociedad anónima bajo la razón social "CONSORCIO XYZ S.A." (CONSORCIO XYZ), cuyas participaciones son 49%, 25,5% y 25,5% respectivamente.

Las sociedades XXX, YYY, ZZZ tienen amplia experiencia en el trabajo de la construcción, del movimiento de tierra, labores mineras, manejo eficiente de maquinaria, uso y traslado de combustible, entre otros aspectos relacionados. A esta fecha Las Partes participan conjuntamente en un contrato de encargo de trabajos y/o servicios (el Contrato) cuyo mandante es PPPPP, en virtud del cual por la naturaleza del encargo y como obligación contractual, se requiere la creación de una sociedad consorcio integrada por las tres sociedades XXX, YYY, ZZZ.

CONSORCIO XYZ es una sociedad instrumental, en el sentido que su RUT no posee experiencia alguna en actividades de construcción, administración y desarrollo de contratos de servicios para la minería, no posee en propiedad activos para dicho fin, como tampoco personal contratado y capacitado para ello. Es por esta razón que se crea con la finalidad de que las tres sociedades partícipes, puedan desarrollar en conjunto la gestión del negocio valiéndose al mismo tiempo de experiencia que cada una de ellas posee en estas materias.

En razón que quienes poseen realmente la experiencia y capacidad de gestionar y generar valor agregado en este tipo de contratos son cada una de las sociedades dueñas de CONSORCIO XYZ, las partes han querido que parte de las utilidades que genere esta nueva sociedad sea reconocida operacionalmente en cada una de las sociedades socias, ya que en definitiva son dichas empresas, su personal, sus activos y su experiencia, las que directamente están permanentemente aportando a ello, lo cual a su vez mejora su presentación ante las instituciones financieras.

Indica que las sociedades accionistas de CONSORCIO XYZ no son empresas relacionadas entre sí, sino que la unión con el Consorcio es una relación netamente instrumental para la consecución de su objeto.

Para llevar a cabo el objetivo descrito, Las Partes desean suscribir un contrato de asociación o cuentas en participación o “Joint Venture”, entre CONSORCIO XYZ y cada una de las sociedades accionistas de éste (XXX, YYY, ZZZ), de manera que estas últimas puedan reconocer en sus propios estados de resultados operacionales, parte de las utilidades o ingresos que genera el Consorcio, producto de la gestión directa de las primeras en el correcto cumplimiento del objetivo proyectado.

Para esto, tanto CONSORCIO XYZ como sociedad gestora, y las sociedades XXX, YYY, ZZZ como sociedades partícipes, realizan aportes al “Joint Venture” y exigen un cobro a valor de mercado por las prestaciones que realicen.

Los Aportes de CONSORCIO XYZ al “Joint Venture” consisten en la administración, ejecución, mantenimiento y control del encargo encomendado por PPPPP. Por su parte, los Aportes de las sociedades XXX, YYY, ZZZ al “Joint Venture” comprenden dinero efectivo, arriendo de maquinarias, personal, experiencia, y apoyo en todo lo requerido por CONSORCIO XYZ en cuanto este último lo manifieste expresamente a las sociedades partícipes.

Agrega que parte de los servicios aportados por las sociedades XXX, YYY, ZZZ, serán facturados a un valor real de mercado, salvo el aporte en dinero que se trata de un aporte efectivo a la Asociación. En este sentido, agrega, tanto para la sociedad gestora como para las sociedades partícipes se trata de ingresos operacionales que son reflejados en cada sociedad.

Luego de citar las normas legales aplicables¹ y pronunciamientos que menciona², solicita confirmar la posibilidad que las partes asociadas en un contrato de ACP, efectivamente puedan distribuirse las ganancias o pérdidas con una proporción libremente convenida, sin perjuicio de las facultades de fiscalización del Servicio de Impuestos Internos que puedan detectar operaciones tendientes a eludir el pago de impuestos.

