

TRABAJOS ESPECIALES DE GRADO



Universidad Central de Venezuela

Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas

Centro de Estudios de Posgrado

Especialización en Derecho Tributario

**Tratamiento Fiscal del Aporte en el
Contrato de Cuentas en Participación**

Trabajo Especial presentado para optar al
Título de Especialista en Derecho Tributario

Autor: Abg. Rafael G. CASTILLO MARCANO

Tutor: Abg. José P. BARNOLA DÍAZ

Caracas, noviembre de 2017

Índice

INTRODUCCIÓN	29
OBJETIVOS	33
1. Objetivos General	33
2. Objetivos específicos	33
DESARROLLO	34
1. Definición y Naturaleza Jurídica del Contrato de Cuentas en Participación	34
2. Elementos característicos del contrato de cuentas en participación	46
1.1. Consentimiento de las partes	46
1.2. Cualidad de comerciante del asociante	47
1.3. Onerosidad, conmutatividad y paridad	48
1.4. Aporte	50
1.5. Formalidad escrita.....	50
3. Las Fuentes del Derecho que rigen el contrato de cuentas en participación	52
4. Efectos del contrato de cuentas en participación	54
5. El aporte realizado por el asociado en los contratos de cuentas en participación	62
1.1. Naturaleza jurídica	65
1.2. Carácter oneroso del aporte	68
1.3. Clasificación de los aportes	68
CONCLUSIÓN	113
FUENTES REFERENCIALES	122

INTRODUCCIÓN

Los contratos de cuenta en participación son negocios jurídicos de vieja data en nuestro derecho e incluso en legislaciones de Suramérica. Estos negocios jurídicos permiten la ejecución de actividades comerciales específicas y permiten el beneficio recíproco para el asociado y el asociante de compartir sinergias de recursos y compartir riesgos sin la necesidad de constituir una entidad legal formal.

El origen se atribuye a la antigua *commendas* del derecho comercial medieval, mediante el cual una persona obtenía un provecho o perjuicio económico derivado de la ejecución de actos de comercio de otra persona. Esta figura novedosa guardaba una estrecha relación con la sociedad en comandita simple e incluso algunos autores consideran que se confundía en la práctica. Sin embargo, la evolución y especificidad del concepto permitió forjar una institución con características disímiles, sobre todo por una de sus características distintivas: el contrato de cuentas en participación no constituye una persona jurídica con dirección autónoma y patrimonio separado distinto al de sus contratantes (asociante y asociado).

Los contratos de cuenta en participación tienen como propósito concederle el derecho al asociado de participar de los resultados de uno o más negocios del asociante. Sin embargo, es posible que los resultados de los negocios sean positivos (ganancia) o negativos (pérdidas), sin que el asociante pueda optar por recibir únicamente aquellos que le beneficien y rechazar los que le perjudiquen. Este elemento de participación en los resultados económicos define en esencia al contrato de cuentas en participación.

El Código de Comercio venezolano exige al asociado la realización de un aporte, el cual pasa en propiedad al asociante, y que debe ser devuelto al terminar el contrato. Este supuesto evidentemente resulta aplicable a los bienes, muebles o inmuebles. No obstante, la doctrina dominante en la materia admite que el aporte en los contratos de cuentas en participación

no necesariamente consiste en un bien, incluso admiten que pudiera consistir en la prestación de un servicio. Esto no es contradictorio con la legislación vigente, la cual no regula estos aspectos específicos de este tipo de contratos ni define el sentido y alcance del concepto del aporte en los contratos de cuentas en participación. Por ejemplo, la legislación venezolana no regula el eventual impacto financiero que pudiera sufrir el aporte por la pérdida del asociante en el desarrollo de sus actividades económicas. En materia mercantil, sin embargo, rige la voluntad de las partes. No obstante, este supuesto es un ejemplo que excede del ámbito de esta investigación porque si bien se refiere a un aspecto financiero, no es materia tributaria.

Tanto el aporte como su devolución necesariamente generan efectos tributarios que debe tomar en cuenta el legislador para prever sobre su correcta regulación y así proveer los recursos necesarios sobre una real manifestación de riqueza. Desafortunadamente el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto sobre la Renta, así como las demás leyes y decretos en esa materia que lo anteceden y su reglamento, no regulan cuál es el tratamiento aplicable al aporte y su devolución ya que se centran en la relación de ganancias y pérdidas que derivan directamente de la ejecución del contrato. Así las cosas, pensemos por un momento en uno de los efectos tributarios que pudieran surgir de la transmisión de un bien en propiedad: (i) las reglas sobre la depreciación de activos fijos; (ii) el ajuste por inflación del activo fijo y las rentas derivadas de ese ajuste; (iii) el costo imputable a la transmisión de la propiedad del activo de regreso a su anterior propietario (el asociado) o a un tercero distinto; (iv) el gravamen aplicable a la enajenación del bien al momento del aporte y al momento de su devolución; (v) las posibles variaciones del valor del bien aportado (por ejemplo, en caso de que el bien aportado sea moneda extranjera, un título valor o acciones que se cotizan en una bolsa de valores).

Desafortunadamente el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma de la Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado tampoco dispone de reglas que permitan

comprender la verdadera manifestación de riqueza en los contratos de cuentas en participación. En lugar de entender que los efectos internos de estos contratos se asemejan a las relaciones entre accionistas en las sociedades de comercio, razón por la cual el legislador las consideró como sociedades irregulares, el tratamiento que se le podría dar al aporte de bienes y/o servicios por parte del asociado podría resultar en una gravosa actividad en perjuicio de la asociación.

Todos los aspectos tributarios del aporte y su devolución constituyen el objeto de este trabajo. Sin embargo, en vista de la gran cantidad de tributos que existen a nivel nacional, así como de las diversas consecuencias que deberíamos analizar, resulta prudente limitar el ámbito de estudio de esta investigación a los tributos más significativos y permanentes: el impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado, pudiendo hacer algunas menciones especiales respecto de algunos impuestos y tasas, como por ejemplo: el impuesto de timbre fiscal o los impuestos y tasas de registro.

Es indispensable comenzar por analizar y entender el concepto de contrato de cuenta en participación y sobre todo el aporte, para entender los efectos tributarios que se derivan del aporte en dichos contratos y su devolución a la terminación. Estos supuestos son bastante claros cuando el aporte está constituido por bienes, pero este trabajo pretende abarcar también aquellas obligaciones de hacer, como la prestación de servicios. La naturaleza del bien o servicio aporta las herramientas necesarias para desentrañar el tratamiento tributario que debe prevalecer en cada caso.

El alcance de esta investigación justifica la importancia que tiene para la materia tributaria su desarrollo y análisis. Este trabajo coloca a disposición del lector especialista una gran herramienta para la continuación de las exploraciones respecto del tratamiento fiscal aplicable al contrato de cuentas en participación.

Este trabajo es novedoso por cuanto se han escrito pocos artículos sobre el tratamiento tributario aplicable al aporte en los contratos de cuenta en participación. El tema ha sido analizado en artículos que se refieren al régimen impositivo aplicable al contrato en cuentas de participación, mejor dicho, al resultado de dichos contratos, pero no han ahondado en los aspectos específicos del aporte y de los efectos que derivan de la rama del Derecho a la cual se enfoca esta especialidad. Algunos autores, así como al menos algunos criterios jurisprudenciales, han analizado los efectos jurídico-tributario que derivan del aporte en la referida institución jurídica. Sin embargo, dicho análisis se ha referido más al impuesto al valor agregado que al impuesto sobre la renta.

La tarea de sintetizar el concepto, las características y el marco normativo del contrato de cuentas en participación para enmarcar el presente trabajo constituyó el reto de mayor envergadura pues muchas han sido las contribuciones de la doctrina y la jurisprudencia respecto a esta institución en materia del Derecho Mercantil. Estas nutridas opiniones y tesis doctrinarias permiten responder las inquietudes que surgen en el Derecho Tributario.

Por último, debemos aclarar y hacer nuestro en este trabajo la conceptualización de las partes del contrato de cuentas en participación que desarrolla José Muci-Abraham en su obra intitulada Tratamiento Mercantil y Fiscal de las Asociaciones en Participación en el Derecho Venezolano, según la cual en los contratos de cuentas en participación se entiende por asociante al comerciante que conviene con otra persona para otorgarle el derecho de participar de los resultados económicos de sus negocios; mientras que por asociado se entiende a la persona que participa de los resultados económicos del asociante.

OBJETIVOS

1. Objetivos Generales

Analizar la legislación vigente en Venezuela que rige la institución jurídica del contrato de cuentas en participación, así como la doctrina y el derecho venezolano y comparado. Esto comprende entender su terminología, contexto en el ordenamiento jurídico, pertenencia a la rama del Derecho Mercantil y su objeto. El propósito es determinar el tratamiento fiscal aplicable al aporte que debe realizar el asociado en este negocio jurídico, así como su devolución al finalizar la cuenta.

El presente trabajo tiene como finalidad el señalamiento de consideraciones impositivas que deben tomarse en cuenta al momento de interpretarse y aplicarse las disposiciones legales referentes al gravamen del aporte en los contratos de cuentas en participación e incluso ideas para el desarrollo de futuros proyectos de leyes, si resulta que el tratamiento impositivo que debe aplicarse al referido aporte es insuficiente, según la legislación y regulación vigentes.

2. Objetivos específicos

2.1. Señalar las disposiciones legales que rigen el contrato de cuentas en participación en el Derecho Mercantil en Venezuela, especialmente aquellas que tienen por objeto la regulación del aporte del asociado.

2.2. Definir la fuente histórica de la legislación venezolana del contrato de cuentas en participación.

2.3. Señalar algunas disposiciones legales del derecho comparado referente al aporte del asociado en los contratos de cuentas en participación, especialmente en el derecho alemán, francés, mexicano, chileno y costarricense.

2.4. Identificar la doctrina y la jurisprudencia nacional y de derecho comparado para definir el alcance, sentido y objeto de la institución con interés específico en el aporte del asociado en este negocio jurídico.

2.5. Señalar las disposiciones legales y sub-legales del Derecho Tributario venezolano que regulan el aporte del asociado en el contrato de cuentas en participación, específicamente en el impuesto sobre la renta, el impuesto al valor agregado y tasas por inscripción de documentos en registros públicos.

2.6. Determinar el tratamiento jurídico-tributario aplicable a los aportes en el contrato de cuentas en participación y su ulterior devolución.

2.7. Analizar y considerar si es suficiente el tratamiento impositivo vigente aplicable al aporte del asociado en los contratos de cuentas en participación y, en todo caso exponer nuevos criterios que den cabida a futuras propuestas de nuevas disposiciones legales que complementen la institución jurídica.

DESARROLLO

1. Definición y Naturaleza Jurídica del Contrato de Cuentas en Participación

El contrato de cuentas en participación en el derecho venezolano está regulado en la Sección Decimosegunda del Título VII del Libro Primero del Código de Comercio vigente¹ (artículos 359 al 364 y 996). El artículo 359 del Código de Comercio dispone lo siguiente:

“Artículo 359. La asociación en participación es aquella en que un comerciante o una compañía mercantil, da a una o más personas participación en las utilidades o pérdidas de una o más operaciones o de todas las de su comercio.

Puede tener también lugar en operaciones comerciales hechas por no comerciantes.”

¹ Gaceta Oficial No. 475 Extraordinario del 21 de diciembre de 1955.

Partiendo del concepto citado, podemos definir a la institución objeto de estudio como un negocio jurídico bilateral de tipo asociativo que tiene por finalidad permitir que una o varias personas, denominadas asociadas, participen en las ganancias o pérdidas de uno o más negocios mercantiles de un comerciante, denominado asociante. También puede celebrarse en caso de operaciones comerciales hechas por no comerciantes.

Esta institución ha sido contemplada en distintos sistemas jurídicos de Europa y América, aunque se atribuye su origen a los sistemas Europeos. Evidentemente en Europa la institución encuentra su primer desarrollo por ser éste el lugar de su nacimiento. No obstante, las legislaciones latinoamericanas guardan bastante similitud con las europeas pues toman en esencia la institución, adaptándola sin mayores cambios a la legislación interna, sobre todo salvando las diferencias sobre los requisitos para su existencia o prueba de su existencia².

² Colombia: Código de Comercio, “**ARTÍCULO 507. DEFINICIÓN DE CUENTAS DE PARTICIPACIÓN.** La participación es un contrato por el cual dos o más personas que tienen la calidad de comerciantes toman interés en una o varias operaciones mercantiles determinadas, que deberá ejecutar uno de ellos en su solo nombre y bajo su crédito personal, con cargo de rendir cuenta y dividir con sus partícipes las ganancias o pérdidas en la proporción convenida.” Decreto 410 de 1971 Nivel Nacional. Diario Oficial No. 33.339 del 16 de junio 1971. www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=41102. www.alcaldiabogota.gov.co. Consultada el 17 de junio de 2017.

México: Ley General de Sociedades Mercantiles, “**Artículo 252.-** La asociación en participación es un contrato por el cual una persona concede a otras que le aportan bienes o servicios, una participación en las utilidades y en las pérdidas de una negociación mercantil o de una o varias operaciones de comercio.” Diario Oficial de la Federación del 4 de agosto de 1934, última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 14 de marzo de 2016. http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/144_140316.pdf. www.diputados.gob.mx. Consultada el 17 de junio de 2017.

Chile: Código de Comercio, “**Art. 507.** 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

Los autores del Derecho Mercantil definen esta institución de diversas formas, las cuales citamos a continuación.

- Definición de José Muci-Abraham h.:

“La “participación” es un contrato en virtud del cual una persona, llamada generalmente “asociante” o “gestor”, concede a otra, designada comúnmente “asociado” o “participante”, participación en las ganancias y pérdidas de una o varias operaciones mercantiles, actuales o simplemente previstas”³.

- Noción de Leopoldo A. Borjas H.:

“La noción de la participación la dan los artículos 359 y 361 del Código de Comercio, los cuales disponen, respectivamente, que “... La asociación es participación es aquella en que un

asociados las ganancias o pérdidas en la proporción convenida.” Publicado el 23 de noviembre de 1865, última reforma Ley No. 20720 publicada el 9 de enero de 2014. <http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=1974>. www.leychile.cl. Consultada el 17 de junio de 2017.

España: Código de Comercio, “**Artículo 239.** Podrán los comerciantes interesarse los unos en las operaciones de los otros, contribuyendo para ellas con la parte del capital que convinieren, y haciéndose partícipes de sus resultados prósperos o adversos en la proporción que determinen.” Real Decreto del 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio. file:///C:/Users/r560236/Downloads/BOE-035_Codigo_de_Comercio_y_legislacion_complementaria.pdf. www.boe.es. Consultada el 17 de junio de 2017.

Italia: Código Civil, “Art. 2549. Con il contratto di associazione in partecipazione l'associante attribuisce all'associato una partecipazione agli utili della sua impresa o di uno o più affari verso il corrispettivo di un determinato apporto.” REGIO DECRETO 16 marzo 1942, n. 262. <http://www.normattiva.it/urires/N2Ls?urn:nir:stato:regio.decreto:1942-03-16;262>. www.normattiva.it. Consultada el 18 de junio de 2017. Traducción no oficial: “Art. 2549. Con el contrato de asociación en participación el asociante atribuye al asociado una participación en las ganancias de su empresa o de uno o más negocios, a cambio de un aporte”.

³ JOSÉ MUCI-ABRAHAM h.: *Tratamiento Mercantil y Fiscal de las Asociaciones en Participación en el Derecho Venezolano*, trabajo de incorporación a la Academia de Ciencias Políticas y Sociales de Venezuela. Caracas. Gráfica Americana C.A., 1971, p. 35.

comerciante o una compañía mercantil, da a una o más personas participación en las utilidades o pérdidas de una o más operaciones o de todas las de su comercio...”, y que “...Los participantes no tienen ningún derecho de propiedad sobre las cosas objeto de la asociación, aunque hayan sido aportadas por ellos...”

De acuerdo a esta definición legal, podemos destacar los elementos esenciales que caracterizan la participación: la atribución de una participación en las utilidades o las pérdidas por parte del asociado y el aporte de un bien en propiedad por parte del asociante o participante.”⁴

- Definición de Alejandro Tineo:

“[...] Como puede colegirse la “Participación” es un contrato en virtud del cual una parte llamada “el asociante” concede a la otra “el participante”, participación en las ganancias o en las pérdidas de una o varias operaciones mercantiles actuales o previstas (Associazione in Partecipazione, Enciclopedia Giuridica Italiana, parte IV Volumen I, p. 1.048). El pensamiento del legislado venezolano al referirse a la “Participación” es el de configurar un contrato de naturaleza mercantil, de carácter bilateral o multilateral donde las partes “asociante” o “asociado” pueden llenar la cualidad de comerciante o menos y donde su objeto se caracteriza en sus finalidades por estar en conexión con operaciones mercantiles. [...]”⁵

- Definición del contrato de cuentas en participación en la doctrina española por R. Gay de Montellá:

“De ello resulta que la Asociación de cuentas en participación, es la reunión de dos o más personas con ocasión de una o más operaciones comerciales determinadas, sin domicilio ni razón ni

⁴ Leopoldo A. BORJAS H.: *Instituciones de Derecho Mercantil, Las Sociedades*. Caracas. Ediciones Schnell, C.A., 1975, p. 144.

⁵ Alejandro TINEO SALAS: “Las Cuentas en Participación”. *Actas Procesales del Derecho Vivo, Cuadernos Latinoamericanos del Derecho en Acción*, Nos. 26-27. Caracas. Grafiunica Fondo Gráfico Universitas, C.A., 1973, p. 392.

nombre ni capital social. Esta reunión es desconocida de los terceros, cada uno de los partícipes obra individualmente, y sus obligaciones respecto a éstos, se limitan a una cuenta, según la cual el beneficio o la pérdida, se reparte en las proporciones convenidas.”⁶

Resulta importante considerar también la definición de César Vivante, quien comenta el Código de Comercio italiano de 1882, el cual a su vez fue el cuerpo normativo que sirvió de inspiración directamente al legislador venezolano para redactar nuestro Código de Comercio de 1919, antecedente de la reforma puntual del Código de Comercio vigente de 1955. Según el referido autor el contrato de cuentas en participación se define como sigue:

“La Asociación de cuentas en participación es un contrato análogo al de Sociedad y se diferencia de ésta porque no trata de crear una persona jurídica distinta de los contratantes, sino que agota su finalidad en las recíprocas relaciones de éstos.[...].

La Asociación es un contrato por el cual una persona concede parte a otra en las ganancias y pérdidas de sus operaciones mercantiles. Llamaremos asociante al que dirige la operación y asociado al que sigue su suerte participando en los resultados.[...]

La asociación no tiene fondo social, ni domicilio ni nombre propio. Aun cuando tenga por objeto el ejercicio de toda una hacienda, por ejemplo, de una tienda, este fondo no se haya reconocido jurídicamente como fondo de la Asociación.”⁷

Una vez revisadas las distintas definiciones, debemos resaltar dos de sus aspectos que constituyen la esencia de la institución, como lo son: (i) la caracterización a este tipo de

⁶ R. GAY DE MONTELLÁ: Tratado de Compañías Colectivas, Comanditarias, de Responsabilidad Limitada, Cooperativas y Asociaciones de Cuentas, Legislación Comercial y Tributaria. Barcelona. Bosch Casa Editorial, apartado 928, pp. 331 y 332.

⁷ César VIVANTE: *Tratado de Derecho Mercantil*. Volumen II Las Sociedades Mercantiles. Traducido por Ricardo Espejo De Hinojosa. 1ra. edición. Madrid. Editorial Reus, S.A., apartado 12.250, 1932, pp. 575-577.

negocio jurídico como de tipo asociativo para distinguirlo de aquellos negocios jurídicos que persiguen la constitución de una persona jurídica distinta a la de sus integrantes, a pesar de que persigan una finalidad económica común; y (ii) el derecho de participar en los resultados de uno o más negocios, es decir, el derecho a recibir utilidades o, en su defecto, el deber de soportar las pérdidas, de uno o más negocios.

Ahora bien, ni el legislador ni el reglamentista han adoptado una técnica legislativa uniforme para la denominación de esta institución jurídica. Por el contrario, los distintos textos usan varios términos para denominarlo. José Muci-Abraham (h) acudió a la historia de la institución en otros ordenamientos jurídicos que sirvieron de fundamento al legislador Venezolano para interpretar esta institución en el derecho positivo venezolano y así identificar el origen de las distintas denominaciones⁸. Esto permite precisar el concepto y la correcta terminología.

En este sentido, la institución fue denominada por el legislador como: “*Cuentas en participación*” (título de la Sección Decimosegunda y del Título VII del Código de Comercio), “*asociación en participación*” (artículo 359 del Código de Comercio), y “*sociedad accidental*” (artículo 363⁹). Asimismo, el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto sobre la Renta¹⁰ se refiere a estos negocios jurídicos como “*contratos de cuentas en participación*” (artículo 7, parágrafo segundo¹¹). El Reglamento

⁸ José MUCI-ABRAHAM h.: *Tratamiento Mercantil y Fiscal de las Asociaciones en Participación en el Derecho Venezolano...* op. cit., pp. 12-21.

⁹ Código de Comercio: “**Artículo 363.** Salvo lo dispuesto en los artículos anteriores, la sociedad accidental se rige por las convenciones de las partes.”

¹⁰ Gaceta Oficial No. 6.210 Extraordinario del 30 de diciembre de 2015.

¹¹ Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto sobre la Renta: “**Artículo 7°.** Están sometidos al régimen impositivo previsto en este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley: [...]”

de la Ley de Impuesto sobre la Renta¹², por su parte, denominó a esta institución como “operaciones de cuentas en participación” (artículo 35¹³) o simplemente “cuentas en participación” (artículo 129¹⁴). Muci-Abraham se refiere incluso a cinco distintas denominaciones en la legislación mercantil y tributaria en su obra intitulada “Tratamiento Mercantil y Fiscal de las Asociaciones en Participación en el Derecho Venezolano”¹⁵, la cual mencionamos aquí para ampliar el marco referencial.

Si bien es evidente que ni el legislador ni el reglamentista adoptaron una misma denominación para evitar confusiones y adecuar el texto jurídico con una técnica clara e inequívoca, al menos en la mayoría de los casos procuraron incluir la

Parágrafo Segundo: En los casos de contrato de cuentas en participación, el asociante y los asociados estarán sometidos al régimen establecido en el presente artículo; en consecuencia, a los efectos del gravamen, tales contribuyentes deberán computar dentro de sus respectivos ejercicios anuales la parte que les corresponda en los resultados periódicos de las operaciones de la cuenta. [...]”.

¹² Gaceta Oficial No. 5.662 Extraordinario del 24 de septiembre de 2003.

¹³ Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta: “**Artículo 35.** Las participaciones en los enriquecimientos o pérdidas netas provenientes de las operaciones de cuentas en participación, o de las actividades de los consorcios, sociedades de personas y comunidades, deberán ser incluidas por los respectivos asociantes, asociados, consorcios, socios o comuneros, a los fines de la determinación del correspondiente ingreso bruto global.”

