



Consortios, Asociaciones y Otras Formas de Organización

Introducción

Las formas como organizarse para enfrentar el desarrollo de los negocios o de las actividades que constituyen el giro principal de una empresa u organización son varias y de distinta naturaleza. El funcionamiento y operación de las actividades debe necesariamente buscar la mejor forma de organización para hacer frente a su proceso de gestión y al mismo tiempo velar porque los objetivos que se han formulado en su etapa de planificación sean cumplidos de la mejor manera posible.

En cuanto al tipo de organización social que las diferentes entidades pueden darse, dependerá de si estas tienen o no un carácter comercial y si en sus propósitos están contenidos los objetivos que persiguen un fin de lucro propiamente tal.

Si la entidad no persigue fines de lucro, entonces la ley contempla figuras jurídicas, como corporaciones y fundaciones, las que mientras se mantengan desarrollando actividades relativas a su giro como tal, es decir, operaciones propias de su esencia institucional, ley las exime de las obligaciones tributarias normales que se aplicarían a una persona que persigue fines de lucro.

Cuando la empresa se crea para buscar incrementos patrimoniales y generar en el tiempo excedente de progreso (lucro), entonces la organización cambia y se establece de acuerdo a sus propósitos el tipo de organización que mejor se adecua a las necesidades y condiciones que les permitan cumplir con los objetivos señalados. Respecto de esta última situación aparecen de acuerdo a nuestra legislación las distintas figuras jurídicas para enfrentar la operación, como son las sociedades

colectivas de responsabilidad limitada, sociedades anónimas, en comandita simple o por acciones, asociaciones o cuentas en participación, Joint Venture, Sociedades de Hecho y comunidades.

Los Consorcios

Debemos entender como consorcio un contrato a través del cual se busca lograr un acuerdo para emprender, colaborar, gestionar, etc., cualquier operación o actividad que permita que un grupo de personas (jurídicas o naturales) logren un objetivo predeterminado. Los consorcios se pueden aplicar a cualquier emprendimiento humano que implique colaboración; así nos encontramos con consorcios universitarios, consorcios constructivos, consorcios de salud, consorcios tecnológicos, etc.

Como en Chile no tienen expresión jurídica, mirado bajo la perspectiva de la tributación que los afecta, en la ley de la renta no existen normas que se les apliquen, ya que no quedan comprendidos en el concepto de contribuyente, salvo que realicen actividades afectas a impuestos, para lo cual deberían normalizar su situación jurídica y tributaria a través del mecanismo de "Inicio de Actividades", bajo las condiciones que la legislación tributaria establece, ya sea como empresario individual, empresa individual de responsabilidad limitada, o como sociedad de cualquier tipo.

Como se sabe, en algunos países como España, Argentina, Brasil, entre otros, los consorcios sí están regulados, y su funcionamiento cabe considerarlos como otra entidad que puede llegar a ser sujeto del impuesto y que por lo mismo puede generar obligaciones tributarias como tal.

En Chile bastaría que un consorcio pagara una remuneración o un honorario para que automáticamente quedará obligado a declarar y por lo tanto a regularizar su condición de contribuyente.

En nuestro país, una de las formas de participación como asociados es la participación en ferias o muestras nacionales o internacionales para promover productos, marcas o mostrar presencia en el mercado. Aunque las empresas acuerden compartir esta iniciativa y operar como un verdadero consorcio, los beneficios que puede generar la sinergia de la organización no se hacen extensivos al ámbito legal y tributario, por lo que las empresas deben hacer frente a este tipo de eventos de manera individual, tal como la ley lo prescribe.

Sobre el particular, el Servicio de Impuestos Internos ha impartido instrucciones a través de la circular Nº 34 de julio de 1996, en cuanto a los trámites que deben cumplir los expositores frente al SII y las obligaciones a que quedan sujetos así:

Las personas naturales o jurídicas, expositor no contribuyente, tienen una instrucción específica a través de la cual se "acogen a un régimen especial por cada evento". Esta norma contenida en esta circular regula a los contribuyentes establecidos en Chile que participen en ferias en forma ocasional. Las personas naturales que no se acogen al sistema del régimen especial deben presentar inicio de actividades.

La dinámica de las empresas constructoras y de aquellas pertenecientes al rubro inmobiliario hace que por razones de tipo comercial, de gestión, o simplemente de compartir costos en una actividad cualquiera, como puede ser una exposición, asuman una organización transitoria bajo la forma de un "Consorcio". Debe reconocerse, que esta forma de trabajo puede

resultar altamente conveniente para este sector de empresas, y lograr en el tiempo las sinergias y economías de escala que puedan resultar de este emprendimiento. Desgraciadamente aún nuestra legislación no contempla la figura del consorcio desde el punto de vista legal y tributario, de manera que estos “Consortios”, que si bien operan para determinados propósitos necesarios desde el punto de vista de buenas prácticas empresariales, deben acotar su funcionamiento a períodos cortos de tiempo, para ciertos fines específicos y con la obligación de adecuar su funcionamiento a la legislación vigente, es decir, cada uno imputar ingresos y costos a su nombre bajo el esquema de control general y cumplir con las obligaciones legales y tributarias que la ley le impone como sujeto del impuesto, sea como persona natural o jurídica.

Si se estima que el “Consortio” será necesario sostenerlo por un tiempo prolongado, no puede mantenerse realizando operaciones o actividades afectas a impuesto sin cumplir con el trámite de “Inicio de Actividades”, ya que de la propia operación nacen las obligaciones tributarias contempladas tanto en el Código Tributario como en la Ley del Impuesto a la Renta (actividades afectas a IVA, obligación de retener impuestos y declaración anual de los mismos). La prolongación del trabajo del consorcio como el tipo de actividad que realiza, obliga a este “Consortio” a organizarse como contribuyente, esto es, como sociedad de cualquier tipo, sea anónima, sea de responsabilidad limitada u otra. Esta situación lleva al “Consortio” a cumplir con todo el proceso de inicio, obtener RUT, presentar su estatuto legal, inscribirlo, publicarlo, validar domicilio, etc.

En resumen, se pueden suscribir acuerdos de cooperación, complementación, coordinación, o para cualquier otro fin, entendiéndose que los mismos sirven para mejorar la gestión y el desarrollo de ciertos proyectos, pero dada la inexistencia de legislación sobre el particular, las entidades que se acogen a estos acuerdos no tienen expresión jurídica, ni económica ni tributaria, por lo que deben adoptar las formas que la legislación actual permite, vale decir, traducir su funcionamiento bajo las normas y condiciones que rigen a las sociedades en Chile con todas las consecuencias y efectos que esto conlleva.

Asociación o Cuentas en Participación

El artículo 507 del Código de Comercio define la asociación o cuentas en participación: “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”.

El artículo 508 establece que su constitución no está sujeta a formalidad de ninguna especie, como ocurre en los otros contratos mercantiles. Sus características principales son las siguientes:

1º. **Carece de personalidad jurídica.** Por carecer de este requisito fundamental, no tiene razón social, domicilio, nacionalidad ni patrimonio. Los bienes aportados entran al patrimonio del partícipe gestor, el cual actúa frente a terceros como si fuera su dueño.

Los acreedores por los negocios objeto de la asociación se pagan con todo el patrimonio del asociado, comprendiendo aún los bienes que no fueron puestos en la asociación. Asimismo, los acreedores particulares del gestor tienen como prenda general de sus créditos, también los bienes aportados por los demás partícipes (art. 510).

2°. **Su carácter oculto.** Esta sociedad no aparece frente a terceros. El artículo 509 dice que es “esencialmente privada”. Esto significa que no puede actuar frente a terceros como tal. Puede que los terceros sepan que entre dos o más personas existe una asociación o cuentas en participación, sin embargo, esto no vulnera el carácter oculto del contrato. Por eso puede pactarse incluso por escritura pública. Lo que sí vulnera su carácter oculto es que las partes actúen como una “asociación”, que actúen como colectividad; así no hay cuentas en participación si dos o más personas celebran entre ellas un contrato para desarrollar determinadas actividades comerciales y contratan con terceros en nombre de “Fulano o Zutano Asociados”, en este caso, hay una sociedad colectiva, que lo será de hecho por no haber cumplido con las solemnidades legales.

Contabilidad de la asociación o cuentas en participación

Según el objetivo que se persiga con la formación de una asociación, se pueden adoptar distintos procedimientos:

Si se trata de una actividad de duración indefinida, el procedimiento más adecuado será el de habilitar libros especiales para la asociación. En este caso bastará con adoptar un plan de cuentas adecuado a la explotación de que se trate y en cuanto a los asientos de constitución, se le aplican los procedimientos similares a los de las sociedades de personas.

