

EFFECTOS JURÍDICOS DE LA CONSIDERACIÓN COMO PERSONA JURÍDICA DE LA ASOCIACIÓN EN PARTICIPACIÓN PARA EFECTOS FISCALES

Xavier GINEBRA SERRABOU
Ana Paula LÓPEZ PADILLA Y LAPUENTE
Arturo PÉREZ ROBLES

SUMARIO: I. *Introducción*. II. *Consideraciones mercantiles*. 1. *El concepto de la A en P para efectos mercantiles*. 2. *Características del contrato de A en P*. 3. *Personalidad jurídica de las sociedades mercantiles*. 4. *Cuentas en participación. Derecho comparado*. III. *Consideraciones fiscales*. 1. *Reformas fiscales de la A en P en 1998*. A. *Inscripción de la A en P en el RFC*. B. *Responsabilidad Solidaria*. C. *Entero del impuesto*. D. *Pérdidas fiscales*. E. *Contabilidad*. F. *Cuenta de capital de aportación (CUCA)*. G. *Reducción de capital de aportación*. H. *Terminación del contrato de A en P*. I. *Pagos provisionales*. 2. *Reforma fiscal de la A en P en 2002*. 3. *Reforma fiscal de la A en P en 2004*. A. *Definición*. B. *Personalidad jurídica fiscal*. C. *Persona moral para efectos fiscales*. D. *Representación*. E. *Denominación o razón social para efectos fiscales*. F. *Domicilio*. G. *Registro Federal de Contribuyentes (RFC)*. 4. *Aspectos críticos a la reforma de 2004*. IV. *Conclusiones*.

I. INTRODUCCIÓN

La ciencia del derecho es única. Sus distintas materias no son más que ramas de un mismo tronco, el árbol del derecho. La unidad del derecho es indispensable para que pueda ser catalogado como ciencia. Si ésta es, como dijo Aristóteles, el conocimiento cierto de las cosas por sus causas, para que el derecho se constituya como una ciencia es necesario que el conocimiento derivado del conocimiento de "las cosas" jurídicas (*el ius suum*) sea el mismo.

Esto parece que no ha sido tomado en cuenta por el legislador fiscal. Para éste, el único fin del derecho tributario es eso, tributar, cobrar impuestos. Y aunque no negamos la parte legítima de dicho fin, también es cierto que no se debe hacer atropellando los conocimientos, las formas y los procedimientos jurídicos, ya que si el Estado se deslegitima, el fin para el cual fue constituido resulta muy cuestionable.

Y una de las formas que tiene el Estado para recaudar es el “manoseo”, la manipulación de los “conocimientos jurídicos”, para adecuarlos a la realidad parcial del derecho fiscal, pero para el contribuyente, realidad insoslayable. El fin no justifica los medios. Por esta razón el derecho fiscal debe ajustarse a los medios de la técnica jurídica, sin añadir “neologismos legales” ni técnicas contables que llevan a la “babelización” del derecho, donde se van creando verdaderas “torres de Babel”, para cada parcela del derecho, donde unos conceptos tienen un significado y otros uno diferente.

La finalidad del presente trabajo es analizar las reformas que se han llevado a cabo para regular el sistema fiscal de la asociación en participación, principalmente la de las consecuencias de la atribución de personalidad jurídica a la asociación en participación (A en P para efectos fiscales, analizando tanto las consideraciones mercantiles de la A en P, las consideraciones fiscales y la crítica al régimen fiscal de la A en P).

II. CONSIDERACIONES MERCANTILES

1. El concepto de A en P para efectos mercantiles

Consideramos de vital importancia hacer un análisis de lo que debe entenderse por A en P para efectos mercantiles, así como el tratamiento que recibe en la Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM) para estar en posibilidades de establecer una comparación con el régimen que recibe para efectos fiscales, principalmente a raíz de las reformas que entraron en vigor en 1999, 2002 y 2004, respectivamente.

La definición legal en materia mercantil de la A en P, la ofrece el artículo 252 de la LGSM en los siguientes términos:

“Artículo 252. La A en P es un contrato por el cual una persona concede a otras que le aporten bienes o servicios una participación en las utilidades y en las pérdidas de una negociación mercantil o de una o varias operaciones de comercio”.

En este sentido, Vivante define a la A en P de la siguiente manera:

“Una persona llamada asociante recibe de otra (o de otras) que se le asocia, y que se llama asociada, bienes o servicios, a cambio de una participación en las utilidades y en las pérdidas que aquélla obtenga, ya sea al explotar su empresa o negociación o al realizar uno o varios actos de comercio”.¹

2. Características del contrato de A en P

En cuanto a las características esenciales de esta figura (que nos van a servir al compararla con la definición del Código Fiscal de la Federación) son las siguientes:

- a) Es un contrato bilateral (el Código Fiscal lo convierte en un contrato plurilateral, situación que analizaremos más adelante), con una finalidad que es común a las dos partes y que, por ello, se considera de carácter asociativo (de ahí el nombre de asociación).
- b) Para la realización de dicha finalidad, el asociado aporta bienes propios o su trabajo.
- c) Como contraprestación de dicha aportación, el asociado participa en los resultados favorables o adversos (utilidades y pérdidas) de la empresa o del negocio respectivo.
- d) La gestión o administración de los bienes o de los servicios aportados pertenece exclusivamente al asociante, quien se ostenta frente a terceros como dueño de los bienes o beneficiario del trabajo prestado por el asociado. Éste, en consecuencia, no figura en la explotación de la empresa, ni en la celebración o la ejecución del negocio relativo, sino que se trata de un socio oculto.²

¹ BARRERA GRAF, Jorge, *Instituciones de derecho mercantil*, México, Porrúa, 1998, p. 233.

² *Idem*.

- e) Es un contrato oculto, lo cual implica que no existe una relación jurídica entre la A en P como tal y terceros, ni entre los asociados o también llamados socios ocultos y terceros, ya que el que actúa ante ellos a nombre propio es el asociante.³
- f) Su forma escrita.
- g) No tiene personalidad jurídica, ni razón o denominación (artículo 252 de la LGSM). Respecto a esta última particularidad o característica, es fundamental señalar que la A en P no constituye una persona distinta de los contratantes, por lo que no existe frente a terceros. Con justa razón, se ha dicho que la A en P no tiene personalidad moral y siendo oculta, no debe tener ni una razón social o nombre que derive de su objeto y bajo el cual obre públicamente, ni un domicilio social atributivo de jurisdicción.⁴

Derivado de lo anterior, el asociante es el único que existe frente a los demás comerciantes y el público en general; en su carácter de empresario es quien lleva la negociación, la dirige y administra, siendo el responsable frente a los terceros con quienes contrata, pues actúa en nombre propio manteniendo oculta la identidad de sus asociados.⁵

Para León Tovar lo que caracteriza a la A en P es cuando varias personas aparecen unidas para un fin común.⁶

Vásquez del Mercado es más agudo y señala como características esenciales de la A en P el hecho de que una de las partes dirige la empresa o realiza los actos en nombre propio y las otras únicamente reciben un porcentaje de las utilidades, aunque si bien, con carácter secundario, se reservan un derecho de control sobre la gestión de la propia empresa.⁷

³ PÉREZ ROBLES, Arturo, "Régimen fiscal del contrato de Asociación en Participación a la Luz de la Nueva Ley del Impuesto sobre la Renta. Puntos finos", *Revista de consulta fiscal*, México, Dofiscal Editores, año I, núm. 7, mayo de 2002.

