

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 14, LETRA A - CÓDIGO TRIBUTARIO, ART. 28 - CIRCULAR N° 29, DE 1999 Y N° 49, DE 2016 (Ord. N° 694, de 13-04-2018)

TRIBUTACIÓN APLICABLE RESPECTO DE UN CONTRATO DE "JOINT VENTURE".

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente, mediante la cual solicita la confirmación respecto a los alcances tributarios asociados al contrato de Joint Venture que describe.

I. ANTECEDENTES

Señala, que asesora a un cliente domiciliado en la ciudad de Santiago, quien ha sido invitado a participar en un nuevo negocio en calidad de inversionista, en el cual existe una sociedad de responsabilidad limitada ("Limitada I"), la cual pretende adquirir el 20% de los derechos sociales de otra sociedad de responsabilidad limitada ("Limitada II"). No obstante, los actuales socios de la sociedad Limitada I no poseen la totalidad de los fondos necesarios para adquirir la inversión en Limitada II y tampoco pueden incorporar a nuevos socios.

Es por ello que han invitado a su cliente al negocio, con la restricción que éste no podría participar e ingresar formalmente como socio a Limitada I, sino que debe participar materializando los aportes que sean requeridos, por medio de un contrato de Joint Venture en el que formalizarán sus derechos y obligaciones.

Para precisar la situación de hecho descrita y confirmar los efectos tributarios de ésta, señala que, en calidad de Socio Partícipe el inversionista debe aportar al Socio Gestor la suma de \$500.000.000; y, como parte de los derechos que nacen en favor del Partícipe, se le reconocerá un porcentaje de las utilidades que le correspondan al Socio Gestor en las utilidades que distribuya la sociedad Limitada II, objeto del negocio en cuestión.

Agrega, que es la intención del cliente registrar en su contabilidad y como parte de los activos, el contrato de Joint Venture. Sin embargo, presenta dudas respecto a las diferentes situaciones que se pueden presentar en la ejecución del Contrato. A saber, podría establecerse que, si bien registraría un Activo, no tiene la certeza en cuanto si el tratamiento tributario corresponde asimilarlo al de una Sociedad de Hecho y así reconocer el crédito por impuesto de primera categoría asociado al monto de las utilidades que recibe el Socio Gestor (Limitada I) y que le será distribuido en la parte correspondiente al Socio Partícipe; tampoco tiene claridad en la forma de reconocer e informar las utilidades recibidas anualmente al SII.

Por lo anterior, solicita confirmar los efectos tributarios que deben ser reconocidos bajo la situación de hecho descrita, y los alcances particulares que rigen para este contrato, citando como antecedente de derecho el artículo 28 del Código Tributario, sobre las Asociaciones en Cuenta en Participación u otros encargos Fiduciarios y el Oficio Ordinario N° 49 de fecha 20.02.2014, emitido por la XV Dirección Regional Metropolitana Oriente.

En definitiva, solicita confirmación de los siguientes criterios:

1. La existencia de una Comunidad de Hecho entre el Socio Gestor (Limitada I) y el Socio Partícipe, originada con la finalidad de distribuirse las utilidades que genere la Sociedad, objeto de la inversión a través del contrato de Joint Venture.
2. En relación con lo expuesto, se solicita confirmar la posibilidad de que el Socio Partícipe, en su declaración de su FUT, incorpore los créditos por concepto de impuesto de primera categoría, asociados a las utilidades que le distribuya el Socio Gestor (Limitada I) y que provienen de la Sociedad objeto del negocio (Limitada II).
3. Por su parte, consulta cuáles serían las obligaciones tributarias que el Socio Partícipe debe cumplir, en cuanto a las declaraciones juradas u otras formalidades necesarias para la coherente utilización de los créditos por Impuesto de Primera Categoría que posean las utilidades percibidas por ésta.
4. Por último, en el evento de que no puedan ser reconocidos e incorporados los créditos por concepto de Impuesto de Primera Categoría, solicita confirmar que la naturaleza tributaria de la incorporación de la utilidad que perciba el Socio Partícipe, corresponde a una utilidad sin derecho al crédito por concepto de Impuesto de Primera Categoría y, por lo tanto, no le corresponde tributar nuevamente con el Impuesto de Primera Categoría por dichas utilidades.

Finalmente, indica que Limitada I no incorporará en su registro FUT tanto la utilidad tributaria distribuida al Socio Partícipe, como los créditos por concepto de Primera Categoría que dichas utilidades le acceden.

II. ANÁLISIS

Sobre la materia consultada, este Servicio ha señalado sostenidamente, que el contrato denominado “joint venture” corresponde a un contrato innominado, razón por la cual, bajo dicha denominación pueden comprenderse pactos de diversa índole, por ello, para establecer sus efectos tributarios es necesario analizar las estipulaciones de la convención de que se trate.

En este contexto, además, debe tenerse presente que, si bien, en atención al principio de la autonomía de la voluntad 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, los efectos tributarios que emanan de dichos contratos deben determinarse considerando la naturaleza de derecho estricto que poseen las normas tributarias.

Precisado lo anterior, y en relación al contrato consultado, en su presentación señala que el inversionista, en calidad de socio Partícipe, entregará a una sociedad de responsabilidad limitada (Limitada I), que denomina Gestor, la suma de \$500.000.000.-, para que ésta, sumando los fondos que esta sociedad a su vez proveerá, adquiera el 20% de los derechos sociales de otra sociedad de responsabilidad limitada (Limitada II). Como contrapartida, el inversionista tendrá derecho a un porcentaje de las utilidades que distribuya la sociedad Limitada II.