¹⁴ Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta: “**Artículo 129.** Las pérdidas de explotación no compensadas, serán traspasables totalmente hasta los ejercicios comprendidos dentro de los tres (3) años siguientes al ejercicio en que se sufrieron. [...]”

Los socios y comuneros de las sociedades de personas o comunidades a que se refiere el literal c) del artículo 7º de la Ley, también podrán traspasar hasta los tres (3) años siguientes, las cuotas partes de pérdidas no compensadas, sufridas en su condición de socios o comuneros de tales sociedades de personas o comunidades no sujetas al pago de impuesto.

Igual derecho tendrán las personas jurídicas integrantes de consorcios por las cuotas partes de pérdidas no compensadas sufridas en los consorcios de que formen parte y a los integrantes de las cuentas en participación. [...]”.

¹⁵ José MUCI-ABRAHAM h.: *Tratamiento Mercantil y Fiscal de las Asociaciones en Participación en el Derecho Venezolano...* op. cit., p. 50 y ss.

naturaleza jurídica genuina de la institución en su concepto, es decir, la caracterización contractual y la ausencia de personalidad jurídica propia. Sin embargo, tal como lo hemos mencionado, las distintas formas de denominación impiden una exégesis simple y eficiente.

Habíamos indicado que el contrato en referencia tiene por objeto una asociación. No obstante, la definición de asociación en el derecho venezolano no tiene una significación enmarcada en el ámbito del Derecho Mercantil propiamente, sino que proviene justamente del Derecho Civil.

El Código Civil¹⁶ define los distintos tipos de personas jurídicas de tipo asociativo, entre uno de los cuales incluye a la asociación propiamente dicha, las cuales son “[...] *personas de tipo asociativo que no tienen por objeto un fin de lucro para sus miembros, lo que no excluye que el ente pueda realizar actividades lucrativas para sí como medio para alcanzar sus fines propios* [...]”¹⁷. Sin embargo, la existencia de la persona de tipo asociativo está supeditada a la protocolización del acto, cuya formalidad es exigida para otorgar personalidad jurídica y existencia a la asociación¹⁸. En este sentido, el legislador reconoce la posibilidad de que existan asociaciones sin personalidad jurídica, bien sea por la inobservancia de las formalidades exigidas por la ley o por acto voluntario de sus participantes para mantener un negocio en secreto o silente y distante de la actividad principal¹⁹.

En virtud de lo precedentemente expuesto, de acuerdo con la legislación vigente existen negocios jurídicos asociativos que no constituyen una persona jurídica distinta a la de sus miembros, bien sea porque el propósito es mantenerse sin una formalidad constitutiva o por omisión en el cumplimiento de los requisitos previstos en las normas jurídicas para constituir

¹⁶ Gaceta Oficial No. 2.990 Extraordinario del 26 julio 1982.

¹⁷ José Luis AGUILAR GORRONDONA: *Derecho Civil: Personas*, 17ª edición. Caracas. Universidad Católica Andrés Bello, 2005, p. 456.

¹⁸ Código Civil, artículo 19, ordinal 3.

¹⁹ José Luis AGUILAR GORRONDONA: *Derecho Civil: Personas ... op. cit.*, p. 460.

la asociación. Siendo esto así, la asociación que no haya sido registrada y persiga fines de lucro para financiar sus actividades propias, entonces será una asociación sin personalidad jurídica regida por el Derecho Civil. Por el contrario, si los asociados persiguen fines de lucro propio, entonces estaremos fuera de la definición de asociación del Derecho Civil en sentido estricto, lo cual no implica que estemos fuera del ámbito de aplicación del Derecho Civil, ya que existen otros negocios jurídicos de tipo asociativo regidos por el Derecho Civil en los cuales los asociados persiguen fines de lucro propio, por ejemplo las sociedades dedicadas a la prestación de servicios profesionales.

No obstante lo anterior, en este trabajo no estudiaremos los tipos asociativos del Derecho Civil, ya que excede de los objetivos. Pero sí nos interesa analizar y comprender a la asociación en la cual uno de sus miembros (*i.e.*, asociado) participa en los resultados de uno o más negocios del otro miembro de la asociación (*i.e.*, el asociante). Siendo que el propósito de la asociación no es la consecución de recursos financieros o fines de lucro de la asociación sino de sus miembros, pues no hay duda que el contrato de cuentas en participación no se corresponde con la definición propia del Derecho Civil, lo cual no obsta que sea un verdadero negocio jurídico de tipo asociativo.

El propio Código Civil clasifica a los negocios jurídicos de tipo asociativo en corporaciones, asociaciones propiamente dichas y las sociedades. Ahora bien, el contrato de sociedad es definido por el artículo 1.649 del Código Civil como “[...] *aquel por el cual dos o más personas convienen en contribuir, cada uno con la propiedad o el uso de las cosas, o con su propia industria, a la realización de un fin económico común.*” De acuerdo con esta definición la asociación de cuentas en participación parece ser un negocio jurídico de tipo asociativo societario, por cuanto ambas partes convienen en contribuir para la realización de un fin común de la siguiente forma: el asociado aporta un bien, un servicio, su industria u otra cosa que tenga algún valor económico al patrimonio del asociante, y éste último a su vez le permite participar de sus resultados económicos.

Quizás el legislador partiendo de la definición contenida en el artículo 1.649 del Código Civil denominó al contrato de cuentas en participación como sociedad irregular en el Código de Comercio. Sin embargo, la conformación de una sociedad implica el ánimo de constituir una persona jurídica distinta de sus participantes, aspecto que está ausente en el contrato de cuentas en participación, por cuanto el asociado pretende sólo participar de los resultados económicos de la cuenta.

Ahora bien, el contrato de cuentas en participación es una institución contenida en el Código de Comercio. La razón de esto no es mero capricho del legislador, por cuanto el objeto de este contrato es permitir la participación en los resultados de una o más operaciones de comercio del asociante. Estas operaciones comerciales deben entenderse en los términos del artículo 2 del Código de Comercio, es decir, propiamente como actos de comercio. Así, a pesar de que el asociado no sea comerciante, el contrato continúa siendo mercantil por cuanto: (i) el objeto es la participación del asociado en el lucro derivado de actos de comercio del asociante (ánimo de lucro propio); y (ii) el asociante es quien realiza los actos de comercio en los cuales participará el asociado, con lo cual objetiva y subjetivamente es un negocio jurídico de naturaleza mercantil.

Siendo que los actos objeto del contrato de cuentas en participación son de carácter eminentemente mercantil, el fin de lucro de los intervinientes (asociante y asociado) es un elemento esencial del negocio jurídico bajo estudio que excluye la definición de asociación contenida en el Código Civil. El fin de lucro del participante o asociado en la cuenta tiene como objetivo definitivo perseguir un lucro eventual, es decir, el resultado de la cuenta en la cual participa, el cual podrá ser positivo o negativo dependiendo del porvenir y ejecución de los negocios, lo que hace que el lucro sea ocasional pero no inexistente. El asociante y asociado tienen una expectativa permanente de lucrarse con las operaciones mercantiles objeto de la institución bajo estudio.

De acuerdo con lo anterior, la calificación de asociación del contrato mediante el cual se permite la participación de una persona en los resultados de un negocio es inadecuada desde el punto de vista técnico. Tal como refiere Muci-Abraham *"En las "asociaciones en participación" hay una finalidad lucrativa y, por tanto, resulta inapropiado el uso del término "asociación". El empleo del término "asociación" para denominar "participación" sólo se explica, al menos en el derecho positivo venezolano, como una manifestación del propósito, buscado por el legislador, de denotar que las "cuentas en participación" no son "sociedades"."*²⁰

Diferimos respetuosamente de Muci-Abraham, ya que a pesar de que ciertamente el fin de lucro de las partes de un contrato de cuentas en participación excluye a ese negocio jurídico de la definición concebida por el derecho positivo venezolano para las asociaciones; no es menos cierto que el referido contrato de cuentas en participación reúne características propias de los negocios jurídicos de tipo asociativo en sentido amplio, sin que tal circunstancia permita concluir que sea propiamente una asociación por definición según el Código Civil. Esto se explica conforme a los rasgos que definen a los negocios jurídicos de tipo asociativo, como por ejemplo: comunidad de gestión e identidad en los fines comunes independientemente de la unidad de la personalidad jurídica o de los medios financieros para ejecutar su objeto.

El autor Ramón Burgos-Irazábal, al respecto del carácter societario de la asociación de cuentas en participación, sostiene lo siguiente:

"Subsumiendo las características propias de los contratos de cuentas en participación, encontramos que tales, dada su escasa regulación, permiten dentro del contrato de su creación estipular distintas prestaciones que en razón de su naturaleza estaríamos, bien frente a un contrato asociativo con función primaria o

²⁰ José MUCI-ABRAHAM: *Tratamiento Mercantil y Fiscal de las Asociaciones en Participación en el Derecho Venezolano...* op. cit., p. 54.

secundaria en el que las partes sólo tienen deber de colaboración mutua, o bien frente a un contrato asociativo con finalidad común, el cual calificaría como una sociedad"²¹.

La finalidad común a la que se refiere el autor en la cita precedentemente transcrita se refiere a la intención de asociarse siempre que suponga la comunidad de gestión. Siendo esto así, el autor distingue entre aquellos contratos de cuentas en participación en los cuales el asociado aporta un bien corporal y aquellos en los cuales el aporte está constituido por servicios o la propia industria del asociado. En ambos supuestos existe la intención de asociarse con un interés común, pero el primer supuesto carece de un elemento esencial que define a los contratos de tipo societario como lo es la comunidad de gestión²².

El contrato de cuentas en participación sin duda es de tipo asociativo en sentido amplio. El aporte permite catalogar al referido contrato como un negocio jurídico asociativo propiamente dicho y en sentido amplio o como un negocio jurídico asociativo de tipo societario, en los términos precedentemente expuestos.

Como consecuencia, el contrato de cuentas en participación es un negocio jurídico de tipo asociativo en sentido amplio, pero no tiene la naturaleza jurídica propia de una sociedad por cuanto éste carece de dos elementos esenciales que definen a las sociedades, a saber: la personalidad jurídica propia distinta a la de sus miembros y un fondo común²³.

²¹ Ramón BURGOS-IRAZÁBAL: "El Contrato de Cuentas en Participación. Naturaleza Jurídica y Efectos Fiscales en el IVA". *Los Efectos Tributarios de los Contratos en Memoria del Dr. Emilio Roche*. XII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Caracas. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. 2014, pp. 163-209, especialmente p. 192.

²² Ramón BURGOS-IRAZÁBAL: "El Contrato de Cuentas en Participación. Naturaleza Jurídica y Efectos Fiscales en el IVA"... *op. cit.*, pp. 190-196.

²³ Así lo reconoce la mayoría de la doctrina y en particular César Vivante, quien es el comentador del Código de Comercio italiano de 1882, fuente

Portanto, la naturaleza jurídica de este tipo de contratos será la de un negocio jurídico de tipo contractual-asociativo sin personalidad jurídica y con fines lucrativos, en el cual existirá un elemento que lo permitirá caracterizar como de tipo societario o no, dependiendo de si ambos contratantes persiguen una comunidad de gestión o una mera colaboración e interés común.

2. Elementos característicos del contrato de cuentas en participación

1.1. *Consentimiento de las partes*

Evidentemente el primer requisito está constituido por el libre consentimiento de las partes para contratar, por cuanto la institución se refiere a un negocio jurídico bilateral en el cual participan dos o más personas, pero esencialmente dos partes (asociado y asociante).

Se entiende por asociado a la persona, comerciante o no, que desea participar de las ganancias o pérdidas de uno o más negocios de otra denominada asociante, para lo cual realiza un aporte a la cuenta en participación.

El asociante será el comerciante que permite que el asociado participe de los resultados económicos de uno o más de sus negocios. Asimismo, recibe el aporte que el asociado realizará a la cuenta en participación. Además, el asociante es la persona que administra el negocio en el cual admite al asociado a participar de los resultados. Evidentemente el asociado tendrá interés en la buena gerencia del negocio y el trabajo del asociado

directa de inspiración de la legislación mercantil venezolana (Códigos de Comercio de 1919 y su reforma puntual de 1955). El referido autor expone: “*La Asociación de cuentas en participación es un contrato análogo al de Sociedad y se diferencia de ésta porque no trata de crear una persona jurídica distinta de los contratantes. [...] La asociación no tiene fondo social, ni domicilio ni nombre propio. Aun cuando tenga por objeto el ejercicio de toda una hacienda, por ejemplo, de una tienda, este fondo no se halla reconocido jurídicamente como fondo de la Asociación.*” César VIVANTE: *Tratado de Derecho Mercantil... op. cit.* pp. 575 y 577.

también estará enfocado al buen resultado del negocio, pero el asociante continúa siendo responsable por la administración del mismo.

Debemos hacer una precisión respecto al artículo citado, ya que la redacción se presta a confusión cuando el legislador se refiere a “*Los participantes*” y a “*los asociados*”. El diccionario de la Real Academia Española define al participante como “1. *adj. Que participa. U. t. c. s.*”²⁴, por lo cual podríamos decir que se trata de una persona que participa en algo, en algún acto o hecho; mientras que define al asociado como “1. *adj. Dicho de una persona: Que acompaña a otra en alguna comisión o encargo. U. t. c. s.[:]* 2. *m. y f. Persona que forma parte de una asociación o compañía.*”²⁵. Sin embargo, ambos conceptos deben analizarse en el contexto del contrato de cuentas en participación para evitar la confusión. Así, consideramos que cuando el legislador expresó “*Los participantes*” debemos entender que se refirió específicamente a los sujetos que participan de los resultados de uno o varios negocios de un comerciante, es decir, al asociado (en singular o plural, dependiendo del número involucrado); y cuando el legislador expresó “*los asociados*” debemos entender que se refirió a los comerciantes que ejecutan los negocios objeto del contrato de cuentas en participación y que permiten la participación de la persona que desea asociarse, es decir, al asociante.

1.2. *Cualidad de comerciante del asociante*

En virtud de que el objeto del contrato es permitir a una persona participar de los resultados económicos de dos o más operaciones comerciales y entendiendo que tales operaciones comerciales son actos de comercio, no queda duda de que el

²⁴ <http://dle.rae.es/?id=S05v7K1>. www.rae.es. © Real Academia Española. Consultada el 18 de junio de 2017.

²⁵ <http://dle.rae.es/?id=S05v7K1>. www.rae.es. © Real Academia Española. Consultada el 18 de junio de 2017.

asociante únicamente puede ser comerciante, bien sea una persona natural que hace del comercio su profesión habitual o porque se trate de sociedades mercantiles²⁶.

1.3. Onerosidad, conmutatividad y paridad

El contrato de cuentas en participación es un negocio jurídico oneroso por cuanto procura contraprestaciones o concesiones recíprocas, es decir, aquel en el que *“cada una de las partes trata de procurarse una ventaja mediante un equivalente”*²⁷. Refiere Leopoldo A. Borjas que el contrato de cuentas en participación es un negocio jurídico oneroso *“porque a la atribución, asignación o erogación de la ventaja patrimonial en favor del asociado (el aporte), corresponde una atribución, asignación o erogación de una ventaja patrimonial de ésta para con el participante (participación en las utilidades)”*²⁸. En consecuencia, resulta indubitable que el contrato de cuentas en participación es un negocio jurídico que persigue un fin de lucro, tal como fue desarrollado extensivamente al comienzo del desarrollo de este trabajo.

Adicionalmente, el contrato de cuentas en participación es conmutativo *“[...] porque al transferimiento del derecho objeto del contrato por el participante, corresponde al asociado la obligación de la gestión del negocio y de la rendición de cuentas periódicas; [...]”*²⁹.

Finalmente, el contrato de cuentas en participación es aleatorio porque a decir de Leopoldo A. Borjas *“[...] según que el negocio en el cual se participa produzca o no utilidades, el participante*

²⁶ Código de Comercio, artículo 10: “Son comerciantes los que tendiendo capacidad para contratar hacen del comercio su profesión habitual y las sociedades mercantiles”.

²⁷ Código Civil, artículo 1.135.

²⁸ Leopoldo A. BORJAS H.: *Instituciones de Derecho Mercantil*, Las Sociedades... *op. cit.* p. 148.

²⁹ Leopoldo A. BORJAS H.: *Instituciones de Derecho Mercantil*, Las Sociedades...*op. cit.* p. 148.

se beneficiará o no de ellas.[...]"³⁰. Uno de los requisitos esenciales para la existencia del contrato de cuentas en participación es precisamente el derecho que otorga el asociante al asociado, el cual consiste en permitirle que participe en los resultados de uno o más de sus negocios.

Ahora bien, ese derecho no está limitado a participar exclusivamente de las ganancias sino que también comporta el deber de soportar las pérdidas, es decir, los resultados económicos adversos. Así lo ha sostenido la doctrina más calificada, ya que la sola participación de un tipo de resultados alteraría el equilibrio de las partes en el contrato y se modificaría su naturaleza jurídica³¹. A este elemento lo hemos denominado como paridad entre las partes para asegurar un equilibrio económico entre las contraprestaciones mutuas.

³⁰ Leopoldo A. BORJAS H.: *Instituciones de Derecho Mercantil*, Las Sociedades...*op. cit.* p. 148.

³¹ "No existirá un contrato de participación allí donde el "asociado" o los "asociados" participen únicamente en las ganancias o únicamente en las pérdidas de las operaciones que constituyan materia del pacto asociativo. En la hipótesis – bastante difícil de darse – de que una persona sólo participe en las pérdidas de una, varias o todas las operaciones mercantiles llevadas a cabo por otra, no nos hallaremos en presencia de una "asociación en participación", la cual es una institución mercantil, gobernada – como todas las de esa naturaleza – por una finalidad lucrativa o especulativa, finalidad esta que no existe en una hipótesis como la imaginada. Por otra parte, en el caso de que una persona sólo tenga participación en las utilidades o ganancias que produzcan una, varias o todas las operaciones mercantiles llevadas a cabo por otra, tampoco estaremos en presencia de una "asociación en participación", no quiere decir que sea ilícito o ineficaz el contrato en virtud del cual se establezca que una persona únicamente participará en las ganancias que produzcan una, varias o todas las operaciones comerciales que otra realice; ese pacto será válido pero, de acuerdo con la definición del artículo 359 del Código de Comercio, no configurará un contrato de participación, con las consecuencias a ello inherentes; será un contrato de otra especie o naturaleza." José MUCI-ABRAHAM: *Tratamiento Mercantil y Fiscal de las Asociaciones en Participación en el Derecho Venezolano...* *op. cit.* pp. 71 y 72.

1.4 *Aporte*

De acuerdo con la doctrina en la materia, el aporte del asociado en los contratos de cuentas en participación según la legislación nacional no es un requisito esencial para la existencia de ese tipo de contratos. En efecto, el artículo 361 del Código de Comercio admite que el asociado puede no aportar ninguna cosa que sea objeto de la asociación.

No obstante, cabe preguntarse si el aporte al que se refirió el legislador debe ser entendido como aporte de cosas o aporte de cierto valor económico intangible. Por ejemplo, pensemos que el aporte pudiera estar constituido por la clientela, por la reputación del nombre comercial o por el *goodwill* de un negocio. En todos estos casos no existe una “cosa”, es decir, un bien sobre el cual pueda asirse la propiedad, pero sí existe un valor económico que puede beneficiar al negocio del asociante.

Resulta importante preguntarse lo anterior por cuanto el objeto del contrato de cuentas en participación no puede ser entendido como aquel en el cual un comerciante permite que una persona participe de los resultados de uno o más negocios sin que exista un beneficio económico como contraprestación, así fuese el hecho de compartir las pérdidas obtenidas como resultado de la ejecución de los negocios. El propósito de los actos de comercio justamente es buscar un fin de lucro, con lo cual el beneficio que resulte del negocio jurídico debe ser mutuo para asociante y asociado.

Analizaremos con mayor detalle el aporte en los contratos de cuentas en participación más adelante en este trabajo de investigación, por lo pronto interesa entender que el aporte en los contratos de cuentas en participación no es un elemento esencial cuya ausencia implique la inexistencia de causa que justifique el contrato.

1.5. *Formalidad escrita*

La legislación mercantil no exige ninguna formalidad registral ni notarial para la celebración del contrato de cuentas en participación, pero obliga a los contratantes a suscribir un

documento escrito por medio del cual se haga constar el contrato únicamente a efectos probatorios³². En este sentido, el requisito de la constancia por escrito no es una exigencia solemne para reputar al contrato de cuentas en participación como existente, sino más bien una exigencia respecto del medio probatorio que las partes deben adoptar para demostrar su relación comercial. Así un contrato de cuentas en participación es válido aunque no haya sido suscrito un documento para evidenciar el contrato, pero la prueba del mismo dependerá exclusivamente de la fuente escrita³³.

A pesar de la jurisprudencia en materia civil, debemos advertir que el Tribunal Supremo de Justicia sentó un precedente sobre las formalidades que deben revestir a los contratos en general para que produzcan efectos ante terceros, a pesar de que el contrato no sea de tipo formal, es decir, que para su perfeccionamiento no se requiera su autenticación o formalidad registral. La Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en una sentencia del 5 de marzo de 2002³⁴ sostuvo que los contratos privados no tienen efecto respecto de la Administración Tributaria, y, por lo tanto, si se pretende que dichos instrumentos tengan efecto jurídico ante la Administración Tributaria, es obligatorio que estén registrados o autenticados, de lo contrario la Administración Tributaria podría negarse a aceptar los efectos de un contrato de cuentas en participación.

La doctrina considera que el criterio del caso previamente expuesto es incorrecto, porque: (i) con mucha frecuencia, las auditorías fiscales revisan documentos privados, sobre cuyas

³² Código de Comercio, artículo 364: *“Estas asociaciones están exentas de las formalidades establecidas para las compañías, pero deben probarse por escrito.”*

³³ Gaceta Forense. Segunda Etapa 1955, No. 10, Volumen II. Caracas, Imprenta Nacional. 1956, pp. 83 y 84.

³⁴ Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, sentencia N° 00395, 5 de marzo de 2002, caso: Industria Cerrajera El Tambor, C.A. [INCETA] vs. República.

bases la Administración Tributaria formula reparos o verificaciones. Por lo tanto, el desconocimiento de un documento privado cuando perjudique a la Administración Tributaria y el reconocimiento del mismo cuando la beneficie, no es cónsono con el principio de igualdad, indudablemente resulta injusto, inconstitucional e ilegal; y (ii) en el ordenamiento jurídico vigente, la inscripción de un documento ante un registrador público o la autenticación ante un notario público está reservada para casos específicos expresamente señalados en la ley, *v.g.*: contratos formales, tales como hipotecas. Adicionalmente la autenticación por sí misma no hace que un documento surta efectos ante terceros, sino únicamente da certeza con respecto a su fecha y la identidad de sus otorgantes³⁵.

Muy a pesar de los válidos comentarios de la doctrina, los cuales compartimos por considerarlos adecuados con los principios que rigen el Derecho Civil y Mercantil, así como los preceptos constitucionales, la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia ratificó el criterio de la sentencia dictada el 5 de marzo de 2002 en sendas sentencias recientes³⁶ y a la fecha desconocemos que haya sido sometido a la revisión extraordinaria de la Sala Constitucional del Máximo Tribunal.

3. Las Fuentes del Derecho que rigen el contrato de cuentas en participación

Una vez definido el concepto, sentido y alcance de la institución objeto de análisis, así como su naturaleza jurídica, corresponde a continuación indicar las fuentes del derecho que la rigen.

³⁵ V. Luis FRAGA PITTALUGA: *Consideraciones Generales sobre la Prueba en el Proceso Contencioso Tributario*. Tomo II. Caracas. FUNEDA, 2004, pp. 139-140.

³⁶ Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, sentencia N° 01184, 6 de agosto de 2014, caso: Procter & Gamble De Venezuela, S.C.A. vs. República;

Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, sentencia N° 00620, 24 de mayo de 2017, caso: César Andrés Atencio Cepeda vs. República.

Como primera fuente del derecho debemos mencionar la legislación mercantil, principalmente el Código de Comercio, toda vez que como explicamos en las secciones anteriores, el contrato de cuentas en participación es una institución propia de esa rama del Derecho.

El artículo 363 del Código de Comercio dispone que “*la sociedad accidental se rige por las convenciones de las partes*”, salvo por lo dispuesto en los artículos 359 al 362 de dicho Código. Como consecuencia, la manifestación de las voluntades de las partes que confluyen en el consentimiento para la formación del negocio jurídico, constituye la segunda fuente directa de estos contratos. No obstante, la voluntad de las partes no es absoluta. Además de las limitaciones que la legislación impone a todo contrato (contenidas el Parágrafo Segundo de la Sección Primera del Capítulo Primero del Título Tercero del Código Civil), las partes están obligadas a observar las disposiciones contenidas en los artículos 359 al 362 del Código de Comercio, sin que su libre consentimiento pueda regular algo distinto a lo previsto en los referidos artículos.

La tercera fuente del derecho aplicable a la relación entre el asociante y asociado está constituida por las disposiciones relativas a las sociedades mercantiles en la medida en que sean aplicables, según se desprende de la naturaleza del contrato y de los efectos que devienen del mismo por ser un contrato de tipo asociativo-societario como expusimos anteriormente³⁷.

Finalmente, la cuarta y última fuente del derecho aplicable a este tipo de negocios jurídicos son las normas sobre contratos de sociedad del Código Civil, por ser éstas del derecho común aplicables supletoriamente a aquellas instituciones propias del Derecho Mercantil. Las disposiciones que regulan la asociación propiamente dicha en el Derecho Civil no resultan aplicables a los contratos de cuentas en participación, por cuanto estos no pueden ser considerados como asociaciones según la definición

³⁷ José MUCI-ABRAHAM: *Tratamiento Mercantil y Fiscal de las Asociaciones en Participación en el Derecho Venezolano...* op. cit., pp. 60 y 61.

del derecho positivo venezolano, razón suficiente para no considerar esas disposiciones como fuente de derecho de los contratos de cuentas en participación.

4. Efectos del contrato de cuentas en participación

Atendiendo al principio general del derecho civil, los contratos no dañan ni aprovechan a personas ajenas a la relación contractual³⁸, con lo cual el contrato de cuentas en participación en principio sólo produce derechos y obligaciones entre los contratantes, esto es, el asociado y el asociante. El concepto de terceros surge pues de las normas del Derecho Civil relativas a los contratos, para referirse a personas ajenas a la relación contractual. Así las cosas, como principio general los contratos no son oponibles ante terceros. Sin embargo, los terceros no pueden desestimar los contratos de otras personas y deben reconocer su existencia³⁹. Por ende, los contratos no favorecen o desfavorecen a terceros, sino en los casos previstos en la ley.

En este respecto, varias decisiones de los Tribunales Fiscales y la antigua Corte Suprema de Justicia han sostenido que el contribuyente puede utilizar cualquier tipo de prueba para evidenciar gastos a efectos del impuesto sobre la renta⁴⁰.

³⁸ Código Civil, artículo 1166: "Los contratos no tienen efecto sino entre las partes contratantes: no dañan ni aprovechan a los terceros, excepto en los casos establecidos por la ley."

³⁹ Eloy MADURO LUYANDO: *Curso de Obligaciones. Derecho Civil III*. Tomo II. Caracas. Universidad Católica Andrés Bello, 2001, pp. 780-781

⁴⁰ Sala Político-Administrativa de la Corte Suprema de Justicia, sentencia del 18 de julio de 1996, caso: Ramírez Salaverría, C.A. vs. Fisco Nacional, Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia por Oscar R. PIERRE TAPIA No. 131, pp. 132-133 [Julio 1996] [Corte Suprema, Sala Político-Administrativa];

Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario, sentencia No. 533 del 21 de mayo de 1998, caso: Loffland Brothers de Venezuela, C.A. vs. Fisco Nacional; Tribunal 3º de Impuesto sobre la Renta, sentencia del 27 de septiembre de 1979, ratificada por la Sala Político-Administrativa

El contrato de cuentas en participación se distingue además de las sociedades por cuanto las partes no tienen la voluntad de constituir una persona jurídica distinta, así como tampoco de conformar un patrimonio común.

En este orden de ideas, los contratantes de la cuenta en participación se obligan recíprocamente y crean derechos entre sí, pero en principio dicho negocio jurídico no surte efectos frente a terceros en general. Por este motivo algunos autores lo denominan “*contrato oculto*” para los terceros. Con esta expresión lo que se quiere significar es que los efectos jurídicos del contrato de cuentas en participación no se extienden a personas distintas a las de sus contratantes (el asociado y el asociante), es decir, no afecta ni beneficia a los terceros, particularmente los terceros que contratan con el asociante con ocasión de la ejecución del negocio o negocios participados. Muci-Abraham afirma que “*La “participación”, jurídicamente, es un contrato que celebran el “asociante” y el “asociado”; un contrato intrascendente para los terceros. [...] ese contrato no daña ni aprovecha a los terceros. Para los tercero, de consiguiente, la participación no existe, en el sentido de que no los afecta, y es tratando de expresar esa idea con un lenguaje gráfico que comúnmente se dice que la “asociación en participación” es un pacto oculto para los terceros.*”⁴¹

Por su parte Leopoldo A. Borjas sostiene que “*La participación no es tampoco un contrato oculto, como afirma parte de la doctrina. Lo que sucede es que el contrato de participación, por voluntad de la ley, es un contrato que sólo surte efectos entre las partes*”⁴², posición que consideramos apropiada y compartimos con plenitud. Más aún creemos que las notas de ambos autores

de la Corte Suprema de Justicia, sentencia del 3 de junio de 1982, caso: César Augusto Obando Sardi vs. Fisco Nacional, Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia por Oscar R. PIERRE TAPIA No. 73, pp. 74-77 [1982]).

⁴¹ José MUCI-ABRAHAM: *Tratamiento Mercantil y Fiscal de las Asociaciones en Participación en el Derecho Venezolano...* op. cit., p. 81.

⁴² Leopoldo A. BORJAS H.: *Instituciones de Derecho Mercantil, Las Sociedades...* op. cit. p. 154.

- Borjas y Muci-Abraham - comparten el hecho de que no es que sea un contrato desconocido por terceros sino que simplemente sus efectos no afectan ni aprovechan a terceras personas, ratificando así el principio previsto en el artículo 1.166 del Código Civil.

Ahora bien, entendiendo que el contrato de cuentas en participación no conforma una personalidad jurídica distinta a la de sus contratantes y que, además, no genera efectos frente a terceros, cabría preguntarse: ¿cuál de las partes del contrato de cuentas en participación genera efectos frente a terceros, siendo que los negocios objeto de dicho contrato tienen un fin de lucro implícito para lo cual es necesaria la interacción con personas distintas a las partes contratantes para obtener beneficios económicos?

El legislador en materia mercantil acogió el principio general previsto en la legislación común, tal como se evidencia del contenido del artículo 360 del Código de Comercio, según el cual:

“Artículo 360.- Los terceros no tienen derecho ni obligaciones sino respecto de aquel con quien han contratado”.

El artículo precedentemente citado no aclara cuál de las partes del contrato de cuentas en participación se obliga frente a terceros. Así, debemos atender a varios de los elementos característicos del contrato para precisar cuál de los contratantes asume las obligaciones frente a terceros.

Los elementos del contrato de cuentas en participación permiten distinguir los siguientes postulados que son desarrollados ampliamente por la doctrina nacional: (i) la asociación de cuentas en participación no constituye una persona jurídica distinta a la de las partes y su naturaleza jurídica es propiamente la de un contrato de tipo asociativo⁴³;

⁴³ Leopoldo A. BORJAS H.: *Instituciones de Derecho Mercantil, Las Sociedades...* op. cit. pp. 151-153. José Muci-Abraham: **Tratamiento Mercantil y Fiscal**

(ii) los negocios son propios del asociante y, como consecuencia, la gestión de los referidos negocios corresponde al asociante, es decir, los terceros que celebran negocios jurídicos, lo hacen con el asociante y no con el asociado. Por tanto, el asociante asume las obligaciones frente a los terceros ⁴⁴; (iii) el asociante administra el negocio objeto del contrato de cuentas en participación, pero ambas partes se benefician de participar en los resultados económicos. Esta característica es esencial al contrato de cuentas en participación⁴⁵.

Atendiendo a lo expuesto en el párrafo anterior podemos sostener que los terceros asumen las obligaciones con el asociante del contrato de cuentas en participación, ya que el vínculo contractual que existe entre el asociante y el asociado no se extiende a los terceros que contratan con el asociante para realizar los negocios que son objeto del contrato de cuentas en participación. Ese vínculo es secreto, oculto frente a los terceros⁴⁶, quizás valiera la pena referirse como pacto silente, ya que las partes contratantes no persiguen afectar o beneficiar a los terceros con el contrato de cuentas en participación.

de las Asociaciones en Participación en el Derecho Venezolano... *op. cit.*, pp. 57 y 58. R. Gay de Montellá, *Tratado de Compañías Colectivas, Comanditarias, de Responsabilidad Limitada, Cooperativas y Asociaciones de Cuentas ... op. cit.* p. 331. Jorge Enrique NÚÑEZ: "De las Cuentas en Participación. Su naturaleza Jurídica. Sus Peligros". *Revista de la Facultad de Derecho*. No. 31. Maracaibo. Universidad del Zulia. 1971, pp. 247-264, especialmente p. 264.

⁴⁴ Leopoldo A. BORJAS H.: *Instituciones de Derecho Mercantil, Las Sociedades...* *op. cit.* p. 153. José MUCI-ABRAHAM: *Tratamiento Mercantil y Fiscal de las Asociaciones en Participación en el Derecho Venezolano...* *op. cit.*, pp. 82 y 83. José MUCI-ABRAHAM: "El Contrato de Participación". *Jornadas de Derecho Mercantil*. Caracas. Universidad Católica Andrés Bello. 1978, pp. 111-134, especialmente pp. 126 y 127.

⁴⁵ Leopoldo A. BORJAS H.: *Instituciones de Derecho Mercantil, Las Sociedades...* *op. cit.* p. 167.

⁴⁶ José MUCI-ABRAHAM: *Tratamiento Mercantil y Fiscal de las Asociaciones en Participación en el Derecho Venezolano...* *op. cit.*, pp. 71, 72 y 81.

Ahora bien, como el contrato de cuentas en participación no tiene efectos jurídicos frente a terceros y éstos al contratar con el asociante no necesariamente conocen quién es el titular de los bienes que utilizará el asociante para ejecutar los actos de comercio propios de los negocios y que garanticen sus créditos ante un eventual incumplimiento de las obligaciones, el legislador estableció en el artículo 361 del Código de Comercio una protección que brinda seguridad jurídica a los terceros. El referido artículo dispone:

“Artículo 361.- Los participantes [entiéndase: asociados] no tienen ningún derecho de propiedad sobre las cosas objeto de la asociación aunque hayan sido aportadas por ellos. Sus derechos están limitados a obtener cuenta de los fondos que han aportado y de las pérdidas o ganancias habidas; pero podrán estipular en sus relaciones con los asociados que éstos les restituyan las cosas aportadas por ellos, y en su defecto, les indemnicen daños y perjuicios.”

De acuerdo con lo anterior, el legislador concibió una protección que asegurara las relaciones de los terceros del contrato de cuentas en participación, con base en la cual el asociante evidentemente asume el derecho de propiedad sobre los bienes aportados por el asociado, brindando así mayor seguridad jurídica a los terceros que contratan de buena fe con el asociante y no están al tanto de la existencia del contrato de cuentas en participación. Eso quiere decir entonces que los bienes aportados por el asociado pasan en propiedad al asociante.

A pesar de los postulados expuestos, vale acotar que el principio según el cual los contratos de cuentas en participación no tienen efectos frente a terceros no es un axioma absoluto pues existen algunas excepciones. Sin pretender enunciar los casos que podrían exceptuar la aplicación de ese principio general, podemos mencionar uno que guarda relación con el objeto de esta investigación y que tiene una incidencia directa, como por ejemplo los efectos que tiene dicho contrato en materia tributaria, es decir, aquellas obligaciones que pudieran aprovechar o

perjudicar al sujeto activo de la obligación tributaria. Esta excepción tiene una característica excepcional porque la relación que existe entre el asociante y la Administración Tributaria no proviene de un contrato sino de una obligación *ex lege*, lo cual implica que a pesar de que la Administración Tributaria es un tercero del contrato de cuentas en participación, el asociante deberá cumplir las obligaciones que deriven del vínculo contractual y que tengan incidencia tributaria conforme a la legislación vigente.

Esta excepción al principio general tiene bastante relevancia para esta investigación toda vez que los convenios de las partes permitirán la calificación del negocio jurídico como un contrato de cuentas en participación del cual dependerá el nacimiento de las obligaciones tributarias a las que haya lugar. Adicionalmente, la Administración Tributaria deberá calificar el contrato para aplicar el régimen que corresponda, según la legislación vigente, y así ejercer sus facultades para determinar la obligación tributaria. Más adelante desarrollaremos el principal efecto que tiene el desarrollo de esta excepción en relación con el objeto de este trabajo, es decir, sobre el aporte en los contratos de cuentas en participación, no sin antes dejar claro que esta excepción no implica que la Administración Tributaria se haga parte de la relación existente entre el asociante y el asociado en virtud del contrato de cuentas en participación. La Administración Tributaria continúa siendo un tercero a los efectos de la referida relación contractual, pero la ejecución del contrato tiene consecuencias fiscales que podrán aprovechar o perjudicar a la Administración Tributaria y así se entenderá esta última en una posición legitimada para incidir en el negocio jurídico, a pesar — insistimos — de que la Administración Tributaria sea un tercero.

La materia tributaria no constituye la única excepción al principio general en estos contratos, los terceros tienen también derechos que pueden hacer valer cuando se trata de juicios concursales por razón de quiebra o atraso según refiere el artículo 362 del Código de Comercio y desarrolla la doctrina

más detalladamente⁴⁷, a lo cual no nos referiremos en este trabajo, pero sí vale la pena mencionarlo a título ilustrativo para evidenciar que la propia materia mercantil prevé una excepción a la regla.

El autor Mario Pesci Feltri desarrolla la teoría sobre las relaciones contractuales y los efectos que pueden generar éstas en los terceros. Sostiene Pesci Feltri que en el derecho sustantivo los efectos de los contratos podrían extenderse a los terceros según tres criterios decisivos: “a) *Criterio del interés protegido*. b) *Reconocibilidad de la relación jurídica en discusión*. c) *Carácter independiente o subordinado del tercero respecto a las partes*.”⁴⁸

Con fundamento en los criterios antes señalados el autor clasifica a los terceros respecto de los cuales pueden surtir efecto los contratos en cuatro tipos, interesándonos el tercer grupo enumerado por el autor: “C) *Terceros interesados cuya posición jurídica es independiente e incompatible con los efectos del negocio jurídico*.”⁴⁹ El autor explica que estos terceros sufren un efecto en su esfera jurídica como consecuencia de una relación contractual respecto de la cual no son parte contratante. Si el efecto es perjudicial y se pretendiera ejecutar el contrato independientemente de las consecuencias, se estaría ocasionando un daño ilegítimo al tercero por cuanto las partes no están legitimadas para afectar los derechos e intereses del tercero⁵⁰.

⁴⁷ José MUCI-ABRAHAM: *Tratamiento Mercantil y Fiscal de las Asociaciones en Participación en el Derecho Venezolano... op. cit.*, pp. 102-125.

⁴⁸ Mario PESCI FELTRI: “Relaciones Contractuales y Los Terceros”. *Revista de la Facultad de Derecho*. No. 23. Caracas. Universidad Central de Venezuela. 1962, pp. 137-173, especialmente p. 155.

⁴⁹ Mario PESCI FELTRI: “Relaciones Contractuales y Los Terceros” ... *op. cit.* p. 157.

⁵⁰ “[...] En los casos en los cuales los efectos que deberían producirse respecto al tercero están condicionados a la ratificación que de ellos haga, o si entre la posición jurídica del tercero y la reglamentación de intereses dispuesta por las partes, existe un conflicto que no puede ser sanado sino con la adhesión o renuncia de parte del tercero, y esta adhesión o renuncia no se lleve a cabo, se le

Atendiendo a la tesis de Pesci Feltri, anteriormente expuesta, y a pesar de que no está referida expresamente al Derecho Tributario, nos parece que es bastante acertada para explicar los efectos que tiene el contrato de cuentas en participación respecto de la Administración Tributaria. Esto por cuanto: (i) la Administración Tributaria es un tercero del contrato de cuentas en participación; (ii) los efectos de la ejecución del contrato de cuentas en participación se extienden a la Administración Tributaria, pudiendo aprovecharla o perjudicarla, toda vez que los ingresos derivados de dicho contrato beneficiarían la recaudación de tributos y en caso de que los ingresos no se declararen o sean declarados erróneamente, evidentemente el sujeto activo de la obligación tributaria experimentaría una disminución ilegítima; (iii) las partes del contrato de cuentas en participación carecen de legitimidad para afectar la posición de la Administración Tributaria o de la República (en caso de disminución ilegítima de los ingresos); (iv) las obligaciones tributarias están previstas en la legislación y su cumplimiento resulta imperativo. Siendo así, ni el asociante ni el asociado mediante el contrato de cuentas en participación pueden afectar la legitimación de la Administración Tributaria para exigir las consecuencias que demandan el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

En virtud de lo anterior, la Administración Tributaria está legitimada para determinar si la relación jurídica existente entre el asociado y el asociante se corresponde realmente con el contrato de cuentas en participación o merece otra calificación de acuerdo con la realidad económica subyacente para prevenir perjuicios que podrían ocasionarse a la recaudación tributaria, ya que las partes del contrato de cuentas en participación no tienen legitimidad para afectar negativamente las conse-

*ocasionaría un **daño ilegítimo** al derecho del tercero, si se pretendiera hacer efectivo el contrato en su contra; esta ilegitimidad del daño es debida a la falta de legitimación en las partes para poner en juego la posición jurídica del tercero. [...]*" Mario PESCI FELTRI: "Relaciones Contractuales y Los Terceros"... *op. cit.* p. 163.

cuencias derivadas de la obligación tributaria. Igualmente la Administración Tributaria en este sentido debe actuar con cautela y buscar la verdad que subyace en la relación existente, garantizando así la protección de los derechos de los intervinientes en la relación contractual y el desarrollo de la libre voluntad de los contratantes. Así las formas contractuales adoptadas no pueden ser desconocidas arbitrariamente sino que debe tratarse de formas abusivas que procuran un perjuicio a los intereses de la Administración Tributaria, es decir, a la República, por lo cual el ejercicio de estas facultades, prevista específicamente en el artículo 16 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario⁵¹, deben obedecer a hechos comprobados o al menos sobre presunciones fundamentadas que sugieran un perjuicio cierto.

De acuerdo con lo anteriormente expuesto, en principio los efectos de los contratos no alcanzan las esferas jurídicas de los terceros, pero existen excepciones según las cuales los terceros de las relaciones contractuales pueden resultar beneficiados o aprovechados de la relación contractual. Específicamente en relación con este trabajo resulta importante entender que las partes contratantes no están legitimadas para afectar derechos e intereses de los terceros que no hacen parte de la relación contractual, como es el caso de la Administración Tributaria respecto de los efectos propios de las obligaciones tributarias que se generan por la ejecución del contrato de cuentas en participación.

5. El aporte realizado por el asociado en los contratos de cuentas en participación

El artículo 361 del Código de Comercio citado precedentemente es claro en cuanto a que el asociado no tiene derecho de propiedad alguno sobre los bienes que ha aportado a la asociación, es decir, aquellos bienes destinados por el

⁵¹ Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario, publicado en la Gaceta Oficial No. 6.152 Extraordinario de fecha 18 de noviembre de 2014, artículo 5.

asociado para la ejecución del contrato de cuentas en participación, ya que esos bienes pasan en propiedad al asociante. Asimismo, también se desprende del artículo que no es requisito indispensable que el asociado aporte alguna cosa para la ejecución del contrato. Tampoco dispone lo contrario, más bien dicho artículo establece el régimen de propiedad aplicable a las cosas aportadas por el asociado al asociante, en caso de que las haya.

No obstante lo anterior, podríamos decir que el aporte está implícito en la naturaleza jurídica del contrato pues el asociante sin duda persigue un beneficio derivado del hecho de permitir la participación del asociado en los negocios objeto del contrato de cuentas en participación. Desde un punto de vista meramente económico, el asociante no tendría interés de permitir la asociación sin que la misma le provea un beneficio. En otras palabras, un comerciante no estaría dispuesto a permitir la participación en las ganancias de sus negocios a una persona que no ha aportado bienes o servicios para que esa ganancia ocurra.

Considerando la idea previamente expuesta, pensemos en el nombre del asociado (la fama, la reputación comercial); la clientela del asociado. Estos beneficios, aunque cuantificables económicamente, no precisan de la transmisión de propiedad de bienes muebles ni inmuebles, así como tampoco la prestación de servicio alguno, pero indudablemente agregan valor a los negocios del asociante respecto de los cuales se asocia el asociado conforme al contrato de cuentas en participación. En palabras del autor Ramón Burgos-Irazábal: *“La condición sine qua non es que tales aportes sean útiles para el desarrollo del negocio”*⁵².

Aunado a lo anterior y a pesar de que el legislador consideró que el aporte no es obligatorio en los contratos de cuentas en participación, la ausencia del aporte, incluso el

⁵² Ramón BURGOS-IRAZÁBAL: “El Contrato de Cuentas en Participación. Naturaleza Jurídica y Efectos Fiscales en el IVA” ... *op. cit.*, pp. 171.

mayor valor aportado por elementos intangibles como los referidos en el párrafo anterior, no implica que el contrato carezca de causa que justifique la asociación. En efecto, el artículo 361 del Código de Comercio regula el régimen de propiedad de los aportes, pero nada contraría el hecho de que la causa del contrato sea compartir y soportar los resultados económicos de los negocios del asociante de los cuales participa el asociado. Esto lo ratifica Muci-Abraham cuando explica que *“a través de la “participación” no se busca la formación de un patrimonio social, que responda ante los terceros y que demande la realización de aportaciones, sino que a través de ella se procura la distribución de un riesgo inherente a una o varias operaciones mercantiles”*⁵³. Continúa el autor *“En el contrato de participación puede preverse la realización de un aporte por el “asociado”, el aporte es simplemente posible, pero no necesario, pues la “participación” existe desde el momento en el que una persona concede a otra participación en las utilidades y pérdidas de cualquier operación comercial, sin que ninguna otra cosa haga falta”*⁵⁴.

Insistimos que aunque el aporte no es un requisito indispensable en los contratos de cuentas en participación en la legislación vigente – en lo cual estamos de acuerdo – desde un punto de vista de negocios comerciales resulta impropio afirmar que una persona permitirá la participación de otra persona en los resultados de sus operaciones mercantiles sin recibir algún beneficio económico a cambio. Por lo tanto, aunque no exista un aporte en bienes o servicios, podemos afirmar que el beneficio económico aportado por el asociado consiste en la distribución de riesgo, como sostiene Muci-Abraham.

⁵³ José MUCI-ABRAHAM: *Tratamiento Mercantil y Fiscal de las Asociaciones en Participación en el Derecho Venezolano... op. cit.*, pp. 38.

⁵⁴ José MUCI-ABRAHAM: *Tratamiento Mercantil y Fiscal de las Asociaciones en Participación en el Derecho Venezolano... op. cit.*, pp. 49.

Las legislaciones no son uniformes al considerar que el aporte no es esencial en los contratos o asociaciones de cuentas en participación, tal como es el caso de Italia⁵⁵ y México, en los cuales, según la legislación vigente, el aporte es esencial al contrato⁵⁶.

En virtud de lo anterior podemos señalar que el aporte a la luz del Derecho Mercantil venezolano no es un requisito indispensable para la existencia del contrato de cuentas en participación. Sin embargo, parece que desde una perspectiva de negocios podría resultar necesaria la existencia de un beneficio que el asociante percibe para permitir que el asociado participe de sus resultados, así sea la distribución del riesgo o un beneficio intangible, bien sea la reputación comercial, los clientes, entre otros.

1.1. *Naturaleza jurídica*

La naturaleza jurídica del aporte es precisamente la que deriva del propio contrato de cuentas en participación, ya que el aporte no es la causa principal del contrato y por lo tanto resulta accesorio. Siendo esto así, atendiendo a una interpretación teleológica el aporte no puede estar constituido por

⁵⁵ Código Civil de Italia, "Art. 2549. *Con il contratto di associazione in partecipazione l'associante attribuisce all'associato una partecipazione agli utili della sua impresa o di uno o piu' affari verso il corrispettivo di un determinato apporto.*" REGIO DECRETO 16 marzo 1942, n. 262. <http://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:regio.decreto:1942-03-16;262>. www.normattiva.it. Consultada el 18 de junio de 2017. Traducción no oficial: "Art. 2549. Con el contrato de asociación en participación el asociante atribuye al asociado una participación en las ganancias de su empresa o de uno o más negocios, a cambio de un aporte".

⁵⁶ Ley General de Sociedades Mercantiles de México, "**Artículo 252.-** *La asociación en participación es un contrato por el cual una persona concede a otras que le aportan bienes o servicios, una participación en las utilidades y en las pérdidas de una negociación mercantil o de una o varias operaciones de comercio.*" Diario Oficial de la Federación del 4 de agosto de 1934, última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 14 de marzo de 2016. http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/144_140316.pdf. www.diputados.gob.mx. Consultada el 17 de junio de 2017.

cualquier derecho, bien o servicio determinable económicamente, el aporte debe ser necesario para desarrollar el objeto del contrato de cuentas en participación. Dijimos con anterioridad que el contrato de cuentas en participación tiene por finalidad permitir que el asociado participe de los resultados económicos de uno o más negocios del asociante. Como consecuencia, el aporte debe permitir el desarrollo del negocio respecto del cual participa el asociado, más que eso debe ser necesario para su desarrollo, por tanto podríamos decir que el propósito esencial del aporte es el desarrollo de los negocios objeto del contrato de cuentas en participación.

Lo expuesto en el párrafo anterior tiene sentido cuando acudimos al método de comparación del contrato de cuentas en participación con otras instituciones del derecho. Ramón Burgos-Irazábal explica con detalle estos supuestos y defiende la tesis según la cual el aporte debe atender necesariamente al negocio del asociante, de lo contrario se desvirtuaría el objeto del contrato de cuentas en participación y podría ser cualquier otro como: compraventa, comisión mercantil, mandato, gestión de negocios, mutuo, entre otros⁵⁷.

No obstante, debemos ser cuidadosos y distinguir entre la necesidad del aporte para el desarrollo del negocio de la necesidad de que el aporte esté directamente relacionado con el objeto del contrato de participación. Si bien en nuestra opinión el aporte debe ser necesario para el desarrollo del negocio del cual participará el asociado; esto no implica que el aporte esté directamente relacionado con la actividad económica desarrollada por el asociante. De acuerdo con esta diferenciación, podemos exponer algunos ejemplos a continuación para aclarar:

⁵⁷ Ramón BURGOS-IRAZÁBAL: "El Contrato de Cuentas en Participación. Naturaleza Jurídica y Efectos Fiscales en el IVA" ... *op. cit.*, pp. 172-178.

- (i) En un negocio de ensamblaje de máquinas de computación un profesional del derecho es invitado a participar como asociado y las partes convienen en que éste último aporte servicios legales a la cuenta. En este caso, los servicios legales son necesarios para el desarrollo del negocio del asociante aunque no están directamente relacionados con el objeto del negocio. Así igualmente ocurrirá en este mismo caso si el profesional del derecho aportara dinero, aunque el dinero no está relacionado directamente con el objeto del negocio, sí resulta una fuente importante de capital de trabajo y resulta necesario para el desarrollo del negocio, es precisamente una fuente de financiamiento;
- (ii) En el mismo supuesto explicado con anterioridad, supongamos que el asociado es un agricultor y decide aportar una cosecha de maíz al asociante con ocasión del contrato de cuentas en participación. En este caso el maíz no es necesario para la ejecución de las actividades económicas desarrolladas por el asociante, así como tampoco está directamente relacionado con el objeto del contrato de cuentas en participación.

De acuerdo con lo anteriormente expuesto, a los fines de determinar la naturaleza jurídica del aporte es preciso decir que el aporte de los contratos de cuentas en participación es justamente eso, un aporte, una inversión que el asociado hace al asociante, con la única salvedad de que dicho aporte debe ser necesario para el desarrollo del negocio del asociante, ya que de lo contrario se tergiversaría la finalidad del contrato de cuentas en participación.

Esto dista de los aportes que realizan los accionistas o socios en las sociedades mercantiles por cuanto ambos inversionistas contribuyen el capital social de la sociedad a cambio de un título valor representativo de la inversión denominado acción o cuota en participación, lo cual guarda una

estrecha similitud con la permuta además de que constituye una inversión. En el contrato de cuentas en participación no existe un fondo común, un patrimonio separado ni una personalidad jurídica distinta de los participantes, el aporte no está representado en un título valor ni en ningún otro bien similar, tampoco confiere derechos de disposición sobre los negocios del asociante, sólo confiere derecho al asociado para participar en las ganancias o pérdidas de los negocios del asociante de los cuales participa. Por tanto, el aporte debería tender a permitir que los desarrollos de los negocios concedan beneficios económicos para ambas partes, lo cual tiene sentido si el aporte es necesario para el desarrollo a pesar de que no guarde relación directa con las actividades económicas de cuyos resultados participa el asociado en virtud del contrato de cuentas en participación.

1.2. *Carácter oneroso del aporte*

El asociado realiza el aporte al asociante a título oneroso ya que su contraprestación será la participación en los resultados de los negocios participados. Sin embargo, esa contraprestación no es de ejecución inmediata e incluso podría ser simplemente una mera expectativa. En efecto, el asociado aporta bienes y/o servicios al asociante para la ejecución del contrato de cuentas en participación y a cambio recibe el derecho de participar en las ganancias de los negocios respecto de los cuales se asocia, pero así como tiene derecho a las ganancias también asume las pérdidas en caso de que los resultados económicos de dichos negocios sean desfavorables.

De acuerdo con lo anterior, el asociado realmente aporta los bienes o servicios con el ánimo de lucro que caracteriza al contrato de cuentas en participación. Esto quiere decir que el *animus donandi* está ausente en la relación jurídica entre el asociado y el asociante en virtud del referido contrato.

1.3. *Clasificación de los aportes*

Entendiendo el aporte otorgado por el asociado en virtud del contrato de cuentas en participación en el más amplio sentido, es decir, aquel según el cual el asociado puede aportar

un bien, un servicio o incluso no realizar ningún aporte en bienes o servicios pero sí agregar valor económico a los negocios del asociante, precisamos estudiar cada uno de los distintos escenarios para así determinar los efectos tributarios que se generan. La clasificación que desarrollaremos a continuación comprende: (i) aporte constituido por bienes; (ii) aporte constituido por servicios; y (iii) aporte constituido por el uso de un bien inmueble; (iv) aporte que agregan valor económico a los negocios ejecutados por el asociante y respecto de los cuales participa el asociado.

a. Aporte constituido por un bien

El asociado puede aportar un bien para ejecutar el objeto del contrato de cuentas en participación. El legislador no estableció limitación alguna sobre la naturaleza del bien a ser aportado. Sin embargo, dispuso que el asociado no tiene derecho de propiedad sobre los bienes objeto de la asociación aunque hayan sido aportadas por él, pudiendo establecer que se le restituyan las cosas al término del contrato o que, en su defecto, se le indemnice por los daños y perjuicios.

El artículo 361 del Código de Comercio dispone sobre el régimen de propiedad aplicable a los bienes que hayan sido aportados y sobre el particular prevé que el asociado no tiene derecho alguno de propiedad sobre los bienes objeto del contrato ni siquiera en aquellos casos en los cuales éste los haya aportado. En este sentido, se desprende de esta disposición que el asociado eventualmente puede realizar aportes en provecho de la ejecución del contrato además del hecho de que la asociación no tiene un fondo común propio y de que el asociado no ejerce sobre los bienes objeto del contrato ningún derecho de propiedad.

Las partes no pueden disponer que el aporte del bien sea realizado en otro título que no sea de propiedad, ya que la libre voluntad de los contratantes está exceptuada de regular una excepción a esta regla. Como expusimos previamente, los artículos 359 al 362 del Código de Comercio limitan la libertad de la voluntad del asociante y asociado para convenir las

cláusulas que mejor consideren para regir su relación en los contratos de cuentas en participación, según lo prescribe el artículo 363 del Código de Comercio. Siendo esto así, en caso de que las partes convengan que el asociado aportará algún bien al contrato de cuentas de participación, dicho aporte se entenderá realizado a título de propiedad, pero eso no implica que el aporte deba ser obligatorio, como indicamos anteriormente.

La doctrina en este particular está dividida. El autor José Muci-Abraham sostiene que el aporte del asociado no necesariamente debe realizarse exclusivamente en propiedad. Muci-Abraham explica que el legislador al redactar la disposición contenida en el artículo 361 del Código de Comercio quiso proteger los derechos de los terceros, ya que estos al contratar con el asociante podrían presumir que los bienes utilizados para ejecutar los negocios le pertenecen al asociante, con lo cual en caso de incumplimiento de sus obligaciones podrán ser objeto de prenda para satisfacer el crédito.

La intención del legislador que pareciera desprenderse del fin teleológico de la norma es justamente brindar protección a los terceros que contratan de buena fe, por lo cual no es necesario que el bien se transmita en propiedad, siempre y cuando los derechos de los terceros estén protegidos, es decir, que la reserva que limita el derecho de propiedad sobre el bien aportado no pueda ser desconocido por un tercero. Así por ejemplo, en los derechos constituidos respecto de los cuales se exige un régimen de publicidad, la limitación o reserva sobre el derecho sería ampliamente conocida por los terceros, por tanto sus derechos estarían protegidos. En este sentido, especialmente mencionan merecen los derechos sobre bienes inmuebles que están sujetos a un régimen de publicidad que según lo anterior brinda protección a todo tercero interesado⁵⁸.

⁵⁸ José MUCI-ABRAHAM: *Tratamiento Mercantil y Fiscal de las Asociaciones en Participación en el Derecho Venezolano...* op.cit., pp. 94-99.

Por su parte, Leopoldo Borjas es del criterio que el legislador fue lo bastante claro al indicar que el aporte del asociado necesariamente debe entenderse realizado en propiedad con exclusión de una interpretación extensiva, por lo cual aquellos regímenes distintos a la transmisión de la propiedad y que impliquen sólo el uso quedan excluidos de la disposición contenida en el artículo 361 del Código de Comercio. Adicionalmente y como punto medular, señala el autor que el contrato de cuentas en participación sólo surte efectos entre las partes contratantes y que los efectos no perjudican ni aprovechan a terceros, por lo cual las disposiciones sobre la transmisión o no de la propiedad carecen de efecto frente a los terceros. Por esta razón el legislador estableció una presunción mediante la cual se entiende que los bienes aportados al asociante se realiza a título traslativo de la propiedad, es decir, la transmisión de la propiedad se configura como una presunción *iuris et de iure*, lo cual implica que no acepta prueba en contrario⁵⁹.

Independientemente del criterio utilizado según las posiciones dominantes de la doctrina para tratar al aporte, este trabajo tiene como propósito desarrollar los efectos que derivan de ambos criterios para permitir una mayor comprensión del tema en materia tributaria, ya que los tributos no existen individualmente sino que dependen de la ocurrencia de los actos que el legislador considera como generadores de la obligación tributaria, de ahí la importancia de considerar ambos criterios en este trabajo.

Por otra parte, las partes del contrato de cuentas en participación deberán observar y cumplir las formalidades previstas en la legislación y vigente para la fecha del aporte de modo que se produzca la transmisión de la propiedad dependiendo de la naturaleza del bien. Esto quiere decir que si se enajenan bienes sujetos a formalidades específicas para la

⁵⁹ Leopoldo A. BORJAS H.: *Instituciones de Derecho Mercantil, Las Sociedades...* op. cit., pp. 157-165.

transmisión de la propiedad, entonces éstas deberán cumplirse. Así por ejemplo, si se enajena un bien inmueble, el asociante deberá inscribir en el registro inmobiliario correspondiente el propio contrato de cuentas en participación donde conste el aporte o un contrato de compra-venta separado en ejecución del contrato de cuentas en participación para que tal enajenación produzca los efectos de la transmisión de la propiedad frente a terceros⁶⁰; así también el caso de aporte de un vehículo automotor, el asociante deberá inscribir la transmisión, en la forma antes indicada, en el registro correspondiente para demostrar que la propiedad del vehículo fue transmitida conforme a la legislación vigente.

a.1.1. Efectos aplicables respecto del impuesto sobre la renta

La transmisión del bien al asociante es onerosa por cuanto existe la intención de percibir una contraprestación y no hay *animus donandi*. El asociado realiza el aporte con el propósito de contribuir con las operaciones comerciales que realizará el asociante, es decir, para ejecutar el objeto del contrato de cuentas en participación; y a cambio recibe el derecho de participar en los resultados de dichas operaciones mercantiles, lo cual implica necesariamente un fin de lucro en los términos precedentemente explicados.

De acuerdo con lo anterior, al existir el ánimo de lucro propio del contrato de cuentas en participación, podría resultar aplicable el impuesto sobre la renta a la transmisión de propiedad del bien aportado por el asociado, en tanto y en cuanto dicha contribución al patrimonio del asociante califique como ingreso y constituya así el hecho imponible del referido impuesto.

⁶⁰ José MUCI-ABRAHAM: *Tratamiento Mercantil y Fiscal de las Asociaciones en Participación en el Derecho Venezolano... op. cit.*, p. 97.

Los artículos 1 y 4 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto sobre la Renta, disponen lo siguiente:

“Artículo 1°. Los enriquecimientos anuales, netos y disponibles obtenidos en dinero o en especie, causarán impuestos según las normas establecidas en este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley. [...]

Artículo 4°. Son enriquecimientos netos los Incrementos de patrimonio que resulten después de restar de los ingresos brutos, los costos y deducciones permitidos en este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, sin perjuicio respecto del enriquecimiento neto de fuente territorial, del ajuste por inflación previsto en este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley. [...].”

El asociante al recibir el bien que aporta el asociado no realiza ninguna erogación, es decir, el patrimonio no experimenta ningún cambio respecto del pasivo. En este sentido, podemos entender que no hubo precio pagado para la transmisión de la propiedad del bien. El objeto del contrato de cuentas en participación tampoco exige que el asociante pague precio alguno al asociado por el aporte del bien, sino que el asociante le permita al asociado participar de los resultados de uno de sus negocios. En este sentido, la enajenación del bien aportado al patrimonio del asociante no puede ser una compraventa por las siguientes razones: (i) los resultados económicos podrían ser negativos (*i.e.*, pérdidas obtenidas en un año derivada de la ejecución de los negocios); y (ii) los resultados económicos son indeterminados y además su pago no está sujeto a un único momento. En este sentido, existe una expectativa de lucro que no puede calificarse como precio o como contraprestación.

El bien aportado tampoco es enajenado con el objeto de extinguir una obligación, por lo cual no estamos ante un supuesto de dación en pago. El asociado no persigue extinguir una obligación previamente contraída con el asociante sino participar de los resultados económicos de los negocios de los cuales participa.

El bien es aportado al patrimonio del asociante a título de propiedad, es decir, el asociado enajena el bien en beneficio del asociante. Siendo así, la institución del comodato no resulta aplicable, por cuanto en ese negocio jurídico no existe siquiera la transmisión de la propiedad, el comodante da un bien al comodatario para que éste use y disfrute gratuitamente del mismo, pero el atributo de la disposición de la propiedad permanece en el comodante.

La contribución que realiza el asociado tampoco puede recibir el tratamiento de un mutuo porque a pesar de que los bienes prestados por el mutuante se transmiten en propiedad al mutuario con la intención de que éste último los consuma, lo cierto es que el mutuario deberá devolver bienes de la misma calidad de aquellos recibidos y en una cantidad equivalente en un término determinado, lo cual no ocurrirá necesariamente en un contrato de cuentas en participación. Si bien las partes contratantes pueden pactar que el asociante devuelva el bien al asociado al finalizar el contrato, lo cierto es que el bien que se devuelve puede que no sea un bien fungible y además el asociado pudo haberlo aportado sin que la intención fuese que se consumiera (por ejemplo: la constitución de una garantía en un contrato de préstamo), con lo cual la caracterización del aporte como mutuo perdería su esencia.

En caso de que la devolución de los bienes se haya pactado y que el aporte esté constituido por bienes fungibles, podríamos considerar que el aporte realizado por el asociado sí guarda una estrecha similitud con el contrato de mutuo, pero el objeto del contrato de mutuo es la entrega en calidad de propiedad de bienes fungibles para que sea devuelta una misma cantidad de los mismos bienes en el futuro a cambio del cobro de intereses de financiamiento, lo cual dista del objeto del contrato de cuentas en participación. En otras palabras, el aporte del bien al patrimonio del asociante en virtud de un contrato de cuentas en participación tiene una naturaleza más parecida a una inversión según el objeto que persigue el asociado, lo cual trasciende la mera entrega de bienes en préstamo bienes para su consumo para recibir intereses como contraprestación.

El aporte que realiza el asociado en propiedad al asociante guarda cierta similitud con algunas de las instituciones mencionadas con anterioridad, pero no le resulta propio a su naturaleza jurídica, puesto que el aporte es convenido entre las partes del contrato de cuentas en participación para permitir al asociado que participe de los resultados económicos de la cuenta, pero no es un requisito esencial del contrato según la legislación vigente. Por lo tanto, la referida contribución patrimonial guarda más relación con la naturaleza de un aporte, o sea, una inversión en el patrimonio del asociante.

Ahora bien, a los efectos del impuesto sobre la renta, el aporte en calidad de inversión al capital social de una sociedad mercantil tiene similitud con la permuta. Esta institución regula la transmisión simultánea de dos bienes económicamente equivalentes, de forma que el permutante transmite un bien en propiedad a cambio de otro bien económicamente equivalente que le transmitirá su contraparte. En las sociedades mercantiles el accionista o socio transmite un bien en propiedad al capital social y recibe a cambio acciones que representan el valor del bien aportado. Por tal motivo, podemos afirmar que el patrimonio del accionista o del socio no experimentan ningún aumento ni disminución, siempre y cuando no exista diferencia entre el costo fiscal del bien aportado y el valor de mercado de las acciones recibidas, ya que las acciones sustituyen al bien aportado al capital social de la sociedad mercantil en un mismo valor económico en el patrimonio de quien aporta. Por el contrario la diferencia entre el valor de mercado de las acciones recibidas y el costo fiscal del bien aportado (activo subyacente) a cambio de dicho aporte, será un ingreso gravable a los efectos del impuesto sobre la renta.

En el caso concreto del contrato de cuentas en participación el asociado no recibe a cambio ninguna acción que represente el valor del bien aportado, con lo cual pareciera que no existe o no pudiera aplicarse el régimen de la permuta. No obstante, el asociado recibe un derecho cierto y específico: participar de los resultados económicos del asociante. Este

derecho también lo otorgan las acciones de las sociedades mercantiles, la cuestión es que no es el único derecho que confieren las acciones a sus tenedores.

El legislador denominó al contrato de cuentas en participación como sociedad irregular no por mera casualidad. Tal como expusimos anteriormente en este trabajo, el contrato de cuentas en participación es de tipo asociativo, es decir, que a pesar de que dicho contrato no constituya una persona jurídica distinta a la de sus contratantes, la relación entre ambos y el objeto del mismo lo permiten calificar como un negocio jurídico consensual de tipo asociativo, por lo cual el legislador lo asemejó al contrato de tipo societario y así lo definió como sociedad irregular en el Código de Comercio.

De acuerdo con lo anterior, el aporte del asociado al asociante debería calificarse verdaderamente como un aporte, una inversión destinada al negocio del asociante, y debería analizársele y aplicársele las consecuencias que le son propias a los aportes. Como consecuencia, el hecho imponible del impuesto sobre la renta no ocurre por cuanto ambos patrimonios, tanto el del asociado como el del asociante no experimentan un mayor valor (el asociado tiene una inversión en el patrimonio del asociante equivalente al valor del aporte realizado y el asociante reconoce la existencia de una inversión por el mismo valor del aporte realizado).

La doctrina mercantil está dividida sobre limitar la responsabilidad del asociado al monto del aporte, salvo que se hubiese dispuesto otro límite por virtud del contrato de cuentas en participación, pero lo cierto es que en todo caso el asociado respondería ante los acreedores del asociante al menos hasta el monto que resulte del valor económico del aporte. Esta consecuencia es cónsona con la calificación que el legislador hace del contrato de cuentas en participación al denominarlo sociedad irregular, toda vez que a pesar de que el referido contrato no genera efectos frente a terceros, el aporte constituye un valor representativo del derecho del asociado en los negocios del asociante y por tal motivo en caso de quiebra, el

asociado será citado para responder ante los acreedores hasta por el monto de su inversión. Esto afirma sin duda que el aporte del asociado es una inversión que le atribuye el derecho de participar en los resultados de los negocios del asociante según fuese convenido entre ambas partes.

Como consecuencia de lo anterior el aporte no genera una ganancia gravable para el asociado o el asociante pero la devolución del aporte si podría generarla, como expondremos más adelante.

Tomando en cuenta que el bien es transmitido en propiedad por el asociado, tal como fue expuesto con anterioridad en esta sección, el régimen de ajuste por inflación previsto en el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto sobre la Renta le resultará aplicable al asociante respecto del referido bien, siempre que se trate de los sujetos sometidos a dicho régimen según lo previsto en el artículo 171 *eiusdem*⁶¹.

Otro aspecto importante es el supuesto en el cual el valor equivalente al costo del bien aportado por el asociado sea inferior al valor real del bien, con lo cual podría entenderse que existe una donación presunta a tenor de lo dispuesto en el artículo 73 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de

⁶¹ Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto sobre la Renta, artículo 171: *“Artículo 171. A los solos efectos tributarios, los contribuyentes a que se refiere el artículo 7° de este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, que iniciaron sus operaciones a partir del 1° de enero del año 1993, y realicen actividades comerciales, industriales, explotación de minas e hidrocarburos y actividades conexas, que estén obligados a llevar libros de contabilidad, deberán al cierre de su primer ejercicio gravable, realizar una actualización inicial de sus activos y pasivos no monetarios, según las normas previstas en este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, la cual traerá como consecuencia una variación en el monto del patrimonio neto para esa fecha.*

Los contribuyentes que realicen actividades bancarias, financieras, de seguros, reaseguros y los sujetos pasivos calificados como especiales por la Administración Aduanera y Tributaria, quedarán excluidos del sistema de ajustes por inflación previsto en este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley.[...]”.

Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos⁶². En este sentido, el valor de transmisión deberá corresponder a su verdadero valor según lo previsto en la legislación vigente, es decir, conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

El bien aportado por el asociado puede permanecer en el patrimonio del asociante o puede requerirse su devolución al asociado dependiendo de la voluntad de las partes manifestada en el contrato de cuentas en participación. Así, de acuerdo con el artículo 361 del Código de Comercio tenemos tres circunstancias distintas: (i) que el bien permanezca en el patrimonio del asociante, incluso con posterioridad a la culminación del plazo de vigencia del contrato de cuentas en participación; (ii) que el bien aportado sea devuelto al asociado al finalizar el contrato de cuentas en participación; y (iii) que el asociante esté imposibilitado de devolver el bien al finalizar el contrato de cuentas en participación y deba indemnizar daños y perjuicios al asociado. Analicemos cada una por separado.

i. Permanencia de los bienes aportados por el asociado al patrimonio del asociante con posterioridad a la expiración del término de vigencia del contrato de cuentas en participación

Este escenario implica que las partes en el contrato de cuentas en participación no hayan pactado la devolución del bien objeto del aporte, una vez finalizada la relación contractual. Este escenario implica necesariamente que el aporte en el patrimonio del asociado no tenga el valor de una inversión por cuanto el derecho de participar en los resultados económicos de los negocios del asociante se extinguió con la finalización del contrato de cuentas en participación. Esta situación guarda relación con la donación más que con la liquidación de una sociedad.

⁶² Gaceta Oficial N° 5.391 Extraordinaria, 22 de octubre de 1999.

Si anteriormente sostuvimos que el aporte del asociado tiene el carácter de una inversión y que el contrato de cuentas en participación se asemeja a una sociedad mercantil por lo cual el legislador lo denominó sociedad irregular, correspondería aplicar las normas sobre la liquidación de sociedades mercantiles, tal como lo sostiene la doctrina en esta materia. Por tanto al finalizar el contrato de cuentas en participación el asociante debería devolver los bienes aportados en calidad de inversión al asociado, lo cual si no ocurre al vencimiento del término del contrato pues pareciera que se trataría de un acto de transmisión gratuita del bien aportado, de condonación de un pasivo que el asociante tiene para con el asociado en razón del aporte que dio origen a la inversión.

El valor con que será gravada la transmisión del bien al patrimonio del asociante en virtud de la condonación presunta que ocurría al finalizar el contrato de cuentas de participación deberá ser el valor de mercado, el cual resultará al menos del costo de ingreso al patrimonio del asociante ajustado por inflación para la fecha de finalización del contrato, por cuanto es en ese momento para el cual cesa el derecho del asociado sin que el asociante vaya a devolver el bien aportado al asociado.

Ahora bien, es importante hacer una distinción en este particular respecto de la ganancia que podría derivar de una eventual enajenación de los bienes que realice el asociante. Tomando en cuenta que el asociante es el propietario del bien, cualquier ganancia proveniente de su venta en principio será gravable a los efectos del impuesto sobre la renta, por cuanto dicha ganancia representará un aumento patrimonial del asociante, patrimonio en el cual permanecerá con posterioridad al vencimiento del término del contrato de cuentas en participación.

Cabe preguntarse: ¿cuál es el costo que debe considerar el asociante para calcular la ganancia proveniente de la enajenación de los bienes a los efectos de la determinación del impuesto sobre la renta? El costo será aquel con el cual ingresó el bien al patrimonio del asociante y consta así en su

contabilidad, el cual debe representar el valor real del bien para la fecha de la realización del aporte por parte del asociado. El valor del costo sufrirá los efectos del ajuste por inflación en la medida en que el asociante esté sometido al régimen previsto en el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto sobre la Renta. De esta forma, el costo estará representado por el valor del bien para la fecha de realización del aporte por parte del asociado más el aumento que experimente su base de costo como consecuencia de la inflación acumulada entre la referida fecha y la fecha de su enajenación. La diferencia entre el valor considerado como contraprestación de la enajenación y el costo ajustado por inflación será un enriquecimiento neto gravable si resultare territorial conforme a los supuestos de territorialidad de la renta previstos en la ley o atribuibles al sujeto pasivo de la obligación tributaria según el criterio subjetivo de atribución de la renta.

Finalmente, si el bien aportado por el asociado al patrimonio del asociante es un activo depreciable, pues el asociante siendo el propietario del mismo tendrá derecho a deducir la depreciación del bien a los efectos de la determinación del valor del incremento del patrimonio gravable.

ii. Devolución de los bienes aportados por el asociado al patrimonio del asociante en virtud del contrato de cuentas en participación

Vale indicar como un comienzo que mientras los bienes permanezcan en el patrimonio del asociante aplicarán las consecuencias indicadas en el numeral anterior respecto del régimen de ajuste por inflación y la eventual enajenación del bien por parte del asociante. Por tal motivo consideramos inoficioso repetirlas.

Ahora bien, una vez finalizado el contrato de cuentas en participación, el asociante deberá devolver los bienes si así fue acordado entre las partes. Considerando que el aporte es una inversión para la ejecución del contrato de cuentas en participación, lo lógico es que dicha devolución obedezca

igualmente a las reglas sobre la liquidación de las sociedades mercantiles tomando en cuenta la calificación del legislador de sociedad irregular, tal como referimos en el numeral anterior. De esta forma la devolución del bien al asociado implicaría un incremento de su patrimonio medido por la diferencia entre el valor de mercado del bien para la fecha de la devolución y el costo fiscal de la inversión del asociado en la cuenta y será así un ingreso gravable con el impuesto sobre la renta. Como consecuencia, en este caso el régimen que correspondería aplicar por analogía para determinar la gravabilidad de los ingresos es el aplicable al contrato de mutuo.

Por su parte la devolución del bien para el asociante no implica más que la devolución de la inversión debido a la extinción del negocio jurídico derivado del contrato de cuentas en participación, es decir, corresponde a un acto de liquidación de la sociedad irregular. En otras palabras, el asociante devuelve un capital a su original dueño quien lo aportó en propiedad para el desarrollo de los negocios de los cuales participaba en virtud del contrato de cuentas en participación.

iii. Pago de indemnización de daños y perjuicios por la imposibilidad de devolver los bienes aportados por el asociado al patrimonio del asociante en virtud del contrato de cuentas en participación

La obligación de pago de indemnización de daños y perjuicios no está sujeta al pago de impuesto sobre la renta, toda vez que dicha obligación tiene por objeto resarcir un perjuicio económico causado, mas no lucrar al beneficiario. Esto implica que la persona beneficiaria haya sufrido un daño en su patrimonio, es decir, una disminución del mismo por causa no imputable a su obrar. En estos términos, el pago de indemnización de daños y perjuicios no constituye un aumento de patrimonio, ni siquiera un ingreso bruto, de acuerdo con la definición contenida en el artículo 16 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto sobre la Renta.

De acuerdo con el autor Eloy Maduro Luyando “*por daños y perjuicios se entiende toda disminución o pérdida que experimenta una persona en su patrimonio o acervo material o en su acervo moral*”⁶³. En virtud de lo anterior el patrimonio del asociado no debería experimentar un aumento como resultado del pago de la indemnización de daños y perjuicios, en la medida en que se refiera al resarcimiento del daño emergente, por cuanto dicho pago buscaría restituir ese valor perdido como consecuencia del daño sufrido, es decir, de la imposibilidad de obtener de vuelta el bien originalmente aportado al patrimonio del asociante para el desarrollo de los negocios. Así las cosas el pago por concepto de daños y perjuicios se corresponde propiamente con el de una indemnización no sujeta al impuesto sobre la renta. Por el contrario la eventual indemnización de otros daños, como por ejemplo el lucro cesante del asociado, evidentemente estará sujeta al impuesto sobre la renta, pues dicha indemnización proviene de la eventual ganancia (incremento patrimonial) que dejó de percibir la víctima del daño emergente.

Estas consideraciones sólo tendrán justificación en la medida en que el daño efectivamente se haya causado y el asociante esté imposibilitado de devolver el bien que fue aportado por el asociado en virtud del contrato de cuentas en participación.

Cada supuesto deberá analizarse individualmente atendiendo a la naturaleza del bien. Por ejemplo consideremos los siguientes casos:

1. **Bienes inmuebles:** el aporte en propiedad de un bien inmueble por el asociado estará sujeto igualmente a las consideraciones previas sobre permanencia o devolución. El mayor o menor valor del bien entre la fecha de transmisión al patrimonio del asociante y la fecha de devolución significará una ganancia o pérdida

⁶³ Eloy MADULO LUYANDO y Emilio PITTIER SUCRE: *Curso de Obligaciones Derecho Civil III. Tomo I*. Caracas. Universidad Católica Andrés Bello, 2007, p. 149.

sujeta al impuesto sobre la renta, dependiendo de los criterios de territorialidad o subjetividad definidos en el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto sobre la Renta. En este sentido, las consecuencias de la devolución se parecen más a un mutuo, pues el mayor o menor valor del bien para la fecha de devolución resultará en una consecuencia que repercutirá en la determinación del impuesto sobre la renta.

Por el contrario la permanencia del bien inmueble en el patrimonio del asociante una vez finalizado el vínculo contractual con el asociado sin que éste último sea indemnizado, podría presumirse como un acto de condonación por parte del asociado.

2. Bienes muebles corporales y dinero en efectivo:

- a. Bienes muebles corporales: aplican las mismas consideraciones expuestas con anterioridad respecto al aporte de bienes inmuebles.
- b. Dinero en moneda de curso legal: este caso representa una excepción, si bien el valor del dinero puede apreciarse o depreciarse en el tiempo, esto sólo ocurre respecto de otros sistemas monetarios. Siendo esto así, la devolución de la misma cantidad aportada no resultará en ninguna consecuencia para el asociado pues se retornó la misma inversión que realizó. La pérdida de la oportunidad para disponer de dicho dinero que justificaría el cobro de intereses de financiamiento no se corresponde con la naturaleza del aporte realizado por el asociado, por tal motivo no consideramos que pudieran generarse intereses que eventualmente estarían sujetos al gravamen de impuesto sobre la renta. Respecto de la condonación, vale citar la misma consecuencia explicada anteriormente respecto del aporte constituido por bienes inmuebles.

- c. Dinero en moneda extranjera: en este caso a diferencia del anterior, el asociado sí pudiera experimentar un aumento de valor o disminución en su patrimonio como consecuencia de la devaluación o la revaluación de la moneda de curso legal respecto de la divisa. Así, la diferencia de valor derivado de la tasa de cambio aplicable entre la fecha de realización del aporte y la fecha de devolución del mismo estaría sujeta a impuesto sobre la renta. Aplicarían las mismas consideraciones previamente mencionadas sobre la permanencia del bien en el patrimonio del asociante habiéndose vencido el término del contrato de cuentas en participación.

3. Bienes muebles incorporales:

- a. Cuentas por cobrar: al igual que el aporte de bienes inmuebles previamente referido, el aporte de cuentas por cobrar por el asociado estará sujeto a las consideraciones sobre su permanencia o devolución a su patrimonio original. El mayor o menor valor del bien entre la fecha de transmisión al patrimonio del asociante y la fecha de devolución significará una ganancia o pérdida sujeta al impuesto sobre la renta, dependiendo de los criterios de territorialidad o subjetividad definidos en el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto sobre la Renta. Tal como referimos respecto de los bienes inmuebles, la devolución de la cuenta por cobrar se parece más a un mutuo, pues el mayor o menor valor del bien para la fecha de devolución resultará en una consecuencia que repercutirá en la determinación del impuesto sobre la renta.

No podemos olvidar que las cuentas por cobrar usualmente devengan intereses compensatorios y moratorios. Así, los compensatorios persiguen financiar el capital de financiamiento al prestamista. Si la cuenta por cobrar se transmite en propiedad pues lo accesorio sigue esa misma suerte. Resultaría que los intereses serán percibidos por el cesionario de la deuda, esto es, por el asociante, y por tal motivo será este último quien resultará gravado con el impuesto sobre la renta si los requisitos de los regímenes objetivo o subjetivo de atribución de la renta están cumplidos. Los intereses compensatorios devengados significarán un incremento patrimonial para el asociante quien como cesionario experimenta dicho incremento en su patrimonio, mientras que para el asociado pues resultará evidente que forma parte de la valoración de su inversión para la ejecución del contrato de cuentas en participación.

Finalmente, vale acotar que otro aspecto relevante a considerar será el hecho de que la cuenta por cobrar aportada esté valorada no sólo en moneda local sino en moneda extranjera, caso respecto del cual deberán tomarse en cuenta las consideraciones realizadas previamente sobre el aporte de dinero en efectivo en divisa (numeral 2, literal c).

- b. Títulos valores: los títulos valores son documentos representativos de derechos de acreencia, para lo cual vale citar lo expuesto en el literal a inmediatamente anterior respecto de las cuentas por cobrar. Sin embargo, resulta necesario precisar que en estos casos podemos encontrar situaciones especiales como por ejemplo: (i) bonos de la deuda pública; y (ii) bonos emitidos por entes y/o empresas públicas.

De acuerdo con el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto sobre la Renta las ganancias derivadas de los bonos de la deuda pública están exentas de impuesto sobre la renta. De esta forma, los intereses que generen dichos bonos en beneficio del asociante estarán exentos de impuesto sobre la renta mientras permanezcan en su patrimonio, como consecuencia del aporte realizado por el asociado. Igual suerte tendrá el mayor valor que podría generarse en beneficio del patrimonio del asociado para la fecha de devolución cuando finalice el contrato de participación.

Asimismo, algunos bonos emitidos por entes y/o empresas del estado pueden ser objeto de una exoneración de impuesto sobre la renta por parte del Ejecutivo Nacional, tal como es el caso, por ejemplo, algunos bonos emitidos por Petróleos de Venezuela, S.A. (PDVSA). Dependerá de cada caso determinar la renta que resulta exonerada, porque en algunos casos no se grava ni siquiera la ganancia de capital mientras que en otros se grava la ganancia de capital y se exoneran únicamente los intereses de financiamiento.

- c. Marcas, patentes, derechos de autor y/o industriales: valen acotar las mismas consideraciones realizadas previamente respecto del mayor o menor valor del bien para la fecha de su devolución motivado a la finalización del contrato de cuentas en participación.

Adicionalmente, el contrato de cuenta en participación por medio del cual se acuerde el aporte de alguno de estos derechos deberá cumplir con las formalidades, como por ejemplo el registro del documento ante el Servicio Autónomo de

Propiedad Intelectual (SAPI) para que tal aporte sea considerado válidamente constituido, tal como lo sostiene la doctrina en esta materia.

Adicionalmente y tal como ocurre con las acreencias y los títulos valores respecto de los intereses, las marcas, patentes y derechos de autor pueden dar derecho a una regalía. Dicha regalía representaría un incremento patrimonial del asociante quien posee los bienes intangibles en su patrimonio y quien por lo tanto ostenta el derecho de cobrar tales regalías mientras los bienes permanezcan en su propiedad. Las referidas regalías constituirán un ingreso eventualmente gravado por el impuesto sobre la renta si se cumplen los criterios objetivo o subjetivo de atribución de la renta anteriormente mencionados.

Como pudimos observar en las breves descripciones y análisis de los ejemplos anteriores, las posibilidades y casos del aporte son incuantificables porque dependerá de la voluntad de las partes. Esto hace que sea preciso analizar cada caso atendiendo al menos a la característica y naturaleza esencial de cada aporte, es decir, de cada contrato de cuentas en participación.

a.1.2. Efectos aplicables respecto del impuesto al valor agregado

El impuesto al valor agrado a diferencia del impuesto sobre la renta es un impuesto indirecto y objetivo sobre el consumo de bienes y servicios, específicamente la venta de bienes muebles corporales y la prestación de servicios independientes aprovechados en el país, entre otros supuestos⁶⁴. Sin embargo, en este trabajo nos enfocaremos sólo en los dos supuestos mencionados por cuanto son ellos los que están

⁶⁴ Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma de la Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado. Gaceta Oficial No. 6.152 Extraordinario del 18 de noviembre de 2014. Artículos 3 y 4.

directamente relacionados con el aporte del asociado en los contratos de cuentas en participación. Los servicios serán expuestos en otra sección de este trabajo dedicada exclusivamente a los servicios.

Los artículos 3 y 4 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma de la Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado disponen lo siguiente:

***“Artículo 3º.** Constituyen hechos imponible a los fines de este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, las siguientes actividades, negocios jurídicos u operaciones:*

1. La venta de bienes muebles corporales, incluida la de partes alícuotas en los derechos de propiedad sobre ellos; así como el retiro o desincorporación de bienes muebles, realizado por los contribuyentes de este impuesto.

[...]

***Artículo 4º.** A los efectos de este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, se entenderá por:*

***Venta:** La transmisión de propiedad de bienes muebles realizadas a título oneroso, cualquiera sea la calificación que le otorguen los interesados, así como las ventas con reserva de dominio; las entregas de bienes muebles que conceden derechos análogos a los de un propietario y cualesquiera otras prestaciones a título oneroso en las cuales el mayor valor de la operación consista en la obligación de dar bienes muebles.*

***Bienes muebles:** Los que pueden cambiar de lugar, bien por sí mismos o movidos por una fuerza exterior, siempre que fuesen corporales o tangibles, con exclusión de los títulos valores. [...]*

La transmisión del bien al patrimonio del asociante podría estar sujeta al impuesto al valor agregado en la medida en que dicho bien sea un bien mueble corporal y la transmisión sea onerosa, tal como el artículo 4 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma de la Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado define lo que debe entenderse por venta a los efectos de dicho impuesto, según el cual:

“Venta: [es] La transmisión de propiedad de bienes muebles realizadas a título oneroso, cualquiera sea la calificación que le otorguen los interesados, así como las ventas con reserva de dominio; las entregas de bienes muebles que conceden derechos análogos a los de un propietario y cualesquiera otras prestaciones a título oneroso en las cuales el mayor valor de la operación consista en la obligación de dar bienes muebles.”

Como quiera que el aporte de un bien mueble corporal por el asociado no se entendería como una venta según la definición del Derecho Civil⁶⁵, a los efectos del impuesto al valor agregado sí se consideraría una venta por cuanto: (i) implica la transmisión del derecho de propiedad del bien mueble corporal a tenor de lo previsto por el legislador en el artículo 361 del Código de Comercio; y (ii) es una transmisión a título oneroso, por cuanto cada una de las partes pretende procurarse una ventaja económica. El asociado pretende obtener el derecho a participar en los resultados económicos de uno o más negocios del asociante; mientras que el asociante pretende beneficiarse del aporte realizado por el asociado, tal como ha sido expuesto precedentemente en esta investigación.

No obstante lo anterior, es necesario hacer una precisión, el aporte del asociado tiene por objeto la ejecución del contrato de cuentas en participación, es decir, el desarrollo del negocio respecto del cual el asociado desea participar. Siendo esto así, el aporte tiene características de capital⁶⁶. De acuerdo con el

⁶⁵ Código Civil, artículo 1474: **“Artículo 1474.** La venta es un contrato por el cual el vendedor se obliga a transferir la propiedad de una cosa y el comprador a pagar el precio.”

⁶⁶ Definición de capital contable según Charles T. HORNGREN, Walter T. HARRISON y Linda SMITH BAMBER: “Los derechos contra esos activos corresponden a dos fuentes. El pasivo consta de los derechos de otras entidades o personas. Son obligaciones económicas (deudas) pagaderas a esas entidades o personas, denominadas conjuntamente acreedoras. [...]. Los derechos de partes internas a los activos de la empresa corresponden a la participación de los propietarios o capital contable. Son los derechos de los propietarios de la entidad. Se derivan de su inversión en el negocio.” Charles T. HORNGREN, Walter T.

artículo 10, numeral 5, del Reglamento General del Decreto con Fuerza y Rango de Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado⁶⁷, la transmisión de bienes muebles corporales al patrimonio de nuevas sociedades surgidas que continúen las actividades, el giro o el mismo objeto de las sociedades antecesoras, no se considerará hecho imponible del impuesto al valor agregado, salvo que se trate de nuevos bienes muebles⁶⁸.

En efecto el autor Ramón Burgos-Irazábal expuso que el numeral 5 del artículo 10 del Reglamento General del Decreto con Fuerza y Rango de Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado debía interpretarse conjuntamente con el numeral 3 del artículo 4 de la Ley, el cual según su único aparte “No constituirá hecho imponible el retiro de bienes muebles, cuando éstos

HARRISON y Linda SMITH BAMBER: *Contabilidad*. 5ta. Edición. Juárez. Pearson Educación de México, S.A. de C.V., 2003, p. 11.

⁶⁷ Gaceta Oficial No. 5.363 Extraordinario del 12 de junio de 1999.