⁴ TUTO, Rava. Citado por PÉREZ ROBLES, Arturo, *op. cit.*

⁵ PÉREZ, ROBLES, Arturo, *op. cit.*

⁶ LEÓN TOVAR, Soyla, citada por CASTRILLÓN LUNA, Víctor, en *Contratos mercantiles*, México, Porrúa, 2002, p. 75.

⁷ VÁSQUEZ DEL MERCADO, Óscar, *Contratos mercantiles*, 10a. ed., México, Porrúa, 2001, p. 561.

Como no se trata de ir acumulando citas, haremos un resumen de lo esencial de todo lo expuesto, señalando que la A en P se caracteriza por: a) una aportación del asociado (salvo caso en contrario) en propiedad al asociante; b) una dirección de una empresa común por parte del asociante; c) la participación recíproca en las pérdidas o ganancias, y d) la ausencia de personalidad jurídica del contrato.

La A en P misma no se ostenta como tal ante terceros (artículos 253 y 254, LGSM), porque carece de entidad o personalidad jurídica propia; tampoco existe un patrimonio o fondo común, puesto que los bienes se aportan al asociante y entran a formar parte de su patrimonio; y, en fin, que éste obre siempre a nombre propio (artículo 256, LGSM), si bien tanto a su cuenta como a la del asociado.

Sirve de apoyo a lo antes mencionado algunas tesis que confirman la inexistencia de personalidad jurídica en la A en P, las cuales transcribimos a continuación:

a) Tesis III. 2o. C. 420 C emitida por los Tribunales Colegiados de Circuito, Parte XIV, noviembre, p. 415, *Semanario Judicial de la Federación*, la cual establece lo siguiente:

"ASOCIACIÓN EN PARTICIPACIÓN. INTERPRETACIÓN Y ALCANCES DEL ARTÍCULO 252 DE LA LEY GENERAL DE ASOCIACIONES MERCANTILES QUE LA DEFINE. El artículo 252 de la Ley General de Sociedades Mercantiles indica: 'La asociación en participación es un contrato por el cual una persona concede a otros 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'. Una recta interpretación de este dispositivo permite establecer los siguientes principios: a) Que en las asociaciones en participación no hay fondo ni tampoco actividad de los asociados; y b) No hay relación jurídica entre los terceros y los asociados, toda vez que de conformidad con lo establecido por el diverso numeral 254 de la propia ley, la asociación en participación carece de personalidad jurídica y de razón social o denominación. De lo anterior se puede concluir que cuando el contrato exhibido por el quejoso, independientemente de la denominación que se le dé, no reúne las características apuntadas, no puede ser considerado como un contrato de asociación en participación y, por ende, resulta insuficiente para acreditar tanto el carácter de asociante que dice tener, como el interés jurídico que le asiste para promover el juicio de amparo, y debe decretarse

el sobreseimiento en el mismo. SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA CIVIL DEL TERCER CIRCUITO.

Amparo en revisión 335/94. Sonia Katia Rodríguez Campos. 31 de agosto de 1994. Unanimidad de votos. Ponente: Rodolfo Moreno Ballinas. Secretario: Ricardo Lepe Lechuga”.

La anterior tesis es de una claridad meridiana: reconoce, como dice Barrera Graf, que en la A en P no hay fondo ni actividades comunes y carece de personalidad jurídica y de razón o denominación social.

Asimismo, la tesis emitida por la Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, LXXVI, *Semanario Judicial de la Federación*, LXXVI, Cuarta Parte, p. 22, establece las características esenciales el contrato de A en P, la cual se transcribe a continuación:

“ASOCIACIÓN EN PARTICIPACIÓN, CARACTERÍSTICAS DEL CONTRATO DE. De acuerdo con el artículo 252 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, la asociación en participación es un contrato por el cual una persona, llamada el asociante, concede a otra llamada el asociado, una participación en las utilidades y en las pérdidas de una negociación mercantil o de una o varias operaciones de comercio, a cambio de la aportación de bienes o servicios del asociado. La esencia de la asociación en participación radica en que se trata de una sociedad oculta que sólo rige o surte efectos entre las partes que la constituyen, sin que exista signo aparente que la denote, ya que carece de personalidad jurídica, de razón y de denominación, según lo establece el artículo 253 del mismo ordenamiento, y es por esto que el artículo 256 determina que el asociante obra en nombre propio y que no habrá relación jurídica entre los terceros y los asociados. Persiguiendo este mismo afán de mantener oculta la asociación, la Ley establece en el artículo 257, que respecto de terceros, los bienes aportados pertenecen en propiedad al asociante, a no ser que por la naturaleza de la aportación fuere necesaria alguna otra formalidad, o que se estipule lo contrario y se inscriba la cláusula relativa en el Registro Público de Comercio del lugar donde el asociante ejerce el comercio, y agrega este artículo que aun cuando la estipulación no haya sido registrada, surtirá sus efectos si se prueba que el tercero tenía o debía tener conocimiento de ella. Amparo directo 5688/60. Bulmaro Carranza Cervantes. 17 de octubre de 1963. 5 votos. Ponente: Mariano Azuela”.

Esta tesis es igual de meridiana que las anteriores: da la naturaleza de sociedad oculta a la A en P (aquella que no se manifiesta

como tal frente a terceros) y, por lo mismo, con ausencia de personalidad jurídica.

3. Personalidad jurídica de las sociedades mercantiles

La personalidad jurídica consiste en una cierta situación que el derecho positivo atribuye a las instituciones jurídicas formadas por dos o más personas (caso de las sociedades, de los sindicatos, de los ejidos), o a bienes de ellas que se destinen a ciertos fines, reconocidos también legalmente (es el caso de las fundaciones) o, en fin, a entidades de carácter colectivo, ya sea de derecho constitucional (como las naciones, el estado, los municipios) o a corporaciones y organismos del Estado. A efecto de perseguir finalidades de índole diversa (económica, política, social, cultural, etcétera) que sean de difícil, inconveniente o imposible realización por el individuo aislado.

