

Comentarios al artículo del Doctor Gabriel Ruan Santos “Aspectos tributarios de las cuentas en participación”

Nayibe Chacón Gómez*

RVDM, Nro. 6, 2021. pp-33-36

Si bien la Revista Venezolana de Derecho Mercantil editada por la Sociedad Venezolana de Derecho Mercantil – SOVEDEM, no cuenta con una sección dedicada particularmente a comentarios o recensión de libros o artículos ya publicados que tengan relevancia con el objeto de esta revista, este es el caso de esta participación, la cual busca presentar a los fines de su revisión y lectura, para aquellos profesionales y estudiosos del Derecho que aún no han tenido la oportunidad de hacerlo, el trabajo del Dr. Gabriel Ruan Santos, que lleva por título “Aspectos tributarios de las cuentas en participación”, y que se encuentra a publicado en el Boletín de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales, n° 154, correspondiente a Enero-Diciembre de 2015, páginas: 391-436 y, lo que es más importante es de acceso gratuito en forma digital, en el siguiente enlace: http://acienpol.msinfo.info/bases/biblo/texto/boletin/2015/BolACPS_2015_154_391-436.pdf

Es preciso comenzar este comentario anotando que el Dr. Ruan Santos ha sido profesor de Derecho Administrativo y Derecho Tributario en la Universidad Central de Venezuela, la Universidad Católica Andrés Bello y la Universidad Metropolitana, ex-presidente de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario, e Individuo de Número de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales, acreditaciones que dan mayor merito al contenido del artículo *in comento*, dado que se refiere de un estudio monográfico de una institución tradicional del Derecho Mercantil, realizada bajo la óptica de una persona de reconocida trayectoria dentro de las disciplinas propias del Derecho público, pero que trata de manera “exquisita”, si se permite el uso de ese término, la doctrina del derecho comercial nacional, puesto que se cita como antecedente la obra del Dr. José Muci-Abraham, “Asociaciones en Participación” con el objetivo de perfilar un concepto actualizado.

No se echan de menos las citas de la obra de consulta obligada del Dr. Alfredo Morles Hernández, el Curso de Derecho Mercantil, y una referencia al tratadista italiano de todos los tiempos, Francesco Messineo, Derecho Civil y Comercial. Traducción de Santiago Sentís Melendo; y a Giuseppe Ferri, *Manuale di Diritto Commerciale*. A estos autores se le suma, el que en opinión de quien escribe estos comentarios, resulta ser el

* Abogada, Especialista en Derecho Mercantil, Doctora en Ciencias Mención Derecho, Profesora Titular de la Universidad Central de Venezuela.

mayor de los aportes, una buena cantidad de sentencias de tribunales nacionales, que han tratado controversias laborales y tributarias con ocasión de contratos de cuentas en participación.

Metodológicamente, el artículo del Dr. Ruan Santos resulta ser un ejemplo de la transdisciplinariedad que se requiere para lograr una comprensión global y no superficial de una institución jurídica, que pudiera encuadrarse exclusivamente dentro de los linderos del derecho comercial, pero que no ha sido en esta oportunidad.

Del contenido del artículo se pueden extraer ciertos fragmentos que permiten evidenciar la actualidad del tema de las cuentas de participación como una de las instituciones propias o autónomas del Derecho Mercantil pero con implicaciones, como se ha visto en las otras ramas jurídicas, por lo que precisa de ese tratamiento transversal que le ha sido otorgado en el artículo del Dr. Ruan Santos,

El tema de las asociaciones de cuentas en participación siempre ha sido controversial en nuestro país, debido al uso impropio que algunos han pretendido darles para perseguir fines distintos a los que son propios de la figura contractual, especialmente en lo que concierne a las relaciones laborales y al ámbito de los tributos, bien sea por desconocimiento de su naturaleza jurídica o por el propósito no confesable de evitar la recta aplicación de las legislaciones de esas materias.¹

En cuanto al concepto y las características del contrato de cuenta en participación, quedan revelados en el siguiente párrafo:

las cuentas en participación derivan ciertamente de la sencillez de la figura, ya que ella se origina en un contrato bilateral, oneroso, consensual, aleatorio, de colaboración entre las partes, con forma escrita necesaria de carácter probatorio, en el cual un sujeto llamado asociante o gestor concede participación a otro –u otros– sujeto denominado asociado o participante, en los resultados de un negocio o varios negocios de su propiedad, o en todos los de su giro comercial, con lo cual ambos hacen fin común la actividad desempeñada por el asociante y consiguientemente, comparten las utilidades o pérdidas que arrojaré la misma, sin que los terceros tengan información sobre la existencia de la asociación, pues ésta es invisible para ellos, ni tengan derechos ni obligaciones frente al asociado, sino únicamente frente al asociante o dueño del negocio. Se impone aquí el carácter relativo del contrato que no daña ni aprovecha a los terceros, con excepción del supuesto de quiebra del asociante.²

Otro elemento de suma importancia y que igualmente reviste el carácter de aporte de, es el referido a la diferenciación que se hace entre la cuenta de participación y las sociedades mercantiles, citando la obra de Ferri, en el siguiente tenor:

¹ Gabriel Ruan Santos, «Aspectos tributarios de las Cuentas en Participación», *Boletín de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales*, núm. 154, (2015): 393.

² Ruan, «Aspectos tributarios de las Cuentas en Participación», 394-395.

Expresa este autor: “La cooperación económica de dos o más personas en el ejercicio de la empresa puede realizarse, además de mediante la constitución de una sociedad, mediante una asociación en participación. Aun respondiendo a una misma exigencia práctica, la de realizar una colaboración patrimonial para obtener un lucro a través del ejercicio de una actividad económica, sociedad y asociación en participación se diferencian netamente, en consideración de las diversas bases jurídicas en que se funda dicha colaboración patrimonial. En las sociedades, a la comunión de resultados corresponde una comunión de medios y de poderes que se realiza a través de la creación de una organización jurídica, en la cual todos los participantes se encuentran cualitativamente, aunque no cuantitativamente, en una misma posición. El fondo social se autonomiza sensiblemente del patrimonio singular de los socios; la gestión del mismo en función de los propósitos sociales de la sociedad creada corresponde a todos los socios, y sobre ese fondo todos los socios tiene cualitativamente los mismos derechos. En la asociación en participación, por el contrario, a la comunión de los resultados no corresponde una comunión de los poderes. La cooperación económica se actúa mediante la transferencia de determinados bienes o sumas del asociado al asociante, el cual adquiere la propiedad y la disponibilidad; la gestión de la empresa es de pertinencia exclusiva del asociante y el asociado no puede en ningún modo interferir la actividad inherente a esa gestión, debiendo aceptar lo que decida el asociante hacer, y pudiendo solamente reservarse un control o tutela de la participación que le ha sido reconocida. Del contrato no surge ninguna organización jurídica, todo se reduce a una relación contractual. El aporte del asociado entra a formar parte del patrimonio del asociante y constituye conjuntamente con los demás bienes de éste la garantía de todos los acreedores... Las relaciones con los terceros conciernen sólo al asociante, el cual sólo adquiere derechos y asume obligaciones frente a ellos... La empresa es común solamente en el sentido de que los resultados de ella van en beneficio o a cargo común: la asociación efectivamente corre las áleas desfavorables de la gestión no menos que aquellas favorables...”³

Desde la perspectiva del Derecho Mercantil, se puede advertir el comentario relacionado con los requisitos de forma del contrato de cuenta en participación de conformidad con el contenido de los artículos del Código de Comercio:

El Código de Comercio confiere amplio espacio a la autonomía de la voluntad de los contratantes para regular el objeto y contenido de las asociaciones en participación. Sin embargo, el mismo legislador señala cuáles son las normas esenciales para la existencia del contrato, en el artículo 363 de dicho Código: “Salvo lo dispuesto en los artículos anteriores, la sociedad accidental se rige por las convenciones de las partes”. Esto es, las normas de los artículos 359 (estructura y objeto del contrato) 360 (posición jurídica de los terceros frente al asociante y frente a los asociados, carencia de patrimonio y de personalidad jurídica, relación interna u oculta) 361 (derechos de los participantes frente al asociante) 362 (derechos de los participantes en caso de quiebra del asociante) y el artículo 364, relativo a la forma escrita, ha sido calificado siempre como necesario por la jurisprudencia.⁴

³ Ruan, «Aspectos tributarios de las Cuentas en Participación», 396-397.

⁴ Ruan, «Aspectos tributarios de las Cuentas en Participación», 398.

Se precisa luego los aspectos laborales y tributarios que se relacionan con este contrato mercantil, haciendo planteamientos que resultan de sumo interés a los efectos de las obligaciones de los sujetos involucrados en la cuenta en participación en su condición de patronos y, la posibilidad de utilizar esta figura como fórmula para defraudar las relaciones laborales. Y en materia tributaria, anotaciones sobre las obligaciones fiscales, especialmente las relativas al impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado.

De lo dicho se desprende una invitación o quizá la urgente necesidad de revisar de primera el artículo del Dr. Gabriel Ruan Santos, para alcanzar una mejor comprensión de la figura del contrato de cuenta en participación, en especial en estos tiempos que se asoma la posibilidad de materializarse la tan anunciada reforma del Código de Comercio venezolano.