⁶⁸ Reglamento General del Decreto con Fuerza y Rango de Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado, artículo 10: “**Artículo 10.** Para los efectos de la aplicación del impuesto se considerará venta, entre otros, los siguientes actos y contratos que versan sobre transferencias onerosas del dominio de bienes muebles o de una parte alícuota del derecho de propiedad sobre ellos: [...] 5.- Aporte o acto de transferir el dominio de bienes para la constitución, ampliación, modificación, fusión, absorción u otra forma similar, respecto de sociedades o entes jurídicos o económicos.

No constituyen hecho imponible los aportes de derechos de propiedad consistentes en acciones sociales anónimas o de otro tipo de sociedad, cuotas sociales o participación en otras sociedades o entes jurídicos o económicos, ni el aporte de derechos de todo o parte del activo y pasivo de una sociedad a otra.

En todo caso, si las nuevas sociedades surgidas continúan el mismo giro, objeto o actividades de las sociedades o empresas antecesoras, sean en su totalidad o parcialmente, no se considerará que ha existido un acto, operación o transmisión de dominio de bienes corporales asimilable a enajenación, para los efectos de la aplicación del impuesto, salvo que se aumente el capital o la participación en él con aportes de nuevos bienes muebles. Este aumento, por el aporte de bienes gravados a la sociedad constituye la base imponible, para lo cual a dichos bienes no se les podrá asignar un valor inferior al corriente del mercado. En este caso será contribuyente quien efectúe el aporte y el hecho imponible nacerá en la oportunidad en que se entreguen los bienes a la sociedad.”

sean destinados a ser utilizados o consumidos en el objeto, giro o actividad del negocio, a ser trasladados al activo fijo del mismo o a ser incorporados a la construcción o reparación de un inmueble destinado al objeto, giro o actividad de la empresa."

De acuerdo con Ramón Burgos-Irazábal el aporte del asociado no constituye un hecho imponible del impuesto al valor agregado por cuanto la intención tanto del legislador y del reglamentista es permitir que la participación del asociado en los negocios del asociante no esté gravada por el impuesto al valor agregado, simplemente por ser una transmisión onerosa del derecho de propiedad de bienes muebles corporales.

No obstante, el aporte debe estar intrínsecamente vinculado con la actividad económica que desarrolla el asociante y que constituyen el objeto del contrato de cuentas en participación, es decir, que sean "*utilizados o consumidos en el objeto*" del contrato, lo cual justifica que la transmisión del derecho de propiedad no esté gravada con el impuesto al valor agregado⁶⁹. En caso de que no esté referido a esa actividad, entonces se estará en presencia de otra institución del derecho pero no del contrato de cuentas en participación.

Refiriéndonos a la tesis del autor, ésta guarda concordancia con la intención del legislador expuesta en el artículo 4 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma de la Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado, toda vez que la intención del asociado al aportar el bien es participar de los resultados económicos del asociante y el asociante evidentemente pretende beneficiarse del aporte que realice el asociado a su patrimonio para el desarrollo del negocio en el cual participa el asociado. De acuerdo con esto, el aporte constituye un recurso económico destinado a la consecución de un fin económico común y el desarrollo de actividades económicas.

⁶⁹ Ramón BURGOS-IRAZÁBAL: "El Contrato de Cuentas en Participación. Naturaleza Jurídica y Efectos Fiscales en el IVA" ... *op. cit.*, pp. 201-202.

Más aún, la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia en sentencia reciente del 15 de octubre de 2014⁷⁰, sostuvo que el aporte de bienes nuevos al patrimonio de sociedades mercantiles constituidas que continúen el mismo giro comercial es un supuesto de no sujeción al entonces impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor, actualmente impuesto al valor agregado, conforme a la disposición contenida en el artículo 10, numeral 5, del Reglamento General del Decreto con Fuerza y Rango de Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado.

Ahora bien, el reglamentista en el artículo referido en el párrafo inmediato anterior, se refiere a *“nuevas sociedades surgidas”* y a *“sociedades o empresas antecesoras”*. Tal como expusimos al comienzo de este trabajo, el negocio jurídico objeto de estudio es un contrato que no crea una persona jurídica distinta de la de sus participantes y tampoco un patrimonio jurídico separado. Sin embargo, una interpretación literal de dicha norma implicaría el desconocimiento de la realidad económica que subyace en el contrato de cuentas en participación. En efecto el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario prevé que las normas jurídicas de contenido tributario deben interpretarse *“con arreglo a todos los métodos admitidos en derecho, atendiendo a su fin y a su significación económica, pudiéndose llegar a resultados restrictivos o extensivos de los términos contenidos en las normas tributarias”*⁷¹.

El contrato de cuentas en participación no tiene por objeto perseguir la enajenación de bienes corporales sino la consecución de un fin económico común a las partes, para lo cual el asociante permite que el asociado participe de los resultados económicos de uno o más de sus negocios. En este

⁷⁰ Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, sentencia N° 01363, 15 de octubre de 2014, caso: Tecniqueso, C.A. vs. Fisco Nacional.

⁷¹ Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario, artículo 5.

sentido, no sería correcto atribuirle consecuencias jurídicas que no se corresponden con la realidad económica del negocio jurídico, mal podría gravarse una manifestación económica que no necesariamente implique una manifestación de riqueza en los términos que exponen el principio de capacidad contributiva⁷².

Aunado a lo anterior, el contrato de cuentas en participación es denominado por el legislador en el Código de Comercio, como una sociedad irregular, dejando a salvo lo expuesto anteriormente sobre la problemática de identificar a la institución del contrato de cuentas en participación como una sociedad, cuando en realidad no tiene personalidad jurídica ni patrimonio propio, pero sí guarda semejanzas con el contrato de sociedad. Tanto así que el legislador organizó la institución bajo estudio en la Sección Decimosegunda del Título Séptimo del Código de Comercio intitulado "*De las compañías de comercio y de las cuentas en participación*", con lo cual resulta que las disposiciones que rigen las sociedades de comercio constituyen una fuente de interpretación e integración de las cuentas en

⁷² ST. F., WESTON, *The Principles of Justice in Taxation* (1903), afirma que la capacidad de pago constituye el estándar ético de la tributación y es la base ética ideal de la tributación. Fritz NEUMARK *Principios de la Imposición*. 2ª edición. Madrid. Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 1994, p. 142.

Fraga Pittaluga expone que "*la capacidad económica refleja la situación patrimonial de la persona y su aptitud para atender a sus necesidades y compromisos económico; mientras que la capacidad contributiva supondría poseer capacidad económica, según lo antes anotado, y además tener la posibilidad de soportar el pago de tributos.*" Luis FRAGA PITTALUGA: *Principios Constitucionales de la Tributación*. Caracas. Editorial Jurídica Venezolana, 2012, p. 75.

Fernando Pérez Royo considera que el principio de capacidad contributiva cumple tres funciones esenciales: de fundamento de la tributación, de límite para el legislador en el desarrollo del poder tributario y de programa u orientación para el mismo legislador en cuanto al uso de ese poder. Fernando PÉREZ ROYO: *Derecho Financiero y Tributario - Parte General*. 6ª edición. Madrid. Edit. Civitas, S.A., 1996, pp. 36 y ss.

participación. Esta caracterización no puede pasar por alto para entender el verdadero significado económico del negocio jurídico y menos aún para determinar las consecuencias jurídicas en materia tributaria.

Por todos los motivos expuestos con anterioridad, la desincorporación de bienes muebles corporales para destinarlo al patrimonio del asociante no debe estar sujeto al pago del impuesto al valor agregado porque no constituye un hecho imponible, en la medida en que dicho aporte efectivamente esté destinado al desarrollo de los negocios del asociante objeto del contrato de cuentas en participación. Por consiguiente, consideramos que es acertada la tesis sostenida por el autor Ramón Burgos-Irazábal, dejando a salvo las consideraciones especiales que explicaremos a continuación.

El reglamentista establece unas condiciones determinadas para que el aporte de bienes muebles corporales realizado a nuevas sociedades surgidas no sea considerado como un hecho imponible a los efectos del impuesto al valor agregado, según el artículo 10, segundo aparte del numeral 5, del Reglamento General del Decreto con Fuerza y Rango de Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado. Estas condiciones son las siguientes:

i. Nuevas sociedades surgidas

Respecto de este requisito, explicamos ampliamente la razón por la cual el contrato de cuentas de participación debía considerarse como una sociedad a los efectos de este artículo, atendiendo a la finalidad del reglamentista, la realidad económica del negocio jurídico, la semejanza con un negocio jurídico de tipo asociativo y la intención del legislador enmarcada en el Código de Comercio.

Resta analizar el elemento temporal, es decir, la necesidad de que el negocio sea reciente, que surja con la nueva sociedad. Respecto a este elemento vale decir que indudablemente el contrato de cuentas en participación surge desde el momento en el cual ambas partes manifiestan su voluntad. Con ante-

rioridad al consentimiento de las partes no existía la asociación entre el asociante y el asociado, lo cual explica que el derecho del asociado a participar del negocio del asociante sea reciente, surgido desde la manifestación de voluntad. Esto no puede entenderse como que el negocio del cual participará el asociado no existía, el negocio ha podido existir, pero la asociación entre el asociante y el asociado no, es una relación contractual nueva.

La Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia aclaró la duda acerca de la interpretación de este requisito mediante la decisión publicada el 15 de octubre de 2014, caso: *Tecniqueso, C.A. vs. Fisco Nacional*, anteriormente citada en este trabajo⁷³. La Sala expuso su criterio según el cual el elemento esencial para que se cumpla el requisito de “nueva sociedad” previsto por el reglamentista es que la sociedad mantenga la continuidad de la actividad empresarial desempeñada por la sociedad aportante, independientemente de que sea una sociedad preexistente o no para la fecha de realización del aporte de los bienes.

⁷³ “A la luz de lo expuesto, la Sala entiende que el término “nuevas” sociedades al que alude la norma en cuestión, se refiere a aquellas empresas que prosiguen el giro, objeto o actividad de las sociedades aportantes, que a tal efecto son denominadas como “antecesoras” de aquellas.

Con fundamento en el Segundo Aparte del numeral 5 del artículo 10 del Reglamento de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuuario y a las Ventas al Mayor de 1994, esta Alzada considera que la “nueva” sociedad receptora del aporte y sucesora de la sociedad transmitente puede ser una entidad de nueva constitución, es decir, surgida en el ámbito jurídico a partir de ese aporte de bienes, o por el contrario, una empresa preexistente a tal operación; siempre y cuando se cumpla con la premisa o presupuesto fáctico fundamental consistente en dar continuidad a la actividad empresarial antes desempeñada por la sociedad aportante.” Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, sentencia N° 01363, 15 de octubre de 2014, caso: *Tecniqueso, C.A. vs. Fisco Nacional*.

ii. Continuidad del giro, objeto o actividades de las sociedades o empresas antecesoras

La condición prevista por el legislador obedece a la necesidad de que la nueva sociedad surgida continúe el mismo giro, objeto o actividad económica a la que se dedicaba la sociedad o empresa antecesora, bien sea total o parcialmente. Esta condición es realmente importante para determinar si el aporte del asociado al asociante en virtud del contrato de cuentas en participación estará sujeto a gravamen por el impuesto al valor agregado o no.

En este orden de ideas, el aporte de bienes muebles corporales al asociante para la ejecución del contrato de cuentas en participación no constituirá un hecho imponible, si la actividad económica a la que se refiere el negocio o los negocios desarrollados por el asociante y de los cuales participa el asociado, constituyen la misma actividad desarrollada por el asociado, bien sea en todo o en parte.

Por ejemplo: pensemos que una sociedad mercantil dedicada a la industria de alimentos, específicamente a la cría y beneficio de animales, se asocia a través de un contrato de cuentas en participación con otra dedicada a la preparación de distintos tipos de carne para el consumo humano; la primera, en su cualidad de asociado, aporta algunas maquinarias que le permite realizar cortes especiales a las carnes objeto de la venta. No hay duda que la actividad del asociado (empresa dedicada a la cría y beneficio de animales) continuará dedicándose al mismo giro comercial. Como consecuencia, no habrá ocurrido el hecho imponible del impuesto al valor agregado según lo dispone el artículo 10, numeral 5, del Reglamento General de la Ley.

Pensemos incluso que la compañía a la cual se realiza el aporte en el ejemplo anterior tiene por objeto la producción de alimentos para consumo humano derivados de semillas y granos, como el trigo, la soya, el arroz, entre otros. En este caso, ambas sociedades mercantiles se dedican a actividades económicas de la industria de alimentos, aunque no sea el mismo

segmento. En este sentido, nuestra opinión respecto del aporte de bienes muebles corporales realizado es que cumple con este requisito bajo análisis para calificar el hecho imponible del impuesto al valor agregado, pues el asociante continúa el mismo giro, objeto o actividad económica del asociado, al menos parcialmente.

Por el contrario, si la misma compañía que realizó el aporte descrito en el ejemplo citado con anterioridad realizare un aporte dinerario para participar en el negocio de una compañía cuyo objeto es el mercado de las telecomunicaciones, evidentemente el giro comercial de esta última compañía no guarda ninguna relación con la actividad económica desarrollada por el asociado y el aporte no cumple con el requisito bajo análisis, y así podría estar sujeto al impuesto al valor agregado.

iii. Bienes muebles corporales nuevos

Finalmente, la última condición para que el aporte del bien mueble corporal al asociante sea considerado como un hecho imponible a la luz del impuesto al valor agregado según el artículo 10, numeral 5, del Reglamento General de la Ley, es que el bien sea nuevo. Esto quiere decir que si el asociado aporta un bien mueble corporal usado en su actividad económica, no constituirá un hecho imponible del impuesto al valor agregado y su transmisión estará gravada con el referido impuesto.

a.1.3. Efectos derivados de las tasas e impuestos de registros

El artículo 364 del Código de Comercio exime al contrato de cuenta en participación del cumplimiento de las formalidades previstas las sociedades de comercio en dicho cuerpo normativo⁷⁴. Si bien esta norma se refiere al documento que contiene el contrato como tal, el aporte realizado por el asociado al asociante en el marco de un contrato de cuentas en participación debe analizarse conforme a la naturaleza del

⁷⁴ Código de Comercio, "**Artículo 364**. Estas asociaciones están exentas de las formalidades establecidas para las compañías, pero deben probarse por escrito."

aporte. Como consecuencia, el aporte del asociado podría estar sujeto al pago de tasas e impuestos de registro dependiendo del bien aportado.

El autor Muci-Abraham se refiere al aporte constituido por un bien inmueble y al respecto sostiene que para cumplir con el requisito de la transmisión de la propiedad, según el artículo 361 del Código de Comercio, el instrumento mediante el cual se consiente la transmisión de la propiedad sobre el bien inmueble aportado debe someterse a registro para que tenga efectos frente a terceros⁷⁵. Así lo dispone el artículo 46, numerales 1 y 2, del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Registros y del Notariado⁷⁶.

De acuerdo con lo anterior y considerando que el documento por medio del cual se aporta un bien inmueble al patrimonio del asociante por razón de un contrato de cuentas en participación, el aporte estará sujeto al pago de los siguientes conceptos:

1. Tasa por servicios registrales

Tasa de cuarenta décimas porcentuales (0,40%) hasta sesenta décimas porcentuales (0,60%) del valor del inmueble

⁷⁵ José MUCI-ABRAHAM h.: *Tratamiento Mercantil y Fiscal de las Asociaciones en Participación en el Derecho Venezolano...* op. cit., p. 97.

⁷⁶ Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Registros y del Notariado. Gaceta Oficial No. 6.156 Extraordinario del 14 de noviembre de 2014, artículo 46: “**Artículo 46.** El Registro Público tiene por objeto la inscripción y anotación de los actos o negocios jurídicos relativos al dominio y demás derechos reales que afecten los bienes inmuebles.

Además de los actos señalados con anterioridad y aquellos previstos en el Código Civil, en el Código de Comercio y en otras leyes, en el Registro Público se inscribirán también los siguientes actos:

1. Los documentos que contengan declaración, transmisión, limitación o gravámenes de la propiedad.
2. Todo contrato, declaración, transacción, partición, adjudicación, sentencia ejecutoriada o cualquier otro acto en el que se declare, reconozca, transmita, ceda o adjudique el dominio o propiedad de bienes o derechos reales o el derecho de enfiteusis o usufructo. [...]”.

dependiendo de una escala de valores ascendente de unidades tributarias según el referido valor, de conformidad con el artículo 83, numeral 7, del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Registros y del Notariado. Esta tasa debe pagarse a favor del Servicio Autónomo de Registros y Notarías, así como las oficinas de Registros Principales y Registros Públicos⁷⁷.

El numeral anteriormente mencionado se refiere al aporte de bienes inmuebles para la constitución de sociedades. Si bien el artículo no se refiere a los aportes realizados por el asociado en el marco de los contratos de cuentas en participación, no hay duda que el aporte del bien inmueble es realizado a otro patrimonio, lo cual implica la transmisión de la propiedad.

⁷⁷ Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Registros y del Notariado, artículo 83: "**Artículo 83.** El Servicio Autónomo de Registros y Notarías, así como las oficinas de Registros Principales y Registros Públicos, cobrarán las siguientes tasas por concepto de prestación del servicio:

[...]

7. Como derecho de procesamiento de documentos de venta, constitución de hipotecas; cesiones; dación o aceptación en pago, permutas, adjudicaciones de bienes inmuebles en remate judicial, particiones de herencias, de sociedades o de compañías y cualquier otro contrato o transacción en que la prestación consista como arrendamientos, rentas vitalicias, censos, servidumbres y otros semejantes, aportaciones de bienes inmuebles, muebles u otros derechos para la formación de sociedades:

- a. Hasta dos mil Unidades Tributarias (2.000 U.T.), el cero coma cuarenta por ciento (0,40%).
- b. Desde dos mil una Unidades Tributarias (2.001 U.T.) hasta tres mil quinientas Unidades Tributarias (3.500 U.T.), el cero coma cuarenta y cinco por ciento (0,45%).
- c. Desde tres mil quinientas una Unidades Tributarias (3.501 U.T.) hasta cuatro mil quinientas Unidades Tributarias (4.500 U.T.), el cero coma cincuenta por ciento (0,50%).
- d. Desde cuatro mil quinientas una Unidades Tributarias (4.501 U.T.) hasta seis mil quinientas Unidades Tributarias (5.500 U.T.), el cero coma cincuenta y cinco por ciento (0,55%).
- e. Desde seis mil quinientas una Unidades Tributarias (6.501 U.T.) en adelante, el cero coma sesenta por ciento (0,60%).[...]."

La tasa prevista en el artículo 83, numeral 7, del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Registros y del Notariado grava el aporte de bienes inmuebles toda vez que el documento mediante el cual se realiza el aporte y, consecuentemente, se transmite la propiedad del antedicho bien debe ser inscrito en el Registro Público conforme lo dispone el artículo 46, numerales 1 y 2 del mencionado Decreto. Como consecuencia, no cabe duda que el Servicio Autónomo de Registros y Notarías, así como las oficinas de Registros Principales y Registros Públicos efectivamente prestan un servicio público aprovechable por quienes transmiten la propiedad que se corresponde con la definición jurisprudencial de tasas tributarias⁷⁸.

Finalmente, el aporte del asociado está sujeto a una tasa de servicio por la fijación de la cita para el registro del bien inmueble objeto del aporte equivalente al valor de dos unidades tributarias, conforme al artículo 83, numeral 13, del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Registros y del Notariado. Esta tasa es igualmente pagada al Servicio Autónomo de Registros y Notarías, así como las oficinas de Registros Principales y Registros Públicos.

⁷⁸ La jurisprudencia de la Sala Político-Administrativa de la antigua Corte Suprema de Justicia, hoy Tribunal Supremo de Justicia, ha sostenido que la tasa corresponde a la contraprestación de un servicio inherente a la soberanía de la República, esto es, a la naturaleza de un servicio público (Sala Político-Administrativa de la antigua Corte Suprema de Justicia, expediente No. 6989, 9 de julio de 1997, caso: Instituto Nacional de Puertos vs. Petroquímica De Venezuela). Las Salas Político-Administrativa y Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia han ratificado esta definición en reiteradas ocasiones en sus decisiones: Sentencia de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, 14 de octubre de 2004, expediente No. 2003-0970, caso: Amalia Octavio vs. Oficina Subalterna de Registro del Segundo Circuito del Distrito Sucre del Estado Miranda; Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, 14 de septiembre de 2004, expediente No. 02-1548, caso: Decreto con Fuerza de Ley de Registro Público y del Notariado; Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, 5 de agosto de 2004, expediente No. 11546, caso: DHL Fletes Aéreos, C.A vs. Ministerio de Transporte y Comunicaciones.

2. Impuesto a favor de la hacienda pública municipal

El acto traslativo de la propiedad de bienes inmuebles está también sujeto al pago de un impuesto proporcional a favor del erario municipal cuya cuantía está comprendida entre una y cinco unidades tributarias, dependiendo del valor del bien inmueble, tal como lo dispone el artículo 91 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Registros y del Notariado⁷⁹. De

⁷⁹ Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Registros y del Notariado, artículo 91: *“Artículo 91. Los actos que se refieran a la compra, venta o permuta de bienes inmuebles, dación o aceptación en pago de los bienes antes citados; de los actos en que se dé, se prometa, se reciba, se pague alguna suma de dinero o bienes equivalentes; adjudicaciones en remate judicial; particiones de herencias, sociedades o compañías anónimas, contratos o transacciones y otros actos en que las prestaciones consistan en pensiones, como arrendamientos, rentas vitalicias, censos, servidumbres y otros semejantes; aportaciones de inmuebles u otros derechos para formación de sociedades, las contribuciones y demás actos traslativos de la propiedad de bienes inmuebles, así como la constitución de hipotecas y otros gravámenes sobre los mismos, constituyen un hecho imponible, generando un impuesto destinado a la Hacienda Pública Municipal, el cual se calculará de la siguiente manera:*

1. *Hasta dos mil Unidades Tributarias (2.000 U.T.), una Unidad Tributaria (1 U.T.).*
2. *Desde dos mil una Unidades Tributarias (2.001 U.T.) hasta tres mil quinientas Unidades Tributarias (3.500 U.T.), dos Unidades Tributarias (2 U.T.).*
3. *Desde tres mil quinientas una Unidades Tributarias (3.501 U.T.) hasta cuatro mil quinientas Unidades Tributarias (4.500 U.T.), tres Unidades Tributarias (3 U.T.).*
4. *Desde cuatro mil quinientas una Unidades Tributarias (4.501 U.T.) hasta seis mil quinientas Unidades Tributarias (6.500 U.T.), cuatro Unidades Tributarias (4 U.T.).*
5. *Desde seis mil quinientas una Unidades Tributarias (6.501 U.T.) en adelante, cinco Unidades Tributarias (5 U.T.).*

Si el inmueble se encuentra ubicado en varias jurisdicciones municipales, el monto del tributo se prorrata entre cada uno de ellos, en proporción a la extensión territorial que del inmueble abarque cada jurisdicción.

El impuesto al que se refiere este artículo, deberá haber sido pagado por el adquirente para el momento de la inscripción del respectivo documento. Si se

acuerdo con lo dispuesto en el referido Decreto, en caso de que el asociado aporte un bien inmueble al patrimonio del asociante en razón de un contrato de cuentas en participación, entonces dicho acto traslativo de la propiedad en los términos previstos en el artículo 361 del Código de Comercio estará también sujeto al pago del impuesto municipal urbano de registro.

b. Aporte del asociado constituido por servicios

El asociado además de aportar un bien para ejecutar el objeto del contrato de cuentas en participación, también puede optar por aportar servicios para esos mismos fines.

En efecto el Código de Comercio nada dispone sobre la obligatoriedad del aporte, así como tampoco del tipo de aporte, de hecho las partes tienen la libertad de regular su relación derivada del contrato de cuentas en participación, tal como lo establece el artículo 363 del Código de Comercio según lo desarrollado previamente en este trabajo. Por tal motivo, el asociado y el asociante pueden convenir un aporte distinto a un bien, el legislador sólo limitó la voluntad de las partes respecto de aquellas disposiciones contenidas en los artículos 359 al 362 del Código de Comercio, los cuales no limitan el referido aporte a bienes exclusivamente.

El artículo 361 del Código de Comercio sólo prevé que si el aporte está constituido por bienes, éstos serán aportados en propiedad al patrimonio del asociante. En virtud de lo anterior, nada obsta a que el asociado aporte servicios al asociante con motivo de un contrato de cuentas en participación.

trata de permuta, el monto del tributo corresponderá ser pagado en partes iguales por cada uno de los otorgantes, quienes serán recíprocamente responsables de la parte que no les corresponda como contribuyente.

En las zonas urbanas o rurales, donde no existan levantamientos catastrales, no podrán cobrarse los impuestos antes referidos, ni ningún otro tributo por operaciones Inmobiliarias."

Los autores en la materia reconocen que el aporte puede estar constituido por servicios. El profesor Muci-Abraham sostiene que *“El aporte puede consistir en bienes, esto es, en dinero o en cosas, y también en la propia industria del “asociado”, vale decir, en sus servicios”*, ya que el aporte no es un requisito esencial para la existencia del contrato de cuentas en participación y depende exclusivamente a la voluntad de las partes contratantes⁸⁰. Por su parte el autor Leopoldo A. Borjas expone que *“toda clase de bienes e, inclusive, servicios, pueden ser objeto de aporte. No obstante, es necesario destacar que no es susceptible de aporte el trabajo subordinado, porque dado el carácter aleatorio del contrato, se atentaría contra precisas disposiciones constitucionales (art. 87 de la Constitución [de 1961])”*⁸¹.

Ahora bien, concordamos con la tesis sostenida por el profesor Ramón Burgos-Irazábal respecto de la necesidad de que el servicio prestado por el asociado esté dirigido al asociante y no a los clientes. Esto tiene sentido lógico por cuanto el asociado tiene el propósito de participar de los resultados económicos de uno o más negocios del asociante, más no ejecutar los negocios de los cuales participará económicamente. En este sentido, el servicio o los servicios deben estar dirigidos al asociante. Sostener lo contrario implicaría la desnaturalización del contrato de cuentas en participación y estaríamos en presencia de otro negocio jurídico distinto, como por ejemplo la comisión mercantil, el mandato mercantil, el factor de comercio, entre otros, o incluso una simple subcontratación.

De acuerdo con lo anterior, un servicio que pudiera ser objeto del aporte del asociado en el contrato de cuentas en participación podría ser el servicio de administración contable, el servicio de administración de recursos humanos, el servicio de administración de tecnología, el servicio de seguridad industrial, el servicio de telecomunicaciones, entre otros

⁸⁰ José MUCI-ABRAHAM: *Tratamiento Mercantil y Fiscal de las Asociaciones en Participación en el Derecho Venezolano... op. cit.*, pp. 49 y 94.

⁸¹ Leopoldo A. BORJAS H.: *Instituciones de Derecho Mercantil, Las Sociedades... op. cit.* p. 156.

ejemplos. Lo importante es que el beneficiario directo e inmediato de los servicios sea el asociante y no los clientes de los negocios del asociante porque de lo contrario se desvirtuaría el objeto del contrato de cuentas en participación, tal como sostiene acertadamente, en nuestra opinión, Ramón Burgos-Irazábal⁸².

En este particular merece la pena citar nuevamente al jurisconsulto Muci-Abraham, quien explica que el asociante es quien realiza los negocios en su propio nombre y, como tal, podemos decir que los efectos jurídicos se generan en su propio patrimonio, no en el patrimonio del asociado. El asociante es quien ejecuta, quien comanda las operaciones mercantiles, siendo el asociado *“uno de los elementos empleados para realizarla, cuya actuación estará subordinada a la voluntad del “asociante”.*”, independientemente del derecho que tiene el asociado de participar de las ganancias y pérdidas del asociante, circunstancia esta última que caracteriza al contrato de cuentas en participación⁸³.

Lo anterior tiene más sentido cuando tomamos en cuenta la naturaleza jurídica del contrato de cuentas en participación y del aporte que pudiera realizar el asociado, puesto que en el supuesto de que el aporte sea un servicio, el mismo será prestado por el asociado en beneficio del asociante o, mejor dicho, en beneficio de la mejor ejecución de los negocios del asociante de los cuales participa y de la consecución de los resultados económicos, que en definitiva resulta en su propio provecho.

En virtud de lo anterior, los servicios son prestados por el asociado en su propio beneficio económico aunque ulterior, es decir, el asociado presta los servicios directamente en pro del asociante en razón del contrato de cuentas en participación que

⁸² Ramón BURGOS-IRAZÁBAL: “El Contrato de Cuentas en Participación. Naturaleza Jurídica y Efectos Fiscales en el IVA”... *op. cit.*, p. 176.

⁸³ José MUCI-ABRAHAM: *Tratamiento Mercantil y Fiscal de las Asociaciones en Participación en el Derecho Venezolano*... *op. cit.*, p. 48.

indudablemente le reportará posteriormente una eventual ganancia, pues el asociado aprovecha los resultados económicos de los negocios respecto de los cuales el asociante le permite participar. En este sentido, los servicios constituyen la verdadera inversión que el asociado tiene en la cuenta de participación con el asociante, es decir, a pesar de que sean servicios prestados por el asociado en beneficio directo del asociante, dichos servicios tienen su causa en el contrato de cuentas en participación y son esos precisamente quienes le conceden el derecho al asociado de participar de los beneficios del asociante, con lo cual guarda mucho más semejanza con una inversión que con unos servicios prestados por un tercero independiente, recordemos que el legislador denominó o asemejó este tipo de contratos (contrato de cuentas en participación) con una sociedad irregular no por mera casualidad sino precisamente por su similitud.

b.1.1. Efectos derivados del impuesto sobre la renta

Este trabajo no pretende realizar una lista sobre cada servicio que pudiera ser objeto del aporte del asociado para analizar el tratamiento que le correspondería según la legislación vigente en materia de impuesto sobre la renta, por cuanto consideramos que sería sumamente extensa y además pecaría por tratar de enmarcar algunos servicios cuando en realidad los servicios son indeterminados y por tanto las posibilidades son incuantificables en un trabajo de investigación. En consecuencia, nos limitaremos a definir la sujeción de los servicios en general que pudiera prestar el asociado al asociante con el propósito de aportarlos en el marco de un contrato de cuentas en participación.

El pago de la contraprestación por servicios prestados en el territorio nacional constituye un hecho imponible del impuesto sobre la renta, según lo dispone el artículo 6 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto sobre la Renta, en concordancia con el artículo 1 *eiusdem*.

No obstante, el servicio prestado por el asociado al asociante a los efectos del contrato de cuentas en participación no puede tener el mismo tratamiento que un servicio prestado por un tercero al asociante. Esto se justifica por cuanto el asociado tiene derecho a participar en los resultados económicos del negocio o de los negocios respecto de los cuales participa, razón por la cual aporta los servicios. En otras palabras, el asociado espera recibir utilidades del negocio del cual participa, a diferencia de un contratista independiente quien no espera recibir más que una remuneración como contraprestación por sus servicios.

En virtud de lo anterior, podemos sostener que el asociado al participar del negocio presta los servicios requeridos al asociante en beneficio de los negocios de los cuales participa. Esto supone que no se trata de cualquier servicio que requiera el asociante, sino precisamente de servicios que agregarían un valor específico al negocio o los negocios del asociante de los cuales éste permite que el asociado participe económicamente.

Asimismo, no sería cónsono sostener que el asociado prestará servicios directamente a los clientes del asociante relacionados con los negocios respecto de los cuales se convino su participación porque se estaría desnaturalizando el contrato de cuentas en participación. En este último caso comentado estaríamos en una simple subcontratación de servicios y no de un contrato de cuentas en participación per se, como explicamos previamente en este trabajo.

De acuerdo con lo anteriormente expuesto, el servicio aportado por el asociado en un contrato de cuentas en participación tiene características diferentes a la simple prestación de un servicio por parte de un tercero de la relación, por cuanto dicho aporte pretende ejecutar el objeto del contrato y constituye un beneficio propio del asociante, no de los clientes del asociante. En este sentido, cabe destacar igualmente que la relación existente entre el asociante y el asociado no es de clientela, es decir, el asociado no persigue satisfacer al asociante

como podría satisfacer a sus clientes, por el contrario persigue satisfacer a los clientes del asociante al prestar sus servicios en provecho de los negocios del asociante en los cuales participa.

Siendo esto así, los servicios aportados por el asociado tienen más semejanzas con los servicios prestados en beneficio común de una sociedad. De hecho, el contrato de cuentas en participación es un contrato de tipo asociativo con similitudes al contrato societario, ya que los efectos que se generan en la esfera interna (entre asociado y asociante) guardan estrecha relación con los contratos societarios, lo cual no implica que en esencia lo sea. La diferencia primordial para catalogar el contrato como un simple negocio jurídico a diferencia de una sociedad, es la ausencia de personalidad jurídica propia y patrimonio. Sin embargo, tal como hemos desarrollado ampliamente en este trabajo, el efecto interno en los contratos de cuentas en participación es bastante similar a las sociedades y por tal motivo, incluso el propio legislador las denominó sociedades irregulares.

Partiendo de lo anterior, el servicio aportado por el asociado al asociante con motivo del contrato de cuentas en participación tiene más similitud con los servicios prestados para el desarrollo de una actividad y la persecución de un fin económico común entre dos personas, que la simple prestación de servicios independientes, es decir, en provecho de otro a cambio de una contraprestación dineraria.

El tratamiento diferenciado de los servicios se justifica en razón de la naturaleza jurídica del aporte y del objeto del mismo contrato de cuentas en participación, a pesar de que dicho contrato no genera una persona jurídica distinta a la de sus participantes. En este sentido, consideramos que los servicios aportados por el asociado no tienen un tratamiento similar a los servicios prestados al asociante por un contratista independiente.

Como consecuencia, el impuesto sobre la renta no le sería aplicable a los servicios prestados por el asociado en la medida en que obedezcan a los propósitos de ejecutar el contrato de cuentas en participación y no se tergiverse la naturaleza del referido contrato.

b.1.2. Efectos derivados del impuesto al valor agregado

Tomando como base lo expuesto en el sub aparte precedente respecto del tratamiento fiscal derivado de los efectos del impuesto sobre la renta, podemos analizar las características esenciales del aporte de servicios por parte del asociado al asociante con motivo de un contrato de cuentas en participación.

Los servicios prestados por el asociado al asociante con motivo del contrato de cuentas en participación, es decir, objeto del aporte en dichos contratos, no puede estar sujeto a las reglas que le resultarían aplicables a los servicios prestados por un tercero ajeno al contrato de cuentas en participación, por cuanto es indudable que tanto el asociado como el asociante persiguen un fin distinto a la mera prestación y contraprestación de un servicio.

En efecto el autor Ramón Burgos-Irazábal sostiene lo siguiente:

“[...] las relaciones internas entre los partícipes [del contrato de cuentas en participación] deben ser vistas, como se apuntó, como relaciones proveniente de un contrato asociativo de tipo societario, de tal forma que las obligaciones de hacer que ambas partes presten en el desarrollo del objeto de la sociedad accidental no pueden ser consideradas como servicios a los fines del Impuesto al Valor Agregado, pues sencillamente son labores comunes para el desarrollo del fin común que se persigue en el contrato de cuentas en participación.”

No obstante lo anterior, el Juzgado Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas sostuvo en una decisión del 13 de

julio de 2001 que los servicios prestados por el asociado al asociante en virtud de un contrato de cuentas en participación cumplieran con los extremos del hecho imponible definidos por el entonces impuesto al consumo suuntuario y a las ventas al mayor. El referido Juzgado manifiesta que el servicio prestado por el asociado al asociante indudablemente era realizado a título oneroso y con carácter independiente, lo cual implica la ocurrencia del presupuesto de hecho previsto en la legislación como causante de la obligación de pago del impuesto anteriormente señalado, imponiéndose así la *“concepción autonómica de las normas que describen el hecho imponible del Impuesto al Valor Agregado, que coinciden esencialmente con las del Impuesto al Consumo Suuntuario y Ventas al Mayor, así como también la interpretación de las disposiciones legales tributarias comentadas según el criterio de la realidad económica de los hechos planteados en el denominado contrato de asociación”*⁸⁴.

Diferimos del fallo citado en el párrafo precedente pues no se corresponde con la realidad económica del contrato de cuentas en participación. Si bien es cierto que el servicio prestado por el asociado al asociante es un servicio independiente, oneroso y en beneficio del asociante, esto no obsta a que las partes hayan determinado por medio de un acuerdo de voluntades que el servicio fuese prestado en el marco de un contrato de cuentas en participación y que, precisamente, los servicios prestados por el asociado constituyeran el aporte que debía realizar en beneficio del asociante.

En efecto, a pesar de que el contrato de cuentas en participación es oneroso y de que el asociado presta el servicio con el ánimo de lucrarse de dicha actividad, lo cierto es que el lucro en el contrato de cuentas en participación es de carácter aleatorio, en otras palabras, el asociado podrá recibir una

⁸⁴ Juzgado Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, expediente No. 1.349, 13 de julio de 2001, caso: Proagro C.A. vs. República. Sentencia confirmada por la Sala Política-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia en sentencia del 15 de julio de 2009, expediente No. 2001-0799.

participación en las utilidades del negocio en los cuales aportó los servicios o deberá soportar las pérdidas derivadas de estos, dependiendo de cuál fuese el resultado de los negocios, pero por la mera razón de lucro no puede caracterizarse como una contraprestación por los servicios prestados, toda vez que como hemos desarrollado anteriormente, el lucro en este contrato es aleatorio.

Siguiendo el orden de ideas, el asociado tiene una mera expectativa de lucro por los servicios prestados. El asociado conviene en aportar sus servicios en provecho del asociante para la ejecución de los negocios objeto del contrato de cuentas en participación, así como en las sociedades mercantiles los accionistas o socios aportan bienes, dinero y/o servicios para la persecución conjunta de un fin común en provecho de los resultados de la sociedad que han decidido conformar. Si bien entendemos conforme a lo explicado anteriormente en este trabajo, el propósito del aporte de los servicios prestados por el asociado guarda similitud con la intención que persiguen los accionistas y socios de las sociedades mercantiles, ya que tienen el mismo objeto: el desarrollo de los negocios de la sociedad, en el caso de las sociedades mercantiles, y de la cuenta en participación, en el caso de los contratos de cuenta en participación.

Como consecuencia del fin común que persiguen ambas partes del contrato de cuentas de participación y los efectos internos similares al contrato de tipo societario, el impuesto al valor agregado no debería gravar el aporte del asociado constituido por servicios porque no reúne las características que lo distinguen de un servicio independiente, es decir, desinteresado por los resultados económicos de los negocios del asociante respecto de los cuales participa en virtud del contrato de cuentas en participación.

La gravabilidad del servicio con el impuesto al valor agregado llevaría al absurdo de permitir al asociado beneficiarse de su condición de prestador de servicio, por cuanto podría recibir ganancia de la cuenta en participación, así como facturar y cobrar los servicios como contratista independiente.

De esta forma el asociado podría obtener mayor ventaja económica de aquella que previeron inicialmente las partes en el contrato de cuentas en participación. Esto implicaría un desequilibrio en la relación contractual que no justificaría la continuidad del contrato de cuentas en participación.

c. Aporte constituido por el uso de un bien inmueble

El profesor Muci-Abraham⁸⁵ sostiene que el contrato de cuentas en participación admite que el asociado aporte el uso de un bien inmueble y conservando, como consecuencia, la nuda propiedad. Esta teoría se fundamenta en el propio artículo 361 del Código de Comercio, según el cual los bienes aportados por el asociado necesariamente se transmiten en propiedad al asociante, ya que el asociado no tiene ningún derecho de propiedad sobre los mismos.

La disposición legal anteriormente mencionada tiene un propósito, proteger los derechos e intereses de los terceros que contratan con el asociante. EL artículo 360 del Código de Comercio prevé que “*Los terceros no tienen derechos ni obligaciones sino respecto de aquel con quien han contratado*”. Siendo que la asociación carece de fondo común y personalidad jurídica, y el contrato de asociación es un convenio existente entre el asociado y el asociante desconocido por el resto de los terceros en general, resulta lógico que esos terceros que confían en la apariencia de un patrimonio del asociante gocen de una presunción legal que proteja y haga ostensible la apariencia de patrimonio. Por esta razón, el legislador previó que esa buena apariencia fuese reforzada con un derecho para el tercero que se obliga frente al asociante.

En virtud de que los derechos reales deben registrarse para que adquieran efecto *erga omnes* y adicionalmente para que sean conocidos por terceros interesados por virtud del régimen de publicidad, resulta que los derechos de los terceros intervinientes se encuentran adecuadamente protegidos.

⁸⁵ José MUCI-ABRAHAM: *Tratamiento Mercantil y Fiscal de las Asociaciones en Participación en el Derecho Venezolano... op. cit.*, pp. 94-99.

En este caso en particular se plantean retos desde el punto de vista tributario por cuanto no se estaría transmitiendo el bien sino permitiendo que se use y disfrute el bien. No obstante, los efectos que pudiera sufrir el patrimonio tienen consecuencias para el asociado por ser éste el patrimonio que conserva la propiedad.

Respecto al gravamen de la contraprestación que debiera recibir el asociado como consecuencia de la cesión en uso de bienes inmuebles, es necesario referirnos a la sección previa de este trabajo sobre los efectos derivados del impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado por el aporte constituido por servicios.

d. Aporte que agregan valor económico a los negocios ejecutados por el asociante y respecto de los cuales participa el asociado

Este último aspecto resulta bastante amplio y podríamos extendernos a temas que escapan de los objetivos de este trabajo. En este sentido, cada situación en relación con el aporte al que se refiere este literal debe analizarse conforme a las reglas anteriores, considerando el propósito y objeto de las partes, así como la definición de los hechos imponible según el impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado.

Por citar dos ejemplos tenemos: en el caso de la reputación comercial y clientela del asociado, podríamos decir que el patrimonio del asociante no experimenta ningún cambio (aumento o disminución) como consecuencia del aporte de estos beneficios comerciales, pero sin duda el asociante experimentará un beneficio económico relevante cuando se perciban los ingresos por los negocios en los cuales participa el asociado. Así tampoco el aporte de la reputación comercial y la clientela constituyen hechos imponible del impuesto al valor agregado según la definición contenida en la legislación vigente.

En virtud de lo anterior, deberá considerarse en particular cada relación contractual convenida por el asociado y el asociante para determinar su sujeción al impuesto sobre la renta y al impuesto al valor agregado.

CONCLUSIÓN

El contrato de cuentas en participación es un negocio jurídico de tipo contractual-asociativo sin personalidad jurídica ni patrimonio común, mediante el cual un comerciante concede el derecho a otra persona de participar en los resultados económicos de uno o más de sus negocios. El vínculo contractual podrá ser caracterizado como de tipo societario o no, dependiendo de si ambos contratantes persiguen una comunidad de gestión o una mera colaboración e interés común.

El aporte en los contratos de cuentas en participación a la luz del Derecho Mercantil venezolano no es un requisito indispensable para la existencia del contrato de cuentas en participación. Sin embargo, parece que desde una perspectiva de negocios podría resultar necesaria la existencia de un beneficio que el asociante percibe para permitir que el asociado participe de sus resultados, bien sea la distribución del riesgo o un beneficio intangible, como la reputación comercial, los clientes, entre otros.

La naturaleza jurídica del aporte es precisamente la que deriva del propio contrato de cuentas en participación, ya que el aporte no es la causa principal del contrato y por lo tanto resulta accesorio. Siendo esto así, atendiendo a una interpretación teleológica el aporte no puede estar constituido por cualquier derecho, bien o servicio determinable económicamente, el aporte debe estar directamente relacionado con el objeto del contrato de cuentas en participación, es decir, debe estar destinado a la ejecución de los negocios objeto del contrato de cuentas en participación.

El contrato de cuentas en participación en principio no genera efectos frente a terceros. Excepcionalmente el contrato puede aprovechar o afectar a terceras personas ajenas a la relación contractual, como por ejemplo: la Administración Tributaria, toda vez que los ingresos derivados de dicho contrato beneficiarían la recaudación de tributos y en caso de que los ingresos no sean declarados o fueren erróneamente declarados, evidentemente el erario público experimentaría una disminución ilegítima.

No obstante, las partes del contrato de cuentas en participación carecen de legitimidad para afectar la posición de la Administración Tributaria por cuanto las obligaciones tributarias están previstas en la legislación y su cumplimiento es imperativo, siendo así, el asociante ni el asociado mediante el contrato de cuentas en participación pueden afectar la legitimación de la Administración Tributaria para exigir las consecuencias que demandan el cumplimiento de las obligaciones tributaria.

En virtud de lo anterior, la Administración Tributaria está legitimada para determinar si la relación jurídica existente entre el asociado y el asociante se corresponde realmente con el contrato de cuentas en participación o merece otra calificación de acuerdo con la realidad económica subyacente para prevenir perjuicios que podrían ocasionarse a la recaudación tributaria. La Administración Tributaria en ejercicio de esta facultad debe actuar con cautela y buscar la verdad que subyace en la relación existente, garantizando así la protección de los derechos de los intervinientes en la relación contractual y el desarrollo de la libre voluntad de los contratantes. Así las formas contractuales adoptadas no pueden ser desconocidas arbitrariamente sino que debe tratarse de formas abusivas que procuren un perjuicio a los intereses de la República.

De acuerdo con lo anterior y atendiendo a la extensión de los efectos del contrato de cuentas en participación en relación con las obligaciones tributarias, resultó necesario analizar los distintos tipos impositivos que podrían incidir sobre el aporte

del asociado al asociante en dicho contrato, limitándonos al objeto de este trabajo: impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado, impuestos y tasas registrales.

Impuesto sobre la renta:

La transmisión del bien al asociante es onerosa por cuanto existe la intención de percibir una contraprestación y no hay *animus donandi*. El asociado realiza el aporte con el propósito de contribuir con las operaciones comerciales que realizará el asociante, es decir, para ejecutar el objeto del contrato de cuentas en participación; y a cambio recibe el derecho de participar en los resultados de dichas operaciones mercantiles, lo cual implica necesariamente un fin de lucro en los términos precedentemente explicados.