Se habla de personalidad moral o jurídica (que de ambas maneras se denomina), por comodidad de lenguaje, en un sentido metafórico (lo que resulta evidente al llamarla persona moral), para aludir a una figura y elaborar un concepto similar al de la personalidad del hombre, en cuanto a atribuciones de derechos y obligaciones, o sea, en cuanto a la regulación normativa a la legitimación de ciertas situaciones legales.

Por otra parte, la personalidad moral de las sociedades es un mero instrumento para velar y proteger el interés jurídico —*res quod interest*— de los socios, sin que se pueda hablar de un interés propio —institucional— del ente.

Se trata pues, meramente, de un esquema jurídico, de un instrumento legal al alcance del hombre, tendiente a obtener fines que son propios de éste, y que sólo puede alcanzar, o alcanzar mejor, agrupando, o bien reuniendo los medios patrimoniales propios y ajenos.⁸

Como acertadamente han señalado algunos autores, con la declaración de que las sociedades tienen personalidad jurídica, como el artículo 17 del CFF, como analizaremos más adelante, los problemas no terminan sino que empiezan. Por eso, debe preguntarse qué significa tener personalidad jurídica, cuando la atribución se refiere a un sustrato distinto de la persona humana.

⁸ *Ibidem*, pp. 283 y 284.

La persona natural y la jurídica sólo de una manera muy artificiosa pueden ser equiparadas. Tratándose de la primera, es decir, la persona natural, la respuesta a la pregunta, ¿qué es una persona?, se contesta con referencia directa a una realidad extrajurídica (moral, sociológica, antropológica, social), mientras que la misma pregunta en el segundo caso, es decir, ¿qué es la persona jurídica? sólo permite llegar a la realidad extrajurídica a través de normas que regulan efectos muy diversos, contenidos en esa “elipsis” mental a que se refiere la expresión “persona jurídica”.

Para referirnos a la cuestión de si la responsabilidad de la sociedad queda limitada a los bienes que forman parte de su patrimonio, es corriente estimar que se trata de una consecuencia de su personalidad independiente de la que tienen sus socios.

La personalidad jurídica es entonces una abstracción del derecho que permite dar unidad conceptual a las agrupaciones humanas, como si fueran personas, que tienen derechos y obligaciones; por medio de la cual se reconoce la existencia de una unidad, aplicable también a los bienes, que se presentan de la misma manera unificados.⁹

De todo lo mencionado anteriormente podemos concluir que la equiparación de la personalidad jurídica de las corporaciones a la de la persona natural, debe hacerse con cuidado y no llevarse hasta las últimas consecuencias.¹⁰ Derivado de lo anterior, las diferencias entre una sociedad mercantil (persona moral) y la A en P las podemos señalar de la siguiente manera:

Sociedad mercantil A en P

| | |
|--|----------------|
| Tiene personalidad jurídica | No la tiene |
| Patrimonio propio | No lo tiene |
| Tiene razón social o denominación | No la tiene |
| Tiene domicilio | No lo tiene |
| Tiene nacionalidad | No la tiene |
| Tiene un fin económico y comercial | Sí lo tiene |
| Se requiere de la inscripción en el Registro público de Comercio | No la necesita |

⁹ *Ibidem*, pp. 301 y 302.

¹⁰ *Ibidem*, pp. 302 y 303.

| | |
|--|-------------------------------|
| El contrato debe ser por escrito y otorgado ante notario público | Sólo debe constar por escrito |
| Requiere permiso de la SRE ¹¹ | No lo requiere. ¹² |

4. Cuentas en participación. Derecho comparado

A esta figura, que en el derecho español se denomina “cuentas en participación” en cuanto que el asociante debe llevarlas para indicar al asociado el correcto destino de los bienes, no le atribuye dicho derecho carácter de sociedad, como sí sucede, en cambio, en derecho alemán, francés y en el nuestro. Se trata, efectivamente, de una de las especies del negocio asociativo en los términos de la definición legal de asociación (artículo 2670 del Código Civil, CC), a saber, varios individuos o varios empresarios convienen en reunirse para realizar un fin común (civil, no mercantil), que no esté prohibido por la ley.¹³

III. CONSIDERACIONES FISCALES

Consideramos importante analizar los cambios legislativos que se han venido dando desde el 31 de diciembre de 1998 en diversos ordenamientos fiscales, reforma de trascendencia para la A en P para efectos fiscales, así como la reforma llevada a cabo y que entró en vigor el 1o. de enero del año 2002 y, por último, la reforma que entró en vigor en el ejercicio de 2004.

1. Reforma fiscal de la A en P en 1998

El 31 de diciembre de 1998 se publicó en el *Diario Oficial de la Federación* el “Decreto por el cual se modifican diversas leyes fiscales y otros ordenamientos federales”. De la exposición de motivos se desprende que la finalidad de las reformas fue la de combatir la

¹¹ Secretaría de Relaciones Exteriores.

¹² SÁINZ ALARCÓN, Jorge, *Asociación en participación y fideicomiso empresarial*. Evento anual 1996, Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, mayo de 1996, pp. 15 y 16.

¹³ BARRERA GRAF, Jorge, *op. cit.*, p. 234.

evasión y elusión fiscal mediante la aclaración de la regulación de la A en P, modificando su régimen.

A partir de 1999 las reglas para determinar al sujeto, base y la tarifa para los contratos de A en P, son las mismas que toda persona moral debe realizar. A continuación analizaremos las reformas de las que se desprende la nueva forma de tributar para los contratos de A en P a partir de la reforma que entró en vigor en 1999.

El artículo 1 del CFF establece que el asociante está obligado a pagar contribuciones y cumplir con las obligaciones señaladas tanto en el CFF como en otras leyes fiscales, por la totalidad de los actos o actividades que se realicen, mediante cada A en P de la que sea parte. Así, el artículo 1 establece lo siguiente:

“Artículo 1.

...

El asociante está obligado a pagar contribuciones y cumplir las obligaciones que establecen este Código y las leyes fiscales por la totalidad de los actos o actividades que se realicen, mediante cada asociación en participación de la que sea parte”.

Derivado de lo anterior, el asociante es el sujeto pasivo del cumplimiento de las obligaciones fiscales generadas por las actividades de la A en P, sin establecerse una obligación directa a cargo de los asociados.

A. Inscripción de la A en P en el RFC

Por su parte, se adicionó el tercer párrafo del artículo 27 del CFF en el cual se estableció la obligación de inscribir a la A en P en el Registro Federal de Contribuyentes. Así, la disposición mencionada establece lo siguiente:

“Artículo 27. Las personas morales, así como las personas físicas que deban presentar declaraciones periódicas o que estén obligadas a expedir comprobantes por las actividades que realicen, deberán solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público...

...

Tratándose de contratos de asociación en participación, el asociado y el asociante tendrán las obligaciones a que se refiere el primer párrafo de este artículo. El asociante deberá hacerlo por cada contrato en el cual tenga tal calidad”.¹⁴

Del artículo anterior se desprende que tanto el asociante como los asociados están obligados a inscribirse en el RFC, y también resulta obligatorio inscribir a la A en P en el mencionado registro, en virtud de que el asociante deberá inscribir cada contrato en el cual tenga esa calidad, por lo que la A en P deberá tener su propio RFC, hasta podríamos llegar a considerar que cada contrato de A en P debe ser considerado como un nuevo contribuyente.¹⁵

B. Responsabilidad solidaria

Asimismo, a partir de 1999 son responsables solidarios los asociados en el supuesto que el asociante incumpla con la obligación de inscribir a la A en P en el RFC, no lleve la contabilidad, o cambie de domicilio sin presentar aviso y la autoridad lleve a cabo una revisión. Esta responsabilidad nunca será superior a la aportación de los asociados de conformidad con la fracción XVII del artículo 26 del CFF. Así, el artículo mencionado establece lo siguiente:

“Artículo 26. Son responsables solidarios con los contribuyentes:

...

XVII. Los asociados, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por el asociante mediante la asociación en participación, cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada por los bienes de la misma, siem-

¹⁴ Asimismo, la Resolución Miscelánea 2.3.11 para 2000 establece que en relación con lo dispuesto por los artículos 1 y 27 del CFF, las personas físicas y morales que celebren contratos de A en P, en los que tengan el carácter de asociantes, deberán de solicitar la inscripción en el RFC de cada contrato, utilizando para tal efecto la forma R-1 indicando el nombre, denominación o razón social del asociante seguido de la leyenda “Asociación en Participación”, el número de contrato y se aumentarán obligaciones fiscales utilizando la clave 879 y las demás claves que correspondan a las diversas obligaciones con motivo del contrato celebrado.

¹⁵ ROJAS, NOVOA, Alejandro, *Estudio práctico del régimen fiscal de la asociación en participación*, Ed. ISEF, México, 1999, pp. 29 y 30.

pre que la asociación en participación incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b) y c) de la fracción II de este artículo, sin que la responsabilidad exceda de la aportación hecha a la asociación en participación durante el periodo o a la fecha de que se trate.

...

Podemos señalar que por virtud de la responsabilidad solidaria de los asociados, la autoridad fiscal podrá requerir por el incumplimiento de cualquier obligación contenida en los incisos a), b) o c) de la fracción II del artículo 26, al asociante en cuanto a que es el obligado directo del cumplimiento de las obligaciones de la A en P como a cada uno de los asociados en su carácter de obligados solidarios.¹⁶

Por último, podemos válidamente señalar que con las reformas efectuadas al CFF para el ejercicio de 1999 se pretende dar a la A en P el mismo tratamiento que a las sociedades mercantiles, sin tomar en consideración si el asociante es persona física y moral, lo cual viola la garantía de proporcionalidad del artículo 31, fracción IV, de la Constitución federal, pues puede darse el caso de que el Asociante tenga que tributar como una persona moral y sea persona física.

Por su parte, en cuanto a las reformas efectuadas a la LISR que entraron en vigor el 1o. de enero de 1999, el artículo 8 establece lo siguiente:

“Artículo 8. Cuando se celebre un contrato de asociación en participación, el asociante está obligado al pago del impuesto respecto del total del resultado fiscal derivado de la actividad realizada a través de la asociación en participación, en los términos del Título II y estará a lo dispuesto por esta Ley.

El resultado fiscal o la pérdida derivada de las actividades realizadas en la asociación en participación no será acumulable o disminuible de los ingresos derivados de otras actividades que realice el asociante. La pérdida fiscal proveniente de la asociación en participación sólo podrá ser disminuida de las utilidades fiscales derivadas de dicha asociación, en los términos del artículo 55 de esta Ley.

El asociante llevará la contabilidad de las actividades de la asociación en participación por separado de la correspondiente a las demás actividades que realice y presentará en esta misma forma las declaraciones correspondientes.

El asociante deberá llevar una cuenta de capital de aportación de la asociación en participación por cada uno de los asociados y por sí mismo, de

¹⁶ La figura de la solidaridad se encuentra regulada en el artículo 1999 del Código Civil Federal, ordenamiento supletorio de las leyes fiscales de conformidad con el artículo 5 del CFF.

conformidad con lo dispuesto por el artículo 120, fracción II, de esta Ley. Los bienes aportados o afectos a la asociación en participación se registrarán en dicha cuenta y se considerarán capital de aportación.

Los bienes aportados por los asociados y los afectos a la asociación en participación por el asociante se considerarán, para efectos de esta Ley como enajenados a un valor equivalente al monto original de la inversión actualizado aún no deducido, o a su costo promedio por acción, según sea el bien de que se trate, y en ese mismo valor deberán registrarse en la contabilidad de la asociación en participación y en la cuenta de capital de aportación de quien corresponda. La deducción de las inversiones a que se refiere este párrafo deberán efectuarse por el asociante aún cuando sean propiedad de los asociados o del asociante, en cuyo caso estos últimos perderán el derecho a efectuar la deducción de tales inversiones.

El asociante llevará una cuenta de utilidad fiscal neta y una cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida de la asociación en participación, en los términos de los artículos 124 y 124-A de esta Ley.

Cuando se reduzca capital de aportación, se distribuyan o retiren ganancias o utilidades de la asociación en participación, el asociante estará a lo dispuesto en los artículos 10-A, 120, fracciones II y XI, 121, 123, fracción IV, y 152 de esta Ley, según corresponda. En este caso quien perciba las ganancias o utilidades le dará tratamiento de dividendos y podrá adicionarlos a las cuentas de utilidad empresarial y de utilidad fiscal neta a que se refieren los artículos 112-B y 124 de esta Ley.

Cuando se termine o rescinda el contrato de asociación en participación y se regresen los bienes aportados o afectos a la asociación en participación se considerarán enajenados al valor fiscal registrado en la contabilidad de dicha asociación al momento en que se efectúe la enajenación y ese valor se considerará como reembolso de capital o utilidad distribuida, según resulte de lo dispuesto en este artículo.

Los pagos provisionales y el ajuste del impuesto sobre la renta que efectúe el asociante, correspondientes a las actividades de la asociación en participación, se calcularán en los términos de los artículos 12 y 12-A de esta Ley, tomando en cuenta el coeficiente de utilidad que se obtenga considerando los ingresos percibidos y la utilidad fiscal obtenida del contrato de asociación en participación. En el primer ejercicio fiscal se considerará como coeficiente de utilidad el del asociante o, en su defecto, el que corresponda en los términos del artículo 62 de esta Ley, a la actividad preponderante de la asociación en participación.

No se considerarán parte de las cuentas de utilidad fiscal neta y de utilidad fiscal neta reinvertida del asociante, los saldos de las cuentas de utilidad fiscal neta y de utilidad fiscal reinvertida de la asociación en participación.