Por el contrario, si la **asociación tiene un carácter temporal**, es decir, su duración está condicionada al desarrollo de ciertos negocios bien definidos, bastará con registrar las operaciones en los libros de cada uno de los participantes. En esta condición las operaciones se pueden registrar de dos maneras:

- a. Todas las operaciones se registran en los libros del Socio Gestor, anotando los demás participantes solo las operaciones en que ellos intervienen.
- b. Todas las operaciones se realizan en los libros de cada uno de los participantes.

Tributación de la asociación o cuentas en participación

El artículo 28 del Código Tributario establece que “el gestor de una asociación o cuentas en participación y de cualquier encargo fiduciario será responsable exclusivo del cumplimiento de las obligaciones tributarias referentes a las operaciones que constituyan el giro de la asociación u objeto de encargo. Las rentas que correspondan a los partícipes se considerarán para el cálculo del impuesto global complementario o adicional de éstos solo en el caso que se pruebe la efectividad, condiciones y monto de la respectiva participación”.

Dado que el gestor es el responsable exclusivo de las obligaciones tributarias de la asociación, los impuestos que debe pagar estarán de acuerdo a la calidad jurídica que éste adopte, por lo tanto, podrá quedar afecto a los impuestos de : Primera categoría, único del artículo 21 de la Ley de Renta y Global Complementario o Adicional, en la oportunidad que señala la ley para cada tipo de tributo. Además deberá dar cumplimiento a los impuestos de retención que le afecten, efectuar pagos provisionales mensuales según art. 84 de la LIR y consolidar los resultados obtenidos en la asociación con los de su propio giro o actividad cuando corresponda.

También es necesario señalar que de acuerdo al art. 28 del Código Tributario el gestor para el cumplimiento del pago del impuesto de primera categoría está facultado para compensar los resultados positivos obtenidos de la cuenta en participación con los resultados negativos obtenidos en sus propios negocios o actividades que desarrolle en forma particular, ya que, conforme a lo dispuesto en la citada norma legal, él es el contribuyente para 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.

Lo anterior afecta al gestor solo para el cumplimiento del impuesto de primera categoría, como único contribuyente de dicho tributo. Respecto del partícipe, en la medida que se acrediten la efectividad, condiciones y monto de la respectiva participación, deberá dar cumplimiento a su impuesto global complementario o adicional, independientemente de que el gestor en su totalidad o en una parte haya absorbido la utilidad obtenida en la cuenta en participación con las pérdidas obtenidas en sus propias actividades.

Los Contratos de Joint Venture

El contrato de Joint Venture es un contrato innominado. Corresponde a una asociación de intereses en los cuales dos o más personas se ponen de acuerdo en llevar a cabo un negocio común compartiendo los resultados obtenidos. En dicho contrato que carece de personalidad jurídica, participan dos o más personas, el gestor que realiza la actividad y los partícipes que aportan el capital.

Como consecuencia de lo anterior, el citado contrato no genera efectos tributarios para la “asociación” que al efecto se crea. Cada persona participante mantiene la calidad de un contribuyente individual, toda vez que cada una de ellas realiza sus operaciones y obtiene resultados por separado.

De acuerdo a las características del mencionado contrato, el Servicio de Impuestos Internos **los asimila a una comunidad**, y por lo tanto, le hace aplicable el tratamiento tributario que afecta a este tipo de entidad, estableciendo el artículo 6º de la Ley de Impuesto a la Renta lo siguiente sobre la materia:

“En los casos de comunidades cuyo origen no sea la sucesión por causa de muerte o disolución de la sociedad conyugal, como también en los casos de sociedades de hecho, **los comuneros o socios serán solidariamente responsables de la declaración y pago de los impuestos de esta ley que afecten a las rentas obtenidas por la comunidad o sociedad de hecho**. Sin embargo, el comunero o socio se liberará de la solidaridad siempre que en su declaración individualice a los otros comuneros o socios, indicando su domicilio y actividad y la cuota o parte que les corresponda en la comunidad o sociedad de hecho.

El Servicio de Impuestos Internos ha sostenido a través de varios pronunciamientos que en la medida que se pruebe fehacientemente el dominio común del negocio o empresa en el caso de comunidades, se les puede aceptar como contribuyentes frente a la Ley de la Renta, tributando por consiguiente la comunidad con el impuesto de primera categoría en la oportunidad en que las rentas se devenguen o perciban, y los respectivos comuneros con los impuestos global complementario o adicional, en la ocasión que señala la ley, según sea la forma que haya adoptado la comunidad para determinar su renta en la primera categoría.