El aporte guarda cierta similitud con algunas instituciones como la compraventa, permuta, mutuo, pero se diferencia en mayor o menor medida de ellas, ya que no le resulta propio a su naturaleza jurídica. El aporte es convenido entre las partes del contrato de cuentas en participación para permitir al asociado que participe de los resultados económicos de la cuenta, pero no es un requisito esencial del contrato según la legislación vigente. Por lo tanto, la referida contribución patrimonial guarda más relación con la naturaleza de un aporte, o sea, una inversión en el patrimonio del asociante.

De acuerdo con lo anterior, el aporte del asociado al asociante debería calificarse verdaderamente como un aporte, una inversión destinada al negocio del asociante, y debería analizársele y aplicársele las consecuencias que le son propias a los aportes. Como consecuencia, el hecho imponible del impuesto sobre la renta no ocurre por cuanto ambos patrimonios, tanto el del asociado como el del asociante no experimentan un mayor valor (el asociado tiene una inversión en el patrimonio del asociante equivalente al valor del aporte realizado y el asociante reconoce la existencia de una inversión por el mismo valor del aporte realizado).

Tomando en cuenta que el bien es transmitido en propiedad por el asociado, el régimen de ajuste por inflación previsto en el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto sobre la Renta le resultará aplicable al asociante respecto del referido bien, siempre que se trate de los sujetos sometidos a dicho régimen según lo previsto en el artículo 171 *eiusdem*.

El asociante debería devolver los bienes aportados en calidad de inversión al asociado una vez finalizado el contrato de cuentas en participación, atendiendo a que las reglas de liquidación de sociedades (por cuanto dicho contrato es calificado por el legislador como una sociedad irregular), lo cual si no ocurre al vencimiento del término del contrato, pues pareciera que se trataría de un acto de transmisión gratuita del bien aportado, de condonación de un pasivo que el asociante tiene para con el asociado en razón del aporte que dio origen a la inversión.

El valor con que será gravada la transmisión del bien al patrimonio del asociante en virtud de la condonación presunta que ocurriría al finalizar el contrato de cuentas de participación deberá ser el valor de mercado, el cual resultará al menos del costo de ingreso al patrimonio del asociante ajustado por inflación para la fecha de finalización del contrato.

Ahora bien, es importante hacer una distinción en este particular respecto de la ganancia que podría derivar de una eventual enajenación de los bienes que realice el asociante. Tomando en cuenta que el asociante es el propietario del bien, cualquier ganancia proveniente de su venta en principio será gravable a los efectos del impuesto sobre la renta, por cuanto dicha ganancia representará un aumento patrimonial del asociante.

Vale indicar como un comienzo que mientras los bienes permanezcan en el patrimonio del asociante aplicarán las consecuencias indicadas en el numeral anterior. Por tal motivo consideramos inoficioso repetirlas.

Una vez finalizado el contrato de cuentas en participación, el asociante deberá devolver los bienes si así fue acordado entre las partes. Considerando que el aporte es una inversión para la ejecución del contrato de cuentas en participación, lo lógico es que dicha devolución obedezca igualmente a las reglas sobre la liquidación de las sociedades mercantiles. De esta forma la devolución del bien al asociado implicaría un incremento de su patrimonio medido por la diferencia entre el valor de mercado del bien para la fecha de la devolución y el costo fiscal de la inversión del asociado en la cuenta y será así un ingreso gravable con el impuesto sobre la renta. Como consecuencia, en este caso el régimen que correspondería aplicar por analogía para determinar la gravabilidad de los ingresos es el aplicable al contrato de mutuo.

Si no fuese posible la devolución del bien aportado por el asociado y las partes hubiesen convenido el pago de una indemnización de daños y perjuicios, consideramos que el excedente del valor del bien que reciba el asociado como indemnización de daños y perjuicios, corresponderá verdaderamente a una indemnización de daños y perjuicios en la medida en que esté destinada a resarcir el daño emergente y, por tanto, no está sujeta a impuesto sobre la renta. Pero si los daños se refieren a la eventual ganancia que hubiese percibido el asociado (lucro cesante), evidentemente constituirá un incremento del patrimonio del asociado sujeto a impuesto sobre la renta.

El tratamiento diferenciado de los servicios se justifica en razón de la naturaleza jurídica del aporte y del objeto del mismo contrato de cuentas en participación, a pesar de que dicho contrato no genera una persona jurídica distinta a la de sus participantes. En este sentido, consideramos que los servicios aportados por el asociado tienen un tratamiento similar a los servicios prestados al asociante por un contratista independiente. Por tal razón, el impuesto sobre la renta no grava los servicios prestados por el asociado en la medida en

que obedezcan a los propósitos de ejecutar el contrato de cuentas en participación y no se tergiverse la naturaleza del referido contrato.

Respecto al aporte constituido por el uso de bienes se plantean retos desde el punto de vista tributario por cuanto no se estaría transmitiendo el bien sino permitiendo que se use y disfrute el bien. No obstante, los efectos que pudiera sufrir el patrimonio tienen consecuencias para el asociado por ser éste el patrimonio que conserva la propiedad. Sobre el gravamen de una eventual contraprestación por la cesión del uso de bienes, vale la pena referirse a las conclusiones anteriormente mencionadas sobre los efectos derivados del impuesto sobre la renta por el aporte constituido por servicios.

Impuesto al valor agregado:

La desincorporación de bienes muebles corporales para destinarlo en calidad de aporte al patrimonio del asociante no debe estar sujeto al pago del impuesto al valor agregado porque no constituye un hecho imponible, en la medida en que dicho aporte efectivamente esté destinado al desarrollo de los negocios del asociante objeto del contrato de cuentas en participación. Por consiguiente, consideramos que es acertada la tesis sostenida por el autor Ramón Burgos-Irazábal, siempre y cuando estén satisfechas las condiciones previstas por el reglamentista para que el aporte de bienes muebles corporales realizado a nuevas sociedades surgidas no sea considerado como un hecho imponible a los efectos del impuesto al valor agregado, según el artículo 10, segundo aparte del numeral 5, del Reglamento General del Decreto con Fuerza y Rango de Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado.

Respecto del aporte constituido en servicios, concluimos que el impuesto al valor agregado no debería gravar el aporte del asociado constituido por servicios porque no reúne las características que lo distinguen de un servicio independiente, es decir, desinteresado por los resultados económicos de los negocios del asociante respecto de los cuales participa en virtud del contrato de cuentas en participación. El fin común que

persiguen ambas partes en el referido contrato que lo asemejan a los efectos internos similares al contrato de tipo societario, impide que la consideración de los servicios prestados por el asociado sean calificados como meros servicios independientes.

Las consecuencias derivadas del impuesto al valor agregado que podrían aplicar al aporte constituido por el uso de bienes, deben ser analizadas conforme a los efectos derivados del referido impuesto por el aporte constituido por servicios.

Impuestos y tasas registrales:

La tasa prevista en el artículo 83, numeral 7, del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Registros y del Notariado se refiere al aporte de bienes inmuebles para la constitución de sociedades. Si bien el artículo no se refiere a los aportes realizados por el asociado en el marco de los contratos de cuentas en participación, no hay duda que el aporte del bien inmueble es realizado a otro patrimonio, lo cual implica la transmisión de la propiedad.

La tasa prevista en el artículo 83, numeral 7, del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Registros y del Notariado grava el aporte de bienes inmuebles toda vez que el documento mediante el cual se realiza el aporte y, consecuentemente, se transmite la propiedad del antedicho bien debe ser inscrito en el Registro Público conforme lo dispone el artículo 46, numerales 1 y 2 del mencionado Decreto. Como consecuencia, no cabe duda que el Servicio Autónomo de Registros y Notarías, así como las oficinas de Registros Principales y Registros Públicos efectivamente prestan un servicio público aprovechable por quienes transmiten la propiedad que se corresponde con la definición jurisprudencial de tasas tributarias.

Igualmente, el aporte del asociado está sujeto a una tasa de servicio por la fijación de la cita para el registro del bien inmueble objeto del aporte equivalente al valor de dos unidades tributarias, conforme al artículo 83, numeral 13, del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Registros y del Notariado.

El acto traslativo de la propiedad de bienes inmuebles está también sujeto al pago de un impuesto proporcional a favor del erario municipal cuya cuantía está comprendida entre una y cinco unidades tributarias, dependiendo del valor del bien inmueble, tal como lo dispone el artículo 91 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Registros y del Notariado.

Aporte que agregan valor económico a los negocios ejecutados por el asociante y respecto de los cuales participa el asociado:

Finalmente, este tipo de aporte deberá analizarse en cada relación contractual convenida por el asociado y el asociante para determinar su sujeción al impuesto sobre la renta y al impuesto al valor agregado debido a su amplitud. Por ejemplo: en el caso de la reputación comercial y clientela del asociado, podríamos decir que el patrimonio del asociante no experimenta ningún cambio (aumento o disminución) como consecuencia del aporte de estos beneficios comerciales, pero sin duda el asociante experimentará un beneficio económico relevante cuando se perciban los ingresos por los negocios en los cuales participa el asociado. En este ejemplo resultarán relevante los ingresos que obtenga el asociante como consecuencia del aporte del asociado, más que el aporte propiamente dicho. Así tampoco el aporte de la reputación comercial y la clientela constituyen hechos imponible del impuesto al valor agregado según la definición del hecho imponible contenida en la legislación vigente.

Recomendaciones:

Esta institución brinda una clara posibilidad para facilitar el intercambio de bienes y servicios, así como para desarrollar negocios de mediana complejidad, por cuanto su estructura permite una gran flexibilidad a los contratantes. Una interpretación concatenada de las distintas fuentes del derecho sobre este contrato permite atribuirle una forma precisa para la ejecución de los negocios.

Siendo esto así, el contrato de cuentas en participación es un reto para el especialista tributario en la actualidad. Corresponde al especialista cuidar del desarrollo armónico y pacífico de los conceptos para brindar mayor seguridad jurídica a los contratantes y así permitir que la institución analizada sea una alternativa de negocios.

Todavía existen dudas sobre el alcance y sentido de las disposiciones tributarias con relación al aporte realizado por el asociado al asociante para la ejecución del contrato de cuentas en participación, pero este trabajo brinda la oportunidad para incorporar nuevas normas que atiendan a la verdadera realidad del negocio jurídico e incluso a la manifestación de riqueza propia del referido aporte.

El aporte del contrato de cuentas en participación a la luz del Derecho Tributario no puede ser considerado aisladamente y de forma autónoma al objeto de dicho negocio jurídico. El asociado al aportar bienes y servicios al contrato de cuentas en participación no persigue simplemente enajenar un bien o prestar un servicio para recibir una contraprestación a cambio, sino que tiene como propósito contribuir con el desarrollo de los negocios del asociante a cambio de una participación en sus resultados económicos, sin que eso implique la conformación de una persona jurídica con patrimonio autónomo.

Siendo esto así, proponemos que una futura reforma tributaria considere los efectos internos del contrato de cuentas en participación, esto es, los efectos propios que rigen la relación del asociado y el asociante y la caracterización de dicha relación jurídica como de tipo asociativo-societario. En efecto, tal como los accionistas y socios en las sociedades mercantiles invierten mediante el aporte de bienes, dinero y/o servicios para la ejecución de un fin común, el asociado puede convenir en aportar las mismas cosas para brindar al asociante el apoyo comercial requerido para la ejecución exitosa de los negocios respecto a los cuales se le concede el derecho de participar en los resultados económicos.

Si bien las interpretaciones de la doctrina y la jurisprudencia, así como de las disposiciones legales que regulan la institución, dispensan las consecuencias lógicas para un correcto tratamiento tributario que responde a los principios constitucionales tributarios, insistimos en una conceptualización en la fuente primaria del Derecho Tributario, la ley. De este modo las lagunas y confusiones serían de menor talante y la seguridad jurídica de los comerciantes estaría garantizada.

FUENTES REFERENCIALES

Bibliográficas:

Alejandro TINEO SALAS: "Las Cuentas en Participación". *Actas Procesales del Derecho Vivo, Cuadernos Latinoamericanos del Derecho en Acción*, Nos. 26-27. Caracas. Grafiunica Fondo Gráfico Universitas, C.A., 1973, p. 392.

Antonio DUGARTE LOBO: "Ficciones Jurídico-Contables del Contrato de Asociación en Participación a la Luz de Lo Dispuesto en Materia del ISLR , IVA y Otros Tributos". *Interpretación y Efectos Tributarios de los Contratos en Memoria del Dr. Emilio Roche. Memorias de las XIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*. Caracas. Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 2014 (pp. 131-162).

César VIVANTE: *Tratado de Derecho Mercantil*. Volumen II, Las Sociedades Mercantiles. Traducido por Ricardo Espejo De Hinojosa. 1ra. edición. Madrid. Editorial Reus, S.A., apartado 12.250, 1932.

Charles T. HORNGREN, Walter T. HARRISON y Linda SMITH BAMBER: *Contabilidad*. 5ta. edición. Juárez. Pearson Educación de México, S.A. de C.V., 2003.

Efraín Hugo RICHARD: "Sobre el negocio de Cuentas en Participación (Association Commercial in Participation)" *Bicentenario del Código de Comercio Francés*. Caracas. Academia de Ciencias Políticas y Sociales, 2008 (pp. 1081-1098).

Eloy MADULO LUYANDO y Emilio PITTIER SUCRE: *Curso de Obligaciones Derecho Civil III*. Tomo I. Caracas. Universidad Católica Andrés Bello, 2007.

Felipe SOLÁ DE CAÑOZARES: *El Contrato de participación en el Derecho Español y en el Derecho Comparado*. Madrid. Editorial Revista de Derecho Privado, 1954.

Fernando PÉREZ ROYO: *Derecho Financiero y Tributario - Parte General*. 6ta. edición. Madrid. Edit. Civitas, S.A., 1996.

Fritz NEUMARK: *Principios de la Imposición*. 2da. edición. Madrid. Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 1994.

Jesús CÓRDOVA VÁSQUEZ, Humberto D'ASCOLI CENTENO y Alejandro RAMÍREZ VAN DER VELDE: "Régimen de las Cuentas en Participación en la Ley de Impuesto sobre la Renta". *Revista de Derecho Tributario*, No. 73. Caracas. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Legislación Económica, C.A., 1996.

Jorge Enrique NÚÑEZ: "De las Cuentas en Participación. Su naturaleza Jurídica. Sus Peligros". *Revista de la Facultad de Derecho*, No. 31. Maracaibo. Universidad del Zulia. 1971 (pp. 247-264).

José Luis AGUILAR GORRONDONA: *Derecho Civil: Personas*, 17ª edición. Caracas. Universidad Católica Andrés Bello, 2005.

José MUCI-ABRAHAM: "Asociaciones en Participación, Jurisprudencia y Doctrina Administrativa, Compiladas y Anotadas". *Revista de la Facultad de Derecho*, No. 12. Caracas. Universidad Católica Andrés Bello, 1969-1970 (pp. 195-230).

_____. *El Contrato de Participación Jornadas de Derecho Mercantil*. Caracas. Universidad Católica Andrés Bello. Editorial Sucre, 1978 (pp. 111-137).

_____. *Tratamiento Mercantil y Fiscal de las Asociaciones en Participación en el Derecho Venezolano, trabajo de incorporación a la Academia de Ciencias Políticas y Sociales de Venezuela*. Caracas. Gráfica Americana C.A., 1971.

Leopoldo A. BORJAS H.: *Instituciones de Derecho Mercantil, Las Sociedades*. Caracas. Ediciones Schnell, C.A., 1975 (pp. 131-177).

_____. "El Contrato de Sociedad". *Libro Homenaje a la Memoria de Joaquín Sánchez-Covisa*. Caracas. Facultad de Derecho Universidad Central de Venezuela, 1975 (pp. 621-674).

Luis CORSI: "Las Sociedades Mercantiles y la Asociación de Cuentas en Participación (Presentación Bibliográfica)". *Revista de Derecho Mercantil*, No. 22-23 1997. Caracas. LIVROSCA, 1999 (pp. 129-180).

Luis FRAGA PITTALUGA: *Principios Constitucionales de la Tributación*. Caracas. Editorial Jurídica Venezolana, 2012.

_____. *Consideraciones Generales sobre la Prueba en el Proceso Contencioso Tributario*. Tomo II. Caracas. FUNEDA, 2004.

María Asunción GUAL DALMAU: *Las Cuentas en Participación*. Madrid. Editorial Civitas, S.A., 1993.

Mario PESCI FELTRI: "Relaciones Contractuales y Los Terceros". *Revista de la Facultad de Derecho*, No. 23. Caracas. Universidad Central de Venezuela, 1962 (pp. 137-173).

Oscar OCHOA: "Asociación de Cuentas en Participación, Sociedad Accidental e Irregular". *Revista de la Facultad de Derecho*, No. 37. Caracas. Universidad Católica Andrés Bello, 1987 (pp. 383-439).

R. GAY DE MONTELLA: *Tratado Práctico de Sociedades Mercantiles*, Tomo I. 3ra. edición. Barcelona. Bosch, Casa Editorial, 1942 (pp. 327-350).

_____. *Código de Comercio Español Comentado*, Tomo II. Barcelona. Bosch Casa Editorial, 1948 (pp. 530-549).

_____. *Tratado de Compañías Colectivas, Comanditarias, de Responsabilidad Limitada, Cooperativas y Asociaciones de Cuentas, Legislación Comercial y Tributaria*. Barcelona. Bosch Casa Editorial, apartado 928.

Ramón BURGOS-IRAZÁBAL: “El Contrato de Cuentas en Participación. Naturaleza Jurídica y Efectos Fiscales en el IVA”. *Los Efectos Tributarios de los Contratos en Memoria del Dr. Emilio Roche*. XII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Caracas. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. 2014 (pp. 163-209).

Roberto GOLDSCHMIDT: “Un Anteproyecto Relativo a las Compañías de Comercio y Las Asociaciones en Participación”. *Revista de la Facultad de Derecho*, No. 5. Caracas. Universidad Central de Venezuela, 1955 (pp. 93-107).

Tullio ASCARELLI: *Sociedades y Asociaciones Comerciales*. Ediar S.A. Editores Buenos Aires, 1947 (pp. 391-394).

www.rae.es. © Real Academia Española. Consultada el 18 de junio de 2017.

Jurisprudenciales:

Sala Político-Administrativa de la antigua Corte Suprema de Justicia, expediente No. 6989, 9 de julio de 1997, caso: Instituto Nacional de Puertos vs. Petroquímica De Venezuela).

Sentencia de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, 14 de octubre de 2004, expediente No. 2003-0970, caso: Amalia Octavio vs. Oficina Subalterna de Registro del Segundo Circuito del Distrito Sucre del Estado Miranda

Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, 14 de septiembre de 2004, expediente No. 02-1548, caso: Decreto con Fuerza de Ley de Registro Público y del Notariado

Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, 5 de agosto de 2004, expediente No. 11546, caso: DHL Fletes Aéreos, C.A vs. Ministerio de Transporte y Comunicaciones.

Sentencia de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, N° 01363, 15 de octubre de 2014, expediente No. 2013-0049, caso: Tecniqueso, C.A. vs. Fisco Nacional.

Sentencia del Juzgado Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, expediente No. 1.349, 13 de julio de 2001, caso: Proagro C.A. vs. República. Sentencia confirmada por la Sala Política-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia en sentencia del 15 de julio de 2009, expediente No. 2001-0799.

Sentencia de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, N° 00395, 5 de marzo de 2002, caso: Industria Cerrajera El Tambor, C.A. [INCETA] vs. República.

Sentencia de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, N° 01184, 6 de agosto de 2014, caso: Procter & Gamble De Venezuela, S.C.A. vs. República;

Sentencia de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, N° 00620, 24 de mayo de 2017, caso: César Andrés Atencio Cepeda vs. República.

Sentencia de la Sala Político-Administrativa de la Corte Suprema de Justicia, 18 de julio de 1996, caso: Ramírez Salaverría, C.A. vs. Fisco Nacional., Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia por Oscar R. Pierre Tapia No. 131, pp. 132-133 [Julio 1996] [Corte Suprema, Sala Político-Administrativa];

Sentencia del Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario, N° 533, 21 de mayo de 1998, caso: Loffland Brothers de Venezuela, C.A. vs. Fisco Nacional;

Sentencia del Tribunal 3° de Impuesto sobre la Renta, 27 de septiembre de 1979, ratificada por la Sala Político-Administrativa de la Corte Suprema de Justicia, 3 de junio de 1982, caso: César Augusto Obando Sardi vs. Fisco Nacional, Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia por Oscar R. Pierre Tapia No. 73, pp. 74-77 [1982]).

Legislativas:

Código Civil. Gaceta Oficial No. 2.990 Extraordinario del 26 julio 1982.

Código de Comercio, Gaceta Oficial No. 475 Extraordinario del 21 de diciembre de 1955.

Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario, publicado en la Gaceta Oficial No. 6.152 Extraordinario de fecha 18 de noviembre de 2014.

Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos. Gaceta Oficial N° 5.391 Extraordinaria, 22 de octubre de 1999.

Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma de la Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado (Gaceta Oficial No. 6.152 Extraordinario del 18 de noviembre de 2014).

Reglamento General del Decreto con Fuerza y Rango de Ley que Establece el Impuesto al Valor Agregado (Gaceta Oficial No. 5.363 Extraordinario del 12 de junio de 1999)

Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto sobre la Renta. Gaceta Oficial No. 6.210 Extraordinario del 30 de diciembre de 2015.

Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Registros y del Notariado, publicado en la Gaceta Oficial No. 6.156 Extraordinario del 14 de noviembre de 2014.

Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Gaceta Oficial No. 5.662 Extraordinario del 24 de septiembre de 2003.

Ley General de Sociedades Mercantiles de México. Diario Oficial de la Federación del 4 de agosto de 1934, última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 14 de marzo de 2016. http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/144_140316.pdf. www.diputados.gob.mx. Consultada el 17 de junio de 2017.

Código Civil de Italia. REGIO DECRETO 16 marzo 1942, n. 262. <http://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:regio.decreto:1942-03-16;262>. www.normattiva.it. Consultada el 18 de junio de 2017.

Código de Comercio de Chile. Publicado el 23 de noviembre de 1865, última reforma Ley No. 20720 publicada el 9 de enero de 2014. <http://www.leychile.cl/Navegar?id Norma=1974>. www.leychile.cl. Consultada el 17 de junio de 2017.

Código de Comercio de Colombia, Decreto 410 de 1971 Nivel Nacional. Diario Oficial No. 33.339 del 16 de junio 1971. www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=41102. www.alcaldiabogota.gov.co. Consultada el 17 de junio de 2017.

Código de Comercio de España. Real Decreto del 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio. file:///C:/Users/r560236/Downloads/BOE-035_Codigo_de_Comercio_y_legislacion_complementaria.pdf. www.boe.es. Consultada el 17 de junio de 2017.