El impuesto sobre la renta que corresponda a las actividades realizadas en la asociación en participación de conformidad con el primer párrafo del artículo 10 de esta Ley, disminuido del impuesto que se difiriera conforme al segundo párrafo del mismo, después de aplicar, en su caso, la reducción a que se refiere el artículo 13 de esta Ley, será el que se acreditará contra el impuesto al activo del mismo ejercicio, y será el causado para determinar la diferencia que se podrá acreditar adicionalmente contra el impuesto al activo en los términos del artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo. El impuesto diferido que se pague conforme al tercer párrafo del artículo 10-A de esta Ley, se podrá acreditar contra el impuesto al activo del ejercicio en que se pague, y en dicho ejercicio se considerará causado para los efectos señalados en este párrafo”.

Como se desprende del primer párrafo del artículo transcrito, la LISR en concordancia con la reforma efectuada también en el CFF, se da el tratamiento de una persona moral a la A en P, por lo que puede señalarse que en el ejercicio de 1999 el legislador está reconociendo implícitamente una personalidad jurídica a la A en P, aunque no se establece expresamente, como sí sucede hasta el 1.º de diciembre de 2002 en el cual se reconoce expresamente a la A en P como persona moral, reforma que analizaremos más adelante.

C. Entero del impuesto

A partir del 1.º de enero de 1999, se establece que el asociante está obligado al pago del impuesto sobre la renta, respecto del resultado fiscal obtenido por las actividades realizadas por la A en P, en los términos del Título II de la LISR, como si fuera una persona moral, y con independencia si el asociante es persona física o moral.¹⁷

A este respecto, la “LISR no hace mención alguna a la participación de las utilidades o pérdidas que el contrato respectivo otorga a cada uno de los asociados y el asociante mismo”.¹⁸

¹⁷ SÁMANO ORTIZ, Fabiola, tesis profesional, *Régimen fiscal de la Asociación en Participación en la Ley del Impuesto sobre la Renta*, México, Universidad Panamericana, 2002.

¹⁸ *Ibidem*, p. 121.

D. Pérdidas fiscales

La pérdida fiscal proveniente de la A en P sólo podrá ser disminuida de las utilidades fiscales derivadas de dicha asociación, en los términos del artículo 55 de la LISR. En este sentido “Los asociados y el asociante, no están en posibilidad de amortizar las pérdidas fiscales derivadas de las actividades realizadas a través de la A en P, en contra de las utilidades generadas por otras actividades, lo cual se opone al régimen anterior donde se permitía a los asociados y al asociante disminuir pérdidas provenientes de la A en P, en la medida de su participación, en el ejercicio en que se generaran las mismas”.¹⁹

Lo anterior afecta el interés del asociante en aquellos casos en los que obtenga utilidades por sus actividades normales y una pérdida en las operaciones realizadas en la A en P.

Por último, el artículo 55 de la LISR establece como única limitación para amortizar o disminuir pérdidas el que la pérdida fiscal sea exclusiva del contribuyente que la sufra, situación que no es aplicable en la A en P.

E. Contabilidad

El asociante está obligado a llevar la contabilidad de todas las actividades de la A en P, en forma independiente a la contabilidad que corresponda a las demás actividades que el asociante lleve a cabo. En este sentido el asociante debe cumplir con lo dispuesto por el artículo 28 del CFF y 26 y 27 del Reglamento del CFF vigentes en el ejercicio de 1999 para llevar su contabilidad.

F. Cuenta de capital de aportación (CUCA)

El asociante deberá llevar la CUCA de la A en P por cada uno de los asociados y por sí mismo. Esta CUCA de cada asociado y del asociante se integra únicamente por los bienes aportados y los afectos a la A en P y se disminuirá con las reducciones de capital de aportación que se efectúen al mismo. (A este respecto existe un régimen espe-

¹⁹ *Ibidem*, p. 121.

cial en el artículo 8 de la LISR vigente en 1999 para integrar la CUCA, distinto al contemplado para las demás personas morales).

A este respecto, es importante señalar que a partir de 1999 el asociante tiene obligación de inscribir cada contrato de A en P, por lo que también deberá llevar una CUCA por cada contrato de A en P, identificando en cada una de dichas cuentas, cada una de las aportaciones de cada asociado y cada una de las afectaciones que realice el asociante.²⁰

Asimismo, el asociante debe llevar una Cuenta de utilidad fiscal neta (CUFIN) y una Cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida (CUFINRE) y los saldos de estas cuentas de la A en P no se considerarán parte de la CUFIN y CUFINRE que lleve al asociante por sus actividades.

G. Reducción de capital de aportación

El artículo 8 de la LISR asimila a la reducción de capital de una sociedad, por lo tanto a la misma se le aplicará el régimen de distribución de utilidades,²¹ debiéndose atender a lo dispuesto por los artículos 120 y 121 de la LISR vigente en 1999.

H. Terminación del contrato de A en P

En el caso de que se termine o rescinda el contrato de A en P, en consecuencia se devuelvan los bienes aportados, se considerarán enajenados a su valor fiscal registrado en contabilidad en el momento en que se efectúe la enajenación y ese valor se considerará como reembolso de capital o, en su caso, utilidad distribuida.²²

I. Pagos provisionales

Los pagos provisionales que efectúe el asociante, correspondientes a la A en P, se calculan de conformidad con lo dispuesto en los artícu-

²⁰ ROJAS Y NOVOA, Alejandro, *Estudio práctico del régimen fiscal de la Asociación en Participación*, México, Ed. ISEF, 1999, pp. 29 y 30.

²¹ *Ibidem*, p. 152.

²² *Ibidem*, p. 158.

los 12 y 12-A de la LISR, tomando en cuenta el coeficiente de utilidad que se obtenga considerando los ingresos y la utilidad obtenida por la A en P, por lo que el cálculo en pagos provisionales es idéntico a una sociedad con personalidad jurídica propia.

Derivado del análisis antes mencionado, podemos señalar que como resultado de las reformas efectuadas el 31 de diciembre de 1998 se pretendió regular la situación fiscal de la A en P para evitar la evasión y elusión fiscal, incorporando un párrafo al artículo 1 del CFF, el tercer párrafo del artículo 27 del CFF, la fracción XVII del artículo 26 del CFF y el artículo 8 de la LISR. De las reformas señaladas se desprende que se quiere dar el tratamiento de una persona moral a la A en P no obstante que su naturaleza jurídica es la de ser un contrato de conformidad con lo dispuesto por la LGSM.

2. Reforma fiscal de la A en P en 2002

El Ejecutivo Federal con fecha 3 de abril de 2001, presentó al Congreso de la Unión una iniciativa de Decreto por el cual se proponía reformar el artículo 1 del CFF, con el fin de otorgarle personalidad jurídica a las unidades económicas, dentro de las cuales se encontraba la A en P. Asimismo, se proponía que en el artículo 8 de la LISR se estableciera que cuando se haga referencia a las personas morales, se entendería incluidas las unidades económicas (es decir, la A en P).

El 1o. de diciembre de 2002 se publicó en el *Diario Oficial de la Federación* la nueva LISR, la cual entró en vigor el mismo día,²³ Entre las reformas llevadas a cabo, en la cual no se incluye la propuesta efectuada por el Ejecutivo Federal, se estableció en el artículo 8 del ordenamiento citado que la A en P se considera como una persona moral para efectos del impuesto sobre la renta. La disposición mencionada establece lo siguiente:

“Artículo 8. Cuando en esta Ley se haga mención a persona moral, se entienden comprendidas, entre otras, las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las instituciones de crédito, las sociedades y asociaciones civiles y

²³ Fracción I del Artículo Segundo de las Disposiciones Transitorias de la LISR.

la asociación en participación, cuando a través de ella se realicen actividades empresariales en México.

Con la reforma señalada, se da a la A en P un tratamiento diverso al que estuvo vigente hasta 2001, el cual analizamos con anterioridad.

De la transcripción anterior se desprende que la A en P es una persona moral cuando a través de ella se realicen actividades empresariales en México, sin embargo, como se mencionó al inicio de este trabajo, la A en P en materia mercantil es un contrato,²⁴ el cual carece de personalidad jurídica y patrimonio propios, por tanto al incorporar esta reforma se está regulando una institución cambiando su naturaleza jurídica, tal y como se encuentra regulada en la LGSM, rompiendo con la unidad del derecho, y en consecuencia con la seguridad y certidumbre jurídicas.

Por su parte, en el *Boletín Fiscal* de Ortiz, Sáenz y Erreguerena para la reforma fiscal de 2002 se señala lo siguiente:

“Resulta criticable el hecho de que se le atribuya personalidad jurídica a un contrato, que por disposición del artículo 252 de la Ley General de Sociedades Mercantiles carece de dicho tributo.

Debe precisarse que debido a que no se ha reformado el Código Fiscal de la Federación, para efecto de otros gravámenes, en el caso de la asociación en participación, el sujeto pasivo directo seguirá siendo el asociante, con los problemas de deducciones, acreditamiento y otros, que puedan presentarse”.²⁵

Por su parte, el licenciado Arturo Pérez Robles señala lo siguiente: “al asignarle personalidad jurídica a un contrato que carece de dicho atributo para efectos mercantiles, lo equipara a una persona jurídica o también a las llamadas ficticias, corporales, colectivas o sociales, que están constituidas para la realización de fines colectivos y permanentes de los hombres, y a las que el derecho les recono-

²⁴ Al respecto es importante señalar que este criterio era reconocido por la legislación fiscal hasta el año de 2001.

²⁵ ORTIZ, SÁENZ Y ERREGUERENA, *Boletín sobre la Reforma Fiscal para 2002*, México, Talleres de Mexicana Internacional de Impresiones, p. 301.

ce la capacidad para actuar en su esfera jurídica propia y ser sujetos de derechos y obligaciones”.²⁶

Derivado de lo anterior, podemos señalar que no se asimiló la participación de los asociados o del asociante a las acciones que tiene un accionista, ni tampoco se le dio el nombre de accionistas a las personas antes mencionadas. Algunos de los cambios que existieron en la reforma de 2002 son los siguientes:

El artículo 17 de la LISR para 2002, establece que las personas morales residentes en el país, incluida la asociación en participación deberán acumular la totalidad de los ingresos que perciban en efectivo, bienes, servicios, en crédito, o de cualquier otra especie que obtengan en el ejercicio.

Por su parte, el artículo 24 de la LISR para 2002 establece el procedimiento para la determinación de la ganancia por la enajenación de los derechos de participación de las asociaciones en participación cuando a través de ella se realicen actividades empresariales.

Como podemos observar, se da el tratamiento de una persona moral a la A en P, aunque ya se venía haciendo con anterioridad a la reforma; sin embargo, ahora hay un reconocimiento expreso en el artículo 8 de la LISR y se modificaron algunas disposiciones de este ordenamiento para adecuar el régimen fiscal de la A en P. No obstante lo anterior, debido a que en la reforma de 2002 no se modificó en CFF, el sujeto pasivo directo de la A en P sigue siendo el asociante, lo cual genera una contradicción entre la LISR y el CFF: la obligación de inscripción de la A en P en el RFC es a cargo del asociante por cada contrato que se celebre, sin embargo, para efecto de ISR la A en P es considerada una persona moral, por lo que no concuerda el régimen entre la LISR y el CFF.

3. Reforma fiscal de la A en P en 2004

Con motivo de la entrada en vigor de las reformas a diversas disposiciones fiscales que fueron publicadas en el *Diario Oficial de la Federación* el 31 de diciembre de 2003, se deroga el artículo 1 del CFF, y se reforma el artículo 17-B del citado ordenamiento.

²⁶ PÉREZ ROBLES, Arturo, “Régimen fiscal del contrato de Asociación en Participación a la Luz de la Nueva Ley del Impuesto sobre la Renta. Puntos finos”, *Revista de consulta fiscal*, México, Dofiscal Editores, año I, núm. 7, 2a. quincena, mayo de 2002.

Se elimina del artículo 1, en materia de asociación en participación, la obligación del asociante de pagar las contribuciones y cumplir las obligaciones fiscales derivadas del contrato. Lo anterior congruente con la reforma total del artículo 17-B del CFF, en el que se establece el concepto de A en P y se le atribuye personalidad jurídica para efectos fiscales.

En el artículo 17-B se define a la asociación en participación de la siguiente manera:

“Artículo 17. Para los efectos de las disposiciones fiscales se entenderá por asociación en participación al conjunto de personas que realicen actividades empresariales con motivo de la celebración de un convenio y siempre que las mismas, por disposición legal o del propio convenio, participen de las utilidades o de las pérdidas, derivadas de dicha actividad. La asociación en participación tendrá personalidad jurídica para los efectos del derecho fiscal cuando en el país realice actividades empresariales, cuando el convenio se celebre conforme a las leyes mexicanas o cuando se dé alguno de los supuestos establecidos en el artículo 9 de este Código. En los supuestos mencionados se considerará a la asociación en participación como residente en México.

La asociación en participación estará obligada a cumplir con las mismas obligaciones fiscales, en los mismos términos y bajo las mismas disposiciones establecidas para las personas morales en las leyes fiscales. Para tales efectos, cuando dichas leyes hagan referencia a persona moral, se entenderá incluida la asociación en participación considerada en los términos de este precepto.

El asociante representará a la asociación en participación y a sus integrantes, en los medios de defensa que se interpongan en contra de las consecuencias fiscales derivadas de las actividades empresariales realizadas a través de dichas asociaciones en participación.