Sobre el particular, el artículo 28 del Código Tributario, que se refiere a la tributación del gestor y los partícipes en una asociación o cuenta en participación y en cualquier encargo fiduciario, fue interpretado por este Servicio en la Circular N° 29 de 1999.

La referida Circular instruyó en el sentido de que si se prueba la efectividad, condiciones y monto de la referida participación, tanto el gestor como el partícipe asumirán todas las obligaciones tributarias en forma separada, respecto del resultado que se determine por la asociación o cuenta en participación o el encargo fiduciario que corresponda.

Ni la ley ni este Servicio han definido qué se entiende por “encargo fiduciario”. 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” viene del latín “fiducia” que significa confianza.

De modo que, el “encargo fiduciario”, comprende cualquier tipo de acto, contrato u operación que incluya un traspaso de bienes y prime la confianza o la consideración especial respecto del gestor, como por ejemplo: un mandato (especialmente si es a nombre propio y con provisión de fondos), un trust, un joint venture.

En el caso consultado, se afirma la existencia de un joint venture. Bajo esta denominación pueden enmarcarse en Chile pactos de diversa índole, de suerte que su tratamiento tributario dependerá de las cláusulas contractuales del caso específico y su asimilación a los actos o contratos regulados por el derecho común. En el caso de que se trata, queda de manifiesto que la figura por la cual se consulta se asimila a un mandato sin representación, en que un inversionista encarga a una sociedad hacer un aporte a otra sociedad, bajo su propio nombre, para repartirse posteriormente las utilidades generadas por la sociedad receptora de la inversión.

Establecido ya que el joint venture se asimila en este caso a un mandato sin representación o a nombre propio y tiene la naturaleza de un “encargo fiduciario”, y que se rige por lo tanto por el artículo 28 del Código Tributario y su interpretación contenida en la Circular N° 29 de 1999, cabe detenerse en la obligación de rendir cuentas, contenida en todo mandato, la que tiene especial significación y efectos en el mandato a nombre propio.

Cuando el mandatario contrata a nombre propio y no a nombre del mandante, los efectos de los actos que celebre el mandatario se radican en su propio patrimonio, y sólo una vez que se rinde cuenta, transferirá al mandante los derechos que adquirió en el cumplimiento del encargo. Como puede apreciarse, a diferencia de lo que ocurre en el mandato con representación, cuando el mandatario obra a nombre propio, los efectos patrimoniales de los actos que celebre en virtud del mandato se radican directamente en su patrimonio, y

sólo en el momento en que se efectúa la rendición de cuentas se procede a traspasar dichos efectos al patrimonio del mandante.

Por lo tanto, sólo una vez que se rinda cuenta del encargo, el gestor del joint venture deducirá de su patrimonio las utilidades recibidas desde la sociedad en que es socia y el inversionista mandante adquirirá dichas utilidades y las obligaciones tributarias asociadas. La rendición de cuentas puede ser acreditada por cualquier medio de prueba legal, y debe recordarse que no es necesario acudir a otro contrato para transferir las utilidades objeto del encargo, ya que el título para transferir el dominio es el propio contrato de mandato.

Se debe tener presente que la rendición de cuentas no puede tener efectos retroactivos, de lo contrario, tendría frente a terceros, los mismos efectos que un mandato con representación, en cuyo caso, los efectos del negocio que es objeto del mandato, se radican directa e inmediatamente en el patrimonio del mandante.

En consecuencia, en el caso de acreditarse la efectividad, condiciones y monto de la participación en el encargo fiduciario, en este caso un mandato, y acreditado también que se efectuó la respectiva rendición de cuentas, se aplicará el criterio establecido en la Circular N° 29 de 1999, esto es, mandante y mandatario deberán reconocer separadamente y en la parte que a cada uno le corresponda, las utilidades provenientes de la sociedad y los créditos asociados a dichas utilidades. Se hace presente que sólo se pueden tener acreditadas las operaciones realizadas con posterioridad a la fecha en que se tuvo por acreditado el encargo fiduciario y cuyas consecuencias consten en los libros de contabilidad del contribuyente.

Por otra parte, y atendida su consulta acerca de la incorporación de los créditos al FUT, se hace presente que la Ley N° 20.780, sobre reforma tributaria, incorporó a contar del 01.01.2017 dos nuevos regímenes generales de tributación alternativos para la aplicación del Impuesto Global Complementario o Adicional, que reemplazaron el régimen de tributación establecido en la letra A), del artículo 14 de la LIR, sobre la base de retiros, remesas o distribuciones y el control de las rentas empresariales acumuladas a través del Fondo de Utilidades Tributables (FUT), referido en su presentación. Las instrucciones pertinentes fueron impartidas a través de la Circular N° 49, de 2016, la que puede ser consultada en la página web del Servicio.

El análisis efectuado se basa en los supuestos de hecho indicados por el consultante en su presentación, por lo que la concurrencia de las circunstancias específicas que hacen procedente el referido análisis, podrán ser verificadas y apreciadas, en su caso, por la respectiva Unidad de Fiscalización de este Servicio conforme a los criterios expresados en este Oficio.

III. CONCLUSIÓN.

Sírvase tener por respondida su consulta de acuerdo al análisis precedente.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 694, de 13.04.2018

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos