



Universidad de Chile
Facultad de Derecho
Departamento de Derecho Económico

ASPECTOS GENERALES DE LA TRIBUTACIÓN
DEL CONTRATO
DE ASOCIACIÓN O CUENTAS EN PARTICIPACIÓN

IVÁN MARCELO CASAS GÓMEZ

Profesor guía: Juan Manuel Baraona Sainz

Memoria para optar al grado de licenciado en Ciencias
Jurídicas y Sociales de la Facultad de Derecho de
la Universidad de Chile

Santiago, Chile 2009

INDICE

INTRODUCCIÓN	5
CAPÍTULO I.....	7
ASPECTOS JURÍDICOS DE LA ASOCIACIÓN O CUENTAS EN PARTICIPACIÓN	7
1. Concepto de asociación o cuentas en participación	7
2. Naturaleza Jurídica del contrato de asociación o cuentas en participación .12	12
2.1. La asociación o cuentas en participación como contrato de mandato o comisión.....	12
2.2. La asociación o cuentas en participación como contrato de mutuo.	14
2.3. La asociación o cuentas en participación como contrato de sociedad...14	14
2.4. Nuestra Opinión	18
3. Caracteres del contrato de asociación o cuentas en participación.	24
4. Sujetos del contrato de asociación o cuentas en participación.....	26
4.1. Nuestra Opinión	32
5.- Objeto del contrato de asociación o cuentas en participación	34
6. Efectos del contrato de asociación o cuentas en participación. Relaciones jurídicas internas y externas del contrato de asociación o cuentas en participación	36
6.1. Relaciones jurídicas internas del contrato de asociación o cuentas en participación	37
6.1.1. Derechos y Obligaciones del socio Partícipe.....	38
6.1.1.1. Obligación de realizar un aporte	38
6.1.1.2. Obligación de no inmiscuirse en la gestión del negocio y derecho a información.....	44
6.1.1.3. Derecho a los beneficios y contribución a las pérdidas, por el resultado de la asociación o cuentas en participación	46

6.1.2.	Derechos y Obligaciones del socio gestor	47
6.1.2.1.	Obligación de desarrollar el negocio pactado.....	47
6.1.2.2.	Obligación de hacer participar en los resultados del negocio a los asociados y de rendir cuentas.....	48
6.2.	Relaciones jurídicas externas del Contrato de Asociación o cuentas en participación	49
7.-	Extinción del contrato de Asociación o cuentas en participación	50
CAPITULO II.		52
TRATAMIENTO TRIBUTARIO APLICABLE A LA ASOCIACIÓN O CUENTAS EN PARTICIPACIÓN EN RELACIÓN CON EL IMPUESTO A LA RENTA.....		52
1.	Tratamiento tributario aplicable a los aportes efectuados por el socio partícipe	53
1.1.	Efectos del aporte realizado en dominio, respecto del socio partícipe ..	54
1.1.1.	Efecto de los aportes realizados en dominio por el socio partícipe, respecto del socio gestor.....	59
1.2.	Efectos del aporte realizado en uso por el socio partícipe.....	61
2.	Tratamiento tributario aplicable a las operaciones realizadas en el marco de un contrato de asociación o cuentas en participación.....	63
2.1.	Análisis del Art. 28 del Código Tributario como principio rector de la asociación o cuentas en participación en materia tributaria	64
2.2.	El Art. 28 del Código Tributario como norma de carácter general aplicable a los encargos fiduciarios	73
2.3.	Algunos aspectos probatorios del contrato de asociación o cuentas en participación en consideración al Art. 28 del Código Tributario.....	75
2.4.	Tributación aplicable a la operación del contrato de asociación o cuentas en participación	76

2.4.1.- Tratamiento tributario aplicable a los Pagos Provisionales Mensuales en el contrato de asociación o cuentas en participación	82
2.4.2. Tratamiento tributario aplicable al Fondo de Utilidades Tributables en relación con el contrato de asociación o cuentas en participación.....	86
2.4.3. La Corrección Monetaria en el contrato de asociación o cuentas en participación	91
3. Tratamiento tributario aplicable a los resultados y su distribución, en el contrato de asociación o cuentas en participación	92
 CAPITULO III.....	103
 TRATAMIENTO TRIBUTARIO APLICABLE A LA ASOCIACIÓN O CUENTAS EN PARTICIPACIÓN EN RELACIÓN CON EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	103
1.- El IVA aplicable a los aportes realizados por los socios en la asociación o cuentas en participación	104
2. El IVA aplicable a la operación de la asociación o cuentas en participación	113
3. El IVA aplicable a los resultados de la participación.	119
 CONCLUSIONES.....	122
 BIBLIOGRAFÍA.....	127
 OFICIOS Y CIRUCULARES CONSULTADAS RESPECTO DEL CONTRATO DE ASOCIACIÓN O CUENTAS EN PARTICIPACIÓN.....	130
 JURISPRUDENCIA JUDICIAL CONSULTADA RESPECTO DEL CONTRATO DE ASOCIACIÓN O CUENTAS EN PARTICIPACIÓN.....	132

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene por objeto el estudio de los aspectos generales de la tributación que afecta al contrato de asociación o cuentas en participación.

La principal motivación para emprender esta tarea es el poco conocimiento que se tiene de esta institución, lo que se acentúa aún mas, cuando nos referimos a sus aspectos tributarios.

Si bien no contamos con datos que nos puedan dar indicios acerca de la real aplicación práctica de este contrato, creemos que por sus características esenciales, se presenta como una alternativa válida en tiempos en que se requiere especial celeridad en la concreción de los negocios.

La asociación o cuentas en participación es un contrato que se encuentra escuetamente regulado en el Código de Comercio y cuyo desarrollo conceptual, en el ámbito de la doctrina, ha sido igualmente escaso. Lo mismo ocurre en el ámbito de derecho tributario.

Para realizar una adecuada aproximación al objeto de estudio, en el primer capítulo abordamos el análisis de la regulación comercial del contrato de participación, su concepto y principales características, para luego, en los capítulos posteriores, hacernos cargo de los aspectos tributarios que inciden tanto en la constitución como en la operatoria del mismo.

Siguiendo esta línea, en el segundo capítulo, analizaremos las principales consecuencias tributarias que se generan producto de la celebración del contrato de asociación o cuentas en participación, en relación con la Ley de Impuesto a la Renta.

En el capítulo tercero, se analizarán las principales consecuencias de la aplicación de las normas del Impuesto al Valor Agregado al contrato de asociación o cuentas en participación.

Es nuestro deseo, que el presente trabajo constituya una herramienta de consulta para quienes se vean enfrentados al estudio del derecho tributario, y especialmente enfocado en los aspectos tributarios del contrato de asociación o cuentas en participación, aportando una visión esquemática de la forma como las normas de tributación interna afectan a este contrato.

CAPÍTULO I

ASPECTOS JURÍDICOS DE LA ASOCIACIÓN O CUENTAS EN PARTICIPACIÓN

En este primer capítulo se analizará desde un punto de vista jurídico, los rasgos principales del contrato de asociación o cuentas en participación a fin de poder, en los capítulos posteriores, avocarnos a analizar los aspectos tributarios más relevantes que se suscitan con ocasión de la celebración de este contrato.

Sin perjuicio de lo anterior, de considerarlo necesario, se irán adelantando algunos aspectos tributarios para dar mayor claridad al análisis.

1. Concepto de asociación o cuentas en participación

Según varios autores, la asociación o cuentas en participación, cuenta en participación o, simplemente, participación, es un contrato de uso frecuente, sin perjuicio de que su regulación es bastante escasa y genera una serie de problemas interpretativos que son difíciles de resolver. Como señala un autor, son exactamente cuatro artículos y, sin embargo, la regulación es en general, bastante correcta, aunque insuficiente, si la comparamos con la legislación internacional¹

¹ Contreras, Osvaldo. “Instituciones de Derecho Comercial”, 2004, Pág. 305. Al parecer este autor no considera parte de la regulación de este contrato, la norma de reenvío contenida en el Art. 511 del Código de Comercio, que hace aplicable a las relaciones internas, las normas de las demás sociedades mercantiles,

Esta figura asociativa encuentra sus orígenes históricos en la *Commeneda*, la que presuponía la suma de aportaciones y, a veces, de servicios para participar en los beneficios que se obtuvieran de una actividad o empresa, pero limitando el riesgo de pérdida de cada miembro a lo aportado o comprometido. De la evolución de esta antigua institución originada en el comercio marítimo, cuyo fundamento económico era conceder al capitalista la posibilidad de participar con la aportación patrimonial en el negocio mercantil dirigido por otro, surgen la sociedad comanditaria y las cuentas en participación, las que, a su vez van evolucionando y tomando caminos distintos.

En la *accomandita*, antecedente histórico de la sociedad en comandita, el capitalista se manifiesta al exterior como partícipe del negocio y responsable frente a los acreedores.

Por su parte, en la *participatio* el capitalista permanece oculto para los terceros, mostrándose externamente como un negocio individual del comerciante. Esta última es el antecedente histórico del contrato de asociación o cuentas en participación, y conserva los rasgos más distintivos de la antigua *commenda*.²

Posteriormente, la asociación o cuenta en participación fue reconocida en numerosas legislaciones positivas, por representar una forma asociativa simple que permitía a aquel que contaba con capital, participar en los resultados del negocio de otro que lo requería, y que conocía la manera de llevar adelante el negocio.

En el derecho chileno, la asociación o cuentas en participación se encuentra tratada en el párrafo 12, Título VII del Libro II del Código de Comercio, en los artículos 507 a 511, a continuación de las sociedades en comandita.

El Art. 507 del Código de Comercio define la participación como un contrato por el cual dos o más comerciantes toman interés en una o muchas operaciones mercantiles,

² Garrigues, Joaquin. "Curso de Derecho Mercantil", Tomo II, 1987, Pág. 74

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.

De lo anterior se desprende que, en la asociación o cuentas en participación, se distinguen dos tipos de contratantes, el socio gestor que lleva a cabo el negocio y contrata con terceros, y el socio partícipe, quien toma interés en el negocio pero se mantiene oculto.

Adicionalmente, el Código de Comercio señala alguna de las características más importantes de este contrato. En efecto, el Art. 508, destaca la calidad de contrato consensual y donde prima fuertemente la autonomía de la voluntad. En su inciso primero, señala que para su formación, la participación, no se encuentra sometida a las solemnidades prescritas para la constitución de las sociedades. Mientras que su inciso segundo, consagra un alto nivel de autonomía que se expresa en la posibilidad de los asociados de determinar el objeto, la forma, el interés y las condiciones de la participación.

El Art. 509 del mismo cuerpo legal, consagra alguno de los elementos más distintivos de este tipo contractual. Establece que la participación es esencialmente privada, no constituye una persona jurídica, y carece de razón social, patrimonio colectivo y domicilio.

Por su parte, el Art. 510 establece que el gestor se reputa como único dueño del negocio en las relaciones externas, consecuencia de lo cual los terceros sólo tienen acción contra él.

Es importante destacar que el Código de Comercio establece una norma de clausura relativa a la regulación de la participación, en cuanto señala que en lo que no se oponga

a la naturaleza jurídica de la participación, ella produce entre los participantes, los mismos derechos y obligaciones que se producen entre los socios de las sociedades mercantiles.³

Esta norma es de difícil interpretación pues, como se verá, la naturaleza jurídica de la participación no es terreno pacífico en la doctrina.

En el derecho comparado, la regulación de esta institución ha seguido parámetros relativamente similares. En este sentido, el Código de Comercio Español, preceptúa en su Art. 239, que podrán los comerciantes interesarse los unos en las operaciones de los otros, contribuyendo para ellas con la parte de capital que convinieren, y haciéndose partícipes de sus resultados prósperos o adversos en la proporción que determinen.⁴

Por su parte el Código Civil Italiano en su Art. 2549 señala que, la participación es un contrato por el cual el asociante atribuye al asociado una participación en las utilidades de su empresa o de uno o varios negocios mediante la compensación de un determinado aporte.⁵

Desde un punto de vista doctrinario, son varios los autores que intentan conceptualizar la participación, pero siempre con el prisma de la legislación local. Como señala un autor, es difícil dar un concepto universal del contrato de asociación o cuentas en participación que permita acoger las diversas características y elementos que consagran cada una de las legislaciones en la materia.⁶

Sin perjuicio de lo anterior, PUELMA señala que la participación es una convención celebrada entre dos o más personas, que no tiene ni genera personalidad jurídica, en la

³ Art. 511 del Código de Comercio.

⁴ Art. 239 del Código de Comercio Español.

⁵ Art. 2449 del Código Civil Italiano, citado por Carlos Villegas, "Tratado de las Sociedades". 1995, Pág. 474.

⁶ Torm, Fransisco. "El Contrato de Asociación o Cuentas en Participación". 1989, Pág. 12.

que se acuerda repartir los beneficios provenientes de uno o más negocios que realizan a su propio nombre él o los gestores, llamados antiguamente “*tractors*”, debiendo estos y los socios ocultos o partícipes hacer aportes para hacer posible el negocio común.⁷

Para BROSETA, las cuentas en participación fueron y serán un contrato de colaboración económica, frecuentemente estipulado por uno o varios sujetos que aportan capital o bienes a otro, para participar en los resultados prósperos o adversos de un acto o actividad que ésta desarrolla enteramente a su nombre, y aparentemente, por su única cuenta.⁸

ASCARELLI la define como aquel contrato en fuerza del cual un comerciante o una sociedad comercial, da a una o varias personas o sociedades una participación en las utilidades o en las pérdidas de una o varias operaciones, o también de la totalidad de su comercio.⁹

CONTRERAS señala que la participación es un contrato por el cual una persona concede a otra, parte en las ganancias y pérdidas de sus operaciones mercantiles.¹⁰

Como se puede apreciar, tanto las definiciones legales como las doctrinarias que hemos expuesto, no varían mucho en cuanto a los rasgos que son distintivos del contrato en cuestión.

⁷ Puelma, Álvaro. “Sociedades”, 2001, Tomo I, Pág. 178.

⁸ Broseta, Manuel. “Manual de Derecho Mercantil”, 1991, Pág. 407.

⁹ Ascarelli, Tulio. “Sociedades y Asociaciones Comerciales”, Pág. 391.

¹⁰ Contreras, Osvaldo. Ob. cit., Tomo I, Pág. 302

2. Naturaleza Jurídica del contrato de asociación o cuentas en participación

La naturaleza jurídica de la Asociación o Cuentas en participación ha sido un tema muy discutido en la doctrina nacional y extranjera.

Si bien determinar la naturaleza jurídica de una institución tiene relevancia en cuanto a determinar su esencia y las normas que le serían aplicables supletoriamente en caso de silencio legal o de las partes, en la asociación o cuentas en participación reviste principalmente un esfuerzo metodológico y doctrinal. Lo anterior se explica pues desde un punto de vista práctico, las partes del contrato cuentan con una amplia libertad contractual para determinar las condiciones generales del contrato.

Sin perjuicio de lo anterior, el análisis de la naturaleza jurídica de la asociación o cuentas en participación tiene relevancia desde un punto de vista tributario para comprender el tratamiento que el Servicio de Impuestos Internos (en adelante indistintamente, el “Servicio” o “SII”) ha dado a esta institución.

Desde un punto de vista doctrinal, han sido variadas las posturas en relación con la naturaleza jurídica de la asociación, vinculándola a diversos contratos como al mandato, al mutuo y la sociedad. De la misma forma, han surgido voces que sostienen que, atendidas sus características especiales tendría una naturaleza *sui generis*. A continuación se desarrollarán brevemente las principales doctrinas en torno a este tema.

2.1. La asociación o cuentas en participación como contrato de mandato o comisión.

El mandato es un contrato en virtud del cual una persona - el mandante-, confía la gestión de uno o más negocios a otra -el mandatario-, que se hace cargo por cuenta y

riesgo de la primera.¹¹ Considerando esta definición, podemos decir que se trata de un contrato generalmente consensual, oneroso y bilateral.

A pesar de las similitudes entre el mandato y el contrato de participación, son contratos que en esencia son muy distintos. En primer término, es un elemento de la esencia del mandato, el hecho que el mandatario ejecute el encargo por cuenta y riesgo del mandante. Aún cuando se trate de un mandato sin representación, es decir, donde el mandatario obre a nombre propio, las consecuencias económicas de la gestión del negocio se van a radicar en el patrimonio del mandante, contemplando el Código Civil acciones legales orientadas a compeler al mandante para que esto ocurra.

En la asociación o cuentas en participación, si bien es el gestor quien ejecuta a su nombre y bajo su propio crédito determinado negocio, lo hace por cuenta y riesgo común, ya que los resultados, positivos o negativos, le interesan tanto a él como al partícipe oculto.

Otro rasgo característico del mandato es que el mandatario debe ejecutar el encargo ciñéndose estrictamente a los términos del contrato, lo cual es de toda lógica, debido a que como señalamos anteriormente, los efectos patrimoniales del mandato se radican definitivamente en la persona del mandante. En la participación la situación dista mucho de aquello, toda vez que, es el gestor quien administra libremente el negocio mientras el partícipe inactivo se mantiene oculto. En términos generales, el partícipe inactivo no tiene injerencia en la gestión y operación de la cuenta en participación, mientras que en el caso del mandato, el mandatario es quien delimita el obrar del mandante. Incluso, si extremamos nuestro análisis y comparamos la participación con un mandato sin representación y general, en nada cambia los argumentos antes expuestos.

¹¹ Art. 2116 del Código Civil.

2.2. La asociación o cuentas en participación como contrato de mutuo.

Hay autores que sostienen que la naturaleza jurídica de la asociación o cuentas en participación se encontraría asociada a la figura del mutuo. El mutuo es un contrato en que una de las partes – el mutuante – entrega a la otra – el mutuario – cierta cantidad de cosas fungibles con cargo de restituir otras tantas del mismo género.¹² Como se desprende de la definición se trata de un contrato real, unilateral y naturalmente oneroso.

Creemos que esta postura es insostenible. Definitivamente, la asociación o cuentas en participación no puede ser, bajo ninguna circunstancia un contrato unilateral. De hecho su propia definición establece que es un contrato celebrado entre dos o más comerciantes, los que por el hecho de celebrar el contrato se obligan recíprocamente.

Adicionalmente, la participación es un contrato que se perfecciona por el consentimiento de las partes y no se trataría de un contrato real.

Además difieren sustancialmente en su finalidad económica. En el mutuo, el mutuante le es indiferente el destino de que el mutuario de al objeto del préstamo, mientras que el gestor de la cuenta en participación, esta obligado a destinar el aporte efectuado por el partícipe inactivo a los fines del contrato.

2.3. La asociación o cuentas en participación como contrato de sociedad.

Sin lugar a dudas la discusión doctrinaria más importante es en relación a si la participación tiene la naturaleza jurídica de una sociedad o no.

¹² Art. 2196 del Código Civil.

Hay autores que sostienen que la asociación o cuentas en participación es una sociedad propiamente tal. En este sentido, PUELMA señala que para determinar la naturaleza jurídica hay que preguntarse si es posible que exista una asociación o cuentas en participación sin que en ella se satisfagan los diferentes elementos de la esencia de la sociedad. Según este autor, son elementos de la esencia de la sociedad: i) que sea una asociación que persiga beneficios para sus socios; ii) que todos los socios aporten algo en común y; iii) que cada socio tenga derecho al beneficio social y la obligación de soportar las pérdidas.

Considerando lo anterior, sostiene que, no hay duda que la asociación que nace producto de la participación se configura con la finalidad de obtener beneficios para sus asociados. Es también imprescindible que las partes, tanto el gestor como el partícipe inactivo, realicen un aporte a fin de poder participar en los beneficios del negocio. Finalmente, de no cumplirse con el tercer requisito, es decir, la contingencia de soportar los riesgos y de obtener beneficios sociales el contrato de participación derivaría en un contrato distinto.

En efecto, si el gestor recibiese una remuneración por la gestión del negocio siéndole indiferente el resultado del mismo, este se convertiría en un mandatario de los partícipes; por otra parte, si el gestor asegurara un beneficio a todo evento a los partícipes, el contrato debería ser calificado como mutuo.¹³

En definitiva, PUELMA sostiene que la asociación o cuentas en participación constituiría una sociedad sin personalidad jurídica, que se traduce en un mero contrato entre las partes e inoponible a terceros¹⁴.

¹³ Puelma, Álvaro. Ob. cit., Pág. 181-183.

¹⁴ Puelma, Alvaro. Ob. cit., Pág. 171.

En este mismo sentido, SANDOVAL, señala que la participación reúne elementos y características que la hacen semejante a la sociedad. Además sostiene que la naturaleza jurídica de la asociación o cuentas en participación se deriva de la aplicación supletoria de las normas de las sociedades mercantiles a las relaciones entre los socios, gestores y partícipes.

CONTRERAS, señala que la asociación o cuentas en participación es una sociedad sin solemnidades. Sin perjuicio de lo anterior, señala que la falta de personalidad jurídica de la participación es motivo suficiente para sacarla del Libro II del Código de Comercio sobre las sociedades, situación que sólo se justifica hoy en día por razones históricas y de función económica.¹⁵

BLANCHE también reconoce en la participación, una sociedad propiamente tal.

Argumenta que en nuestro derecho, la personalidad jurídica no es un requisito esencial de la sociedad, como si lo es la persecución de beneficios para sus socios, el aporte y la participación en las ganancias o la contribución a las pérdidas. En definitiva, este autor sostiene que, la asociación o cuentas en participación es una sociedad sin personalidad jurídica, cuyas relaciones internas se regulan supletoriamente y en silencio de las partes, por las normas de las sociedades comerciales mercantiles.¹⁶

Al igual que otros autores, BLANCHE sostiene que en nuestro ordenamiento jurídico estarían reconocidas las sociedades sin personalidad jurídica, basándose principalmente en lo señalado en el Art. 19 N° 15 de la Constitución Política de la República¹⁷, y el inciso 2° del Art. 1.983 del Código Civil¹⁸.

¹⁵ Contreras, Osvaldo. Ob. cit., Tomo I. Pág. 302

¹⁶ Blanche, Bartolomé. "Régimen Tributario Aplicable al Contrato de Asociación o Cuentas en Participación". 2001, Pág. 15-17

¹⁷ El Art. 19 N° 15 de la Constitución Política de la Republica de Chile, consagra el derecho de libertad de asociación.

¹⁸ El Art. 1983 inciso segundo del Código Civil reconoce una especie de sociedad entre el arrendador y el colono aparcerero.

Existiría además una razón histórica contenida en la historia del Código de Comercio, que al referirse a la institución en estudio, señala específicamente que se trataría de una “sociedad accidental” o sociedad “de cuentas en participación”

BROSETA señala que la asociación o cuentas en participación es un contrato de colaboración o cooperación empresaria entre gestor y partícipe, y que si bien se aproxima a la sociedad no podría identificarse con ella. Señala que este tipo de contrato no es una sociedad pues a su juicio, y en relación con la legislación española, faltarían dos elementos esenciales para que se pueda configurar, a saber, patrimonio propio y personalidad jurídica. Este autor va más allá y sostiene que el contrato de participación, carecería de naturaleza asociativa, pues si bien en ella existiría una comunidad de fines entre el gestor y el partícipe inactivo, cual es obtener y repartir beneficios o soportar las pérdidas, carece de dos requisitos esenciales de las figuras asociativas: un patrimonio común y una organización colectiva que, como tal, e integrada por derechos y obligaciones de base colectiva se manifieste externamente a terceros.¹⁹

Por su parte, VILLEGAS considera que la asociación o cuentas en participación es un “contrato mercantil de intercambio”. Señala que a diferencia de la sociedad, donde los socios persiguen una finalidad complementaria y no distinta, la participación es un contrato de intercambio, debido a que las partes persiguen finalidades distintas. Por una parte el gestor procura la mayor eficiencia de su empresa a través de la incorporación de los medios que proporciona el partícipe, mientras que éste procura una mayor rentabilidad que una inversión común. Según este autor, no se trata de poner algo en común con la mira de repartir los beneficios que de ello provengan, sino mas bien, de “comprometer una determinada prestación para que el empresario pueda utilizarlo en uno o mas negocios, obligándose a rendir cuentas y dividir con el asociado los beneficios o pérdidas resultantes”²⁰

¹⁹ Broseta, Manuel. Ob. cit, Pág. 409-410

²⁰ Villegas, Carlos. “Tratado de las Sociedades”. 1995, Pág. 476-477

BAEZA es de la idea que, en nuestro derecho, la participación no puede constituir una sociedad por el hecho de carecer de personalidad jurídica. Fundamenta su posición en que nuestro ordenamiento jurídico no existirían sociedades sin personalidad jurídica. En efecto, señala que se ha llegado al extremo de otorgar personalidad jurídica a contratos que adolecen de algún vicio de nulidad.²¹

2.4. Nuestra Opinión

Consideramos que la discusión acerca de la naturaleza jurídica de la asociación o cuenta en participación debe centrarse en dilucidar si se trata o no de una sociedad. Por esta razón descartamos la posibilidad de que la asociación o cuenta en participación responda, en cuanto a su naturaleza jurídica, al contrato de mandato o de mutuo. En este punto nos remitimos a los puntos 2.2 y 2.3 de este trabajo.

Del análisis de las posiciones expuestas por los distintos autores, nos inclinamos por pensar que la pregunta acerca de si el contrato en estudio, tiene o no, la naturaleza jurídica de una sociedad, debe ser resuelta en consideración a la caracterización que cada autor hace del contrato de sociedad en torno a sus elementos esenciales.

De esta forma, para aquellos que los elementos esenciales de la sociedad son obtener beneficios para los socios, realizar un aporte en común y, tener derecho a los beneficios o soportar las pérdidas, la asociación o cuenta en participación sería perfectamente subsumible en el tipo societario. Estos autores además sostienen que las razones de texto legal son categóricas, en cuanto a que la participación se encuentra tratada dentro del Libro II del Código de Comercio, que regula las sociedades mercantiles.