II.- ANÁLISIS.

1.- Este Servicio entiende que, en el caso en consulta, por exigencias contractuales de PPPPP, se ha establecido como condición para que los contratistas contribuyan a un proyecto de la citada empresa Estatal, que constituyan una sociedad (CONSORCIO XYZ).

En el requerimiento afirma que, para llevar a cabo el objetivo de desarrollar contratos de servicios para la minería, se ha planteado la formación de un “Joint Venture” o Cuentas en Participación entre las empresas contratistas de PPPPP y la sociedad constituida por ellas. Asimismo, las tres sociedades aportarían determinados bienes, servicios y dinero; y Consorcio XYZ actuaría como gestora. Agrega que los servicios aportados por los partícipes se efectuarían a valor de mercado, salvo el aporte de dinero. Para la gestora como para las sociedades partícipes se producirían ingresos operacionales que son reflejados en cada sociedad.

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 dado³.

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.”.

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 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.

Al respecto, este Servicio ha señalado que ni la Ley ni este Servicio han definido qué se entiende por “encargo fiduciario” que emplea el citado artículo 28 del Código Tributario⁴. 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.

2.- En atención a que no acompaña copia del contrato a que se hace referencia, no se puede confirmar a priori los efectos que se derivan de la convención, ya que estos dependerán de las efectivas estipulaciones que se acuerden entre las partes, a la vista de los derechos y obligaciones establecidas en el contrato o acuerdo respectivo; por lo que lo señalado en el presente ANÁLISIS, quedará sujeto a revisión en la respectiva instancia de fiscalización, a la luz de los antecedentes correspondientes.

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

¹ Artículos 507 del Código de Comercio; y 28 del Código Tributario.

² Oficio N°s 694 de 2018, 3739 de 2002; y Circular N° 29 de 1999.

³ Artículo 4° bis del Código Tributario.

⁴ Oficio N° 694, de 2018.

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.

Cabe señalar que 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, este Servicio ha expresado⁵ 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.

3.- Respecto de la posibilidad de celebrar un contrato de Asociación entre personas jurídicas con la sociedad de la cual son socios, previamente este Servicio ha sostenido que⁶, 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.

Al respecto, se considera que la señalada conclusión es aplicable a la situación en consulta, en caso que efectivamente las sociedades partícipes, celebren con la sociedad de la cual son socios, un contrato de Asociación o Cuentas en Participación.

III.- CONCLUSIÓN.

En atención a que no se ha acompañado copia del contrato a que se hace referencia, no se puede corroborar a priori los efectos que se derivan de la convención. No obstante, en caso que se acredite -de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 28 del Código Tributario e instrucciones contenidas en la Circular N° 29, de 1999 y Oficios anteriores de este Servicio-, las condiciones del contrato de Asociación o Cuentas en Participación o encargo fiduciario, así como la efectividad, condiciones y monto de las respectivas participaciones, con documentos fehacientes, tanto el gestor como el o los partícipes del contrato asumirán todas las obligaciones tributarias en forma separada, respecto del resultado tributario determinado por la Asociación.

Dichas circunstancias están sujetas a verificación en la respectiva Unidad de Fiscalización de este Servicio, a la vista de las estipulaciones de la convención de que se trate⁷.

Sin perjuicio de lo expresado previamente, y en relación a la consulta específica formulada, las partes de un contrato de asociación o cuentas en participación, poseen el derecho a distribuirse las ganancias o pérdidas de acuerdo a una proporción libremente convenida. Para efectos tributarios, dicha libertad debe conciliarse

⁵ Oficio N° 1709, de 2017.

⁶ Oficio N° 3739, del año 2002.

⁷ En este sentido, Oficio N° 1.650, de 2010.

con una distribución guiada por criterios razonables en los términos indicados en el ANALISIS. 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.

Saluda a Ud.,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 2780 del 08-11-2019
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos