

La Cuenta en Participación

VI Foro Tributario del IDEPROCOP
Octubre 2009

Marcel Imery



Temas

- Qué es una cuenta en participación?
- Quiénes son las partes del contrato?
- Quién puede hacer aportes?
- Qué puede ser aportado?
- Quién recibe el aporte?
- Cuál es el régimen de propiedad del aporte?
- Cuál es el objeto del aporte?
- Cuáles son los derechos de las asociadas?

Temas (Cont.)

- Cuáles son las características “esenciales” del CCP?
- La cuenta en participación en la Ley IVA
 - Implicaciones IVA del aporte: generales
 - Implicaciones IVA del aporte: en el CCP
- Recomendaciones

Qué es una cuenta en participación?

□ Es un “contrato” mercantil

- Asociados participan en los resultados del Asociante Gestor
- No crea una persona jurídica
- Crea relación que tiene “unidad de fin”: Obtener resultados (Bs.)
- Acuerdo no existe frente a terceros
- Si existe entre los socios
- Debe constar por escrito
- Documento privado
- Define la fuente de la participación
- Define los %'s de participación
- Regula el aporte del asociado
- Define el ejercicio fiscal de la cuenta
- Define duración de la cuenta



Cuáles son las partes del contrato?

□ El asociante y el asociado

➤ Asociante Gestor

- ✓ Lleva las riendas del negocio
- ✓ Los terceros contratan con él
- ✓ Lleva la contabilidad de la cuenta
- ✓ Responsable del IVA

➤ Asociado

- ✓ Socio pasivo y oculto frente a terceros
- ✓ Aporta efectivo, bienes, servicios o intangibles
- ✓ No recibe acciones por su aporte
- ✓ Participa en los resultados de la cuenta



Quién puede hacer aportes?

□ El asociado

- Puede aportar nada?
 - ✓ Si
 - ✓ El asociado está asumiendo el riesgo de resultados negativos
 - ✓ Deben soportar las pérdidas

- Cuándo debe ocurrir el aporte?
 - ✓ En cualquier momento
 - ✓ Porque en Vzla el aporte no es un requisito esencial a la existencia del contrato

Qué debe aportar el asociado?

□ Tipos de aportes

- Efectivo
- Bienes muebles
- Bienes inmuebles
- Derechos
- Servicios
- Intangibles
- Algo inmaterial no cuantificable en dinero (Ejemplo: Reputación del asociado)



Quién recibe el aporte?

□ Receptor: El Asociante

- En propiedad
- En uso
- En gestión
- En aprovechamiento común
- Ojo: Asociante Gestor recibe el aporte en “beneficio común” del Asociante y del Asociado, no “propio”
 - ✓ Objetivo común: Renta

Cuál es el régimen de propiedad del aporte?

- ❑ Asociante “**propietario**”: Hubo transferencia de propiedad al celebrarse el contrato
 - Puede haber acuerdo de devolución
 - Excepción: Aporte para reponer pérdidas
- ❑ Asociante “**usuario**”. Comodato
- ❑ Asociante “**gestor**”. Vende bienes del Asociado en beneficio común. Mandato gratuito
- ❑ Aporte de “servicios”. Aprovechamiento común

Cuál es el objeto del aporte?

- ❑ Debe ayudar al negocio objeto del contrato de cuenta en participación
- ❑ Debe permitir alcanzar el objetivo común de las partes
 - Un resultado
 - Ganancia o pérdida

Cuáles son los derechos del asociado?

- Participar en los resultados
- En segmentos de negocio del asociante
 - Todos
 - Algunos
 - Uno solo



Cuáles son los derechos del asociado? (Cont.)

- ❑ El asociado participa en los “resultados”
 - Deben ser “resultados netos” (nunca brutos). Pueden ser:
 - ✓ Positivos
 - ✓ Negativos
 - Participación en base al % establecido en el contrato
 - OJO: Resultado segmento de negocio v. resultados globales
 - OJO: Débito en la cuenta de utilidades **antes** del ISR y crédito en la cuenta de banco

Características “esenciales” del CCP?

- ❑ Si no están presentes: No hay un CCP válido.
Riesgo de reparo
 - Debe constar por escrito
 - Debe tener por objeto segmentos de negocio del Asociante Gestor
 - El Asociado debe participar en los resultados del negocio del Asociante Gestor
 - Participación sobre resultados “netos”. Nunca brutos o cantidades garantizadas o fijas

Características “esenciales” del CCP? (Cont.)

- ❑ Si no están presentes: No hay un CCP válido. Riesgo de reparo
 - El riesgo de asumir pérdidas debe estar compartido. Pueden haber excepciones (aporte de nombre/reputación)
 - La participación en las pérdidas puede estar limitada al monto de aportes cuantificables en dinero
 - Asociante debe seguir siendo el dueño del negocio
 - El contrato es usualmente temporal. Pero puede ser permanente
 - Los aportes se hacen en “beneficio común”
 - El aporte no es un requisito esencial para que exista el CCP

Características “esenciales” del CCP? (Cont.)