²¹ Baeza, Gonzalo. “Derecho Comercial del Comerciante”. 1998, Pág. 751 Tomo II

Adicionalmente, estos autores reconocen en nuestro ordenamiento jurídico, la existencia de sociedades sin personalidad jurídica, lo que refuerza su tesis en el sentido de reconocer en el contrato de asociación o cuentas en participación, una verdadera sociedad pero carente de personalidad.

Por su parte, aquellos autores que consideran que la naturaleza jurídica de la participación no coincide con el de una sociedad, se basan principalmente en el hecho que, la personalidad jurídica, sería también un elemento de la esencia de la institución.

Esta corriente considera que en nuestra legislación no se encontrarían reconocidas las sociedades sin personalidad jurídica.

Tanto en la legislación nacional como en la comparada, uno de los elementos que se repite en la regulación de la asociación o cuenta en participación es que ésta, carecería de personalidad jurídica. Por esta razón, algunos autores, consideran que se trataría de un contrato de intercambio, de colaboración económica, o bien de un contrato sui generis.

Es importante señalar que nuestros Tribunales de Justicia han señalado que asociación o cuentas en participación tienen el carácter de sociedad de hecho.

En efecto, la Corte de Apelaciones ha sostenido que “la asociación o cuentas en participación tiene un carácter esencialmente privado y su formación no requiere de solemnidad alguna, pudiendo acreditarse su existencia por cualquier medio legal. En realidad puede decirse que es una sociedad de hecho en la que sólo aparece el gestor frente a terceros.”²²

²² Corte de Apelaciones de Santiago, Sentencia de 08 de junio de 1990. “Revista de Derecho y Jurisprudencia”, Vol. LXXXVII, Tomo I, segunda parte, sección segunda, Pág. 129.

Lamentablemente, el fallo no abunda en mayores argumentos para fundamentar su postura.

A nuestro juicio, la asociación o cuentas en participación debe considerarse como un contrato cuya naturaleza jurídica es particular y no puede ser subsumida en el concepto de sociedad.

La circunstancia que la asociación o cuenta en participación se encuentre regulada dentro del libro de las sociedades comerciales, se debe principalmente a razones históricas.

Como se señaló anteriormente, la participación proviene del antiguo contrato marítimo llamado *commenda*, del cual deriva también la sociedad en comandita. Esta unión en el origen de ambas instituciones ha hecho que se mantengan juntas a lo largo del tiempo, a pesar de que la asociación o cuentas en participación no sería una sociedad propiamente tal, como lo es la sociedad en comandita.

Adicionalmente, los términos en que se encuentra redactado el actual Art. 348 de Código de Comercio, recientemente modificado por la Ley 20.190²³ sobre Mercado de Capitales II, dan claros indicios de que el legislador no quiso incorporar a la participación como una sociedad. Este artículo señala:

“ Las disposiciones de este Título regulan tres especies de sociedad:

- 1.ª Sociedad Colectiva;
- 2.ª Sociedad por acciones, y
- 3.ª Sociedad en comandita.

Regula también la asociación o cuentas en participación.”

²³ Ley N° 20.190 que introduce adecuaciones tributarias e institucionales para fomento de la industria de capital de riesgo y continua proceso de modernización del mercado de capitales. Publicada el 05 de Junio de 2007.

Esta reciente modificación hace patente la intención del legislador de separar las aguas por las que discurren las sociedades y la asociación o cuentas en participación.

Si comparamos la actual redacción de este artículo con la antigua, queda suficientemente claro que, el legislador ha tomado la decisión de no considerar a la participación como un tipo de sociedad. La antigua redacción del artículo era del siguiente tenor:

“ La ley reconoce tres especies de sociedades:

- 1.ª Sociedad Colectiva;
- 2.ª Sociedad Anónima;
- 3.ª Sociedad en comandita.

Reconoce²⁴ también la asociación o cuentas en participación.”

A la luz de esta redacción se podía sostener que, sin perjuicio de no estar la asociación o cuenta en participación incluida en la numeración del Art. 348, la ley le otorgaba el reconocimiento como sociedad, por señalarlo expresamente en la parte final del artículo.

Sin embargo, nos parece que, con la introducción de la modificación antes reseñada, queda claro que el legislador ha optado por considerar a la asociación como un contrato distinto e independiente de la sociedad, sin perjuicio que por sus similitudes, le haga aplicable algunas reglas de las sociedades mercantiles. En efecto, “regular” consiste en determinar las normas a que debe someterse algo o alguien, mas no, el reconocimiento de una determinada naturaleza jurídica.

En relación a los argumentos que sostienen que la personalidad jurídica y el patrimonio propio no serían elementos de la esencia del contrato de sociedad, consideramos que son elementos que no se pueden obviar del análisis.

²⁴ El subrayado es nuestro.

El Art. 2.053 del Código Civil establece:

“La sociedad o compañía es un contrato en que dos o más personas estipulan poner algo en común con la mira a repartir entre sí los beneficios que de ello provengan.

La sociedad forma una persona jurídica, distinta de los socios individualmente considerados.”

Si bien existen situaciones especiales en que ciertas figuras sociales no tienen personalidad jurídica, la regla general en cuanto a las sociedades se encuentra contenida en este artículo. Sin duda que, el hecho de que las sociedades tengan personalidad jurídica se explica en un interés general, cual es, conferirle a la sociedad la calidad de sujeto de derecho a fin de que pueda contraer derechos y obligaciones, en forma independiente de sus socios.

Como señala VILLEGAS, la personalidad jurídica convierte a la sociedad en un centro de imputación de derechos, obligaciones y responsabilidades.²⁵

En este sentido, las sociedades son sujetos de derecho, pues es la propia ley la que les otorga personalidad jurídica. Situación diametralmente opuesta a la participación que por mandato expreso, no constituye persona jurídica²⁶.

Aún si considerásemos que la personalidad jurídica no es un elemento de la esencia del contrato de sociedad, no se explicaría la diferencia que el legislador hace en relación con las sociedades comerciales – todas con personalidad jurídica – y la participación, que carece de ella.

En cuanto al patrimonio, la conclusión sigue la misma lógica del razonamiento anterior.

²⁵ Villegas, Carlos. Ob. cit, Pág. 44.

²⁶ Art. 509 del Código de Comercio.

El Art. 2055 del Código Civil señala:

“No hay sociedad, si cada uno de los socios no pone alguna cosa en común, ya consiste en dinero o efectos, ya en una industria, servicio o trabajo apreciable en dinero.

Tampoco hay sociedad sin la participación en los beneficios.

No se entiende por beneficio el puramente moral, no apreciable en dinero.”

La sociedad supone la obligación de cada socio de poner alguna cosa en común, toda vez que no hay sociedad sin patrimonio que se forma por los aportes. Según algunos autores, el fondo común es un elemento de la esencial de la sociedad, y se encuentra afectado a las obligaciones contraídas por ella en su calidad de sujeto de derecho, con independencia del patrimonio individual de cada socio. Este patrimonio responde por los compromisos adquiridos por la sociedad con terceros.

Nuevamente, en cuanto a la participación, el Código de Comercio establece norma expresa indicando que esta carece de patrimonio propio.²⁷

Desde el punto de vista del aporte, en la sociedad, el socio realiza una disposición patrimonial a favor del ente social, el que a su vez lo incorpora a su patrimonio. El aporte en este caso puede ser a título de propiedad o de usufructo, pero es común es que este aporte constituya un título traslativo de dominio.

En el caso de la participación, el aporte, puede ser hecho a cualquier título. Si se hace a título de dominio este ingresa al patrimonio del socio gestor. Si por el contrario, se cede el uso o usufructo, el aporte se mantiene en el patrimonio del socio partícipe. Esta diferencia tiene consecuencias tributarias, las que se analizarán más adelante.

²⁷ *Ibíd.*

En definitiva, y por las razones expuestas, consideramos que la asociación o cuentas en participación es una institución con naturaleza jurídica propia, y que si bien, tiene un fuerte componente asociativo, no puede equipararse, en su naturaleza jurídica, a la sociedad²⁸.

Corrobora esta afirmación, la modificación introducida por la Ley 20.190, que cambia la redacción del Art. 348 del Código de Comercio, despejando cualquier duda que pudiese existir, al menos, desde un punto de vista positivo.

3. Caracteres del contrato de asociación o cuentas en participación.

Definido el contrato y analizadas las distintas doctrinas referentes a la naturaleza jurídica de la asociación o cuenta en participación, creemos necesario analizar cuales son, a nuestro juicio los caracteres principales que tipifican este contrato.

En primer lugar, se trata de un contrato consensual, puesto que como establece el Código Civil, se perfecciona por la sola concurrencia de voluntades, es decir, cuando se forma el consentimiento²⁹. La naturaleza consensual de este contrato queda plenamente demostrada en su propia normativa. En efecto, el Art. 508 del Código de Comercio establece que la participación no esta sujeta en su formación a las solemnidades prescritas para la constitución de sociedades. Esto sin perjuicio de las solemnidades que puedan establecer las partes amparadas en el principio de autonomía de la voluntad.

²⁸ En este sentido: Baeza, Gonzalo. Ob. cit, Pág. 748 “Este contrato lo encontramos regulado en el párrafo 12 del Título VII del Libro II del Código de Comercio, y definitivamente, no constituye bajo ningún respecto o circunstancia una sociedad, aún cuando no cabe duda que estamos frente a un contrato de carácter asociativo, más bien constituye una forma de transito entre la sociedad, que es una persona jurídica, y la vinculación meramente contractual sin esta entidad.”

²⁹ Art. 1443 del Código Civil.

En atención a lo anterior, tanto la formación, modificación, disolución y liquidación de la asociación o cuenta en participación puede probarse por cualquier medio³⁰.

Es un contrato mercantil, sin perjuicio que para parte de la doctrina, y en relación con el principio de autonomía de la voluntad, sería perfectamente posible que este tipo de contratos tuviese naturaleza civil, ya sea por que las partes no tienen la calidad de comerciantes, o bien por que su objeto es la celebración de operaciones no mercantiles³¹.

Se trata de un contrato pluripersonal. Esta es una clasificación doctrinaria que deriva del concepto de contrato bilateral.

Un contrato es bilateral cuando las partes contratantes se obligan recíprocamente. La realidad comercial, muchas veces, impone la necesidad que concurren más de dos partes a la celebración de un determinado acto. El Art. 507 del Código de Comercio, establece que la participación es un contrato en que se vinculan dos o más comerciantes, por lo que es perfectamente posible que se obliguen recíprocamente, mas de dos comerciantes.

La participación es un contrato de carácter oneroso y conmutativo. Es oneroso pues cede en beneficio de todas las partes que lo celebran, y es conmutativo, toda vez que, sin perjuicio del alea natural que llevan envueltas las operaciones comerciales, las prestaciones a que las partes se obligan, se miran como equivalentes.

Finalmente, es importante destacar que el Art. 509 del Código de Comercio establece que la participación es esencialmente privada, no constituye personalidad jurídica, y carece de razón social, patrimonio colectivo y domicilio.

³⁰ Art. 509 del Código de Comercio.

³¹ Puelma, Alvaro. Ob. cit, Pág. 184.

4. Sujetos del contrato de asociación o cuentas en participación.

El Art. 507 del Código de Comercio establece que la asociación o cuentas en participación es 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.

Como adelantamos brevemente, en el contrato de asociación o cuentas en participación se distinguen claramente dos contratantes, el socio gestor y el socio partícipe.

No es discutido que tanto gestor como partícipe pueden ser persona natural o jurídica, y que los contratantes pueden ser dos o más. En este sentido, sostenemos que puede existir pluralidad de gestores y de partícipes, sin perjuicio de las limitaciones que en virtud del contrato puedan establecer las partes.

Sin embargo, el texto legal, introduce un elemento cuyo análisis ha sido objeto de arduas discusiones doctrinarias y vacilaciones jurisprudenciales.

No cabe duda que el contrato en cuestión debe ser celebrado por dos o más personas, y que estas pueden ser personas naturales o jurídicas, sin embargo, el legislador establece un requisito extra, cual es, que estas personas tengan la calidad de comerciantes.

Hay autores que sostienen que sin perjuicio de la limitación establecida en el propio texto legal, no existiría inconveniente para que este contrato fuese celebrado por personas no comerciantes. Sustentan sus afirmaciones en los principios de autonomía de la voluntad y la libertad contractual que forman parte de nuestro sistema jurídico, los que

permitirían a los particulares establecer el contenido normativo de sus derechos y obligaciones, teniendo como límite la moral, el orden público y las buenas costumbres.³²

En la vereda doctrinal contraria hay quienes sostienen que el Código de Comercio es suficientemente claro en sus términos al señalar que la participación es un contrato por el cual dos o más “comerciantes” toman interés en una o muchas operaciones comerciales.³³

En el derecho español se da una situación similar a la planteada en el derecho chileno. En efecto, el Art. 239 del Código de Comercio Español establece que “podrán los comerciantes interesarse los unos en las operaciones de los otros, contribuyendo para ello con la parte del capital que convinieren, y haciéndose partícipes de sus resultados prósperos o adversos en la proporción que determinen”.

Según GARRIGUES, de la definición transcrita se puede desprender que se trata de un acto de comercio eminentemente subjetivo, como si sólo fueran los comerciantes los que pueden interesarse en las operaciones de un comerciante. Sin embargo, el autor señala que, “en realidad, quienes aportan un capital determinado al negocio de un comerciante para participar en sus resultados suelen no ser comerciantes, sino al contrario, personas ajenas a la actividad mercantil, en la que no quieren intervenir, prefiriendo la cómoda postura de quien no pone a contribución su esfuerzo, sino su dinero tan solo”³⁴.

BROSETA, sostiene que sin perjuicio de la redacción del Art. 239 del Código de Comercio Español, no sería necesario que ambas partes sean comerciantes, bastando a su juicio, que sólo tenga tal calidad el socio gestor. Incluso va más allá, señalando que

³² En este sentido, Puelma, Alvaro. Ob. cit, Pág. 179-180

³³ Blanche, Bartolomé. Ob. cit, Pág. 20

³⁴ Garrigues, Joaquín. Ob. cit, TOMO IV, Pág. 59

pueden carecer ambos socios de tal calidad, por ejemplo, en el caso que el contrato de participación estipule la realización de un acto objetivo de comercio³⁵.

En nuestra opinión, no es posible sostener en nuestro derecho, que las partes contratantes en la asociación o cuentas en participación sean personas no comerciantes. Fuerza esta conclusión el texto expreso del Art. 507 que señala que es un contrato que se celebra entre comerciantes.

Por su parte, la jurisprudencia de nuestros tribunales ha sido vacilante.

En un primer momento, se sostuvo que la asociación o cuentas en participación era un contrato mercantil que debía ser celebrado por quienes tuviesen la calidad de comerciantes.

En este sentido, conociendo de un recurso de casación en la forma, la Corte Suprema confirma el criterio sustentado por la Corte de Apelaciones en virtud del cual rechaza la demanda que solicitaba el reconocimiento de un contrato de asociación o cuentas en participación. En efecto señala que “la asociación o cuentas en participación, es un contrato mercantil, por el cual dos o más comerciantes toman interés en una o más operaciones mercantiles; que el demandado ha negado la existencia de este contrato, y que no aparece de autos que éste sea comerciante, ni que sea mercantil la operación que dice objeto de dicho contrato, y en virtud a estas consideraciones niega lugar a aquella petición.”³⁶

³⁵ Broseta, Manuel. Ob. cit, Pág. 408. Adicionalmente, el autor cita una sentencia del 30 de septiembre de 1941, donde se exige, a su juicio equivocadamente, que ambas partes sean comerciantes. En sentencia de 08 de julio de 1987, se acoge la posibilidad que los socios de la asociación o cuentas en participación no sean comerciantes.

³⁶ Corte Suprema, 28 de diciembre de 1912, Revista de Derecho y Jurisprudencia, Tomo XI, Sección 1ª, pág. 127 y ss.

Posteriormente, la jurisprudencia establece que para la validez de la participación bastaría que el gestor tuviese la calidad de comerciante. A continuación reproducimos los considerandos 7º, 8º y 9º, de la sentencia de casación en el fondo de 19 de octubre de 1964³⁷, pues en ella se expresan claramente los argumentos por los cuales, el fallo, considera que bastaría que el socio gestor fuese comerciante.

“7º Que si bien el artículo 507 del Código de Comercio expresa que la asociación o cuentas en participación es un contrato que se pacta entre dos o más comerciantes para tomar interés en una o más operaciones mercantiles, es preciso establecer que si, efectivamente, la calidad de comerciante es un requisito esencial para su validez, o si representa un contrato de esta naturaleza aquel que se celebra entre dos personas, una sola de las cuales es comerciante;

8º Que, desde luego, cabe advertir que, como lo establece el artículo 509 del Código de Comercio, la participación es *esencialmente* privada, no constituye una persona jurídica, y carece de razón social, patrimonio colectivo y domicilio; y esto se complementa con lo que preceptúa el artículo 510 del mismo Código de que el gestor es reputado único dueño del negocio en las relaciones externas que produce la participación –sean instantáneas o sucesivas – deben ser ejecutadas por uno de ellos, en su solo nombre y bajo su crédito personal;

9º Que es por lo que queda expresado que la asociación o cuentas en participación tiene un carácter oculto o secreto como lo sostiene la doctrina de los tratadistas y lo reconoce el recurrente. En efecto, en las relaciones externas, esto es frente a quienquiera que sea – distinto de los pactantes –, sólo aparece el gestor actuando en su propio nombre, bajo su crédito personal, y todo el que con él contrata o con él se vincula jurídicamente por un acto de su voluntad o por disposición de la ley, ignora si ese gestor ejecuta su propio

³⁷ Corte Suprema, 19 de octubre de 1964, Revista de Derecho y Jurisprudencia, Tomo LXI, Sección 1ª, Pág. 314

negocio o realiza operaciones en virtud de un pacto privado de asociación convenido con una o mas personas. Nadie tiene por que saber si los asociados al gestor son comerciantes, o si son profesionales o agricultores, y por ello esos terceros, sean quienes sean, no podrían, en caso alguno, oponer al gestor la tacha de que su pacto privado no reúne los requisitos legales. Así, pues, tratándose de que se pacta una asociación de cuentas en participación para realizar negocios de carácter mercantil, basta que sea comerciante el gestor, único que contrata con terceros, y único que aparece responsable frente a otras personas, comerciantes o no, o a instituciones bancarias privadas o estatales o frente a reparticiones municipales o administrativas del Estado;”

Se desprende de este fallo que, sin perjuicio de lo señalado, expresamente, en el Código de Comercio en cuanto a que la asociación o cuentas en participación es un contrato en que dos o más comerciantes toman en interés en determinadas operaciones mercantiles, el carácter esencialmente privado y oculto de la misma, y el hecho que el gestor sea reputado único dueño del negocio en sus relaciones externas, haría imposible que un tercero se opusiese a la validez del contrato argumentando que una de las partes no tiene el carácter de comerciante. Por lo tanto, sólo bastaría que el requisito de ser comerciante fuese satisfecho por el socio gestor.

Finalmente, una sentencia del año 1988, reconoce la naturaleza de asociación o cuenta en participación, a un contrato en que las partes no tienen la calidad de comerciantes.

Conociendo de un recurso de casación en el fondo, la Corte Suprema revoca la sentencia de apelación que confirmaba la sentencia de primera instancia que, a su vez, negaba el carácter de asociación o cuentas en participación a un contrato celebrado entre un grupo de médicos y una clínica³⁸.

³⁸ Corte Suprema, 19 de octubre de 1988, Fallos del Mes, N° 359, Pág. 354.

Sin perjuicio de lo anterior, es importante destacar que este último fallo fue acordado con el voto en contra de los abogados integrantes, Cécil Chellew Cáceres y Juan Colombo Campbell, quienes sostienen que la asociación o cuenta en participación sólo puede ser celebrada por quienes tengan la calidad de comerciantes. Los argumentos del voto en contra son los siguientes:

“7°) Que en conformidad con lo dispuesto en el artículo 507 antes citado del Código de Comercio, para que exista asociación o participación es necesario que concurren, al menos, los siguientes elementos: que las partes contratantes sean comerciantes, que tomen interés en una o más operaciones mercantiles y que se dividan entre los asociados las ganancias o pérdida en la proporción convenida;

8°) Que el mérito de autos no permite concluir que todos esos elementos concurren en el contrato que rola a fojas 14, por cuanto los servicios prestados por los médicos dentro del mismo no son de naturaleza mercantil y ellos, al realizarlos, lo han hecho en el ejercicio de su profesión, resultando imposible que por ello adquieran la calidad de comerciantes. Por otra parte, el contrato no contiene estipulación alguna referente a las pérdidas o ganancias que pudieren eventualmente producirse en la actividad del Departamento de Radiología de la Clínica Indisa;”

Como se puede apreciar, la jurisprudencia de nuestros tribunales ha ido mutando su interpretación en cuanto a las partes que pueden intervenir validamente en un contrato de asociación o cuentas en participación, siendo posible sostener, en virtud de la última jurisprudencia reseñada, que la tesis aceptada mayoritariamente por la magistratura va encaminada a reconocer validez de asociación o cuenta en participación a contratos celebrados por personas no comerciantes, ampliando el ámbito de aplicación del contrato en estudio, incluso mas allá del tenor literal de la Ley.

Finalmente, se hace necesario analizar la jurisprudencia administrativa del Servicio en relación a si es necesario o no, que las partes de un contrato de asociación o cuentas en participación tengan la calidad de comerciantes.

Al respecto, el Servicio ha sostenido de manera casi unánime³⁹ que, para configurar una asociación o cuentas en participación, es necesario que ambas partes tengan la calidad de comerciantes. En este sentido, el Servicio ha reiterado que este tipo de contratos debe ser convenido exclusivamente por quienes sean calificados como comerciantes, y debe tener como objetivo la realización de actos que se tipifiquen como operaciones mercantiles conforme a las normas de Art. 3° del Código de Comercio.”⁴⁰

4.1. Nuestra Opinión

Siguiendo a BLANCHE, y coincidentemente con lo señalado por el SII a través de sus oficios, nos parece que es imposible desatender el tenor literal del Art. 507, ya que este es claro al señalar que la asociación o cuenta en participación en un contrato que se celebra entre dos o más comerciantes.

Si bien consideramos que la naturaleza privada de la institución, la amplia autonomía de la voluntad que consagra en su regulación, y su importancia como elemento facilitador de la actividad económica, son argumentos de peso para sostener la tesis contraria, creemos que no es posible ir mas allá de lo que estableció el legislador en términos tan claros.

³⁹ Blanche cita el Oficio N° 85 del 77 de donde se desprende que el SII da validez a un contrato de asociación o cuentas en participación donde los partícipes son agricultores, y el gestor, una sociedad de productos agrícolas.

⁴⁰ Oficio N° 4652 de 2006. En este sentido, ver también Oficios N°s: 2847 de 1980, 4639 de 1981, 2688 de 1988, 1584 de 1992, y 350 de 2000.

Adicionalmente, las normas interpretativas del Código Civil son contundentes al señalar que si el sentido de la ley es claro, no se podrá desatender su tenor literal a pretexto de consultar su espíritu.⁴¹

En consecuencia, a nuestro juicio, la asociación o cuentas en participación podrá estar constituida por dos o más personas, naturales o jurídicas, que tengan la calidad de comerciantes, entendiendo por tal, los que, teniendo capacidad para contratar, hacen del comercio su profesión habitual.⁴²

Si las personas que celebran este contrato no son comerciantes, dicha convención constituiría un contrato innominado, al cual le serían aplicables las normas de la participación, sólo en el caso en que las partes expresamente así lo acordaran.

Finalmente debemos consignar que según BLANCHE, existiría una disociación entre el concepto comercial y tributario de participación. Fundamenta su teoría en el hecho que la Ley de Impuesto a la Renta, contemplaría la posibilidad de un contrato de participación entre agricultores⁴³, cuando señala, entre otras hipótesis, que una persona esta relacionada con una sociedad, cuando la persona es partícipe en mas de un 10% en un contrato de asociación u otro negocio de carácter fiduciario, en que la sociedad sea gestora.

Concluye señalando que los requisitos generales aplicables a la asociación o cuenta en participación, han sido adaptados al derecho tributario, habida consideración de la finalidad económica de las normas de carácter impositivo, admitiendo, en definitiva, la celebración de este tipo de contratos entre quienes no tienen la calidad de comerciantes.

⁴¹ El Art. 19 del Código Civil establece que “Cuando el sentido de la ley es claro, no se desatenderá su tenor literal a pretexto de consultar su espíritu. Pero bien se puede, para interpretar una expresión obscura de la ley, recurrir a su intención o espíritu, claramente manifestados en ella misma o en la historia fidedigna de su establecimiento.”

⁴² Art. 7 del Código de Comercio.

⁴³ Ver Art. 20 N° 1, letra b), inciso 13° de la Ley de Impuesto a la Renta.

Sin perjuicio de la rectitud del razonamiento de BLANCHE, el Servicio no ha acogido esta doctrina, señalando a través del Oficio N° 4843 de 2005, que en el caso de un contrato celebrado entre agricultores no hay participación, y para efectos impositivos, dicho acto configura un mandato o comisión, en los términos del Art. 233 y siguientes del Código de Comercio.

5.- Objeto del contrato de asociación o cuentas en participación

El foco de la discusión cuando nos referimos al objeto de la asociación o cuenta en participación debe centrarse en dos puntos. En primer lugar, determinar qué tipo de operaciones pueden ser realizadas por el gestor en el marco la participación y, en segundo lugar, si dichas operaciones pueden tener carácter permanente o transitorio.

En relación con la naturaleza mercantil del objeto de la asociación, parte de la doctrina nacional estima que podría comprender tanto operaciones mercantiles como no mercantiles. Fundamentan su posición en el principio de la autonomía de la voluntad y la libertad contractual. Según estos autores esto se confirmaría con lo señalado en el Art. 508 del Código de Comercio, en cuanto el convenio de las partes es soberano para determinar, entre otras cosas, el objeto de la participación.

La jurisprudencia judicial de la Corte Suprema⁴⁴, ya citada, ha reconocido que la naturaleza de las operaciones de una asociación o cuenta en participación puede no tener carácter mercantil, al otorgar validez al contrato celebrado entre un grupo de médicos y una clínica. Como se señaló, esta sentencia fue acordada con el voto en contra de los abogados integrantes Chellew y Colombo, quienes sostienen que debe rechazarse el recurso interpuesto, entre otras cosas, por no haberse acreditado en el proceso que los

⁴⁴ Corte Suprema, 19 de octubre de 1988, Fallos del Mes, N° 359, Pág. 354.

servicios prestados por los médicos eran de naturaleza mercantil y que más bien respondían a servicios prestados en el ejercicio de su profesión, resultando imposible que por ello adquirieran la calidad de comerciantes.

Contrariamente, para el Servicio, es requisito esencial que las operaciones que realice la asociación, a través del gestor, deban tener carácter mercantil. Así lo ha manifestado, expresamente, al señalar que “este tipo de contratos debe ser convenido exclusivamente por quienes sean calificados como comerciantes, y deben tener como objetivo la realización de actos que se tipifiquen como operaciones mercantiles conforme a las normas de Art. 3° del Código de Comercio.”⁴⁵

A nuestro juicio, nuevamente, nos vemos enfrentados a la fuerza del texto legal. El Art. 507 señala, en su parte pertinente, que la participación es un contrato por el cual “dos o más comerciantes toman interés en una o muchas operaciones mercantiles.”

En razón de los mismos argumentos expresados cuando nos referimos a la calidad de comerciante que deben tener los contratantes, sostenemos que se hace muy difícil obviar el tenor literal de la ley.

Sin perjuicio que, dentro del marco de la operatoria de la participación se realicen actos no mercantiles, la finalidad de la misma debe ser, necesariamente, la realización de operaciones de carácter comercial. Esto es coherente con el hecho que, a nuestro juicio, la asociación o cuenta en participación, es un contrato que debe celebrarse entre quienes tienen el carácter de comerciantes, es decir, entre aquellos que hacen del comercio su profesión habitual.

⁴⁵ Oficio N° 4652 de 2006. En este sentido, ver también Oficios N°s: 2847 de 1980, 4639 de 1981, 2688 de 1988, 1584 de 1992, y 350 de 2000.

En este sentido, coincidimos con el criterio del Servicio, en cuanto los actos a realizar por la asociación o cuentas en participación deben ser de aquellos señalados en el Art. 3° del Código de Comercio, es decir, actos formales de comercio.

En cuanto al carácter accesorio o permanente de la asociación o cuentas en participación, no encontramos autores que, en doctrina, se refieran al tema. Por su parte, ni la jurisprudencia judicial ni la administrativa se han hecho cargo del análisis de este punto.

Fuerza entonces concluir que se trataría de un tema pacífico y que se resuelve a la luz de la legislación que regula la institución. A este respecto, el Código de Comercio es claro al señalar que los comerciantes que se vinculen en virtud del contrato en estudio, lo podrán hacer para realizar operaciones mercantiles, sean instantáneas o sucesivas.

Considerando lo anterior, la norma puede ser interpretada ampliamente, pudiendo dar lugar a operaciones de carácter permanente o temporal.⁴⁶

6. Efectos del contrato de asociación o cuentas en participación. Relaciones jurídicas internas y externas del contrato de asociación o cuentas en participación

Cuando nos referimos a los efectos de una determinada institución jurídica, estamos haciendo alusión a los derechos y obligaciones que se generan para las partes del contrato.

En este punto analizaremos las consecuencias jurídicas que derivan de la celebración de un contrato de asociación o cuentas en participación. En primer lugar centraremos

⁴⁶ Blanche, Bartolomé. Ob. cit, Pág. 27.

nuestro análisis en los efectos del contrato, es decir, en sus relaciones jurídicas internas que se generan entre el partícipe y el gestor.

En segundo lugar, analizaremos las relaciones jurídicas externas que genera la asociación o cuenta en participación, es decir, como se relacionan las partes que celebran un contrato de asociación o cuenta en participación, con los terceros.

6.1. Relaciones jurídicas internas del contrato de asociación o cuentas en participación

Como hicimos notar al inicio de este trabajo, las normas que regulan la asociación o cuentas en participación son muy escasas, y si bien a juicio de algunos autores su regulación es correcta, es a todas luces insuficiente.

Previo al análisis particular de las relaciones jurídicas internas que el contrato de participación genera para las partes, debemos analizar el Art. 511 del Código de Comercio.

Reconociendo la limitación reseñada en el primer párrafo, el Art. 511 establece que salvo las modificaciones resultantes de la naturaleza jurídica de la participación, ella produce entre los partícipes los mismos derechos y obligaciones que confieren e imponen a los socios entre sí las sociedades mercantiles.

Esta norma, reenvía la regulación de las relaciones internas del contrato, en lo no regulado por las partes, y siempre que ello no vaya en contra de la naturaleza jurídica de la participación, a las normas de las demás sociedades mercantiles. Para poder identificar aquellas normas que serían aplicables al contrato de participación, hay que analizar las normas que regulan a las sociedades colectivas, las sociedades por acciones

y, principalmente las sociedades en comandita, y contrastar su tenor con las características especiales de la participación.

Teniendo en consideración lo señalado precedentemente, a continuación analizaremos los derechos y obligaciones que el contrato hace nacer tanto para el partícipe como para el gestor.

6.1.1. Derechos y Obligaciones del socio Partícipe

Como sostiene BROSETA PONT, el partícipe contrae dos obligaciones fundamentales: una positiva, que se traduce en la obligación de realizar un aporte, y otra negativa, que consiste, principalmente, en no inmiscuirse en la gestión del negocio.⁴⁷

De la normativa que regula la asociación o cuentas en participación, se puede desprender que el partícipe tiene los siguientes derechos y obligaciones.

6.1.1.1. Obligación de realizar un aporte

El Art. 507 del Código de Comercio establece que la participación es 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.

⁴⁷ Broseta, Manuel. Ob. cit, Pág. 410

Si bien al definir el contrato, el Código de Comercio no señala expresamente que los socios deben realizar aportes, no es discutido que esto se desprende de la expresión toman interés.

De lo anterior, podemos concluir que para que estemos frente a un contrato de asociación o cuentas en participación tienen que concurrir dos clases de socios que tomen interés a través de la realización de un aporte destinado a la consecución de los fines del contrato.

En nuestro derecho, el aporte está tratado como un elemento característico de las sociedades. Al respecto el Código Civil señala que en el caso de la sociedad, dos o más personas estipulan poner algo en común⁴⁸, y que no existiría tal sociedad si los socios no cumplieren con esta obligación.⁴⁹

Así como en la sociedad queda de manifiesto que realizar un aporte es un elemento esencial de la misma, en la asociación o cuentas en participación el aporte de los socios también constituye un elemento esencial.

Sin embargo, existen diferencias notables entre uno y otro caso. En las sociedades, producto de que estas tienen personalidad jurídica y patrimonio propio, el aporte se realiza a la sociedad propiamente tal, y pasa a ser parte integrante del fondo común social, es decir, forma parte del patrimonio de esta nueva persona jurídica llamada sociedad. En cambio, en el caso de la asociación, por expreso mandato legal, esta carece de patrimonio propio, lo que se condice con el hecho de que, además, carece personalidad jurídica.

⁴⁸ Art. 2053 del Código Civil: “La sociedad o compañía es un contrato en que dos o más personas estipulan poner algo en común con miras a repartir entre sí los beneficios que de ello provengan. La sociedad forma una persona jurídica, distinta de los socios individualmente considerados”

⁴⁹ Art. 2055 del Código Civil: “No hay sociedad, si cada uno de los socios no ponga alguna cosa en común, ya consista en dinero o efectos, ya en una industria, servicio o trabajo apreciable en dinero. Tampoco hay sociedad sin participación en los beneficios. No se enciende por beneficio el puramente moral, no apreciable en dinero.”

El aporte debe ser susceptible de apreciación pecuniaria. Esto significa, que dicho aporte debe tener, objetivamente, un valor de mercado, o que al menos, sea susceptible de tenerlo.

El aporte puede consistir en una obligación de dar o hacer. Sin embargo, no se concibe en nuestro derecho un aporte cuyo objeto sea una obligación de no hacer, a diferencia del derecho alemán, donde el aporte puede consistir en una obligación de dar, hacer o no hacer.

En cuanto a la naturaleza de los bienes que se pueden aportar, es casi unánime que el aporte puede consistir en cualquier tipo de bien con contenido patrimonial, sea este corporal o incorporeal, mueble o inmueble, que posea valor económico y que sea aprovechable para el objeto del contrato.⁵⁰

Ahora bien, esta interpretación tan amplia en torno al tipo de bienes que se pueden aportar, encuentra una limitación en la propia regulación de la asociación o cuentas en participación. En efecto, el Art. 511 del Código de Comercio, hace aplicable a las relaciones internas de la asociación, las normas que regulan las demás sociedades mercantiles.

Considerando esto, se podría sostener a primera vista que, por aplicación del Art. 376 del Código de Comercio, puede ser objeto de aporte cualquier bien con significación patrimonial. Dicho artículo establece que pueden ser objeto de aporte el dinero, los créditos, los muebles e inmuebles, las mercedes, los privilegios de invención, el trabajo, manual, la mera industria y en general, toda cosa comerciable capaz de generar alguna utilidad.

⁵⁰ Blanche, Bartolomé. Ob. cit, Pág. 28

Sin embargo, el reenvió que hace el Art. 511, lleva implícita una limitación, pues este señala que se aplicarán las normas de las sociedades mercantiles, siempre que no sean contrarias a la naturaleza jurídica de la asociación.

En este sentido, el Art. 478 del Código de Comercio, a propósito de la sociedad en comandita, establece que el socio comanditario no puede llevar a la sociedad, por vía de aporte su capacidad, crédito o industria personal. Con todo, su aporte puede consistir en la comunicación de un secreto de arte o ciencia, con tal que no lo aplique por si mismo ni coopere diariamente en su aplicación.

Esta limitación en cuanto al aporte que puede realizar el socio comanditario parece ser plenamente aplicable al caso de la asociación o cuentas en participación. En consecuencia, si bien el socio partícipe tiene una amplia gama de bienes que puede aportar a la asociación, no sería posible que aportase su industria o trabajo personal.

Sin perjuicio de lo anterior, el Servicio no ha objetado la posibilidad de que el socio partícipe aporte su industria o trabajo personal, lo cual no es garantía de la validez jurídica de este tipo de contrato.⁵¹

Para parte de la doctrina española, no serían aceptables las aportaciones de trabajo o servicios, pues constituirían más bien un contrato de trabajo o de servicios con participación en los beneficios.⁵²

Otro punto que ha sido discutido en torno al aporte en la asociación o cuenta en participación es si este debe realizarse en dominio o no. En este punto, parte de la doctrina sostiene que el aporte puede realizarse en propiedad, produciéndose en este

⁵¹ Oficio N° 2920 de 2005.

⁵² Broseta, Manuel. Ob. cit, Pág. 409

caso una transferencia de dominio, o bien, en usufructo o simple uso, situación que generaría una coexistencia de derechos sobre el bien aportado.

El problema se presenta cuando las partes nada dicen al respecto. Como hemos mencionado anteriormente, las partes del contrato de asociación son soberanas para determinar, la naturaleza, condiciones y monto de la respectiva participación. En este sentido, si las parte estiman conveniente que el aporte sea en dominio, esto sería plenamente válido. Tan válido como sería sostener que sólo se aportará el uso de un determinado bien mueble o inmueble.⁵³

A nuestro juicio, no existe inconveniente alguno para que el aporte sea en alguna de estas modalidades. En efecto, es perfectamente posible que el partícipe se reserve la propiedad del bien aportado, cediendo el uso u usufructo del mismo, o bien que el aporte sea realizado en propiedad, sirviendo de título traslativo dominio, el contrato de asociación o cuenta en participación.

BLANCHE señala que parte de la doctrina no admite aportaciones *ad usum*, toda vez que estas pueden servir para aumentar ficticiamente el patrimonio del gestor, pudiendo generar perjuicio a los acreedores.⁵⁴

En este sentido, BROSETA PONT sostiene que el aporte necesariamente pasa a integrarse al patrimonio del gestor quien adquiere su titularidad por el hecho que la asociación no forma un patrimonio común.

⁵³ Por ejemplo, sería plenamente válido que se aporte el uso de un vehículo o la posibilidad de usar alguna oficina o bodega que pertenezca al socio partícipe, a fin de que el socio gestor lleve a cabo el negocio convenido.

⁵⁴ Blanche, Bartolomé. Ob. cit, Pág. 29-30

En cuanto al carácter traslativo de dominio del contrato de participación, el Servicio se ha pronunciado negando dicho carácter a este tipo de contratos⁵⁵, lo que genera una serie de efectos tributarios no deseados, los que se estudiarán más adelante.

Según BLANCHE, la postura del Servicio no se condice con el texto del Art. 17 N° 5 de la Ley de la Renta, donde se admite tácitamente que el aporte efectuado por el partícipe ingresa al patrimonio del gestor. De no ser así, no habría sido necesario que el legislador lo hubiese señalado expresamente como un ingreso no renta para el gestor. Este autor además señala que la jurisprudencia administrativa del Servicio ha reconocido el carácter traslativo de dominio del contrato en comento, al sostener que es el gestor quien está autorizado a depreciar los bienes aportados a la cuenta en participación, pues estos pasan a formar parte de su patrimonio.⁵⁶

Tomando en consideración lo anterior, podemos sostener que el partícipe puede aportar ya sea en dominio, usufructo o simple uso, cualquier bien, corporal o incorporeal, mueble o inmueble, que sea susceptible de tener valor económico-patrimonial, encontrándose limitado en cuanto a que no le sería posible aportar su capacidad, crédito o industria personal.

No está de más señalar que, el aporte, debe ser realizado en el tiempo y forma pactada, asistiéndole al gestor, las acciones generales a fin de solicitar el cumplimiento forzado del mismo, en atención al vínculo contractual que implica la participación.

⁵⁵ Oficio N° 4825 de 1995

⁵⁶ Blanche, Bartolomé. Ob. cit, Pág. 31

6.1.1.2. Obligación de no inmiscuirse en la gestión del negocio y derecho a información

En el derecho español, la gestión del negocio es de cargo del gestor. Y se desprende del propio Código de Comercio Español, que la gestión debe ser ejercida por el gestor de modo exclusivo y excluyente.⁵⁷

En el mismo sentido, BROSETA sostiene que la obligación de no inmiscuirse en la gestión que pesa sobre el partícipe, se desprende indirectamente de los Art. 241 y 242 del Código de Comercio Español. A su juicio, el partícipe, a lo sumo podrá ejercitar el derecho de información que le asiste al socio comanditario.⁵⁸

En nuestro derecho el Art. 484 establece que se prohíbe al socio comanditario ejecutar acto alguno de administración social, aún en calidad de apoderado de los socios gestores.

De lo señalado en este artículo, se puede arribar a similares conclusiones que los autores españoles. A nuestro juicio, el partícipe no estaría autorizado para llevar a cabo actos de administración, que impliquen una intromisión en la esfera de actuación exclusiva del socio gestor.

Reafirma nuestra tesis, lo señalado por el Art. 487 donde se enumera una serie de actos que el legislador no considera como administrativos y que por lo tanto, están en la esfera de lo permitido para el socio partícipe. Este artículo establece que no son actos administrativos⁵⁹ de parte de los comanditarios:

1º Los contratos que por cuenta propia o ajena celebren con los socios gestores;

⁵⁷ Garrigues, Joaquín. Ob. cit, Tomo IV, Pág. 60

⁵⁸ Broseta, Manuel. Ob. cit, Pág. 410

⁵⁹ El Código de Comercio usa exactamente esta palabra.

2° El desempeño de una comisión en una plaza distinta de aquella en que se encuentre establecido el domicilio de la sociedad;

3° El consejo, examen, inspección, vigilancia y demás actos interiores que pasan entre los socios, siempre que no traben la libre y espontánea acción de los gestores;

4° Los actos que colectiva o individualmente ejecuten como comuneros después de la disolución de la sociedad.”

Especial atención merece el énfasis puesto por el legislador en el numeral 3° del Art. 487, al señalar que se podrán realizar estos actos, siempre que no traben la libre y espontánea acción de los gestores.

Hasta este punto, parece claro que la gestión del negocio por parte del gestor, esta en una esfera exclusiva de sus atribuciones.

Refuerza la idea anterior, el hecho que el Código de Comercio ha establecido una dura sanción para aquel de los partícipes que contravenga la obligación de mantenerse al margen de las labores administrativas. En efecto, se puede desprender que la sanción establecida en el Art. 485 es plenamente aplicable al socio partícipe.

Dicho artículo establece que el comanditario que violare lo dispuesto en el Art. 484, es decir, la obligación de no inmiscuirse en la gestión del negocio, quedara por este hecho, solidariamente responsable con los gestores.

Como contrapartida a esta obligación de no hacer que nace del contrato, es conteste en la doctrina, que el socio partícipe tiene derecho a información. Como señala

GARRIGUES, el derecho a información es cosa distinta a la obligación de rendir cuentas que pesa sobre el gestor, puesto que el primero supone la vigencia del contrato.⁶⁰

6.1.1.3. Derecho a los beneficios y contribución a las pérdidas, por el resultado de la asociación o cuentas en participación

Como se desprende del tenor literal del Art. 507 del Código de Comercio, el partícipe tendrá derecho a participar de las ganancias o pérdidas de la gestión del negocio. En este sentido, nuevamente es la voluntad de las partes la que determinará la proporción en que, tanto el gestor como el partícipe, tendrán derecho en los resultados, positivos o negativos, de la asociación o cuentas en participación.

El gestor está obligado a hacer participar de los resultados prósperos o adversos obtenidos en virtud de la asociación, a los partícipes.

La regulación de la asociación o cuentas en participación, no tiene norma expresa que diga relación con la proporción en que deben participar las partes. El problema se produce principalmente cuando las partes nada han dicho, debiendo en ese caso aplicarse las normas de las sociedades mercantiles en lo que no sean contrarias a la naturaleza de la asociación o cuenta en participación, de acuerdo a lo establecido por el Art. 511 del Código de Comercio.

En caso de tener resultados positivos, es decir, utilidades, la regla general es que las partes nada digan, es que participen de ellas en razón de sus aportes.

⁶⁰ Garrigues, Joaquín. Ob. cit, Pág. 61

En el caso de existir pérdidas la respuesta, a nuestro juicio, es la misma. Salvo pacto en contrario, tanto el socio gestor como el socio partícipe, deberán concurrir a las pérdidas en proporción a su participación, vale decir, en proporción a su aporte.

La solución anterior, tanto en lo relativo a las utilidades como a las pérdidas, se fundamenta en lo establecido en el inciso 2° del Art. 483 del Código de Comercio. Según este artículo los socios comanditarios sólo responden de las obligaciones y pérdidas, hasta la concurrencia de sus aportes entregados o prometidos.

La doctrina española llega a una solución análoga aplicando las normas de las sociedades comanditarias. En definitiva, el partícipe soporta las pérdidas hasta el límite de su aporte y disfruta de los beneficios que se obtengan, en la proporción pactada o, en su defecto, según su porción de interés.

6.1.2. Derechos y Obligaciones del socio gestor

Cuando se habla de gestor, no se habla de un empresario que simplemente administra su propia empresa, sino más bien de un tipo especial de empresario que no sólo administra intereses propios. En efecto, el gestor desarrolla su actividad por su propia cuenta y riesgo, sin embargo, su gestión también compromete intereses ajenos.

6.1.2.1. Obligación de desarrollar el negocio pactado

La primera y principal obligación del gestor consiste en desarrollar, o iniciar según corresponda, el negocio que sirve de objeto a la asociación o cuenta en participación. De esta obligación se deriva la de emplear el aporte realizado por el partícipe, a los fines de la asociación. Esto si bien parece lógico, no debe ser olvidado.

A nuestro modo de ver, la gestión del negocio es parte esencial del contrato, así como lo es la realización del aporte por parte del partícipe. El gestor también está autorizado para llevar por vía de aporte bienes de carácter patrimonial, sin embargo su principal obligación, y que en definitiva constituye su “toma de interés”, es la gestión del negocio en los términos establecidos en el contrato de participación.

En consecuencia, de la misma manera que el partícipe está obligado a realizar un aporte a la asociación, y a no inmiscuirse en la administración del negocio, el gestor se encuentra en la obligación de destinar dicho aporte a la consecución de los objetivos del contrato y a explotar el negocio.

Lo señalado en el párrafo anterior, es consecuencia de lo dispuesto en el Art. 507 del Código de Comercio, en cuanto a que, es el gestor quien ejecuta el negocio en su solo nombre y bajo su crédito personal.

6.1.2.2. Obligación de hacer participar en los resultados del negocio a los asociados y de rendir cuentas

El Art. 507 del Código de Comercio establece expresamente que, quien ejecuta el negocio en su nombre y bajo su crédito personal, es decir, el gestor, tiene la obligación de rendir cuentas y dividir entre sus asociados las ganancias o pérdidas en la proporción convenida.

Es el gestor quien, en un primer momento, se hace de los beneficios del negocio. Acto seguido, deberá distribuir las ganancias del mismo a los partícipes, en la proporción convenida, o bien, en la proporción de sus aportes. Esto no plantea problemas y como se puede apreciar, se resuelve de la misma manera que enunciamos al tratar el derecho del partícipe de participar en los beneficios.

La distribución de utilidades deberá hacerse en tiempo y forma, según la voluntad de las partes, expresada en el contrato.

La situación es distinta en cuanto a las pérdidas. En primer lugar, el inciso 1° del Art. 510 establece que el gestor es reputado único dueño. A su vez por la norma de reenvío contenida en el Art. 511 se aplicaría plenamente la norma del inciso 1° del Art. 483 que establece que el o los socios gestores, son indefinida y solidariamente responsables de todas las obligaciones y pérdidas de la sociedad. En atención a esto, nos parece que el gestor responderá con todo su patrimonio tanto respecto de los beneficios que le correspondan al socio partícipe como de las obligaciones que se generen por las operaciones del contrato frente a terceros.

Lo anterior es sin perjuicio de la obligación de los socios partícipes de contribuir a las pérdidas generadas en virtud del contrato en estudio.

Adicionalmente, el gestor está obligado a rendir cuenta. Esta obligación debe cumplirse de acuerdo a lo establecido por las partes en el contrato, la que podrá ser de manera periódica o al final de las operaciones de la asociación.

6.2. Relaciones jurídicas externas del Contrato de Asociación o cuentas en participación

La asociación o cuentas en participación es un contrato de naturaleza esencialmente privada, que carece de personalidad jurídica, de patrimonio propio, de domicilio y de razón social. Considerando lo anterior, es claro que no existen acreedores ni deudores de la asociación, sino más bien del gestor.

El Art. 510 del Código de Comercio establece claramente que el gestor es reputado único dueño del negocio en las relaciones externas que produce la participación.

De lo anterior se deriva que, los terceros que contraten con el socio gestor sólo tendrán acción contra él, mas no contra los asociados del mismo. Consecuencia de lo mismo, el socio partícipe tampoco tiene acción contra los terceros que contraten con el gestor.

Refuerza lo señalado anteriormente, lo expresado en el inciso 1° del Art. 483 del Código de Comercio citado en el punto anterior, en el sentido que él o los socios gestores serán indefinida y solidariamente responsables frente a terceros.

En consecuencia, la cara externa del contrato de asociación o cuentas en participación y por tanto, responsable frente a terceros es el socio gestor.

7.- Extinción del contrato de Asociación o cuentas en participación

Este punto no ha sido expresamente regulado por el legislador. Sin embargo, la doctrina ha considerado que en nuestro derecho, las causales de extinción de la asociación o cuentas en participación son las siguientes:⁶¹

1. Cumplimiento del plazo o condición para que tenga fin.
2. Mutuo disenso;
3. Finalización del negocio;
4. Insolvencia del gestor;
5. Extinción de las cosas que forman el objeto;
6. Falta de cumplimiento del aporte o pérdida de la cosa dada en usufructo

⁶¹ Olavarría Ávila, J. “Manual de Derecho Comercial” Santiago 1950. Obra citada por Patricio Borroni Gutiérrez en su Tesis para optar al grado de Licenciado en ciencias jurídicas y sociales. “Contrato de Asociación o cuentas en participación”. Universidad de Chile, 1980.

7. Muerte de algún asociado, salvo pacto en contrario;
8. Renuncia de los asociados.

CAPITULO II.

TRATAMIENTO TRIBUTARIO APLICABLE A LA ASOCIACIÓN O CUENTAS EN PARTICIPACIÓN EN RELACIÓN CON EL IMPUESTO A LA RENTA

En este capítulo se analizarán las principales consecuencias tributarias que se generan producto de la celebración del contrato de asociación o cuentas en participación, en relación con la Ley de la Renta⁶².

Centraremos nuestro análisis en la hipótesis de mayor ocurrencia, y que a su vez, suscita las mayores interrogantes por parte de los contribuyentes. En este sentido, analizaremos principalmente la situación en que el gestor, es un contribuyente de primera categoría que determina su renta efectiva en base a contabilidad completa.

Es necesario hacer notar que, la Ley de la Renta no contiene ninguna norma específica que regule la tributación que afectaría al contrato de asociación o cuentas en participación, por lo que gran parte de los criterios expuestos a continuación se fundamentan en los pronunciamientos del Servicio relacionados con la interpretación del Art. 28 del Código Tributario⁶³, y lo señalado por la doctrina.

⁶² Artículo 1° del Decreto Ley N° 824 sobre Ley de Impuesto a la Renta. Publicada en el Diario Oficial de 31 diciembre de 1974.

⁶³ Artículo 1° del Decreto Ley N° 830 sobre Código Tributario. Publicado en el Diario Oficial de 31 de diciembre de 1974.

1. Tratamiento tributario aplicable a los aportes efectuados por el socio partícipe

Como hemos señalado, la asociación o cuentas en participación es un contrato en virtud del cual, dos o más comerciantes toman interés en una o muchas operaciones mercantiles, que serán desarrolladas por uno de ellos bajo su nombre y crédito personal, con cargo a distribuir entre los asociados, los resultados obtenidos. También dijimos que si bien, el Código de Comercio no señala que las partes del contrato deben realizar aportes, esto se desprende de la expresión “toman interés”.