Por lo tanto, dado que el SII asimila el contrato de Joint Venture a una comunidad, esta podría, con autorización del Director Regional, generar sus registros, para tributar como comunidad en primera categoría y los comuneros con el impuesto global complementario o adicional según corresponda.

El Impuesto al Valor Agregado y su relación con este tipo de organización

De la definición entregada por el art. 3º de ley del IVA. D.L. 825 de 1974, se desprenden las obligaciones para aquellas personas que son consideradas “contribuyentes”. La ley expresa que “Son contribuyentes, para efectos de esta ley, 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 los impuestos establecidos en ella.”

“En el caso de las comunidades o sociedades de hecho, los comuneros y socios serán solidariamente responsables de todas las obligaciones de esta ley que afecten a la respectiva comunidad o sociedad de hecho.”

A su turno, el art. 8º de la misma ley se refiere al hecho gravado en el impuesto al valor agregado, y señala a través de sus letras qué actividades son consideradas ventas o servicios que tienen el carácter de afectas a tipo de impuesto.

Por lo tanto, la ley genera obligaciones a nivel de los contribuyentes señalados, como así también por las actividades que estos realicen.

Para el caso de los **consorcios** como ya se dijo anteriormente, pese que estos no tienen un reconocimiento jurídico como entidades, si realizan actividades de las señaladas en el Nº 8 de la ley del IVA, le nacen las obligaciones de pagar el impuesto por las operaciones de venta o entrega de servicios que realicen. Para cumplir con el pago de estas obligaciones debe proceder a regularizar su situación como entidad (contribuyente), adoptando alguna de aquellas que contempla nuestro ordenamiento jurídico, sea como sociedad colectiva o sociedad anónima, susceptible de generar el cumplimiento de las obligaciones que la ley demanda.

En cuanto a las **“asociaciones o cuentas en participación”**, en aquellos casos en que el partícipe de una asociación o cuenta en participación entrega mercaderías al gestor para que este las comercialice, tal entrega no está afecta al impuesto al valor agregado, puesto que no tiene el carácter de transferencia a que se refiere el art. 2º, Nº 1 del D.L. 825 sobre impuestos a las venta y servicios. Sobre el particular, cabe hacer notar que la entrega de mercaderías a que se alude no constituye un aporte a la sociedad, hecho gravado especial que contempla la letra b) del artículo 8º D.L. ya citado, toda vez que la asociación o cuentas en participación es esencialmente privada, no constituye una persona jurídica, carece de razón social, patrimonio colectivo y domicilio, conforme señala el art. 509 del Código de Comercio, lo que no permite un tratamiento análogo aplicable a las compañías o sociedades.

Cabe tener presente que en una asociación o cuentas en participación, el vendedor es la persona del gestor y como tal tiene el carácter de sujeto pasivo del IVA, conforme lo disponen los arts. 2º, Nº 3, 3 y 8 del D.L. 825, en concordancia con los artículos 507 y 510 del Código de Comercio, y 28 del Código Tributario, en el sentido, de que el gestor es el único dueño del negocio en las relaciones externas que produce la participación y responsable exclusivo del cumplimiento de las obligaciones tributarias referentes a las operaciones que constituyen el giro de la asociación (Oficio Nº 4825, de 1985).



En lo referente a los contratos innominados Joint Venture, dado que la ley los considera o los asimila a una comunidad, los partícipes son solidariamente responsables por el cumplimiento de las obligaciones con relación al Impuesto sobre las Ventas y Servicios que se puedan derivar de la operación de la asociación. Desde luego, el Joint Venture como entidad no genera, como ya se dijo, obligaciones tributarias para la “asociación”, de manera que su cumplimiento el SII lo puede perseguir en la persona de cada uno de los partícipes de este tipo de contrato.

COORDINACIÓN DE ASESORÍAS Y ESTUDIOS LEGALES

DE LA GERENCIA DE ESTUDIOS

Cámara Chilena de la Construcción

Marchant Pereira N° 10, Piso 3 / Providencia, Santiago.

Teléfono 376 3385 / Fax 371 3431

www.camaraconstruccion.cl

noviembre 2006