La asociación en participación se identificará por una razón o denominación social, seguida de las leyendas A en P o, en su defecto, con el nombre del asociante, seguido de las siglas antes citadas. Asimismo, tendrán en territorio nacional el domicilio del asociante”.

A. Definición

a) Señala que la A en P es un conjunto de personas. Este primer elemento de la definición es absolutamente erróneo: la A en P es ante todo un contrato, que no envuelve personas, sino su actividad.

b) Que realicen actividades empresariales. La A en P desconoce que el que realiza las actividades empresariales es el asociante; el asociado es un socio oculto, lo que contradice la definición de la A en P del CFF al referirse que ambas partes del contrato realizan actividades empresariales.

La definición también ignora aquellos ámbitos de la A en P en que no hay actividad empresarial: cuando se realizan solamente una o varias operaciones de comercio (artículo 253, LGSM): ¿Debe inscribirse una A en P que solamente realiza operaciones en forma esporádica?

c) Con motivo de la celebración de un convenio: El Código Civil distingue convenio y contrato, pues considera a éste la especie y a aquél el género: “Convenio es el acuerdo de dos o más personas para crear, transmitir, modificar o extinguir obligaciones” (artículo 1792) y contratos son los convenios que producen o transfieren las obligaciones y derechos (1793).²⁷

B. Personalidad jurídica fiscal

El artículo 17-B dispone que para efectos fiscales la asociación en participación contará con personalidad jurídica cuando dicha asociación realice actividades empresariales en el país, el contrato se haya celebrado de acuerdo con las leyes mexicanas, o cuando se considere que dicha asociación se reputa residente fiscal en territorio nacional.

C. Persona moral para efectos fiscales

En virtud de lo antes mencionado, la asociación en participación se considera un ente fiscal y por lo tanto obligada a tributar como una persona moral, señalándose que en el caso que las leyes fiscales se refieran a una persona moral, se entenderá incluida la asociación en participación.

²⁷ SÁNCHEZ MEDAL, Ramón, *De los contratos civiles*, 15a. ed., México, Porrúa, 1997, p. 4.

D. Representación

Cuando se trate de medios de defensa ante las autoridades fiscales, el representante de la asociación en participación es el asociante.

A este respecto, debido a que la definición de A en P señalada en el CFF no contempla la figura del asociante y el asociado, podría darse el caso de que no existiera la figura del asociante, tal y como se comenta en el *Boletín sobre la Reforma Fiscal para 2004* del despacho Ortiz, Saenz y Erreguerena, no se contempla quien va a representar a la A en P y a sus integrantes en los medios de defensa que se interpongan, por lo que deberán de interponer estos medios de defensa ambas partes.

E. Denominación o razón social para efectos fiscales

Se establece que la asociación en participación deberá contar con una denominación o razón social, a la cual se le deberá adicionar “asociación en participación o A en P”.

F. Domicilio

La asociación en participación tendrá su domicilio en el domicilio del asociante.

G. Registro Federal de Contribuyentes (RFC)

Se deroga la obligación para el asociante y el asociado de inscribir el contrato de asociación en participación en los términos que se señalaban, debido a que se considera ahora una persona moral para efectos fiscales, y por lo tanto obligada a presentar declaraciones periódicas y encuadrando esta figura en el supuesto del primer párrafo del artículo 27 del CFF.

En relación con la asociación en participación, es importante recordar que esta figura jurídica se regula en la Ley General de Sociedades Mercantiles, la cual la clasifica como un contrato y expresamente señala en su artículo 253 lo siguiente: “La asociación en participación no tiene personalidad jurídica ni razón o denominación”, sin embargo, al ser el derecho fiscal una rama autónoma del

derecho, ésta tiene la facultad de definir sus propios términos, generando de nueva cuenta una clara disociación entre la realidad mercantil y la fiscal.

Ahora bien, los atributos de una persona moral son: el nombre, domicilio y patrimonio, los cuales por disposición en materia fiscal comprenden denominación o razón social, así como personalidad jurídica, faltando su patrimonio, por lo cual es cuestionable si un contrato puede ser de forma independiente imputable de derechos y obligaciones.

4. Aspectos críticos de la reforma de 2004

Sobre lo anterior, existen por lo menos, dos dudas:

a) ¿Existen en la vida jurídica de las A en P las mismas vicisitudes que en las sociedades para que puedan ser gravadas de la misma forma? En las sociedades mercantiles se da un proceso de constitución, equiparable a la celebración en la A en P. En cuanto a la duración, las personas morales tienen, en principio, una vigencia indefinida o por lo menos de 100 años, frente a la usual determinación de un tiempo limitado en la A en P, sobre todo cuando se establece para “una o varias operaciones de comercio” (artículo 252, LGSM). Las sociedades mercantiles tienen una razón o denominación social, que no le atribuye por ese solo hecho personalidad jurídica,²⁸ a lo que obliga la A en P en materia fiscal, lo que hace dudar de si debe darse a conocer así frente a terceros, aunque se trate de una norma para efectos fiscales el artículo 17 B, en su cuarto párrafo. La A en P no se escinde ni se fusiona, como sí sucede en las sociedades mercantiles, siendo la fusión la aportación del patrimonio total, activo, pasivo y capital, de dos o más sociedades, mediante su cesión a título universal a una sociedad que se crea, o de una o más sociedades a otras preexistentes, que se conoce con el nombre de sociedad absorbente o fusionante; la disolución sin liquidación de las sociedades aportantes; la adquisición, en su caso, por los socios de las sociedades disueltas,

²⁸ Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Primer Circuito, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, t. II, agosto de 1995, tesis XI, 2o. 11 C, p. 626.

de la condición de socios de la nueva sociedad o de la sociedad absorbente mediante el canje, realizado bajo principios de equidad, de las acciones o participaciones de aquellas por las de éste.²⁹ Bajo la definición anterior, que exige que sean sociedades los entes participantes es una fusión, queda claro que no puede haber fusión en la A en P. Otro tanto puede decirse para los casos de transformación y escisión de la A en P, mismos que son inexistentes (artículos 227 y 228 bis de la LGSM).

En la A en P no hay asambleas de accionistas (no hay socios, artículo 181, LGSM); tampoco hay acciones o partes sociales (artículo 111, LGSM) por lo que no le resulta aplicable el régimen de ganancia por enajenación de acciones prevista en los artículos 24 a 25 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR).

El consejo de administración (artículo 142, LGSM) no existe en la A en P. El representante legal de la A en P es el asociante (artículo 256, LGSM). Tampoco hay órgano de vigilancia, como en las sociedades mercantiles (artículos 164 y ss., LGSM), por lo que una eventual calificación de estados financieros por un contador registrado es sumamente discutible.

No existe en la A en P toda la formalidad y la temática que regula a las sociedades mercantiles, especialmente a la anónima (artículos 181 y 182, LGSM).