Los aportes pueden consistir en cualquier bien, material o inmaterial, mueble o inmueble, que sea susceptible de tener valoración económica, y puede realizarse en dominio, usufructo o simple uso.

En relación con el socio gestor, su principal obligación es la desarrollar el negocio acordado y distribuir los resultados del contrato. Por esta razón, no se producen problemas respecto de su aporte a la asociación. En otras palabras, podemos sostener que el aporte del gestor es el desarrollo del negocio, para lo cual obviamente pone a disposición de la asociación su trabajo y los bienes materiales que considere necesarios o bien, los que las partes acuerden en el contrato.

De esto se sigue que, si bien el gestor puede tomar interés en la asociación a través del aporte de bienes, no se genera una traslación de dicho aporte a otro patrimonio distinto.

Lo mismo ocurre respecto de los trabajos que realiza para lograr los fines del contrato, pues, en definitiva, dicho trabajo es en su propio beneficio.

En consecuencia, el aporte que pueda realizar el gestor en el marco de un contrato de asociación o cuentas en participación no genera las interrogantes que se suscitan respecto de los aportes realizados por el socio partícipe.

A continuación analizaremos los efectos que se producen respecto de las distintas modalidades en que el socio partícipe puede realizar su aporte.

1.1. Efectos del aporte realizado en dominio, respecto del socio partícipe

En primer lugar analizaremos la situación que se produce cuando el socio partícipe aporta un determinado bien, corporal o incorporeal, mueble o inmueble, susceptible de valoración económica, en dominio.

Hacemos la prevención que no existe norma tributaria que aborde el tema de los aportes en la asociación o cuentas en participación. Tampoco nos fue posible encontrar jurisprudencia administrativa en este sentido.

Cuando el partícipe hace un aporte en dominio, se desprende totalmente del bien produciéndose un desplazamiento del mismo, desde el patrimonio del partícipe al patrimonio del gestor. En este sentido se podría pensar, a simple vista, que por el lado del partícipe hay un detrimento patrimonial. Sin embargo, nos parece que, respecto del partícipe, no existiría una disminución patrimonial sino, mas bien, un cambio de denominación del activo que se aporta, por otra cuenta de activo.

En este sentido, se ha pronunciado reiteradamente el Servicio, señalando que el aporte de bienes a sociedades de cualquier clase⁶⁴, constituye una enajenación en virtud de la

⁶⁴ Hay que recordar que, respecto de la asociación o cuentas en participación, parte de la doctrina ha señalado que se trataría de un contrato cuya naturaleza jurídica es la de una sociedad. En nuestra opinión

acepción amplia que se le atribuye a esta expresión, toda vez que el señalado acto de disposición hace salir de un patrimonio un derecho ya existente, para que pase a formar parte de un patrimonio diverso, siendo aplicable, en la especie, la normativa tributaria que establece la Ley de Impuesto a la Renta según el tipo de bien.⁶⁵

Si bien esta claro que en el caso en cuestión hay una enajenación, ésta puede o no tener consecuencias tributarias.

Atendida la amplia autonomía que tienen las partes a la hora de establecer el objeto, la forma, el interés y las condiciones del contrato de asociación o cuenta en participación, estas pueden establecer libremente la valoración del aporte que los partícipes realizan.

Por consiguiente, el valor de los aportes quedará determinado por el acuerdo de las partes.

Esta situación puede provocar que el valor a que se aporte un determinado bien, sea diferente del valor tributario a que se encuentra registrado en la contabilidad del socio partícipe.

Si el aporte de un bien se hace a un valor mayor que el valor tributario registrado por el aportante, entonces se generará una renta tributable en los términos del Art. 2 N° 1 de la Ley de la Renta⁶⁶, que se podría encontrar afecta a los impuestos correspondientes.

se trataría mas bien de un contrato *sui generis* con naturaleza jurídica propia, y no de una sociedad, sin perjuicio de estar regulada junto a las sociedades mercantiles en el Código de Comercio.

⁶⁵ Oficio N° 696 de 1997.

⁶⁶ Art. 2 N° 1 de la Ley de la Renta: “Para efectos de la presente Ley se aplicarán, en lo que no sean contrarias a ella, las definiciones establecidas en el Código Tributario y, además, salvo que la naturaleza del texto implique otro significado, se entenderá:

1.- Por “renta”, los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera sea su naturaleza, origen o denominación.”

En la situación descrita, será el aportante quién deberá cumplir con la tributación que corresponda, según las normas de la Ley de la Renta.⁶⁷

Sin embargo, para determinar si el mayor valor, generado por la diferencia entre el valor registrado del bien y el valor en que se aporta, se encuentra o no afecto a impuestos, hay que atender a normas generales de la Ley de la Renta y al tipo de bien de que se trate.

Por ejemplo, si se aporta un bien raíz por un contribuyente que no declara su renta efectiva en primera categoría, y se produce una diferencia positiva entre el costo tributario, o el valor de adquisición reajustado⁶⁸, y el valor que las partes le asignan al aporte, dicho mayor valor podría constituir un ingreso no renta, si se encuentra dentro de la hipótesis contenida en el Art. 17 letra b) N° 8 en concordancia con el inciso 1° del Art. 18.⁶⁹ En este sentido, no constituye renta, el mayor valor obtenido en la enajenación no habitual de bienes raíces, excepto respecto de aquellos que formen parte del activo de empresas que declaran su renta efectiva en la primera categoría.

En definitiva, si se realiza un aporte a un valor superior al valor tributario registrado por el aportante, esa diferencia positiva entre el valor registrado del bien aportado y el que las partes dan al aporte, produce efectos en sus cuentas de resultado, lo que podría generar una utilidad tributable afecta a impuestos.

En este sentido, el Servicio ha señalado que “(...)si la sociedad aporta los bienes a su valor contable o financiero, y este es superior al tributario, la empresa aportante deberá

⁶⁷ Oficio 2849 de 2001.

⁶⁸ Costo tributario en el caso de los contribuyentes que llevan contabilidad completa. Valor de Adquisición reajustado en el caso de los contribuyentes que no llevan contabilidad.

⁶⁹ Nuestra legislación recoge un concepto muy amplio de renta, razón por la cual el legislador tributario se ha visto en la necesidad establecer una serie de ingresos que, sin perjuicio de ser plenamente subsumibles dentro del concepto de renta, se encuentran excluidos de la tributación. Estos son los llamados “Ingresos no Renta” establecidos en el Art. 17 de la Ley de la Renta. En el caso en cuestión, no constituye renta, el mayor valor obtenido en la enajenación no habitual de bienes raíces, excepto respecto de aquellos que formen parte del activo de empresas que declaran su renta efectiva en la primera categoría.

considerar como utilidad afecta a impuesto de primera categoría la diferencia existente entre ambos valores.”⁷⁰

Ahora, si el aporte se hace al valor tributario al que se encuentran registrados los bienes, hay que tener en consideración la posible contingencia tributaria que puede derivar de la aplicación del Art. 64 del Código Tributario por parte del Servicio.

Si bien parece tentador realizar el aporte al valor tributario, a fin de no generar utilidad tributable, hay que considerar que el Art. 64 del Código Tributario establece la facultad de tasar del Servicio, cuando el precio asignado a una determinada operación, sea notoriamente inferior a los corrientes de la plaza o los que normalmente se cobren en ese tipo operaciones. Es decir, si el valor libro, al cual se hace el aporte es inferior al precio de mercado, existiría la contingencia de que la operación pudiese ser tasada por el Servicio.

Esta circunstancia ha sido reconocida reiteradamente por el Servicio. Si bien existe libertad para determinar el precio del aporte, y el aportante puede aportar un bien a valor contable o tributario, o a otro distinto, existe también la facultad del Servicio de tasar dicha operación.⁷¹

Una tercera posibilidad es que el aporte sea realizado a un valor mayor que el valor comercial. En este caso, hay que tener en cuenta que el Art. 64 del Código Tributario abre la posibilidad al Servicio de tasar una determinada operación, cuando el precio que se le ha asignado a la operación es notoriamente inferior al precio de mercado.

Considerando lo anterior, si el precio es superior al precio de mercado, el Servicio no estaría autorizado para ejercer la facultad de tasar. Sin embargo, y previendo esto, el

⁷⁰ Oficios N° 2925 de 1997. En este mismo sentido, Oficio N° 65 de 1998

⁷¹ Oficio N°s 696 de 1997 y N° 2849 de 2001

inciso 5° del N° 8 del Art. 17, establece que el Servicio podrá aplicar la facultad contenida en el Art. 64 del Código Tributario, cuando el valor de enajenación de un bien raíz o de otros bienes o valores, que se transfieran a un contribuyente obligado a llevar contabilidad completa sea notoriamente superior al valor comercial.⁷²

El Servicio, en relación con el aporte a una sociedad, ha señalado que la tasación del Art. 64 se aplica cuando el valor del aporte es inferior al corriente de la plaza. En caso contrario, cuando el valor del aporte es notoriamente superior al corriente de la plaza, tendría aplicación la tasación establecida en el inciso 5° del N° 8 del Art. 17⁷³

Adicionalmente, hay que considerar que el aporte en dominio puede generar otras consecuencias tributarias. En efecto, si se aporta en dominio bienes del activo fijo de una empresa se perdería la facultad de depreciar dichos bienes.

Al respecto, es preciso señalar que las empresas que determinen su renta efectiva en base a contabilidad completa, pueden rebajar de sus ingresos brutos, los costos y los gastos necesarios para producir la renta. Dentro de aquellos gastos se encuentra reconocida la depreciación de los bienes del activo fijo.

Tributariamente, la depreciación consiste en llevar a gasto el valor de adquisición de un bien que forma parte del activo fijo, rebajando de los ingresos brutos una cuota fija anual determinada en base al valor del bien y su vida útil.

⁷² El Profesor Juan Manuel Baraona señala que la tasación hacia abajo tiene poca aplicación y que sólo tendría cabida en operaciones con tributación rebajada.

⁷³ Oficio N° 2849 de 2001

El Art. 31 N° 5 de la Ley de la Renta, establece dos sistemas de depreciación. En primer lugar, la depreciación normal, que es la regla general y la depreciación acelerada, que se configura como un régimen opcional⁷⁴.

Considerando lo anterior, para poder depreciar un determinado bien, este debe pertenecer al activo del contribuyente que desea depreciarlo. Este criterio ha sido confirmado reiteradamente por el Servicio⁷⁵.

Por lo tanto, en el caso que se aporte en dominio, bienes que sean susceptibles de ser depreciados tributariamente, el partícipe aportante perderá la facultad para llevar a gasto la cuota anual de depreciación que corresponda a dichos bienes. Por otra parte, será el gestor el que podrá depreciar los bienes que han sido aportados en virtud del contrato de participación, pues dichos aportes han ingresado a su patrimonio.

1.1.1. Efecto de los aportes realizados en dominio por el socio partícipe, respecto del socio gestor

La situación del socio gestor es menos compleja pues existe norma expresa que establece que en el caso del aporte que realiza un asociado al gestor, dicho aporte no constituye renta.

⁷⁴ El SII mediante el Oficio N° 1786 de 2000, ha definido ambos tipos de depreciación. Señala que la depreciación normal, que es la regla general, consiste en que la cuota de depreciación a rebajar como gasto en cada período tributario tiende a ser constante y se determina en relación o en proporción a los años de vida útil que este Servicio mediante pautas de carácter general fija para los distintos bienes del activo inmovilizado que las empresas utilizan en las actividades económicas que desarrollan, aplicada sobre el valor neto de cada bien a la fecha del balance y una vez efectuada la revalorización obligatoria que dispone el N° 2 del artículo 41 de la Ley de la Renta”. Por su parte, señala que se entiende por depreciación acelerada “aquella que tiene por objeto aumentar la cuota anual de depreciación de los bienes del activo inmovilizado, reduciendo a un tercio los años de vida útil fijada por este Servicio para la depreciación normal de dichos bienes.”

⁷⁵ Oficio N° 31 de 1995.

En ese sentido, el Art. 17 N° 5 señala que no constituye renta “las sumas o bienes que tengan el carácter de aportes entregados por el asociado al gestor de una cuenta en participación, sólo respecto de la asociación, y siempre que fueran acreditados fehacientemente.”

Sin perjuicio de lo anterior, el Servicio ha estimado que en caso de que no se pruebe la efectividad, condiciones y monto de la respectiva participación, los aportes que efectúen los partícipes constituyen para el gestor un aumento de capital⁷⁶. Esta situación no es menor, pues, si consideramos que el aporte constituye un aumento de capital, debemos hacer aplicable a la devolución de ese aporte el orden de imputación establecido Art. 17 N° 7, para las devoluciones de capital.

En este sentido, para que una devolución de capital sea considerada como un ingreso no renta en los términos del Art. 17 N° 7, deben agotarse en primer lugar las utilidades tributables capitalizadas o no, que se encuentren retenidas en la empresa. Luego, deben encontrarse también agotadas las utilidades de balance o financieras retenidas en exceso de las utilidades tributables. Finalmente, una vez agotados los dos niveles anteriores, es decir, las utilidades tributables y las utilidades financieras en exceso de las tributables, podremos imputar las devoluciones de capital a ingresos no renta o exentas de los impuestos personales.⁷⁷

⁷⁶ Oficio N° 3739 de 2002

⁷⁷ Hay que tener en consideración que esta norma se aplica tanto para las sociedades de personas como para las anónimas. En este sentido, la diferencia radica en el momento que debe considerarse para hacer la imputación. En el caso de las sociedades de personas se considera el balance al 31 de diciembre del ejercicio, mientras que tratándose de las sociedades anónimas, debe considerarse el balance al 31 de diciembre del año anterior a la fecha de la devolución. Adicionalmente, hay que considerar que en el caso de los dos primeros niveles de imputación, la devolución de capital se encontraría afecta al impuesto global complementario o adicional, según corresponda.

Una explicación muy clara del orden de imputación en el caso de devoluciones de capital en: CATRILEF, Luis. “Fondo de Utilidades Tributables”. Santiago, Chile. Lexis Nexis. 2ª ed. 2003. pág. 95-96

Nos parece que esta interpretación le quita fluidez a la asociación o cuentas en participación, además de hacerla menos eficiente desde un punto de vista económico, pues podría generar la aplicación de impuestos en la persona del aportante.

1.2. Efectos del aporte realizado en uso por el socio partícipe

Como hemos analizado previamente, el aporte también puede ser realizado cediendo el uso de un determinado bien.

En este caso, dicho bien, no sale del patrimonio del aportante, y en ese sentido, no hay una enajenación como en el caso del aporte en dominio.

Sin embargo, hay que considerar algunos aspectos contables. Si se cede el uso total de un bien, contablemente no es correcto depreciar dicho bien. Por esta razón, y a fin de que la contabilidad exprese cabalmente la situación de la empresa dicho bien, por ejemplo una máquina, debe ser remplazado por un activo que represente la participación en el contrato de asociación o cuentas en participación.

El tema del registro se complica en el caso en que un determinado bien pueda ser usado por el gestor para desarrollar el negocio convenido en la participación, y por el partícipe, en algún negocio personal. Esta situación se puede producir cuando, por ejemplo, el partícipe permite que el gestor use una de sus oficinas en una planta de un edificio.

Tributariamente, no se generan los efectos explicados en el caso del aporte en dominio.

En el caso que se aporte en uso un bien del activo fijo inmovilizado, el aportante podrá seguir depreciándolo en los términos que establece el Art. 31 N° 5.

Sin embargo, hay que tener en consideración lo señalado por el Servicio, ante una consulta efectuada por un contribuyente que desarrollaba un contrato de maquila de exportación.

El Oficio N° 274 de 2007, reconoce que es el propietario del bien quien se encuentra facultado para depreciar los bienes del activo fijo inmovilizado, aunque estos hayan sido entregados temporalmente a una empresa extranjera. Sin embargo, también señala que la conclusión anterior no sería aceptada en caso que no se de la exclusividad de uso en la generación de rentas del contribuyente.

Nuestra inquietud surge, pues en la participación, el beneficio no sería exclusivo del partícipe dueño del bien, sino que los resultados de la participación benefician tanto al socio gestor como al socio partícipe.

En síntesis, respecto del aporte en realizado por el partícipe, podemos señalar lo siguiente:

- a) No existe norma tributaria que regule el tratamiento que debe darse a los aportes en dominio, en uso ni en usufructo, en el marco de un contrato de asociación o cuenta en participación.
- b) Sin perjuicio que consideramos que la participación no es un tipo de sociedad, en materia tributaria, el tratamiento respecto de los aportes se basa en lo dicho respecto de ellas.
- c) El aporte en dominio importa una enajenación, por lo que el bien aportado pasa a integrar el patrimonio del gestor. Esto trae importantes consecuencias a nivel de la depreciación del activo fijo inmovilizado. Adicionalmente, el Servicio ha

estimado que de no probarse la efectividad monto y condiciones de la participación, el aporte constituiría un aumento de capital para el gestor.

- d) En el caso del aporte en uso o usufructo, no hay enajenación. El propietario del bien conserva su facultad de depreciar los bienes del activo fijo inmovilizado que aporte a la participación.

2. Tratamiento tributario aplicable a las operaciones realizadas en el marco de un contrato de asociación o cuentas en participación

En este punto nos referiremos a las consecuencias tributarias derivadas del cumplimiento de un contrato de asociación o cuentas en participación, es decir, de la realización de una o varias operaciones mercantiles, instantáneas o sucesivas.

En este contexto, debemos tener presente que la Ley de la Renta no contempla normas que digan relación con la tributación que afectaría a las operaciones realizada en el marco de un contrato de asociación o cuentas en participación. Tampoco contempla normas relativas al cumplimiento tributario respecto de los resultados de la participación.

Cobra vital importancia la norma contemplada en el Art. 28 del Código Tributario, única norma que se refiere directamente a algunos aspectos tributarios del contrato de asociación o cuentas en participación.

2.1. Análisis del Art. 28 del Código Tributario como principio rector de la asociación o cuentas en participación en materia tributaria

El Art. 28 del Código tributario recoge el mismo principio esbozado en el Art. 510 del Código de Comercio, en virtud del cual se declara que el gestor es reputado único dueño del negocio en sus relaciones externas. El Art. 28 del Código Tributario establece lo siguiente:

“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 en 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.”⁷⁸

De la lectura de este artículo se puede desprender, que para el legislador tributario, es el gestor de la asociación o cuentas en participación, el responsable del cumplimiento de las obligaciones tributarias que digan relación con la operación del contrato.

Sin embargo, la segunda parte del Art. 28, establece una excepción expresa en relación con las rentas que correspondan a los partícipes. Al respecto señala que, sólo en el caso que se pruebe la efectividad, condiciones y monto de la participación, el partícipe podrá considerar las rentas que le correspondan en la asociación para efectos del cálculo de los impuesto global complementario y adicional.

En ese sentido, cuando se pruebe la efectividad, condiciones y monto de la participación, corresponderá al partícipe considerar los resultados de la asociación para el cálculo de sus impuestos terminales.

⁷⁸ Es importante destacar que el texto del Art.28 del Código Tributario se ha mantenido inalterado desde el primer Código Tributario aprobado a través del Decreto con Fuerza de Ley N° 190, publicado el 5 de abril de 1960.

A nuestro juicio, lo expresado en la segunda parte de esta norma establece para el partícipe, una verdadera facultad para elegir si es que desea que el gestor satisfaga completamente los impuestos generados por la participación, o bien, si es que desea hacerse cargo por su cuenta de los impuestos terminales⁷⁹.

Adicionalmente, es importante destacar que la excepción descrita, sólo se refiere a la posibilidad de que el partícipe se haga cargo de los impuesto global complementario o adicional, por lo que sólo tendría aplicación en el caso que dicho socio partícipe, fuese contribuyente de los impuestos terminales.

Las antiguas instrucciones del Servicio referentes al contrato en estudio establecían que el gestor era quien debía efectuar la declaración de impuestos tanto por las rentas obtenidas individualmente como por las obtenidas en virtud del contrato de asociación.

Correspondía también al gestor, declarar y pagar los impuestos sujetos a retención, dentro de los plazos legales. Finalmente, señalaba que el gestor debía incluir, en su propia declaración de global complementario o adicional lo que correspondiera a los partícipes por la participación.

Excepcionalmente, y sólo en el caso de probarse la efectividad, condiciones y monto de la respectiva participación, el Servicio interpretaba procedente que cada partícipe declararse, para los fines del impuesto global complementario o adicional, las rentas que le hayan correspondido en la respectiva asociación o cuenta en participación.⁸⁰

Sin embargo, a través de la Circular N° 29 de 1999⁸¹ (en adelante, “Circular 29/99”), la autoridad administrativa, estableció un nuevo tratamiento tributario aplicable a la asociación o cuentas en participación. El Servicio ha señalado que el cambio de criterio

⁷⁹ Por impuestos terminales entendemos, impuesto global complementario e impuesto adicional.

⁸⁰ Instrucciones impartidas en el Suplemento 6 (12)-88, de 27 de Junio de 1966, citado en Circular 29/99.

⁸¹ Circular N° 29 de 04 de Junio de 1999.

introducido por la Circular 29/99 se debe a que la estructura impositiva contemplada en la Ley de Impuesto a la Renta vigentes al momento de la dictación de las antiguas instrucciones generales sobre el tratamiento tributario del contrato de participación, difería notoriamente del actual sistema integrado de tributación⁸².

Consideramos que la justificación de la autoridad administrativa para sustentar el cambio de criterio contenido en la Circular 29/99, es insuficientemente. Como señala BLANCHE, el actual sistema integrado de tributación que contempla la Ley de la Renta se encuentra vigente desde 1984, fecha desde la cual se habían dictado numerosos oficios en relación con variados aspectos del contrato de participación, pero siempre respetando el texto del Art. 28 y el principio de legalidad de los tributos.⁸³

La nueva interpretación del Servicio cambia el eje central de la norma, en virtud del cual, los partícipes estarían autorizados para declarar y pagar por su cuenta, el impuesto global complementario o adicional.

En la antigua regulación, y como se desprende del Art. 28 del Código Tributario, el partícipe podía optar por declarar y pagar sus impuestos personales sólo si, excepcionalmente, se probaba la efectividad, condiciones y monto de la participación.

⁸² El sistema tributario tal como lo conocemos hoy, se encuentra vigente a partir del 1° de enero de 1984. Fue introducido por la Ley N° 18.293, publicada en el Diario Oficial el 31 de enero de 1984. Previo a 1984, el sistema tributario vigente gravaba a los empresarios individuales, sociedades de personas comunidades, y demás contribuyentes que no fueran Sociedades Anónimas ni comandita por acciones respecto de los socios accionistas, con el impuesto de primera categoría y el impuesto global complementario o adicional, sobre base devengada. El resultado de esto era que tanto las rentas percibidas como las devengadas, formaban parte de la base imponible del impuesto de primera categoría y de los impuestos global complementario o adicional. Las rentas se gravaban con los impuestos personales aunque estas no hubiesen sido percibidas por el contribuyente dueño de la empresa, y aunque estas se encontraran invertidas en la misma. Como señalan los autores, este sistema desincentivaba el ahorro y la capitalización de las utilidades sociales en la empresa. La situación era distinta en las Sociedades Anónimas y en comandita por acciones respecto de los socios accionistas. Respecto de estas, el impuesto de primera categoría debía pagarse sobre base devengada, sin embargo, los socios accionistas sólo pagaban sus impuestos personales sobre base percibida. Existía además a su respecto, el impuesto tasa adicional del Art. 21, que constituía un crédito contra los impuestos global complementario o adicional, del socio.

⁸³ Blanche, Bartolomé. Ob. cit. Pág. 88

Era una facultad del partícipe, elegir entre que el gestor se hiciese responsable de la totalidad de la tributación que genera la participación, o bien, hacerse personalmente responsable por la declaración y pago de los impuestos terminales que le correspondan.

Como destaca un autor, esta facultad, está establecida en beneficio del partícipe, para contrarrestar los efectos de la progresividad del impuesto global complementario⁸⁴. En este sentido, resulta más conveniente que existan más contribuyentes de global complementario que sólo el gestor, de manera de que las rentas se afecten con tasas correspondientes a los tramos más bajos.

El Servicio reconocía esta facultad del socio partícipe en un oficio del año 1998 donde señalaba que “el Artículo 28° del Código Tributario, permite que las rentas que correspondan a los partícipes, se consideren en el impuesto global complementario o adicional de éstos, a condición que se pruebe la efectividad, condiciones y monto de la respectiva participación.”⁸⁵

En definitiva, la regla general contenida en las antiguas instrucciones, establecía que el gestor era el único y exclusivo responsable del cumplimiento de las obligaciones tributarias por las operaciones propias de la asociación. En virtud de lo anterior, era el gestor quien debía declarar y pagar los impuestos correspondientes por las rentas obtenidas individualmente por el gestor, como aquellas provenientes de la operación del contrato de participación.

Según estas instrucciones, el gestor también debía hacerse cargo del impuesto global complementario o adicional, e incluirlos en su propia declaración, salvo que, excepcionalmente y sólo en caso de probarse la efectividad, condiciones y monto de la

⁸⁴ El Impuesto Global Complementario es aquel que grava las rentas de fuente mundial, de las personas naturales con domicilio o residencia en Chile. Además de ser un impuesto directo y personal, es de tasa progresiva. Esto significa que la tasa del impuesto va aumentando en la medida que aumenta la renta afecta. En el caso del Impuesto global complementario la progresividad por tramos.

⁸⁵ Oficio N° 506 de 1998

respectiva participación, cada partícipe declarase, para los fines del impuesto global complementario o adicional, las rentas que le hayan correspondido en la asociación.

La Circular 29/99 cambia la antigua regla general, entendiéndose que 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.

Por lo tanto, 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

Pareciera ser que, actualmente, por el solo hecho de probarse la existencia de la participación, los partícipes quedarían constreñidos a hacerse cargo personalmente no solamente de los impuestos global complementario o adicional, sino también del impuesto de primera categoría.

La antigua interpretación efectuada por el Servicio parece más concordante con lo que se puede desprender de lo señalado en el Art. 28.

El cambio de criterio queda de manifiesto en lo señalado por el Oficio N° 14 de 2001.

Según este oficio, las operaciones efectuadas durante el año comercial 1999, debían sujetarse al criterio anterior a la Circular 29/99, debiendo, en consecuencia, el gestor dar cumplimiento a todas las obligaciones tributarias derivadas del contrato de participación.

En tanto, a contar del año comercial 2000, cada integrante de la asociación deberá dar cumplimiento por separado a las obligaciones tributarias derivadas de la operación del

contrato de asociación, en la medida que se pruebe la efectividad, condiciones y monto de la respectiva participación.

En síntesis, la Circular 29/99 estableció el siguiente tratamiento tributario:

- a) El socio gestor de una asociación o cuentas en participación 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.
- b) Si se prueba la efectividad, condiciones y monto de la respectiva participación, tanto el gestor como el partícipe asumirán las obligaciones tributarias en forma separada, respecto del resultado de la participación.
- c) Además señala que la participación que corresponda al partícipe no debe ser incluida en el Fondo de Utilidades Tributables del socio gestor, pues en el sólo deberán incluirse las rentas susceptibles de quedar afectas al impuesto global complementario o adicional, que corresponda a dicho socio.

A juicio de BLANCHE, esta nueva instrucción da cuenta del abuso del Servicio a la hora de hacer uso de la facultad de interpretación de la Ley Tributaria, convirtiéndola en una herramienta destinada a crear o modificar obligaciones tributarias que por mandato constitucional deben ser establecidas por ley.⁸⁶

Debemos recordar que tanto el Código tributario como la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos⁸⁷ establecen que, dentro de las facultades del Servicio, el Director puede interpretar administrativamente las disposiciones tributarias, fijar normas, impartir

⁸⁶ Blanche, Bartolomé. Ob. cit., Pág. 88.

⁸⁷ Art. 1º del Decreto con Fuerza de Ley N° 7 de 1980 que fija el texto de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos. Promulgada el 30 de septiembre de 1980.

instrucciones y dictar órdenes para la aplicación y fiscalización de los impuestos.⁸⁸ Sin embargo, esta facultad interpretativa no es ilimitada, y debe ser aplicada teniendo siempre en consideración los principios tributarios constitucionales, en especial, el principio de legalidad de los tributos o reserva legal.⁸⁹

En la interpretación de esta norma, como en muchas otras, el Servicio se excede en sus facultades pues extiende la aplicación de la norma a situaciones no reguladas por el legislador. En efecto, la segunda parte del Art. 28 se refiere a la facultad del socio partícipe de pagar los impuestos global complementario o adicional que le correspondan en una cuenta en participación. Sin embargo, el Servicio ha hecho aplicable, en forma obligatoria, dicha facultad al impuesto de primera categoría y los demás encargos fiduciarios.

En relación con la facultad de interpretación del Servicio, la Corte de Apelaciones de Santiago en un fallo de 9 de marzo de 2001 resolvió que “las normas tributaras (...) deben ser interpretadas restrictivamente y, en el supuesto que se sostenga que en su formulación existe un vacío, no es legalmente procedente recurrir al elemento de la analogía para su integración. Lo contrario implicaría desconocer el principio de legalidad al que se sujeta nuestro ordenamiento en la materia.”⁹⁰

Como hace notar BLANCHE, el Servicio no sólo ha excedido sus facultades interpretativas haciendo extensiva la segunda parte del artículo ha situaciones no

⁸⁸ Art. 6° letra A n° 1° del Código Tributario y Art. 7° letra b de la Ley Organica del Servicio de Impuestos Internos.

⁸⁹ El principio de legalidad en materia tributaria se traduce en que los elementos de la obligación tributaria deben estar establecidos por la Ley. Sin embargo, atendiendo a la complejidad de las situaciones de índole tributaria, es posible que la Ley no regule detalladamente todos los elementos de la obligación, pero fije las directrices sobre las cuales, otros órganos, puedan determinar dichos elementos. Ejemplo de esta situación es lo que ocurre con el impuesto territorial donde el avalúo fiscal, sobre el cual se aplica la tasa del impuesto, es determinado por el Servicio a través de un procedimiento técnico. Esto es lo que en doctrina se denomina Reserva Legal Relativa o Flexible.

⁹⁰ “Compañía Minera Doña Ines de Collahuasi S.A. con SII”. Apelación Rol 2829-97. Jurisprudencia citada por Aste Mejías, Christian, “Curso de Código Tributario”, 2002.

contempladas por el legislador, sino que además ha restringido la regla general contenida en la primera parte del mismo. Según la autoridad administrativa, la consolidación de resultados obtenidos por la cuenta en participación con los generados por el gestor en sus negocios particulares, sólo tiene aplicación para los efectos del impuesto de primera categoría, sin que ello afecte el régimen tributario aplicable a la participación del asociado. De esta forma, si la utilidad obtenida por la cuenta en participación es absorbida por la pérdida tributaria del gestor, sólo evitará el pago del impuesto de primera categoría, a nivel del gestor; pero en ningún caso, suspenderá la tributación del partícipe, a nivel del impuesto global complementario o adicional.

Según BLANCHE, este criterio vulnera la regla general dispuesta en la primera parte del Art. 28 del Código Tributario, según la cual, todos los tributos que gravan la renta obtenida por la asociación deben ser satisfechos por el gestor, de acuerdo al régimen tributario que le sea aplicable. Por lo tanto, si al término del ejercicio el gestor que no es sociedad anónima determina una pérdida tributaria, dicha pérdida permite distribuir el resultado positivo obtenido por la asociación, evitando el pago del impuesto de primera categoría y del impuesto terminal que corresponda; debiendo registrarse la distribución efectuada como un retiro de utilidades financieras en exceso de las tributables acumuladas en la empresa.⁹¹

En este punto coincidimos con lo señalado por este autor, pues si no se prueba la efectividad, condiciones y monto de la participación, es el gestor quien debe dar cumplimiento a las obligaciones tributarias de acuerdo al régimen que le afecte. En este sentido, si la renta obtenida por la asociación es absorbida por la pérdida tributaria de arrastre del gestor, sociedad de personas, no parece lógico que la misma renta tenga dos tratamientos tributarios distintos de manera simultánea. Si la utilidad financiera distribuida a los partícipes se realiza en exceso de las utilidades tributarias, se debe

⁹¹ Blanche, Bartolomé. Ob. cit. Pág. 91

seguir el efecto natural de esta clase de retiros, cual es, postergar la tributación del impuesto final del partícipe.

Además de los problemas señalados en torno a la constitucionalidad de la interpretación de realizada por el Servicio, surgen otras interrogantes en relación con el tratamiento tributario sugerido por la autoridad administrativa.

En efecto, según el Servicio, si se prueba la efectividad, condiciones y monto de la participación tanto gestor como el partícipe deben cumplir de manera independiente con las obligaciones tributarias que deriven del contrato. De este modo, si se dan las circunstancias descritas, y tanto el gestor como el partícipe son contribuyentes del impuesto de primera categoría, entonces, cada socio asumirá de manera separada su tributación respecto del resultado de la participación. Ahora, ¿como puede el partícipe determinar este resultado si es el gestor el que tiene registro de los ingresos, costos y gastos del contrato?. Lo que parece más lógico en este caso, es que el partícipe agregue a su renta líquida imponible, el resultado determinado por el gestor. Sin embargo, esto no se puede desprender claramente de la interpretación del Servicio.

Esto conlleva otra interrogante. ¿Que sucede con los gastos en que incurre el partícipe en relación con el contrato?, ¿Es válido considerarlos como gastos necesarios para producir la renta?. Por ejemplo, supongamos que el partícipe aportó una cantidad de dinero que obtuvo de un mutuo bancario, el cual genera intereses. Estos intereses ¿pueden ser considerados validamente como gastos necesarios para producir la renta, o deben recibir el tratamiento de gastos rechazados? El Servicio no ha dado respuesta a estas interrogantes, sin embargo consideramos que dichos gastos debiesen ser aceptados tributariamente.

2.2. El Art. 28 del Código Tributario como norma de carácter general aplicable a los encargos fiduciarios

Sin perjuicio de lo señalado anteriormente, y teniendo presente que el objeto de este trabajo abordar los aspectos tributarios del contrato de asociación o cuentas en participación, creemos importante hacer algunas observaciones respecto de los alcances del Art. 28 del Código Tributario.

La norma contenida en el Art. 28 del Código Tributario, no sólo se refiere al tratamiento tributario aplicable a la asociación o cuentas en participación, sino que abarca también la tributación aplicable a los encargos fiduciarios en general.

En este sentido, el Art. 28 señala que: “el gestor (...) de cualquier encargo fiduciario, será responsable exclusivo del cumplimiento de las obligaciones tributarias referente a las operaciones que constituyan el (...) objeto del encargo.”

Considerando lo anterior, en el caso de un encargo fiduciario, las obligaciones tributarias que de él deriven, deberán ser satisfechas por quien gestiona el encargo.

Lo anterior se complementa con lo señalado en el Art. 8 N°5 del Código Tributario que, al definir contribuyente, señala que se entenderán por tal, las personas naturales o jurídicas, o a los administradores y tenedores de bienes ajenos. Asimismo, el Art. 7 N° 3 de la Ley de la Renta establece que se aplicará el impuesto en los casos de rentas que provengan de “bienes que tenga una persona a cualquier título fiduciario y mientras no se acredite quienes son los verdaderos beneficiarios de las rentas respectivas”

Según BLANCHE, la importancia práctica de este precepto radica en el hecho que sería aplicable a los casos en que la asociación no cumpla con los requisitos exigidos por el Código de Comercio. Si nos encontramos frente a un contrato celebrado entre no

comerciantes, o bien, ante un contrato cuyo objeto sea la celebración de actos no mercantiles, dicho contrato no constituye una asociación o cuentas en participación⁹², sin embargo, sería posible sostener que dicho acuerdo de voluntades configura un encargo fiduciario.

Esta norma, en cuanto régimen tributario aplicable a los encargos fiduciarios, también sería aplicable a los casos en que el socio partícipe de una asociación o cuenta en participación, sea un contribuyente de primera categoría, por ejemplo una sociedad comercial.

Decimos esto pues, al parecer, el Art. 28 del Código Tributario sólo contemplaría la hipótesis en que los socios partícipes de una asociación o cuenta en participación, son personas naturales sujetas a los impuestos personales.

En este sentido, BLANCHE estima que no sería aplicable la norma en cuanto regula a la asociación o cuentas en participación, pues esta sólo regula la hipótesis en que el socio partícipe es persona natural. Sin embargo, este vacío se salvaría aplicando el artículo en estudio, en cuanto diga relación con la tributación general aplicable a los encargos fiduciarios.

La ley no ha definido lo que se entiende por encargo fiduciario. A su vez, el Servicio, se ha preocupado de interpretar las normas en cuanto digan relación con la asociación o cuentas en participación, mas no en lo referente a los encargos fiduciarios.⁹³

⁹² Para Blanche, es válida la asociación o cuentas en participación celebrada por no comerciantes y cuyo objeto es de carácter civil.

⁹³ En este sentido Blanche define como encargo fiduciario en su sentido natural y obvio, entendiéndolo por tal, “toda comisión de confianza encomendada a una persona, sin más seguridad que la buena fe y la opinión que se tiene de ella”. Además enumera situaciones en que, a su juicio, tendría aplicación la parte del Art. 28 referente a los encargos fiduciarios. En ese sentido, señala que responden al concepto de encargo fiduciario:

a) El Fideicomiso regulado en el Título VIII del Libro II del Código Civil;

2.3. Algunos aspectos probatorios del contrato de asociación o cuentas en participación en consideración al Art. 28 del Código Tributario.

Como se puede apreciar, un elemento central del Art. 28 del Código Tributario para determinar el régimen tributario aplicable del contrato de participación, lo constituye la prueba de la efectividad, condiciones y monto de la respectiva participación. En la medida que se prueben estas circunstancias, la tributación que afectará al contrato en estudio será de una forma u otra.

A pesar de que no queda claro cuando se entiende que se ha probado la efectividad, condiciones y monto de la participación, el Servicio se ha pronunciado respecto de los medios de prueba idóneos para acreditar dichas circunstancias.

En este sentido, el Servicio ha reconocido la libertad probatoria de las partes del contrato en cuanto a probar la veracidad de las operaciones efectuadas. A propósito señala que el contribuyente puede acreditar la veracidad de las operaciones efectuadas, recurriendo a todos los medios de prueba que la ley le otorga.⁹⁴

Sin perjuicio de lo anterior, hay que considerar que el Servicio también ha señalado algunos medios de prueba que considera idóneos para acreditar la efectividad, condiciones y monto de la participación.

En este sentido, a través del Oficio N° 307 del 2000, el Servicio establece que para acreditar la efectividad, condiciones y monto de participación, que le corresponde tanto

-
- b) Las comisiones de confianza encomendadas a los bancos comerciales reguladas en el Título XII (artículos 86 y siguientes) de la Ley General de Bancos, contenida en el Decreto con Fuerza de Ley N° 3 del año 1997;
 - c) El Albacea fiduciario regulado en el Título IX del Libro III del Código Civil;
 - d) El contrato de depósito propiamente tal regulado en el párrafo 1° del Título XXXII del Código Civil; y
 - e) El contrato de mandato o comisión, en especial cuando adopta el carácter de mandato o comisión a nombre propio.

⁹⁴ Oficio N° 5266 de 2003.

al gestor como al partícipe de una asociación o cuentas en participación, deberá estarse a los libros contables del gestor, puesto que en dichos registros es donde deben quedar establecidas todas las operaciones que digan relación con dicha asociación; complementado con la escritura notarial donde se establece 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.

Mas allá de la libertad probatoria en esta materia, es recomendable atender lo señalado por el Servicio a fin disminuir los riesgos ligados a una posible contingencia tributaria. Otro punto poco claro es el que dice relación con que se entiende por probar las efectividad condiciones y monto de la participación. Como analizamos anteriormente, el hecho que se prueba la efectividad, condiciones y monto de la participación gatilla la posibilidad que los socios asuman de manera separada el cumplimiento de las obligaciones tributarias derivadas del contrato.

A nuestro juicio, no basta con que la autoridad administrativa conozca de la existencia del contrato de participación, sino que requiere de un acto positivo de los contratantes para efectos de poder generar el tratamiento tributario establecido en la segunda parte del Art. 28.

2.4. Tributación aplicable a la operación del contrato de asociación o cuentas en participación

Para efectos de nuestro análisis nos remitiremos al caso de mayor importancia práctica y que ha motivado gran parte de los pronunciamientos que el Servicio ha emitido en relación con la asociación o cuentas en participación, y que dice relación con la generación de rentas afectas al impuesto de primera categoría. Sin perjuicio de lo anterior, es perfectamente posible que producto del giro de la asociación se generen

rentas afectas a otros impuestos, por ejemplo, rentas afectas al impuesto de segunda categoría.

En efecto, supondremos que con ocasión de la operación de la asociación o cuentas en participación, se generan rentas de primera categoría, es decir, rentas que provienen del ejercicio de actividades contenidas en el Art. 20 de la Ley de la Renta⁹⁵, y que por lo tanto, provienen de inversiones o negocios donde predomina el factor capital por sobre el esfuerzo personal. En relación con lo anterior, es necesario tener presente algunas consideraciones.

Debemos recordar que la renta de primera categoría puede ser determinada en base a renta efectiva o renta presunta. Se determina en base a renta efectiva cuando se llega la Renta Líquida Imponible, es decir, al monto sobre el cual se aplica el impuesto, a través de la aplicación de los artículos 29 y siguientes de la Ley de la Renta. En términos simples, consiste en deducir de los ingresos brutos, los costos y los gastos necesarios para producir la renta, y realizar una serie de ajustes que ordena el legislador.

Por su parte, se determina en base a renta presunta, cuando el monto sobre el cual se aplicará la tasa del impuesto correspondiente, se determina en base a presunciones⁹⁶.

Los contribuyentes que determinan su renta efectiva lo deben hacer, por regla general, en base a contabilidad completa, salvo que exista norma en contrario⁹⁷.

⁹⁵ El Art. 20 de la Ley de la Renta consta de 5 numerales, que contienen distintos hechos gravados con el impuesto de primera categoría. Se pueden resumir de la siguiente manera:

- Art. 20 N° 1: Rentas de bienes raíces.
- Art. 20 N° 2: Rentas de capitales mobiliarios.
- Art. 20 N° 3: Rentas del comercio e industria en general.
- Art. 20 N° 4: Renta de los corredores y otros intermediarios de bienes y servicios.
- Art. 20 N° 5: Rentas no incluidas en los números anteriores.

⁹⁶ Por ejemplo, la renta presunta agrícola y minera.

⁹⁷ El Art. 14 ter contiene una hipótesis en que el contribuyente que determina su renta efectiva de primera categoría puede acogerse a un sistema simplificado de contabilidad. Este artículo establece que, cumpliéndose ciertos requisitos, los contribuyentes que determinen su renta efectiva de primera categoría en base a contabilidad completa, podrán acogerse a un sistema de tributación y contabilidad simplificado,

También, por regla general, estos contribuyentes tributan sobre rentas devengadas⁹⁸, entendiéndose por tal, aquella sobre la cual se tiene un título o derecho, independientemente de su actual exigibilidad y que constituye un crédito para su titular.⁹⁹

Los contribuyentes también pueden tributar sobre rentas percibidas, es decir, sobre aquella renta que ha ingresado materialmente al patrimonio de una persona¹⁰⁰. Esta es la regla general materia de impuesto global complementario y adicional.

Cuando hablamos de la operación de la asociación o cuentas en participación debemos recordar que una de sus características más salientes es que, el negocio lo realiza uno de los asociados, el gestor, bajo su propio nombre y su crédito personal, siendo reputado único dueño en las relaciones externas que genera la participación.

De esto se desprende que la asociación en sí, no es contribuyente pues no se trata de una persona natural o jurídica, ni de un administrador de bienes ajenos afectados a impuestos¹⁰¹.

Cabe señalar que la Ley de la Renta regula especialmente ciertos tipos de contribuyentes como las comunidades hereditarias, no hereditarias, sociedades de hecho, patrimonios fiduciarios y la situación de los cónyuges, sin embargo, no hace referencia a la asociación o cuentas en participación.

que se expresa principalmente en la forma de determinar la base imponible del impuesto y en la liberación de obligaciones contables que hacen más gravoso el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

⁹⁸ Un caso de excepción lo constituye el Art. 14 bis de la Ley de la Renta que establece que aquellos contribuyentes de contribuyentes obligados a declarar renta efectiva de acuerdo a contabilidad completa, cuyas ventas no superen un promedio anual de 3.000 UTM en los tres últimos ejercicios podrán optar por pagar los impuestos anuales de primera categoría y global complementario y adicional, en base a los retiros en dinero o especies que se efectúen.

⁹⁹ Art. 2 N° 2 de la Ley de la Renta.

¹⁰⁰ Art. 2 N° 3 de la Ley de la Renta.

¹⁰¹ Art. 8 N° 5 del Código Tributario.

Lo que a nuestro juicio es determinante, es que la asociación o cuentas en participación no constituye una persona jurídica ni posee un patrimonio propio, por lo que no es susceptible de ser considerado como un sujeto de imputación de derechos y obligaciones características que se encuentra implícita en la definición de contribuyente del Art. 8 N°5 del Código Tributario.

Entonces, si la asociación o cuentas en participación no se encuentra obligada al pago de impuestos, es decir, no reúne las características para ser considerada como contribuyente, será el gestor quién deberá responder por los impuestos generados en el giro propio de la asociación.

El Art. 28 del Código Tributario confirma lo señalado en el párrafo anterior. En efecto, dicho artículo señala que el gestor será responsable exclusivo del cumplimiento de las obligaciones tributarias referentes a las operaciones que constituyan el giro de la asociación.

Por lo tanto, para determinar si las rentas de primera categoría provenientes del giro de la asociación, tributarán en base a renta efectiva, según contabilidad completa o no, o bien en base a renta presunta, habrá que tener en consideración a la persona del gestor.

Si el socio gestor determina su renta efectiva de primera categoría en base a contabilidad completa, entonces los resultados provenientes de la operación de la asociación deberán determinarse de acuerdo a las mismas normas. A esta misma conclusión debe arribarse si es que el gestor cumple alguno de los supuestos que le permitiesen tributar en renta presunta o bien en renta efectiva en base a algún sistema de tributación simplificada¹⁰².

¹⁰² Son ejemplos de sistemas de tributación simplificado, los contemplados en los Arts. 14 bis y 14 ter. Al respecto ver notas 88 y 89.

En definitiva, y atendido a que la asociación o cuenta en participación no es propiamente un contribuyente de primera categoría, la tributación de las rentas provenientes de su operación quedan determinadas por las características que reúna la persona del socio gestor. Por ejemplo, si el socio gestor es un contribuyente que determina su renta efectiva de primera categoría en base a contabilidad completa, entonces las rentas que las operaciones de la participación generen, se someterán a las mismas reglas. Esto es consecuencia directa del hecho que el socio gestor sea reputado único dueño del negocio en sus relaciones externas.

El Servicio ha señalado que el tratamiento tributario aplicable a la asociación o cuentas en participación dependerá de la actividad que desarrollen los integrantes de dicho contrato. En este sentido, señala expresamente que, si las personas por la actividad que desarrollan están obligadas a declarar la renta efectiva acreditada mediante contabilidad completa o simplificada, bajo esa modalidad debe cumplir con sus obligaciones tributarias. En caso contrario, si por la actividad que desarrollan conforma a las normas de la Ley de la Renta, están obligadas a declarar en renta presunta, bajo ese régimen deben cumplir con sus exigencias tributarias.¹⁰³

Otro punto importante a analizar es el que dice relación con el cumplimiento de ciertas obligaciones tributarias accesorias¹⁰⁴ como la inscripción del contribuyente en el registro de RUT, el aviso de inicio de actividades, la comunicación de ciertas modificaciones, y el aviso de término de giro.

¹⁰³ Oficio N° 2329 de 2003.

¹⁰⁴ Patricio Figueroa define obligación tributaria como aquella por la cual un sujeto debe dar a otro, que actúa ejerciendo el poder tributario, una determinada suma de dinero, en virtud de un mandato de la ley. Señala que en la obligación tributaria se reconocen dos sujetos: el sujeto pasivo o contribuyente, que es quien se encuentra obligado a entregar una suma de dinero al otro sujeto, que es el acreedor o sujeto activo, representado, generalmente, el Fisco. Esta obligación tributaria debe emanar de la Ley y, para que nazca, se requiere que se produzca el hecho previsto por la norma, es decir, el hecho gravado. Figueroa, Patricio. "Manual de Derecho tributario, El impuesto a la renta". 1997, Pág. 99.

En consideración a esto, la obligación de cumplir con ciertos requisitos como los de dar aviso de inicio de actividades, inscripción en el registro de RUT, etc., no constituyen propiamente una obligación tributaria, por lo que parte de la doctrina las ha denominado como obligaciones tributarias accesorias.

A este respecto, nuevamente hay que señalar que la asociación o cuenta en participación, no es un contribuyente propiamente tal, y que las obligaciones tributarias que deban cumplirse para la adecuada consecución de los fines perseguidos por el contrato de participación, deben ser satisfechas por el socio gestor.

En consecuencia, será el socio gestor quien deberá, por ejemplo, dar aviso de inicio de actividades que le permitan desarrollar los objetivos de la participación.

Consideremos, además, que por ser la participación un contrato oculto para los terceros, el cumplimiento de obligaciones tributarias accesorias sólo podrá ser exigido al socio gestor, quien en definitiva, es la cara externa del contrato.

En este mismo sentido, si con ocasión de la operación de la asociación o cuenta en participación se requiriese contratar personal que permitiese su adecuado funcionamiento, será el socio gestor el titular de la obligación de realizar las retenciones correspondientes, permaneciendo el socio partícipe como un tercero ajeno a dicha relación laboral.

En términos prácticos, si para la realización de los negocios de la asociación, el socio gestor contrata personal, será él quien deberá retener y enterar a las arcas fiscales el impuesto único al trabajo y el 10% correspondiente a la tasa provisional de dicho impuesto.

A continuación analizaremos dos situaciones ampliamente consultadas por los contribuyentes que desean celebrar un contrato de asociación o cuentas en participación, y que dice relación con los Pagos Provisionales, el Fondo de Utilidades Tributables y la Corrección Monetaria.

2.4.1.- Tratamiento tributario aplicable a los Pagos Provisionales Mensuales en el contrato de asociación o cuentas en participación

Los Pagos Provisionales Mensuales (en adelante, “PPM”) son pagos que tienen como finalidad cubrir los impuestos anuales a la renta, y son efectuados mensualmente por los contribuyentes en forma obligatoria o voluntaria. El monto de los PPM puede ser determinados de acuerdo a una tasa variable o tasa fija, que se aplica sobre los ingresos brutos ¹⁰⁵ obtenidos por el contribuyente.

Por regla general, los contribuyentes sometidos obligatoriamente al sistema de PPM deben efectuar su pago a más tardar el día 12 del mes siguiente de la obtención de los ingresos brutos. Si el día fuere sábado, domingo o festivo, el plazo se entiende prolongado hasta el primer día hábil siguiente. Por su parte, los contribuyentes que deseen efectuar pagos voluntarios pueden hacerlo en cualquier día hábil del mes. ¹⁰⁶

Es importante destacar que los contribuyentes de primera categoría sometidos obligatoriamente al sistema de pagos provisionales mensuales pueden optar por suspender su cumplimiento cuando los resultados de la empresa reflejen pérdidas tributarias. Tal suspensión opera sólo respecto de los pagos correspondientes a los ingresos brutos del trimestre inmediatamente siguiente a aquel en que se determinó el resultado negativo. ¹⁰⁷

Si producto de la imputación de los pagos provisionales obligatorios, voluntarios y retenciones, a los impuestos a la renta correspondiente al año tributario se produce un remanente a favor del contribuyente, éste es devuelto por el Servicio de Tesorerías

¹⁰⁵ El Art. 29 de Ley de Impuesto a la Renta señala que son ingresos brutos todos aquellos ingresos que tiene un contribuyente y que derivan de la explotación de bienes o actividades gravadas en la primera categoría. Por regla general, los ingresos no renta enumerados en el el Art. 17 de la Ley de Impuesto a la Renta no son considerados como ingresos brutos, salvo los señalados en los N°s 25 y 28.