- ❑ Si no están presentes: No hay un CCP válido. Riesgo de reparo
 - Análisis de fondo (“realidad económica”)
 - No todos los contratos de cuentas en participación, son realmente cuentas en participación
 - Caso Proagro
SPA 14-7-09



La cuenta en participación en la Ley IVA

- ❑ No está regulada expresamente
- ❑ No hay jurisprudencia que sirva de guía
- ❑ No hay doctrina administrativa que sirva de guía (Dictámenes)
- ❑ Derecho comparado
 - ✓ Dictámenes Chilenos
 - ✓ Dictámenes Colombianos

Implicaciones IVA del aporte

□ Dictámenes Chilenos y Colombianos

- Si hay un CCP válido, los aportes no tienen consecuencias fiscales IVA
- Los aportes deben perseguir un “resultado” en “beneficio común” de las partes
- La relación entre el Asociante y el Asociado debe tener una “unidad de fin”

Implicaciones IVA del aporte (Cont.)

□ Regla general: Numeral 5, Art 10 RLIVA

- No hace referencia a los CCP
- Redacción infeliz. Riesgos enormes
- Regula:
 - ✓ Aportes de bienes corporales
 - ✓ Aporte de bienes incorporales
 - ✓ Aportes de todo o parte del fondo de comercio

Implicaciones IVA del aporte (Cont.)

□ Nuestra interpretación: Numeral 5, Art 10 RLIVA

- Aporte de “bienes corporales”
 - Gravables. Operación onerosa
 - ✓ Para creación de entes jurídicos. Aportante no deja de existir. Se recibe acción o cuota de participación
 - ✓ Ejem: **Constitución, aumentos de capital/patrimonio**
 - No gravables. Operación no onerosa
 - ✓ Aportante deja de existir. Receptor continua su giro
 - ✓ Ejem: **Fusiones, liquidaciones**

Implicaciones IVA del aporte (Cont.)

□ Nuestra interpretación: Numeral 5, Art 10 RLIVA

- Aporte de acciones y participaciones (bienes intangibles)
 - No gravable: Operación “no sujeta” a IVA

- Aporte de todo o parte del fondo de comercio
 - Aplica misma conclusión señalada para bienes corporales.
Ojo: IVA aplica solo a bienes muebles aportados

- Aporte de servicios (no está regulado)
 - Idem punto anterior

Implicaciones IVA del aporte (Cont.)

□ En la Cuenta en Participación

- Aporte de bienes **sin** transferencia de propiedad
 - Sujetos a devolución al término del contrato (**aporte en uso**)
 - No sujetos a devolución al término del contrato (**aporte en gestión**) Ojo: Gestión del Asociante. No sujeta a IVA
 - ✓ Opciones: Efectivo, muebles, inmuebles

Implicaciones IVA del aporte (Cont.)

□ En la Cuenta en Participación

- Aporte de bienes **con** transferencia de propiedad
 - Sujetos a devolución al término del contrato
 - No sujetos a devolución al término del contrato
 - ✓ Opciones: Efectivo, bien mueble corporal o incorporal, inmuebles, fondo de comercio
 - En principio gravables
 - Posición liberal: No gravable. Dictámenes Chilenos y Colombianos

Implicaciones IVA del aporte (Cont.)

□ Qué dicen estos Dictámenes?

- No se trata de “aportes”, pues la Cuenta en Participación no es una sociedad y tampoco una persona jurídica distinta de los contratantes (por lo tanto, hay un aporte para si mismos y no para un tercero)
- Tampoco son ventas, porque la intensión de las partes en el Cuenta en Participación no es transferir el dominio de las cosas entregadas y *tampoco lo es cobrar un precio, pues las partes intervinientes tienen un mismo interés que los motiva a aunar esfuerzos en causa común*
- No hay transferencia a título oneroso, *pues los resultados de la cuenta en participación podrían ser negativos*
- El Contrato de Cuenta de participación es una “forma de colaboración” en la cual la relación entre las Asociadas y el Asociante Gestor tiene una “unidad de fin”

Implicaciones IVA del aporte (Cont.)

□ En la Cuenta en Participación

- Aporte de servicios
 - En beneficio común de la cuenta en participación
 - En beneficio de clientes de la cuenta en participación
 - En principio son gravables
 - Posición liberal: No gravable. Dictámenes Chilenos y Colombianos

Implicaciones IVA del aporte (Cont.)

□ Qué dicen estos Dictámenes?

- Son prestaciones hechas con el objetivo de obtener ganancias en el marco del Contrato de Cuenta en Participación
- No tienen por destino una persona distinta a las partes del Contrato de Cuenta en Participación
- No se trata del aporte de servicios remunerados sino de servicios prestados con el único propósito de lograr los fines de la Cuenta en Participación
- El Contrato de Cuenta de participación es una “forma de colaboración” en la cual la relación entre las Asociadas y el Asociante Gestor tiene una “unidad de fin.

Implicaciones IVA del aporte (Cont.)

□ En la Cuenta en Participación

- Aporte de algo inmaterial pero valioso para la cuenta
 - No hay consecuencias fiscales
 - No hay onerosidad

- Aporte para reponer pérdidas
 - Gravables

Recomendaciones

- ❑ Celebrar el contratos que cumplan con los requisitos esenciales de un contrato de cuenta en participación
- ❑ El pago de la participación en las utilidades **no** debe reflejarse como un **gasto** en la contabilidad del asociante

Gracias por su atención

Marcel Imery

Imery Urdaneta Calleja Itriago & Flamarique S.C.

Multicentro Empresarial del Este
Torre Libertador, Núcleo A
Piso 5, Av. Libertador, Chacao, 1060
Caracas, Venezuela

T +58 212 265 9745

F +58 212 265 9723

C +58 414 126 0940

mimery@imeryurdaneta.com