De todo lo expuesto se deriva la dificultad y lo forzoso que resulta la atribución de personalidad jurídica a la A en P. Como hemos visto, hay supuestos en los que no tributa; otros en los que hay que hacer una equiparación forzosa para lograr la imposición fiscal de la A en P. Por todo lo anterior, sugerimos volver al otro supuesto anterior en el Código Fiscal y en la Ley del Impuesto sobre la Renta de negar la personería jurídica a la A en P.

b) ¿Existe identidad en los supuestos de causación para que puedan considerarse a ambas figuras —la A en P y las sociedades— como dentro del mismo género?

Vamos a ver de los ingresos y deducciones de las personas morales para identificar cuáles no pueden ser aplicables a la A en P, para

²⁹ SÁNCHEZ OLIVÁN, *La fusión de sociedades: estudio económico, jurídico y fiscal*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1991, p. 58.

reforzar nuestra tesis de la inaplicabilidad de la personalidad jurídica de la A en P para efectos fiscales.

En la A en P no se pueden dar ingresos por enajenación de títulos valor, acciones, partes sociales o certificados de aportación patrimonial (artículo 20, fracción V, LISR).

Tampoco puede darse liquidación o reducción de capital (artículo 20, fracción V, 2o párrafo, LISR) fusión o escisión de sociedades (artículo 20, tercer párrafo).

No puede haber ingresos por indemnización para resarcirla de la disminución que en su productividad haya causado la muerte, accidente o enfermedad de técnicos o dirigentes para la A en P (artículo 20, fracción VIII, LISR).

En contrapartida, no pueden deducir la pérdida por enajenación de acciones, pensiones y jubilaciones (artículo 29, fracción VII, LISR), las cuotas pagadas al IMSS (fracción IX), anticipos o rendimientos (por no ser sociedades, artículo 29, fracción XI).

Todo lo anterior nos lleva a que al tener un régimen de ingresos y deducciones más restringido que el resto de las personas morales, se viola el principio de proporcionalidad, que exige la adecuación a la capacidad contributiva del sujeto pasivo del tributo tomando en cuenta además que dicha contribución debe medirse de manera cualitativa,³⁰ lo que se vulnera nuevamente al gravar un ente, independientemente de su patrimonio.

IV. CONCLUSIONES

1. Una de las características del ordenamiento jurídico es su coherencia interna, lo cual le da la unidad que requiere para el cumplimiento de sus fines. Lo anterior se manifiesta en la congruencia entre las diversas ramas del derecho, sobre todo en lo relativo a la naturaleza jurídica de las instituciones que a cada una de ellas, en sus respectivos ámbitos, le corresponde establecer y regular.

En relación con lo anterior, consideramos que si bien es cierto que la materia fiscal es una materia autónoma, que tiene su propia regulación, no menos cierto es que por la unidad del derecho el legislador

³⁰ ARRIJOA VIZCAÍNO, Adolfo, *Derecho fiscal*, 17a. ed., México, Themis, 2003, p. 258.

fiscal debe respetar la naturaleza jurídica de las instituciones de otros ámbitos del derecho.

Así, respecto a la A en P podemos señalar derivado del análisis que hemos llevado a cabo a lo largo del presente, que el legislador fiscal cambió la naturaleza jurídica de la figura antes mencionada, en primer lugar porque en materia mercantil la A en P es ante todo un contrato que no cuenta con personalidad jurídica propia ni con patrimonio propio (criterio que con sus excepciones era compartido por la legislación fiscal vigente hasta 1998).

Sirve de apoyo a lo antes mencionado la jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación la cual señala que las facultades otorgadas por la Constitución al legislador ordinario de dictar normas sobre las instituciones jurídicas establecidas y cuya existencia supone el legislador constituyente, no abarcan las de trastornar la naturaleza de dichas instituciones, esto es, la facultad de desnaturalizarlas, ni las de sustituir por otros sus elementos esenciales.³¹

Derivado de lo anterior, el legislador en materia fiscal debe dar un tratamiento a las figuras que regule de conformidad con su naturaleza jurídica; de lo contrario, se rompe la unidad del derecho, creándose antinomias legales y las normas resultan difíciles de aplicar, lo cual deviene en una falta de seguridad y certidumbre jurídica para los contribuyentes (gobernados).

2. La definición de A en P que estableció el CFF contiene ciertas imprecisiones, entre las cuales destacan:

- La falta de referencia a los elementos personales del contrato, a saber: el asociante y los asociados. Además, parece que el asociante y asociado actúan en la A en P, cuando es solamente el asociante quien realiza las actividades económicas (empresariales) y los asociados quienes aportan los bienes para la realización de tales actividades.
- Excluye la realización ocasional o esporádica de actos de comercio, como una modalidad de la A en P.

³¹ Jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación: "LEGISLADOR ORDINARIO. ALCANCE DE LAS FACULTADES DEL PARA DICTAR NORMAS SOBRE INSTITUCIONES JURÍDICAS ESTABLECIDAS".

- Establece como fuente de la A en P el convenio, siendo su naturaleza jurídica la de un contrato.

3. La representación de la A en P recae en el asociante en los medios de defensa que se interpongan en contra de las resoluciones fiscales derivadas de las actividades empresariales realizadas a través de dicha asociación. Lo anterior perjudica los intereses del asociado que no cuenta con la capacidad procesal para defender sus derechos.

4. Al dar el tratamiento a la A en P el mismo que a cualquier otra sociedad, se están violando los principios de equidad y proporcionalidad tributaria. En cuanto al principio de equidad por dar un tratamiento igual a instituciones que son figuras asociativas distintas y responden a fines diferentes.

Se viola el principio de proporcionalidad tributaria porque grava de igual manera a sujetos con distinta capacidad contributiva, es decir, a la A en P le da el tratamiento de persona moral y en consecuencia se aplican disposiciones del Título II, no obstante que conforme su naturaleza no es una persona moral ni tiene personalidad ni patrimonio propios y priva a los contratantes de los efectos fiscales que les corresponden por su participación a las pérdidas y utilidades derivadas de las actividades de la A en P.

5. Derivado del análisis de las reformas tratándose de A en P y que entraron en vigor en 1999, 2002 y 2004, es importante señalar que esto sólo demuestra la ruptura de unidad de nuestro derecho, cuando el legislador fiscal regula una materia desnaturalizándola, es decir, apartándola de su esencia, para adecuarla a una realidad fiscal. Pero a nuestro juicio, muy mal adecuada, porque la *ratio iuris* de la ley, es decir, la razón por la cual existen las normas jurídicas es para la consecución de un orden. Estas normas deben tener como fundamento la esencia o naturaleza de las instituciones jurídicas, de lo contrario, lejos de buscar un orden, se generan imprecisiones jurídicas, antinomias legales y todo eso redundará en una falta de seguridad jurídica de los gobernados que estamos sometidos al imperio de las leyes.