¹⁰⁶ La Circular N° 16 de 1991 aborda ampliamente el tratamiento tributario aplicable a los PPM.

¹⁰⁷ No se pueden acoger a esta suspensión las empresas acogidas al régimen optativo del artículo N°14 bis.

dentro de los 30 días siguientes a la fecha en que venza el plazo para la presentación de las declaraciones anuales de renta. Estos remanentes son reajustados de acuerdo con la variación del Índice de Precios al Consumidor en el período.

Considerando lo explicado en los párrafos anteriores, la interrogante en torno a quien debe dar cumplimiento a la obligación de realizar PPM surge inmediatamente. La respuesta debemos buscarla en el tantas veces mencionado Art. 28 del Código tributario, en la naturaleza de la asociación o cuentas en participación y en los pronunciamientos del Servicio.

Al respecto, el Servicio ha señalado que atendida las instrucciones impartidas en la Circular N° 29/99, habría que distinguir si es que se puede probar o no la efectividad, condiciones y monto de la participación.

Así lo confirma el Oficio N° 14 de 2001 al establecer que cada integrante de la asociación debe dar cumplimiento por separado de dichas obligaciones tributarias (entre ellas el pago de los PPM), en la medida que se pruebe la efectividad, condiciones y monto de la respectiva participación.

Coherentemente con lo anterior, el Servicio ha confirmado el criterio expuesto a través del Oficio N° 2920 de 2005. Ante la consulta de un contribuyente sobre el tratamiento tributario aplicable a un contrato de asociación o cuenta en participación celebrado entre un comercializador de vehículos motorizados y una sociedad financiera, el Servicio ha dejado claramente establecido que, si se prueba la efectividad, condiciones y monto de la participación, “cada uno de sus asociados deberá solventar sus pagos provisionales mensuales por los ingresos brutos que deriven de la asociación.”

Entonces, a modo de síntesis, según se desprende de las instrucciones impartidas por el Servicio, para determinar quien es el obligado al pago de los PPM hay que distinguir si es posible o no, probar la efectividad, condiciones y monto de la participación.

Si no es posible probar la efectividad, condiciones y monto de la participación, será el gestor el obligado a enterar a las arcas fiscales lo que corresponda por PPM. En caso contrario, si se logra probar la efectividad condiciones y monto de la participación, cada socio, gestor y partícipe, deberán asumir de manera independiente el pago de los PPM. Ahora bien, lo anterior genera una nueva interrogante. Como señalamos en párrafos precedentes, los PPM son pagos que se determinan sobre la base de ingresos brutos, es decir, sobre aquellos ingresos que derivan de la explotación de bienes o actividades gravadas en la primera categoría.

También, como hemos señalado al estudiar la estructura del contrato de participación, su finalidad es dividir entre los asociados, las ganancias o pérdidas en la proporción convenida. Lo anterior implica que lo que se debe distribuir son los resultados positivos o negativos que se generen por la asociación y no los ingresos brutos originados por la misma.

Entonces, si se prueba la efectividad, condiciones y monto de la participación, y por consiguiente, tanto el gestor como el partícipe deben cumplir, separadamente, con el pago de los PPM, surge la pregunta en relación con la base sobre la cual se deben determinar dichos PPM, teniendo en consideración que lo que se distribuye son ganancias o pérdidas, y no ingresos brutos.

A este respecto, el Servicio ha dado respuesta a este problema señalando que en el caso del gestor no existe inconveniente para determinar el monto de los PPM pues este, al ser reputado como único dueño del negocio y la cara externa del mismo, obtiene ingresos

brutos provenientes de la participación, mas allá que lo que en definitiva debe distribuirse entre los asociados sean las ganancias o pérdidas.

Por su parte, el socio partícipe que, como señalamos, sólo participa de los resultados de la asociación y no de los ingresos brutos de este, deberá determinar sus PPM sobre la base de la utilidad que le corresponda mensualmente en la participación.

Confirmando lo anterior, el Servicio ha señalado que, respecto del partícipe, el ingreso bruto base del pago provisional mensual estará constituido por la utilidad líquida que le corresponda en la asociación y no la proporción o parte que le corresponda en el contrato aplicada sobre los ingresos brutos de la asociación.”¹⁰⁸

Por consiguiente, si no se prueba la efectividad, condiciones y monto de la participación, el gestor deberá dar cumplimiento al pago de los PPM determinados sobre la base de los ingresos brutos provenientes de la participación. En este punto hay que considerar, además, que el socio gestor debe consolidar sus resultados propios, con los de la participación.

Si por el contrario, se prueba la efectividad condiciones y monto de la participación, el gestor deberá determinar el monto de los PPM sobre la base de los ingresos brutos descontada la participación que por el periodo corresponda al partícipe¹⁰⁹, mientras que el socio partícipe determinará el monto de sus PPM tomando como base la utilidad que le corresponda en la participación.

Otro aspecto de los PPM que reviste dudas en torno a su tratamiento, es el relativo a la posibilidad de suspender el pago de los mismos en caso que el contribuyente presente pérdidas tributarias.

¹⁰⁸ Oficio 2920 de 2005.

¹⁰⁹ En este sentido, Oficio N° 2920 de 2005.

Como señala el Art. 90 de la Ley de la Renta, los contribuyentes de primera categoría que determinen pérdidas tributarias en un año comercial, podrán suspender los PPM correspondientes a los ingresos brutos del primer trimestre del año comercial siguiente.

El Servicio no se ha pronunciado al respecto, sin embargo la solución podría desprenderse del tratamiento que hemos expuesto respecto del pago de los PPM.

En efecto, si no se prueba la efectividad, monto y condiciones de la participación, será el gestor quien podrá suspender el pago de los PPM en caso de presentar pérdidas tributarias de acuerdo a las normas del Art. 90 de la Ley de la Renta.

Si por el contrario, se prueba la efectividad, condiciones y monto de la participación, y por consiguiente, tanto el socio gestor como el socio partícipe deben dar cumplimiento de manera independiente a las obligaciones tributarias provenientes de la participación, entonces, la facultad de suspender el pago de los PPM podrá ser impetrada ya sea, por el socio gestor o por el socio partícipe, cuando, en uno u otro caso, presenten pérdidas tributarias en sus operaciones consolidadas.

2.4.2. Tratamiento tributario aplicable al Fondo de Utilidades Tributables en relación con el contrato de asociación o cuentas en participación

La reforma que introduce la Ley N° 18.293, publicada en el Diario Oficial el 31 de enero de 1984, y que la da la fisonomía a nuestro actual sistema de tributación a la renta, no contempló un mecanismo idóneo para llevar el adecuado control de la determinación y registro de las utilidades acumuladas por las empresas y que de acuerdo con la nueva normativa, estarían pendientes de tributación mientras estas no fueran retiradas o distribuidas a los contribuyentes de impuesto global complementario o adicional.

Atendida esta circunstancia, el Servicio haciendo uso de las facultades que le confiere tanto el Código Tributario como su Ley Orgánica¹¹⁰, instruyó sobre la necesidad de llevar un registro que permitiese controlar el estado de las utilidades en consideración a la nueva estructura tributaria.

En atención a esto, a través de la Resolución Exenta N° 891 de 1985¹¹¹, estableció de manera obligatoria que los contribuyentes de primera categoría que determinen su renta efectiva de acuerdo a las normas de contabilidad completa y balance general, deben llevar, de manera obligatoria, un libro especial que denominó “Registro de la Renta Liquida Imponible de Primera Categoría y de las Utilidades Tributables”.

Recién en 1990, a través de la Ley N° 18.985¹¹², el Fondo de Utilidades Tributables (en adelante, “FUT”), es incorporado a la legislación nacional. Esta Ley incorpora la letra A), número 3º, del Art. 14 de la Ley de la Renta, que contiene la columna vertebral del FUT.

Posteriormente, el Servicio a través de la Resolución Exenta N° 2154 de 1991¹¹³, reglamentó el funcionamiento del FUT. Esta resolución se encuentra vigente.

En adición, el Servicio ha dictado numerosos pronunciamientos que abordan diversas dudas interpretativas de los contribuyentes respecto del FUT.

¹¹⁰ Decreto con Fuerza de Ley N° 7, que fija el texto de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos y adecua disposiciones legales que señala. Publicado en el Diario Oficial el 15 de octubre de 1980. Actualizado el 15 de marzo de 2006.

¹¹¹ Resolución Exenta N° 891 de 2 de Abril de 1985, modificada por Resolución Exenta N° 738 de 13 de junio de 1986.

¹¹² Ley N° 18.985, Establece Normas Sobre Reforma Tributaria. Publicada en el Diario Oficial el 26 de Junio de 1990.

¹¹³ Resolución Exenta N° 2154 de 19 de Julio de 1991.

La regulación legal más relevante que se refiere al FUT, sus adiciones o deducciones, se encuentra en los Arts. 14, 21, 54 y 62 de la Ley de la Renta.

El FUT es un registro obligatorio que deben llevar aquellos contribuyentes que determinan su renta efectiva de primera categoría en base a contabilidad completa y balance general, que da cuenta de las utilidades obtenidas por dichos contribuyentes y que se encuentran pendientes de tributación a nivel de impuesto global complementario o adicional. Adicionalmente, en él se registran, la antigüedad y origen de las utilidades, para efectos de determinar los créditos asociados a los retiros y distribuciones.¹¹⁴

También permite conocer el destino que han tenido las utilidades, ya sean propias o generadas por otras empresas en que el contribuyente tenga participación, y que se encuentren pendientes de tributación, o bien, las pérdidas tributarias determinadas, los gastos rechazados que constituyen retiros presuntos y las presunciones de retiros de utilidades del Art. 21 de la LIR.¹¹⁵

Si el saldo del FUT es positivo, dichas utilidades corresponden a utilidades acumuladas en la empresa, y que son susceptibles de ser retiradas o distribuidas a los propietarios de las mismas. Si por el contrario el saldo del FUT es negativo, indicará la existencia de pérdidas tributarias acumuladas y/o las partidas señaladas en el inciso primero del Art. 21 de la Ley de la Renta.

En definitiva, el FUT representa todas aquellas utilidades que constituyen flujos tributarios efectivos que los dueños de las empresas han decidido no retirar, sino que invertirlas al interior de ellas, postergando con esto su tributación.¹¹⁶

¹¹⁴ Sergio Endress define el Fondo de Utilidades Tributables como una creación legal, consistente en un registro extracontable, cuya finalidad es controlar la tributación de las rentas empresariales de los propietarios mediante la regulación del orden y calidad de las cantidades que pueden entregarse a estos desde la empresa.” Endress, Sergio, “Tributación del Propietario de Empresas”. 2006, Pág. 69 y 70.

¹¹⁵ Catrilef, Luis. “Fondo de Utilidades Tributables”. 2003, Pág. 24

¹¹⁶ Catrilef, Luis. Ob. cit, Pág. 24, 25

Explicado lo anterior, debemos analizar la situación del FUT en el contrato de asociación o cuentas en participación.

A este respecto, el Servicio a través de la Circular 29/99 ha establecido el criterio general aplicable al FUT en la asociación o cuenta en participación, el cual ha sido posteriormente complementado a través de diversos oficios.

Nuevamente, el criterio determinante es la prueba o no, de la efectividad, condiciones y monto del contrato de asociación o cuentas en participación.

El Servicio ha dicho en reiteradas ocasiones que los socios, gestor y partícipe, deberán asumir de manera independiente, el cumplimiento de todas las obligaciones tributarias que digan relación con el contrato de participación, si es que se prueba la efectividad, condiciones y monto de la participación.

La solución respecto al FUT sigue esa misma línea. En un primer momento, la Circular 29/99 no deja suficientemente claro quien queda, en definitiva, obligado a llevar el FUT, sino sólo se refiere a la persona del gestor en cuanto a la forma de confeccionar el FUT en caso de existir dentro de sus operaciones un contrato de participación.

En ese sentido, la Circular citada establece que la participación que corresponde al partícipe no debe ser incluida en el FUT del socio gestor pues en él sólo deben incluirse las partidas susceptibles de ser declaradas por los empresarios individuales, socios de sociedades de personas o accionistas de sociedades anónimas, para los efectos del impuesto global complementario o adicional.¹¹⁷

Posteriormente el criterio del Servicio es aclarado a través del Oficio N° 307 de 2000. Al respecto señala que, en caso de probarse la efectividad, condiciones y monto de la

¹¹⁷ Confirmando este criterio Oficio N° 2329 de 2003.

participación, el partícipe se encontraría obligado a llevar contabilidad completa y el registro del FUT.

Este oficio señala expresamente que “de acuerdo al nuevo tratamiento tributario dispuesto para la asociación o cuentas en participación, cuando se pruebe el negocio común entre las partes (...), el partícipe se encuentra sujeto a las normas contenidas en el artículo 14, letra A, de la Ley de la Renta, y por tanto, obligado a llevar contabilidad completa y el Registro del Fondo de Utilidades Tributables respecto de la participación que le corresponda en dicha asociación, ya que de conformidad a las instrucciones de la citada Circular N° 29, él es el responsable de todas las obligaciones tributarias respecto de la participación que le corresponde en el mencionado contrato.”¹¹⁸

Considerando lo anterior, si no se prueba la efectividad, condiciones y monto de la participación, entonces será el gestor quien deberá llevar el FUT si es que se cumplen los requisitos para que ello fuere necesario.

En el caso que se pruebe la efectividad, condiciones y monto de la participación tanto el socio gestor como el socio partícipe están obligados a llevar FUT por los resultados que le correspondan en la participación.

Adicionalmente, el Servicio establece que en esta circunstancia, el socio partícipe además de llevar FUT, deberá determinar sus rentas respecto de la asociación, en base a contabilidad completa.

Como se puede apreciar, el Servicio interpreta analógicamente el Art. 28 del Código Tributario y la hace extensivo al impuesto de primera categoría, además de imponer la exigencia de llevar FUT y contabilidad completa al partícipe, en caso de probarse la efectividad condiciones y monto de la participación.

¹¹⁸ *Ibíd.*

2.4.3. La Corrección Monetaria en el contrato de asociación o cuentas en participación

El Art. 41 de la Ley de la Renta, establece una serie de agregaciones y deducciones que debe realizar el contribuyente a la renta líquida¹¹⁹ con el fin de corregir los efectos de la inflación y poder, en definitiva, aplicar las normas tributarias sobre valores reales. Esto es lo que se conoce como Corrección Monetaria. Este artículo establece que los contribuyentes que determinen sus rentas efectivas de primera categoría en base a contabilidad completa, deberán reajustar anualmente su capital propio y los valores o partidas del activo y del pasivo exigible, conforme a una serie indicaciones.

Entonces, debemos determinar quien deberá aplicar las normas de corrección monetaria. La tesis del Servicio queda claramente establecida en un oficio de 1981, donde se señala que los bienes del activo inmovilizado cedidos por el socio partícipe a la asociación, tienen la calidad de un aporte de capital que pasa a formar parte del capital propio tributario del gestor, y que, por lo tanto, es este quien queda sujeto a las normas de corrección monetaria.

Según BLANCHE, los bienes que se aportan a la asociación ya sea en dominio, así como en uso o usufructo, así como la obligación correlativa de restituirlos, cuando corresponda, constituyen activos y pasivos del gestor, que quedarían sujetos a las normas de corrección monetaria del Art. 41 de la Ley de la Renta.¹²⁰

Es importante destacar que el hecho que los bienes aportados en virtud del contrato de participación pasen a formar parte del capital propio tributario del socio gestor, tiene también consecuencias a nivel de la Ley de rentas Municipales¹²¹.

¹¹⁹ Renta Líquida = Ingresos brutos – Costos – Gastos.

¹²⁰ Blanche, Bartolomé. Ob. Cit. Pág. 66.

¹²¹ Decreto Ley N° 3.063 de 1979, sobre Rentas Municipales.

La Ley de Rentas Municipales establece que el ejercicio de toda profesión, oficio, industria, comercio, arte o cualquier actividad lucrativa secundaria o terciaria, sea cual fuere su denominación, está sujeta a una contribución de patente municipal. Según esta Ley, la determinación de la patente municipal se calcula en base a una alícuota sobre el capital propio del contribuyente, de manera que si el bien aportado pasa a formar parte del capital propio del gestor, claramente contribuye a incrementar el valor de su patente municipal.

Lo anterior confirma que al aporte efectuado en el marco de un contrato de asociación o cuenta en participación importa la enajenación del bien aportado, situación que es desconocida por el Servicio a nivel de IVA.

3. Tratamiento tributario aplicable a los resultados y su distribución, en el contrato de asociación o cuentas en participación

La definición legal de la asociación o cuentas en participación contenida en el Art. 507 del Código de Comercio, establece que esta es un contrato en que las partes toman interés en torno a la realización de una o varias operaciones mercantiles, instantáneas o sucesivas, que ejecuta uno de ellos, bajo su propio nombre y crédito personal, con cargo a rendir cuentas y distribuir entre los asociados las ganancias o pérdidas en la proporción convenida.

Es claro entonces, que el contrato de participación genera, por una parte, la obligación de rendir cuenta a los partícipes respecto de los resultados del negocio asociativo, y consecuentemente con aquello, la obligación de distribuir los resultados positivos o negativos del mismo.

A partir de la Circular 29/99, que es el eje central de la tributación del contrato de participación, el Servicio ha derivado el tratamiento que debemos darle a los resultados en este negocio asociativo.

Considerando lo anterior, para poder determinar la forma como distribuir los resultados de la asociación o cuentas en participación, y por consiguiente, sobre quien pesa la obligación de declarar y pagar los impuestos, hay que tener en cuenta lo señalado por la Circular 29/99, y por consiguiente, distinguir si es que se prueba o no la efectividad, condiciones y monto de la respectiva participación.

El criterio expuesto en la Circular 29/99 establece que, en los casos en que se pruebe la efectividad, condiciones y monto de la respectiva 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 encargo fiduciario. En caso contrario, el gestor será el responsable exclusivo del cumplimiento de las obligaciones tributarias provenientes de las operaciones de la asociación.

A este respecto, el Servicio ha señalado que en el caso que tanto el gestor como el partícipe asuman las obligaciones tributarias de manera separada respecto del resultado de la participación no implica que dichos socios deban determinar de manera independiente el resultado tributario de la participación.

Cuando nos encontramos frente a un contrato de asociación o cuentas en participación donde se prueba la efectividad, condiciones y monto de la misma, se gatilla el cumplimiento separado de las obligaciones tributarias por parte de los socios, pero respecto del resultado determinado por la asociación.

Lo anterior es confirmado por el Servicio a través del Oficio N° 5266 de 2003 al señalar que el hecho de probarse la efectividad, condiciones y monto de la participación no

significa que el gestor y los partícipes deban en forma independiente determinar el resultado tributario de su participación, sino que deben hacerse cargo de la tributación con los impuesto de primera categoría y global complementario o adicional, en la parte que les corresponda, del resultado tributario que determine la asociación.

En consecuencia, podemos sostener que el resultado de la asociación debe ser determinado por el socio gestor, y que como tal debe reflejarse en sus libros contables, pues es él quien desarrolla el negocio para el cual fue pactado el contrato. Así lo ha entendido el Servicio al señalar que en caso que se pruebe la efectividad condiciones y monto de la participación, el socio partícipe que declare sus rentas en base a renta efectiva deberá acreditarlas con los libros contables del gestor.¹²²

Un punto importante de análisis es el que dice relación con la posibilidad que tienen el socio gestor y el socio partícipe de compensar los resultados de la participación, con los resultados de sus negocios particulares. El Servicio ha sostenido reiteradamente la factibilidad de esta alternativa.

Un antiguo oficio de 1998¹²³ señaló que de no probarse la efectividad, condiciones y monto de la participación, el gestor, para efectos del cumplimiento del impuesto de primera categoría, está facultado para compensar los resultados positivos obtenidos de la cuenta en participación con los resultados negativos obtenidos de sus propios negocios o actividades que desarrolle en forma particular o al margen de la cuenta en participación, ya que conforme a lo dispuesto por la citada norma legal, él es el contribuyente para

¹²² Oficio N° 2329 de 2003 establece lo siguiente: “Si las citadas personas de acuerdo con las normas de la Ley de la Renta, están obligadas a declarar la renta efectiva de su actividad, ésta deben acreditarla con los libros contables del gestor, puesto que en dichos registros es donde quedan establecidas todas las operaciones que digan relación con la citada asociación; medio de prueba que, además, debe ser complementado con la escritura notarial en donde se establece el monto de los aportes que conforman la participación y la forma y condiciones en que se debe repartir el resultado que se obtenga del mencionado contrato.”

¹²³ Oficio N° 506 de 1998.

todos los efectos tributarios, o mejor dicho, respecto de las cuentas en participación la Ley considera como contribuyente únicamente al gestor, no así al partícipe.

El mismo oficio sostiene en el caso que el socio gestor compense los resultados positivos obtenidos en la participación con las pérdidas generadas en sus otras actividades, absorbiendo de esta forma la totalidad de las utilidades generadas en la primera, no obsta a que el socio partícipe deba cumplir con sus obligaciones tributarias en la medida que se acredite la efectividad, condiciones y monto de la participación.¹²⁴

Sin perjuicio de ser este oficio previo a la Circular 29/99 el criterio actual se mantiene en la misma línea.

En efecto, el Oficio N° 364 de 2000 señala que en el caso en que, tanto el socio gestor como el partícipe deban asumir de manera independiente las obligaciones tributarias respecto del resultado positivos o negativos que se determine por la participación, cada integrante podrá computar o compensar los resultados producidos en la participación con aquellos generados de otras actividades que desarrollen las referidas personas al margen de la asociación.

En definitiva, nuevamente debemos distinguir si se prueba o no la efectividad, condiciones y monto del contrato de participación.

Si no se prueban estas circunstancias, sólo el gestor esta autorizado para compensar los resultados obtenidos a través del contrato de participación con los resultados obtenidos en otros negocios particulares. En esa misma línea, el gestor es quien se encuentra

¹²⁴ En este sentido el Oficio N° 506 de 1998 señala: “En consecuencia, y respondiendo las consultas de las letras e) y f) del N° 1 precedente que son las únicas que tienen incidencia tributaria, cabe expresar que el partícipe sobre la participación que le corresponde en la utilidad de la asociación o cuenta en participación, está obligado a tributar con los impuestos global complementario o adicional, independientemente que el gestor para los efectos del cumplimiento del impuesto de Primera Categoría que le afecta como empresa, haya absorbido en su totalidad o en una parte, la utilidad obtenida en dicha asociación por pérdidas tributarias generadas en sus propias actividades.”

obligado a declarar y pagar el impuesto de primera categoría que genere la participación, así como también, declarar y pagar el impuesto global complementario o adicional, según corresponda.

En esta hipótesis surgen una serie de dudas en relación con como distribuir las utilidades que le correspondan a los socios partícipes que se encuentren ocultos. Supongamos que el gestor es una sociedad de personas contribuyente del impuesto de primera categoría, cuyos socios son personas naturales contribuyentes de impuesto global complementario. Si la sociedad gestora distribuye utilidades a los partícipes, la tributación a nivel de impuesto global complementario deberá ser satisfecha por los socios de dicha sociedad, pudiendo imputar lo pagado como impuesto de primera categoría por la sociedad gestora, como crédito contra el impuesto global complementario. Una vez que dichas utilidades han cumplido con toda la tributación, cabe preguntarse como deben ser tratadas por el partícipe una vez que efectivamente ingresen a su patrimonio. La solución lógica en este caso sería que las utilidades distribuidas, que ya fueron declaradas y cuya tributación fue completada por los socios de la sociedad gestora, no debiesen generar efectos tributarios a nivel de los socios partícipes.

A nuestro modo de ver, esta circunstancia tampoco debiese generar problemas de justificación de inversiones por lo que el partícipe podría válidamente invertir y gastar lo obtenido en la cuenta en participación. Si bien puede suscitarse controversia en este sentido, el partícipe podrá probar que los montos que no han sido declarados por él y con los cuales ha realizado inversiones o gastos, corresponden a rentas que ya han pagado los impuestos correspondientes.¹²⁵

Ahora, si se prueba la efectividad, condiciones y monto de la participación tanto socio gestor como el partícipe podrán compensar el resultado de la participación con los resultados obtenidos en sus negocios particulares.

¹²⁵ En cuanto al tema de justificación de inversiones, ver Arts. 70 y 71 de la Ley de la Renta, y el inciso 2° del Art. 76 de la Ley de IVA. También se puede consultar la Circular N° 08 del año 2000.

Respecto del gestor es importante señalar que podrá rebajar como gasto, la participación que le corresponda al partícipe, además de no incluir dicho monto en su FUT. En esta hipótesis, la declaración y pago de los impuestos de primera categoría, global complementario o adicional, es cargo de cada socio.

En síntesis, si se prueba la efectividad condiciones y monto de la participación, los socios parte del contrato, es decir, gestor y partícipe, deberán asumir de manera independiente el cumplimiento de las obligaciones tributarias que del contrato se deriven. Adicionalmente, tanto el socio gestor como el partícipe podrán compensar sus resultados particulares con los resultados obtenidos en virtud del contrato de participación.

Sin embargo, esta solución, que en apariencia es clara, no lo es tanto y reviste una serie de complejidades.

En primer término, debemos distinguir si es que el socio partícipe es una persona natural contribuyente del impuesto global complementario o adicional, o bien, si se trata de una sociedad¹²⁶.

Si el socio partícipe es una persona natural contribuyente del impuesto global complementario o adicional, entonces se aplica la norma contenida en el Art. 28 del Código Tributario. En este caso, es el partícipe quien deberá declarar y pagar los impuestos terminales que correspondan según el caso, sobre los resultados de la participación determinados por el gestor. Adicionalmente, debemos señalar que el partícipe podrá imputar como crédito contra los impuestos terminales, el impuesto de primera categoría pagado por el gestor.

En relación con lo anterior, es dable preguntar si son aplicables las normas que dicen relación con los retiros en exceso de FUT. Para determinar los efectos de esta clase de

¹²⁶ Para estos efectos consideraremos que la sociedad es una sociedad de personas.

retiros hay que atender a la organización jurídica que adopte el contribuyente, es decir, si se trata de una sociedad de personas o de una sociedad anónima.

En el caso de la sociedad de personas el efecto principal del retiro en exceso de FUT consiste en la postergación de la tributación a nivel del socio, de los impuestos terminales, es decir, estos retiros no se consideran en la base imponible del impuesto global complementario o adicional, hasta que se produzcan utilidades tributables en la empresa.¹²⁷

En el caso de las sociedades anónimas, no se produce el efecto descrito a propósito de las sociedades de personas, por lo que las utilidades financieras distribuidas en exceso de las utilidades tributables, deben considerarse para la determinación de la base imponible del impuesto global complementario o adicional. Es decir, en el caso de las sociedades anónimas, el retiro en exceso de FUT, no posterga la tributación de los impuestos terminales a nivel del socio.

Entonces surge la pregunta de si estas normas son aplicables a la sociedad de personas, gestora de una cuenta en participación, que ha absorbido las utilidades generadas por la asociación, con pérdidas tributarias de arrastre provenientes de sus actividades al margen de dicho contrato. Si en estas circunstancias la gestora distribuye utilidades a sus partícipes, se gatilla la figura del retiro en exceso de FUT.

Si nos encontramos en el supuesto en que no se ha probado la efectividad, condiciones y monto de la participación, y son los socios de la sociedad gestora los que deben dar cumplimiento íntegro a las obligaciones tributarias provenientes de la participación, no nos cabe duda que si se produce un retiro en exceso de FUT, se postergará la tributación de los impuestos terminales hasta que en periodos posteriores, aparezcan utilidades tributables. Esta circunstancia puede generar un problema en los términos en que las

¹²⁷ Sergio Endress señala que, por regla general, el retiro en exceso en una sociedad de personas produce tres efectos: i) Proporcionalización del retiro; ii) Consolidación del FUT; iii) Postergación de la tributación en el Impuesto Global Complementario o adicional. Endress, Sergio. Ob. cit. Pág 65 y siguientes.

partes han acordado distribuir las utilidades, pues en este caso, las utilidades que pasan por los socios de la gestora difieren la tributación en su global complementario, sin perjuicio de quedar a la espera de utilidades tributables. Si no se establecen claramente los términos en que se distribuirán las utilidades, esto pudiese generar un perjuicio para el socio de la gestora, quien deberá cumplir con la tributación que fue suspendida por el retiro en exceso de FUT, cuando aparezcan utilidades tributables.

Si por el contrario, se prueba la efectividad condiciones y monto de la respectiva participación, y los partícipes son contribuyentes de global complementario, a nuestro juicio la respuesta debiese ser la misma. Es decir, si la sociedad gestora realiza retiros en exceso de FUT para pagar las participaciones que le correspondan a los partícipes contribuyentes de impuestos terminales, dichos retiros debiesen producir el efecto de postergar la tributación a nivel de los impuestos terminales.

Sin embargo, el Servicio ha establecido un tratamiento diferente. Al respecto ha señalado que el gestor puede compensar los resultados positivos obtenidos en la cuenta en participación, con los resultados negativos obtenidos en sus propios negocios, sin que ello afecte la participación que le corresponda al partícipe. Por tanto, si se prueba la efectividad, condiciones y monto de la participación, el partícipe deberá dar cumplimiento a su impuesto global complementario o adicional, independientemente que el gestor, en su totalidad o en una parte, haya absorbido la utilidad obtenida en la cuenta en participación con las pérdidas tributarias obtenidas en sus propias actividades.

Es decir, el partícipe debe dar cumplimiento a su obligación tributaria sobre la totalidad de la participación que le corresponda, sin considerar la situación tributaria del FUT del gestor.¹²⁸

¹²⁸ Oficio N° 1840 de 1998.

Si el socio partícipe es una sociedad de personas contribuyente del impuesto de primera categoría, sigue siendo poco clara. A este respecto, el Servicio hace una interpretación analógica de la segunda parte del Art. 28, que faculta al socio partícipe, contribuyente de impuesto global complementario o adicional, a elegir entre cumplir personalmente con la tributación de lo obtenido en la cuenta, o bien, radicar en el gestor la tributación completa de dichos resultados. En definitiva, el Servicio determina que si esto es posible para el partícipe contribuyente de global complementario o adicional, es también aplicable al caso del partícipe que sea contribuyente de primera categoría. Este tipo de interpretación analógica no está permitida en materia tributaria, por lo que es dable considerar que la autoridad administrativa excede sus facultades interpretativas, lesionando el principio constitucional de legalidad tributaria. No existe fundamento legal para sostener la tesis del Servicio.

En cuanto a la determinación del resultado tributario de la participación, nos parece que correcto sostener que es el socio gestor quien deberá determinar el resultado proveniente de la operación del contrato de participación, ya sea que se pruebe o no la efectividad, condiciones y monto de la participación, pudiendo incluso, rebajar como gasto tributario la participación del partícipe. Esto se condice con el hecho que es el gestor es por regla general, el llamado a dar cumplimiento a las obligaciones tributarias que genere la participación.

En este sentido, si se prueba la efectividad, condiciones y monto de la participación, las partes deberán dar cumplimiento separado a sus obligaciones tributarias teniendo en consideración el monto determinado por el gestor.

Sin embargo, este criterio puede generar algunos temas contingentes. Por ejemplo, si el socio partícipe aporta una determinada cantidad de dinero que ha obtenido de un mutuo bancario, ¿podrá rebajar como gasto tributario los intereses que se generen producto del

mutuo?. Recordemos que el Servicio ha señalado en numerosos oficios¹²⁹ que, en virtud de lo dispuesto en el Art.31 de la Ley de la Renta, un gasto, para ser considerado necesario para producir la renta, y por consiguiente, susceptible de ser rebajado en la determinación de la Renta Líquida Imponible, debe cumplir con los siguientes requisitos: i) debe relacionarse directamente con el giro o actividad que desarrolle el contribuyente; ii) deberá tratarse de un gasto necesario para producir la renta, es decir, de un desembolso de carácter inevitable u obligatorio, en relación con el giro del negocio, y en atención a su naturaleza y monto; iii) no debe estar rebajado como parte integrante del costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta; iv) debe tratarse de un gasto en que el contribuyente haya incurrido efectivamente, sea que este se encuentre adeudado o pagado; v) y, finalmente, deberá acreditarse fehacientemente ante el Servicio.

En el ejemplo descrito, el gasto financiero que representan los intereses, puede cumplir con la mayoría los requisitos, salvo el de relacionarse directamente con el giro o actividad del contribuyente. En atención a esto, nos preguntamos si el partícipe podrá rebajar de la determinación de su Renta Líquida Imponible, el gasto que representan los intereses que se devenguen del mutuo que obtuvo para aportar dinero a la asociación. La contingencia puede surgir pues el mutuo está relacionado con la renta generada por la asociación cuyo resultado es determinado por el gestor de manera independiente de la determinación de la renta del partícipe. Mas allá de que el partícipe deba dar cumplimiento a las obligaciones tributarias generadas por la asociación y pueda compensar los resultados de la asociación con sus resultados particulares, es el gestor quien determinará dichos resultados.

A pesar de ser una situación no resuelta por el Servicio, nos parece que lo más lógico sería que el partícipe pudiese rebajar validamente los gastos relacionados con la asociación en la determinación de su resultado tributario, toda vez que estos, están

¹²⁹ A modo de ejemplo, ver Oficio N° 563 del 2000.

íntimamente ligados a la generación de una renta propia, cual es la obtenida producto de la operación de la cuenta en participación.

CAPITULO III

TRATAMIENTO TRIBUTARIO APLICABLE A LA ASOCIACIÓN O CUENTAS EN PARTICIPACIÓN EN RELACIÓN CON EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

A lo largo de esta investigación, a quedado establecido que la regulación del contrato de asociación o cuentas en participación es bastante escueta. Lo es en cuanto a su regulación comercial, como también en cuanto a las normas de carácter tributario que definen su tratamiento.

Como indicamos previamente la única norma que, desde un punto de vista tributario, se avoca específicamente al contrato en estudio es el Art. 28 del Código Tributario, estableciendo los parámetros generales de su tributación.

En su primera parte, el artículo citado resuelve de manera general, que el socio gestor de una asociación o cuenta en participación, será el responsable exclusivo del cumplimiento de las obligaciones tributarias referentes a las operaciones que constituyan el giro del contrato.

En su segunda parte establece una excepción a la situación descrita en la primera parte, especialmente referida al cumplimiento de las obligaciones tributarias que dicen relación con el impuesto a la renta, específicamente respecto de los impuestos terminales – global complementario o adicional –, cuando se prueba la efectividad condiciones y monto de la participación.

Por su parte, el Servicio ha través de la Circular 29/99 ha establecido las nuevas instrucciones sobre la tributación del contrato de asociación o cuentas en participación, basándose principalmente en la interpretación de mencionado Art. 28 del Código Tributario.

Sin perjuicio que no existe norma expresa en cuanto a la aplicación del Impuesto al Valor Agregado (en adelante, “IVA”) al contrato en comento, los problemas prácticos que se han suscitado al respecto han sido resueltos por la autoridad administrativa integrando la interpretación del Art. 28 del Código Tributario, las normas comerciales que delimitan la naturaleza de la participación y las normas generales de la Ley del IVA¹³⁰.

1.- El IVA aplicable a los aportes realizados por los socios en la asociación o cuentas en participación

Como hemos visto, el contrato de participación implica la toma de interés por parte de los asociados en la realización de una o varias operaciones mercantiles, que desarrolla uno de ellos con cargo a rendir cuentas y de distribuir los resultados de esa gestión, sean estos positivos o negativos.

En este sentido, hemos considerado que la toma de interés se materializa a través del aporte al que se comprometen los socios. Obviamente, el principal aporte del gestor es la gestión del negocio y muchas veces el conocimiento de la dinámica del mismo. Por su parte, el aporte que debe efectuar el socio partícipe puede consistir en cualquier tipo

¹³⁰ Decreto Ley N° 825 sobre Ley de Impuesto a las Ventas y Servicios. Publicado en el Diario Oficial de 31 de diciembre de 1974.

de bien con contenido patrimonial, sea este corporal o incorporal, mueble o inmueble, que posea valor económico y que sea aprovechable para el objeto del contrato.¹³¹

Adicionalmente, el aporte puede realizarse transfiriendo el dominio de ciertos bienes, o transfiriendo la facultad de usar o usufructuar de dichos bienes, afectándolos al giro del contrato de participación.

Considerando lo anterior, debemos estudiar la situación de los aportes realizados por los socios partícipes tanto cuando se transfiere el dominio del aporte, como el uso o usufructo del mismo.

A este respecto, cuando nos preguntamos por la aplicación del IVA a los aportes efectuados en el contrato de asociación o cuentas en participación debemos considerar si dicho aporte constituye un hecho gravado¹³² con este impuesto.

En la Ley del IVA podemos distinguir dos clases de hechos gravados: los hechos gravados generales y los hechos gravados especiales.

Por una parte, los hechos gravados generales pueden ser de ventas o servicios, mientras que los hechos gravados especiales pueden clasificarse en aquellos que se equiparan a ventas y aquellos que se equiparan a servicios.

El hecho gravado general venta, está determinado por el concepto de venta y de vendedor que da la Ley de IVA. En este sentido, establece que deberá entenderse por venta toda convención, independiente de la designación que le den las partes, que sirva

¹³¹ La doctrina se encuentra dividida en cuanto a la posibilidad de realizar aporte en industria, sin embargo la jurisprudencia administrativa del SII no ha objetado esa posibilidad.

¹³² Contreras, Hugo y González, Leonel. "Curso Práctico de IVA". Pág 41 "El hecho gravado de cualquier impuesto corresponde al acto jurídico que permite el nacimiento de una obligación tributaria. En otras palabras, es el hecho o el conjunto de hechos al cual el legislador vincula el nacimiento de la obligación de pagar determinado tributo."

para transferir a título oneroso el dominio de bienes corporales muebles, bienes corporales inmuebles de propiedad de una empresa constructora construidos totalmente por ella, o que en parte hayan sido construidos por un tercero para ella, de una cuota de dominio o derechos sobre dichos bienes o de derechos reales constituidos sobre ellos, como, asimismo, todo acto o contrato que conduzca al mismo fin o que la ley equipare a venta.¹³³

A su vez, el legislador ha entendido que vendedor es toda persona, ya sea natural o jurídica, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho, que se dedique en forma habitual a la venta de bienes corporales muebles, sean ellos de su propia producción o adquiridos de terceros. Considera también como vendedor a la empresa constructora que se dedique en forma habitual a la venta de bienes corporales inmuebles de su propiedad construidos totalmente por ella o que en parte hayan sido construidos por un tercero para ella.¹³⁴

En consecuencia, podemos señalar que para que se configure el hecho gravado general venta deben concurrir los siguientes requisitos:

1º Debe celebrarse una convención, acto o contrato que sirva para transferir el dominio o una cuota de él, o que conduzca al mismo fin;

2º Dicha convención debe recaer sobre bienes corporales o derechos reales constituidos sobre ellos, o sobre inmuebles de empresas constructoras; en ambos casos ubicados en el territorio nacional;

3º La convención debe ser efectuada a título oneroso;

¹³³ Art. 2 N° 1 de la Ley del IVA

¹³⁴ Art. 2 N° 3 de la Ley del IVA

4° La transferencia debe ser realizada por quien tenga la calidad de vendedor;

Considerando lo anterior, hay que determinar si la transferencia del dominio del aporte efectuada por el socio partícipe, constituye un hecho gravado general venta, y por lo tanto, susceptible de afectarse con este impuesto.

Hay que tener claro que, el concepto de venta dado por la Ley de IVA es mucho más amplio que el concepto de venta dado por el Código Civil¹³⁵ para el cual, venta, es un contrato en que una de las partes se obliga a dar una cosa y la otra a pagarla en dinero.

A pesar de la amplitud del concepto de venta, el Servicio ha señalado que el aporte efectuado por el socio partícipe en virtud de un contrato de asociación o cuentas en participación, no se encontraría afecta a IVA por no tener dicho aporte, el carácter de venta de acuerdo a lo señalado por el N°1 del Art. 2 de la Ley de IVA.¹³⁶

Incluso va mas allá, y señala que las entregas efectuadas con ocasión de un contrato de asociación o cuenta en participación no se encuentran gravadas con IVA toda vez que la intención de las partes no es de transferir el dominio, ni puede considerarse al contrato de participación, como una convención que por su naturaleza sirva para transferirlo.¹³⁷

El Oficio N° 2920 de 2005 señala que sólo en la medida que aparezca que la entrega de los bienes entre las partes se efectúa con un fin distinto a la consecución de los objetivos del contrato de asociación, dicha entrega se encontraría gravada con IVA.

El tratamiento expuesto ha sido confirmado por el Servicio a través del Oficio N° 4843 de 2005.¹³⁸

¹³⁵ Art. 1793 del Código Civil.

¹³⁶ Oficio N° 4825 de 1995

¹³⁷ Oficio N° 85 de 1977

¹³⁸ El SII, ha propósito de la consulta efectuada por pequeños agricultores de berries que celebran un contrato de asociación o cuentas en participación para comercializar sus productos, ha señalado que en el

Lo anterior no es irrelevante, pues tiene importantes consecuencias respecto del aprovechamiento del crédito fiscal por parte del partícipe, lo cual será explicado al tratar la aplicación del IVA a la operación del contrato de participación.

La postura del Servicio se puede sintetizar diciendo que, en su criterio, el contrato de participación no es un contrato que por su naturaleza sirva para transferir el dominio de los bienes que se aportan, señalando además, que la intención de las partes del contrato no es la de transferir el dominio. En consecuencia, la entrega de bienes realizado por el socio partícipe no se encontraría gravado con IVA.

De esta forma, descarta la ocurrencia del hecho gravado general venta, toda vez que estima que si bien existe una convención a título oneroso, efectuada por quien tiene la calidad de vendedor¹³⁹, aquella convención, es decir, el contrato de participación, no tiene la calidad de ser un título traslativo de dominio.

Lo anterior plantea una serie de problemas prácticos en torno a la operación de la participación. Por ejemplo, en el caso de pequeños productores de un determinado bien, que celebran un contrato de participación en virtud del cual entregan su producción al socio gestor para que este lo comercialice, la venta efectuada por el gestor sería dable considerarla como venta de cosa ajena en los términos señalado por el Art. 1815 del Código Civil. Si este contrato no tiene el carácter traslativo de dominio entonces el gestor, que es reputado único dueño del negocio, no sería dueño de los bienes que vende con ocasión de la participación.

caso de cumplirse los requisitos para la existencia de este tipo contractual, “la entrega de mercadería que realicen los partícipes (pequeños agricultores) al gestor, para que este último las comercialice, no esta afecta a IVA, puesto que no tiene el carácter de transferencia a que se refiere el artículo 2º, N° 2, del D.L. N° 825, de 1974, sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.”

¹³⁹ En este punto supondremos que el partícipe aportante cumple con los requisitos necesarios para ser considerado vendedor en los términos señalados por la Ley del IVA

Como se verá mas adelante, los argumentos del Servicio para excluir la ocurrencia del hecho gravado general venta, en lo que dice relación con la asociación o cuentas en participación, son insuficientes e inconsistentes con sus propios planteamientos.

Por su parte, los hechos gravados especiales consisten en una serie de operaciones, transacciones o prestaciones que, según el caso, la Ley de IVA equipara a venta o servicio, a fin de afectarlos con ese impuesto.

En este sentido, el Art. 8 de la Ley del IVA enumera una serie de hechos que, para los efectos de esta Ley, son considerados como venta o servicios. En consecuencia, podemos encontrar situaciones que serán asimiladas a una venta o asimiladas a un servicio, lo que se traduce en la aplicación supletoria de las reglas del hecho gravado general, venta o servicio.

Revisados los hechos gravados especiales, el Servicio ha descartado la aplicación del Art. 8 letra b) de la Ley de IVA, que contiene un hecho gravado especial venta relacionado con el aporte efectuado a sociedades. Este artículo asimila a venta, los aportes a sociedades y otras transferencias de dominio de bienes corporales muebles, efectuados por vendedores, que se produzcan con ocasión de la constitución, ampliación o modificación de sociedades.

Como señalamos en el párrafo anterior, el Servicio ha señalado, a propósito de la entrega de mercancías al gestor en un contrato de participación, que dicha entrega no constituye un aporte a sociedad, excluyéndose así del hecho gravado especial a que se refiere la letra b) del Art. 8 de la Ley del IVA, toda vez que la asociación o cuentas en participación es esencialmente privada, no es persona jurídica y carece de razón social, patrimonio colectivo y domicilio, de acuerdo con lo establecido en el Art. 509 del

Código de Comercio, lo que no permite un tratamiento tributario análogo al aplicable a las compañías o sociedades.¹⁴⁰

En consecuencia, según la postura del Servicio, el aporte en dominio de bienes por parte del socio partícipe no se encuentra afecto IVA, pues no configura ni una venta, ni un hecho gravado especial equiparable a venta.

Ahora, en relación con el aporte de uso o usufructo de ciertos bienes la situación se resuelve de una manera análoga. Tanto si cede el derecho real de uso o de usufructo, se estaría transfiriendo un derecho real constituido sobre un determinado bien¹⁴¹. Por lo tanto, si concurren los requisitos para que se configure el hecho gravado venta, el aporte del uso o usufructo de un determinado bien debiese encontrarse gravada.

Sin embargo, el Servicio ha sostenido reiteradamente que, se trate de la cesión del uso de un bien corporal mueble o la cesión del uso de un espacio físico en un inmueble, dicha cesión no tiene el carácter de venta, toda vez que en un contrato de asociación la intención de las partes no es transferir el dominio de las especies entregadas, ni tampoco puede estimarse que el referido contrato sea una convención que por su naturaleza sirva para transferirlo.¹⁴²

Por lo tanto, el aporte de la cesión del uso o usufructo de determinados bienes, muebles o inmuebles, no se encuentra gravada con IVA.

Ya sea que se trate del aporte en dominio, o bien del uso o usufructo de determinados bienes, el criterio del Servicio para descartar la ocurrencia del hecho gravado IVA, se sustenta principalmente en dos circunstancias.

¹⁴⁰ Oficio N° 4825 de 1995

¹⁴¹ Como explicamos al referirnos al hecho gravado IVA, la regla general es la aplicación de este impuesto a la transferencia que recae sobre bienes corporales muebles.

¹⁴² Oficio N° 2920 de 2005

En primer lugar, señala que el contrato de participación, por su naturaleza, no sirve para transferir el dominio del aporte, o de un derecho real constituido sobre dicho aporte, y por consiguiente excluye la aplicación de este impuesto.

Y, en segundo lugar, señala que la intención de las partes de un contrato de asociación o cuentas en participación no es la de transferir el dominio de las especies entregadas.

A nuestro juicio, estos argumentos no son suficientes para sustentar la postura del Servicio.

Respecto del primer argumento, debemos recordar que la regulación general de los aportes contenida entre los artículos 2082 y 2087 del Código Civil, ambos inclusive, establece que el aporte constituye un título traslativo de dominio. En efecto, el Código Civil deja claramente establecido que el aporte puede realizarse en propiedad o en usufructo. Además, establece que en el caso del aporte en propiedad, el riesgo de la pérdida de la cosa recae sobre la sociedad, mientras que en el aporte del usufructo, el riesgo es del socio aportante. En esta línea, queda demostrado que el aporte constituye un título apto para transferir el dominio lo que en nuestro sistema debe ser complementado con un modo de adquirir.

Como señala ALESSANDRI, puede decirse que el título traslativo de dominio es la causa que habilita para adquirir el dominio, la causa remota de la adquisición del dominio.¹⁴³ El modo de adquirir, por su parte, es el hecho idóneo para producir en concreto la adquisición del derecho a favor de una persona¹⁴⁴.

¹⁴³ Alessandri, Arturo, y otros. “Tratado de los Derechos Reales”. 2001, Tomo I, Pág. 138.

¹⁴⁴ Alessandri, Arturo, y otros. “Tratado de los Derechos Reales”. 2001, Tomo I, Pág. 133.

Sin obviar que el objeto de nuestro análisis es el contrato de asociación o cuentas en participación, consideramos que el aporte constituye un título traslativo de dominio, ya sea que se trate del aporte a una sociedad o de un aporte realizado con ocasión de un contrato de asociación o cuentas en participación.

En el caso de la asociación o cuentas en participación, si bien, no constituye una sociedad, el aporte mantiene su naturaleza traslativa de dominio, siendo el gestor el autorizado para recibir dicho aporte, como para exigir el cumplimiento del mismo.

Adicionalmente, encontramos cierta inconsistencia en los argumentos del Servicio en cuanto al contrato de participación se refiere. Recordemos que la Ley de la Renta establece que el aporte que recibe el gestor de una asociación o cuenta en participación, siempre que se acredite fehacientemente, constituye a su respecto, un ingreso no renta. Además, el Servicio considera que bajo ciertas circunstancias, el aporte constituye un aumento de capital para el gestor, por lo que hace aplicable a la devolución de los aportes, las normas sobre devolución de capital.

Nos parece que, de lo anterior, puede concluirse que para efectos de la Ley de la Renta los aportes en dominio realizados por el partícipe al gestor, en virtud de un contrato de participación, constituyen un título traslativo de dominio, pues, se produce un desplazamiento del bien aportado, del patrimonio del partícipe al patrimonio del gestor. Es decir, existe una enajenación del aporte.

En cambio, en lo que al IVA se refiere, el Servicio no reconoce esta circunstancia, aplicando criterios completamente disímiles.

La tesis del Servicio en relación a que la participación es un contrato que por su naturaleza no sirve para transferir el dominio, no tiene ningún sustento jurídico.

En su segundo argumento, el Servicio, juzga un elemento volitivo de las partes, señalando que la intención de las partes en este contrato no es la de transferir el dominio.

No coincidimos con este argumento pues, si bien, la finalidad del contrato de asociación o cuentas en participación es la de realizar un determinado negocio con miras a repartirse los resultados de dicha gestión, las partes, en función de esa finalidad, pueden perfectamente tener la intención de transferir el dominio, el uso o usufructo de los aportes. No vemos mayor ningún obstáculo para que así sea.

Esto se confirma por lo señalado por la Circular 124 de 1975, que señala expresamente que en los casos en que aparezca claramente que la intención del asociado vendedor ha sido la de transferir el dominio de los bienes al gestor como por ejemplo cuando dichas entregas se han facturado como ventas.

Por lo tanto, si los socios de la cuenta en participación, pactan transferir el dominio de los bienes aportados, parece lógico que dichas transferencias, se encuentren afectas al IVA. Lo anterior es plenamente coincidente con la regulación comercial del contrato en cuestión, toda vez que consagra una plena autonomía de las partes para determinar el objeto, interés, y las condiciones de la participación.

2. El IVA aplicable a la operación de la asociación o cuentas en participación

La problemática principal que se nos presenta al estudiar la aplicación del IVA a la operación del contrato de asociación o cuentas en participación dice relación el aprovechamiento del crédito fiscal IVA.

A este respecto, debemos adelantar que la solución dada por el Servicio sobre este tema, guarda estricta relación con la solución que dicha autoridad ha dado respecto de la aplicación del IVA, a los aportes en el contrato de asociación o cuentas en participación.

El IVA es un impuesto altamente recaudatorio, y representa un alto porcentaje de los ingresos que obtiene el estado a través de su sistema impositivo.¹⁴⁵ Esto se debe principalmente a la operatoria del sistema de IVA que conlleva un alto control de cumplimiento por parte de los contribuyentes. En otras palabras, a los entes generadores de valor agregado le interesa que la cadena del IVA no se interrumpa, a fin de poder utilizar adecuadamente el sistema de crédito fiscal.

El sistema del IVA se puede explicar a través de sus características más importantes.

Podemos decir que el IVA es un impuesto que busca gravar la agregación de valor que se realiza en el proceso productivo. Atendida la complejidad de los actuales procesos productivos y a la alta especialización que ha derivado de la revolución tecnológica, es posible reconocer diversas fases dentro de la cadena productiva, cada una de las cuales agrega valor por su trabajo. Reconociendo esta realidad, dicho impuesto se recauda por parcialidades en cada fase. Para evitar que el impuesto aplicado en la primera fase esté incorporado en la base imponible del impuesto aplicable en las fases sucesivas, la Ley del IVA utiliza el método de sustracción sobre base financiera y de impuesto contra impuesto. Esto se traduce en que, para determinar el valor agregado en cada fase se toma en cuenta el total de las compras y ventas de un determinado periodo tributario, que en el caso del IVA es un mes, de manera de hacer más simple su determinación. Finalmente, para determinar el impuesto a pagar, el contribuyente debe sustraer el impuesto que ha debido soportar al comprar bienes o beneficiarse de servicios afectos (crédito fiscal

¹⁴⁵ Según los datos obtenidos del “Cálculo de los Ingresos Generales de la Nación, Ley de Presupuesto para el Año 2008” (www.direcom.cl), la recaudación por concepto de IVA actualmente corresponde aproximadamente al 45,1% del total de la recaudación fiscal por impuestos.

IVA), de lo que ha debido recargar como impuesto en los bienes que ha vendido o servicios que ha prestado (débito fiscal IVA).¹⁴⁶

Como puede desprenderse de esta breve explicación, es de vital importancia determinar cómo se aplican las normas que dicen relación con la utilización del crédito fiscal IVA.

Como lo señala el inciso 2° del Art. 20 de la Ley del IVA, el impuesto a pagar se determinará estableciendo la diferencia entre el débito fiscal y el crédito fiscal. La propia Ley establece que constituye débito fiscal mensual, la suma de los impuestos recargados en las ventas y servicios efectuados en el periodo tributario respectivo.

Por su parte, el crédito fiscal ha sido definido como el derecho que tienen los sujetos pasivos, previo cumplimiento de los requisitos legales, para compensar y subsidiariamente, obtener el reembolso de los impuestos soportados en la importación, adquisición de bienes o utilización de servicios.¹⁴⁷

Para poder aprovechar el crédito fiscal los contribuyentes de IVA, es decir, las personas naturales o jurídicas, incluyendo las comunidades y las sociedades de hecho, que realicen ventas, que presten servicios o efectúen cualquier otra operación gravada con IVA¹⁴⁸, deben cumplir con una serie de requisitos tanto de forma como de fondo.

Sin duda, el requisito formal más importante¹⁴⁹ consiste en que el impuesto soportado por el contribuyente, y que en definitiva constituirá su crédito fiscal, debe ser recargado separadamente en la respectiva factura.¹⁵⁰

¹⁴⁶ Para mayores detalles sobre las características del Impuesto al Valor Agregado consultar apuntes del Profesor Juan Manuel Baraona disponibles en la Biblioteca de la Facultad de Derecho de la Universidad de Chile.

¹⁴⁷ Emilfolrk, Elizabeth. "Impuesto al Valor Agregado". 1999, Pág. 167.

¹⁴⁸ Art. 3 de la Ley del IVA.

¹⁴⁹ Adicionalmente dichas facturas deben ser registradas en los libros especiales contenidos en el Art. 59. Según los autores este requisito se cumple a través del Libro de Compras y Ventas.

¹⁵⁰ Art. 25 de la Ley de IVA

Del Art. 23 de la Ley de IVA se puede desprender que el contribuyente tendrá derecho al crédito fiscal por la importación o adquisición de bienes o la utilización de servicios, o gastos de tipo general que digan relación con actividades del giro del contribuyente, que se encuentren afectas a este impuesto.

Es decir, el contribuyente de IVA puede aprovechar el crédito fiscal soportado en la adquisición o utilización de servicios, que se vinculen con operaciones de su giro que se encuentren, a su vez, afectas a dicho impuesto.

Como explica el N° 2 del Art. 23, no procede el derecho al crédito fiscal por la importación o adquisición de bienes o la utilización de servicios que se afecten a hechos no gravados por esta ley o a operaciones exentas o que no guarden relación directa con la actividad del vendedor.

Explicado esto, debemos determinar quien es el contribuyente de IVA en el contrato de asociación o cuentas en participación, y como se aplican las normas que dicen relación con el aprovechamiento de crédito fiscal.

Como hemos explicado, la asociación o cuenta en participación es un contrato que no constituye persona jurídica, carece de razón social, patrimonio propio y domicilio.

En adición, la regulación comercial de la cuenta en participación establece que, el gestor es reputado único dueño del negocio en las relaciones externas que produce la participación.

Por su parte, el Art. 28 del Código Tributario establece que el gestor será responsable exclusivo del cumplimiento de las obligaciones tributarias que digan relación con la operación de la participación.

En consecuencia, si en virtud de la asociación o cuenta en participación se llevan a cabo ventas o servicios de aquellos que se encuentran gravados con IVA, será el gestor quien tendrá el carácter de sujeto pasivo del impuesto.¹⁵¹

Por lo tanto, será el gestor quien deberá emitir la correspondiente boleta o factura¹⁵² por la venta o la prestación de servicios, llevar los libros que exija la ley¹⁵³, y pagar el impuesto dentro de los 12 primeros días del mes siguiente al de las operaciones¹⁵⁴.

Obviamente, la realización de ventas o servicios afectos generará el respectivo débito fiscal que podrá ser compensado con el crédito fiscal con que cuente el gestor.

En cuanto a la persona del partícipe se produce una situación muy compleja. Como señalamos en el número anterior, el Servicio ha resuelto que el aporte realizado por el socio partícipe no constituye una operación afecta al IVA, toda vez que no se configura el hecho gravado.

Lo anterior tiene un efecto no deseado pues el partícipe no podrá utilizar el crédito fiscal generado en la adquisición o producción de los bienes que aporte al contrato de participación o de otros créditos que tenga

En consideración a esto, el partícipe deberá proporcionalizar el crédito fiscal en los términos del N° 3 del Art. 23 de la Ley de IVA¹⁵⁵. Según este artículo, en el caso de la

¹⁵¹ En este sentido, Oficio N° 4825 de 1995.

¹⁵² El Art. 53 de Ley de IVA establece que los contribuyentes afectos a los impuestos de esta ley estarán obligados a emitir facturas y/o boletas. Deberán emitir Facturas “incluso respecto de sus ventas o servicios exentos, en las operaciones que realicen con otros vendedores, importadores y prestadores de servicios y, en todo caso, tratándose de ventas o promesas de venta de inmuebles o de los contratos señalados en la letra e) del art. 8, gravados con el impuesto del Título II de esta ley”. En los casos no contemplados respecto de las facturas, incluso respecto de ventas y servicios exentos, el contribuyente deberá emitir boletas.

¹⁵³ Art. 52 y siguientes de la Ley de IVA.

¹⁵⁴ Art. 64 y siguientes de la Ley de IVA.

importación o adquisición de bienes o la utilización de servicios que se afecten o destinen a operaciones gravadas y exentas, el crédito se calculará en forma proporcional.

En ese mismo sentido, el Art. 43 del Reglamento¹⁵⁶ de la Ley de IVA dispone que el IVA pagado por adquisiciones de bienes o utilización de servicios que han sido destinados a generar simultáneamente operaciones gravadas con el tributo y exentas o no gravadas con el mismo, sólo puede ser utilizado proporcionalmente de acuerdo al porcentaje que representen las operaciones gravadas del mes, en relación a la totalidad de las operaciones efectuadas en el mismo periodo.

En este sentido, el Servicio ha señalado que el partícipe que entrega mercancías con motivo de la asociación, realiza una operación no afecta al IVA, puesto que esa entrega no tiene el carácter de transferencia, esto es, no se produce como consecuencia de una venta. Al no estar gravada con el IVA la entrega de las mercancías que hace el partícipe al gestor, significa que las compras o producción de ellas, realizadas por el partícipe, tienen el carácter de adquisiciones que se han afectado a un hecho no gravado, por lo que no confieren derecho al crédito fiscal, debido a lo cual corresponderá proceder conforme a la norma sobre crédito fiscal proporcional, considerando el período tributario en que se entreguen las mercancías al gestor, o bien, no tener derecho a crédito si éste no es de utilización común.

El Servicio concluye que, por lo anterior, no corresponde plantear la posibilidad de compensar crédito fiscal del partícipe con el débito generado en las ventas efectuadas por el gestor, ya que no existe crédito fiscal por las adquisiciones del partícipe de las mercancías entregadas al gestor de la asociación o cuentas en participación.

¹⁵⁵ Sólo si el crédito es de utilización común.

¹⁵⁶ Decreto supremo N°55, de Hacienda, de 1977, que contiene el Reglamento de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios. Publicado en el Diario Oficial de 02 de febrero de 1977 y actualizado al 15 de marzo de 2006.

En consecuencia, al ser la entrega de mercaderías que realiza el partícipe al gestor una operación no afecta, el partícipe no podrá utilizar el crédito fiscal generado en la adquisición o producción de dichos bienes. Adicionalmente, si el partícipe realiza tanto operaciones afectas como no afectas, deberá calcular en forma proporcional, el crédito fiscal que tendrá derecho a utilizar.

Como señala BLANCHE, el no reconocimiento de la asociación como un título eficaz para transferir el dominio puede llevar a que se interrumpa la cadena de comercialización de los bienes produciéndose una doble tributación.¹⁵⁷

Este autor propone que, para evitar este efecto, es recomendable que en forma previa a la celebración del contrato el partícipe venda a plazo la mercadería al gestor, traspasándole indirectamente el crédito fiscal IVA, y, a continuación, aporte a la asociación el derecho personal o crédito emanado de la venta a plazo.¹⁵⁸

3. El IVA aplicable a los resultados de la participación.

En cuanto a este tema podemos decir que no presenta mayores complicaciones. Los resultados que genera la participación, sean utilidades o pérdidas, no generan ningún hecho gravado con la Ley del IVA.

Sin embargo, podría pensarse que dichos resultados pudiesen constituir la remuneración en virtud de un servicio prestado por el socio partícipe al contrato de participación. Esto sería posible en el entendido que el partícipe pudiese aportar su trabajo o industria para la consecución de los fines de la participación.

¹⁵⁷ Blanche, Bartolomé. Ob. cit, Pág. 64.

¹⁵⁸ *Ibíd.*

Como señalamos al estudiar las características de la asociación o cuentas en participación, las partes contratantes toman interés en la realización de una o más operaciones mercantiles, a través de un aporte, que en términos generales, puede consistir en cualquier bien corporal o incorporal susceptible de ser apreciada patrimonialmente.

En relación a esto, la doctrina se encuentra dividida en torno a la posibilidad que el socio partícipe pueda aportar su trabajo o industria a fin de alcanzar los objetivos propios de la participación. Esto no es problemático desde la óptica del socio gestor pues, según la regulación del contrato, es reputado único dueño del negocio en sus relaciones externas.

Sin embargo, desde la óptica del socio partícipe, la situación podría llegar a ser algo confusa.

A pesar de la discusión doctrinaria, el Servicio no ha objetado este tipo de aporte y ha aclarado su tratamiento. A este respecto ha señalado que, los aportes de industria constituyen prestaciones destinadas a obtener ganancias en el marco de la explotación de la asociación o cuentas en participación, que serán divididas posteriormente entre los socios gestores y partícipes.

Como se puede apreciar, el Servicio considera válido el aporte de industria por parte de los socios del contrato en estudio. Sin embargo, respecto del socio partícipe, podría interpretarse que dicho aporte constituye un hecho gravado servicio.

La Ley del IVA define como servicio, la acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de

remuneración, siempre que provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en los N°s. 3 y 4, del artículo 20, de la Ley sobre Impuesto a la Renta.¹⁵⁹

Como puede desprenderse de la definición transcrita, no basta con que se realice una acción o prestación por una persona a favor de otra, sino que además se requiere dicha acción o prestación debe ser remunerada.

En este sentido, el Servicio ha estimado que en el caso de la participación no existiría una prestación en los términos señalados en el concepto de servicio. En efecto, ha señalado que “dichas labores no configuran prestaciones en los términos definidos en el artículo 2° N° 2 del D.L. 825, de 1974, sino que actividades destinadas a facilitar la generación de ingresos que posteriormente serán divididos entre los asociados, por lo que en rigor no habría una prestación de una persona a otra, es decir, no tendrían como beneficiario a una persona distinta de la que los desarrollaría.”¹⁶⁰

Adicionalmente, consideramos que los resultados generados por la participación que se dividen entre los asociados no pueden ser considerados como una remuneración por el aporte de industria que podría realizar el socio partícipe.

Finalmente, el Servicio descarta la configuración del hecho gravado especial servicio contenido en la letra b) del Art. 8° de la Ley del IVA “ya que los denominados aportes industriales no podrían ser considerados aportes propiamente tales, puesto que su destinatario no es una sociedad”¹⁶¹

¹⁵⁹ Art. 2° N° 1 de la Ley de IVA

¹⁶⁰ Oficio N° 2920 de 2005.

¹⁶¹ Oficio N° 2920 de 2005.

CONCLUSIONES

La asociación o cuentas en participación es un contrato de una regulación muy escasa, tanto desde un punto de vista comercial como desde un punto de vista tributario. Sin embargo, presenta características que la hacen muy atractiva, principalmente por su simplicidad.

Como vimos a lo largo de este trabajo, la participación es un contrato esencialmente privado, donde prima ampliamente la voluntad de las partes y la desformalización tanto en su constitución como en su operación. Estas características le dan un dinamismo poco usual en los otros vehículos comerciales como las sociedades, sean éstas de personas o anónimas.

Por su carácter privado, oculto y desformalizado, resulta muy difícil estimar el nivel de utilización de esta institución dentro del tráfico comercial, sin embargo, consideramos que podría tener aplicación en negocios de mediana envergadura y que necesiten de una estructura ágil, que se pueda constituir rápidamente, sin las excesivas formalidades que, por ejemplo, requieren las sociedades.

Creemos que el hecho de que la Ley 20.190 sobre Mercado de Capitales II, haya introducido una pequeña reforma en la regulación de la asociación o cuentas en participación, es indicativo que se trata de una institución que, por lo menos, no está en desuso.

Si bien las características mencionadas hacen de la asociación o cuentas en participación un contrato bastante atractivo, su escasa regulación trae como consecuencia cierta incertidumbre respecto de los efectos prácticos que pudiesen devenir de la utilización de este contrato.

En cuanto al contrato propiamente tal, creemos que debe ser celebrado por quienes tengan la calidad de comerciantes y sobre operaciones mercantiles. En este sentido, el Código de Comercio es claro y resalta expresamente esas características.

Sin perjuicio de lo anterior, consideramos necesaria una reforma a fin de flexibilizar esta estructura. Como ocurre en otros países, nos parece suficiente con que el socio gestor tenga la calidad de comerciante, pues es él, quien desarrollará el negocio acordado bajo su propio nombre y crédito personal, pero por cuenta común.

Esto facilitaría que personas con capital, no comerciantes, celebraren este contrato con personas comerciantes que conocen un determinado negocio, a fin de repartirse los resultados. De esta forma se acercaría de manera más expedita, el capital, a aquellos que lo requieren para desarrollar una actividad productiva.

En consecuencia, a nuestro juicio, las características más importantes de la asociación o cuentas en participación se pueden resumir diciendo que es un contrato en que las partes contratantes son comerciantes, que tomen interés en una o más operaciones mercantiles y que se dividen entre los asociados las ganancias o pérdida en la proporción convenida.

Como adelantamos, la regulación tributaria del contrato de participación es aun más escasa que la regulación comercial. En este punto podemos decir que ni la Ley de la Renta ni la Ley del IVA, contienen normas que digan relación con la tributación que afecta a este tipo de contratos.

La única norma que regula la tributación del contrato de asociación o cuentas en participación es la contenida en el Art. 28 del Código Tributario.

En términos generales, el artículo en cuestión establece que el socio gestor es el único responsable del cumplimiento de todas las obligaciones tributarias que digan relación con el desarrollo de las operaciones que constituyan el giro de la asociación. En su segunda parte, establece que, excepcionalmente, si se prueba la efectividad condiciones y monto de la participación, los partícipes podrán dar cumplimiento por separado, a las obligaciones que digan relación con el impuesto global complementario o adicional.

A partir de la interpretación de este artículo, el Servicio, ha determinado los principales aspectos del régimen tributario aplicable a este tipo de contratos.

En cuanto al Impuesto a la Renta, lo determinante es que se pruebe la efectividad, condiciones y monto de la respectiva participación. Cuando esto ocurra, tanto socio gestor como el socio partícipe deberán cumplir separadamente con sus obligaciones tributarias. De lo contrario, será el gestor el responsable del cumplimiento de todas las obligaciones tributarias que digan relación con el contrato.

Si bien consideramos que el Art. 28 del Código Tributario sólo se contempla el cumplimiento tributario independiente en el caso que los partícipes sean contribuyentes del impuesto global complementario o adicional, el servicio ha extendido por analogía la aplicación de esta norma a los casos en que el partícipe es una persona contribuyente de impuesto de primera categoría. Esta interpretación si bien da solución a una deficiencia en la regulación legal de la participación, constituye abiertamente una trasgresión al principio constitucional de legalidad tributaria.

Insistimos en que esta interpretación va mas allá de lo expresamente regulado por el Art. 28 del Código Tributario.

Sin perjuicio de lo anterior, no queda suficientemente claro sí, para gatillar el cumplimiento tributario en forma separada basta que el Servicio conozca de la existencia

del contrato de participación o que exista una manifestación por parte del contribuyente, a fin de que por un acto de voluntad, deban dar cumplimiento separado a sus obligaciones.

A nuestro juicio, no basta que el Servicio conozca de la existencia del contrato pues, si bien la participación es un contrato de carácter oculto, no necesariamente debe ser secreto.

Creemos que el Art. 28 del Código Tributario debe ser interpretado como una facultad de quienes celebran un contrato de asociación o cuenta en participación, para decidir que forma de tributación es la que más les acomoda.

En cuanto al IVA, nuevamente nos encontramos ante la ausencia de normas que regulen expresamente el contrato de participación.

Por aplicación del Art. 28 del Código Tributario y las reglas generales en materia de IVA, consideramos que el sujeto pasivo de este impuesto es el socio gestor.

En relación al IVA, es indiferente que se pruebe o no, la efectividad, condiciones y monto de la participación.

Lo más problemático respecto del IVA aplicado al contrato de participación es lo que dice relación con el aporte del socio partícipe, y la posibilidad de este, para utilizar crédito fiscal soportado por en la adquisición o producción de los bienes que aporta al contrato.

En este sentido, el Servicio ha estimado que este contrato no constituye un título traslativo de dominio, por lo que no se genera un hecho gravado con IVA, lo que trae

como consecuencia que el partícipe, no pueda utilizar el IVA soportado en adquirir o producir los bienes que aporta.

A este respecto, consideramos que se requiere una reforma a la Ley o bien un cambio de criterio del Servicio, tendiente a superar este inconveniente, ya que representa un importante desincentivo a la celebración de este tipo de contratos.

Finalmente sostenemos que, tanto respecto de la tributación del contrato de participación a nivel de impuesto a la Renta como a nivel de IVA, se hace necesaria una reforma legal, toda vez que el Art. 28 del Código Tributario es a todas luces insuficiente y representa, a nuestro juicio, sólo una norma de control para el ente fiscalizador, mas no una norma que determine la forma en que dicho contrato debe tributar.

En efecto, consideramos que muchas de las inconsistencias que se pueden apreciar en el tratamiento tributario del contrato de participación se salvarían si es que se estableciese claramente que a la asociación o cuentas en participación le son aplicables las normas tributarias de las sociedades de personas. Si bien desde un punto de vista comercial puede parecer dudoso si la participación es o no una sociedad, desde un punto de vista tributario se hace necesario una definición en ese sentido, pues de esta manera, se transparentaría el tratamiento tributario aplicable a una institución que puede llegar a ser muy útil en la vida económica.

BIBLIOGRAFÍA

ALESSANDRI RODRÍGUEZ, Arturo y otros. “Tratado de los Derechos Reales”. Santiago, Chile. Editorial Jurídica de Chile. 6ª ed. 2001.

ASCARELLI, Tullio. “Sociedades y Asociaciones Comerciales”. Buenos Aires, Argentina. Editar SA. Editores. 1947.

BAEZA OVALLE, Gonzalo “Derecho Comercial de las Sociedades”. Santiago, Chile, Editorial Jurídica Conosur Ltda., 2º ed. 1998.

BAEZA OVALLE, Gonzalo. “Derecho Comercial del Derecho del Comerciante”. Santiago, Chile. Editorial Jurídica. 1º ed. 1998.

BORRONI GUTIERREZ, Patricio. “Contrato de Asociación o Cuentas en Participación”. Memoria para optar el grado de licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales. Santiago. Universidad de Chile. 1988.

BLANCHE REYES, Bartolomé. “Régimen Tributario Aplicable al Contrato de Asociación o Cuentas en Participación”. Santiago. Chile. Metropolitana Ediciones. 2ª ed. 2001.

BROSETA PONT, Manuel. “Manual de Derecho Mercantil”. Madrid, España. Editorial Tecnos S.A. 9º ed. 1991.

CATRILEF EPUYAO, Luis. “Fondo de Utilidades Tributables”. Santiago, Chile. Lexisnexis, 2ª ed. 2003.

CONTRERAS, Hugo y GONZÁLEZ, Leonel. “Curso Práctico de IVA Impuesto al Valor Agregado

CONTRERAS STRAUCH, Osvaldo. “Instituciones de Derecho Comercial”. Santiago, Chile. Lexis Nexis, 1° ed. 2004.

EMILFORK SOTO, Elizabeth. “Impuesto al Valor Agregado”. Santiago, Chile. Editorial Jurídica Congreso, 1ª ed. 1999.

ENDRESS GÓMEZ, Sergio. “Tributación del Propietario de Empresas”. Santiago, Chile. Editorial Jurídica de Chile. 2ª Edición. 2006.

FIGUEROA VELASCO, Patricio. “Manual de Derecho Tributario” Santiago, Chile. Editorial Jurídica. 2ª ed. 2007.

GARRIGUES, Joaquín. “Curso de Derecho Mercantil”. Bogotá, Colombia. Editorial Temis. 1987.

MORAND VALDIVIESO, Luis. “Sociedades”. Santiago, Chile. Editorial Jurídica de Chile. 3° ed. 2002.

PUELMA ACCORSI, Álvaro. “Sociedades”. Santiago, Chile. Editorial Jurídica de Chile. 3° ed. 2001

SANDOVAL LOPEZ, Ricardo. “Sociedades de Personas y de Capital”. Santiago, Chile, 1999.

TORM SILVA, Francisco. “El Contrato de Asociación o Cuentas en Participación”. Memoria para optar al grado de licenciado de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Pontificia Universidad Católica. Santiago, 1989.

TORRES ZAGAL, Oscar Andrés. “Derecho de Sociedades”. Santiago, Chile. Lexis Nexis. 2° ed. 2007.

VILLEGAS, Carlos Gilberto. “Tratado de las Sociedades”. Santiago, Chile. Editorial Jurídica. 1995

OFICIOS Y CIRUCULARES CONSULTADAS RESPECTO DEL CONTRATO DE ASOCIACIÓN O CUENTAS EN PARTICIPACIÓN

Esta información fue extraída de la pagina web del Servicio de Impuestos Internos, www.sii.cl.

- Circular N° 124, de 07 de octubre de 1975.
- Oficio N° 85, de 17 de agosto de 1977.
- Oficio N° 4639, de 23 de octubre de 1981.
- Oficio N° 3500, de 21 de octubre de 1988.
- Oficio N° 174, de 14 enero de 1992.
- Oficio N° 1584, de 20 de abril de 1992.
- Oficio N° 581, de 24 de febrero de 1995.
- Oficio N° 4825, de 31 de diciembre de 1995.
- Oficio N° 506, de 11 de febrero de 1998.
- Oficio N° 1840, de 14 de julio de 1998.
- Circular N° 29, de 04 de junio de 1999. Publicada en el Diario Oficial el 14 de junio de 1999.

- Oficio N° 307, de 27 de enero de 2000.
- Oficio N° 350, de 31 de enero de 2000.
- Oficio N° 364, de 31 de enero de 2000.
- Oficio N° 14, de 02 de enero de 2001.
- Oficio N° 3739, de 16 de octubre de 2002.
- Oficio N° 2278, de 29 de abril de 2003.
- Oficio N° 2329, de 07.de mayo de 2003.
- Oficio N° 5266, de 16 de octubre de 2003.
- Oficio N° 2920, de 09 de agosto de 2005.
- Oficio N° 4843, de 09 de diciembre de 2005.
- Oficio N° 4652 de 27 de noviembre de 2006.

JURISPRUDENCIA JUDICIAL CONSULTADA RESPECTO DEL CONTRATO DE ASOCIACIÓN O CUENTAS EN PARTICIPACIÓN

- Corte de Apelaciones de Santiago, Sentencia de 08 de junio de 1990. “Revista de Derecho y Jurisprudencia”, Vol. LXXXVII, Tomo I, segunda parte, sección segunda, Pág. 129.
- Corte Suprema, 28 de diciembre de 1912, Revista de Derecho y Jurisprudencia, Tomo XI, Sección 1ª, Pág. 127.
- Corte Suprema, 19 de octubre de 1964, Revista de Derecho y Jurisprudencia, Tomo LXI, Sección 1ª, Pág. 314.
- Corte Suprema, 19 de octubre de 1988, Fallos del Mes, N° 359, Pág. 354.