



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO

**TRATAMIENTO FISCAL DEL CONTRATO DE ASOCIACIÓN
EN PARTICIPACIÓN**

TESIS

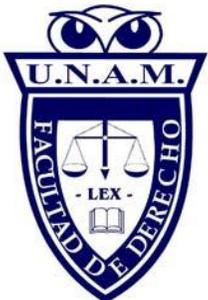
**QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO**

PRESENTA:

HALLEY GABRIEL ALEJANDRO ÁVILA FERNÁNDEZ

ASESOR: LIC. JUVENAL LOBATO DÍAZ

SEPTIEMBRE 2013





Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

**UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSÉ VASCONCELOS"
FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PÚBLICAS.**

Cd. Universitaria, D. F., 24 de septiembre de 2013.

**DR. ISIDRO ÁVILA MARTÍNEZ
DIRECTOR GENERAL DE LA
ADMINISTRACIÓN ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
Presente.**

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que el pasante **AVILA FERNANDEZ HALLEY GABRIEL ALEJANDRO** bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis titulada **"TRATAMIENTO FISCAL DEL CONTRATO DE ASOCIACIÓN EN PARTICIPACIÓN"**.

Con fundamento en los artículos 8° fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad Nacional Autónoma de México, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.

"El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los siete meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que le sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente, sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará la Secretaría General de la Facultad".

Atentamente
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPÍRITU"
Directora.

DRA. MARGARITA PALOMINO GUERRERO.



FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO
DE
DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PÚBLICAS

100 UNAM
UNIVERSIDAD
NACIONAL
DE MÉXICO
1910 - 2010

DEDICATORIAS

A Dios por darme diversas oportunidades para seguir en este mundo.

A mi abuela, Celia Granados Becerril, por todo el amor y educación brindado en el tiempo que estuve a su lado.

A mi padre, Raúl Ávila Molina, por la dedicación, apoyo, solidaridad y amistad que me ha brindado en estos 27 años, así como por representar un digno ejemplo para la sociedad. Simplemente, a quien debo todo lo que soy y seré.

A mi madre, María Luisa Fernández Granados, por darme la vida y siempre alentarme al estudio.

A mi hermano, Raúl, como ejemplo de superación en la vida.

A mi querida hermana, Claudia por siempre cuidarme y estar en los momentos más difíciles de mi vida.

A mi hermano Luis, por ser una persona incondicional.

A mi hermano, Lander, por alentarme a estudiar lo que en realidad amo hacer.

A mi amada Lizzete, por estar a mi lado todos estos años, por siempre creer en mi, así como ser mi motivación en la vida, un ejemplo de superación y excelencia académica.

A mis sobrinos, Raúl, Paulina, Valentina, María y Mateo, como un ejemplo de superación, y sobretodo para que se dediquen a lo que les gusta hacer.

AGRADECIMIENTOS

Muy especialmente a el licenciado Juvenal Lobato Díaz, quien fuera mi maestro en la materia de Impuesto sobre la Renta en la Facultad de Derecho, su apoyo y paciencia en la elaboración de ésta tesis.

A mis todos mis maestros de la Facultad de Derecho de la U.N.AM., quienes me formaron en esta noble rama del conocimiento humano; en especial a los maestros de Derecho Fiscal: Emilio Margaín Barrasa, Raúl Rodríguez Lobato, Miguel Ángel Vázquez Robles y Juvenal Lobato Díaz, por ser grandes pensadores con una admirable conciencia social y un gran amor a nuestra Máxima Casa de Estudios.

Al despacho Calvo Nicolau y Márquez Cristerna, S.C., por haberme formado como abogado.

Por el apoyo y confianza del licenciado Enrique Calvo Nicolau, por darme la oportunidad de formar parte de su equipo de trabajo, por enseñarme con su trabajo y estudio continuo como debe ser un abogado.

Al licenciado Armando Peredo Plascencia, por su apoyo y confianza en darme la oportunidad de formar parte de su equipo de trabajo y por ser mi mentor día a día en el estudio del derecho.

A todos aquellos que han creído en mi, a quienes les reitero mi compromiso en no defraudarlos.

A la Universidad Nacional Autónoma de México, por brindarme la oportunidad de obtener el conocimiento de grandes pensadores, a la cual prometo representar dignamente y a la cual no la defraudaré.

ÍNDICE

Página

INTRODUCCIÓN.....	.....1
CAPITULO I EL CONTRATO DE ASOCIACIÓN EN PARTICIAPCIÓN EN LA LEGISLACIÓN MERCANTIL.....	.....3
1.1. El Contrato.....	.....3
1.2. Elementos de Existencia y Requisitos de Validez del Contrato.....	.....7
1.3 Interpretación de los Contratos.....	.....26
1.4. El Contrato de Asociación en Participación Antecedentes y Generalidades.....	.....31
1.4.1. Concepto.....	.....35
1.4.2. Naturaleza Jurídica.....	.....41
1.4.3. Características y Formalidades.....	.....43
1.4.4. Derechos y Obligaciones de las partes.....	.....44
1.4.5. Disolución y Liquidación.....	.....45
1.4.6. Disposiciones de la Ley General de Sociedades Mercantiles y Código de Comercio	.....47
CAPITULO II UNIDADES ECONÓMICAS PARA EFECTOS FISCALES.....	.....50
2.1 Potestad Tributaria.....	.....50
2.2. Principios Constitucionales Tributarios.....	.....52
2.3. Facultades del Legislador en Materia Impositiva.....	.....71
2.4. Relación Jurídico Tributaria.....	.....75
2.5. Supletoriedad del Derecho Común en Materia Fiscal.....	.....86
2.6. Redefinición de Conceptos en Materia Fiscal.....	.....88
2.7. Unidades económicas.....	.....89
2.7.1. El Fidecomiso.....	.....90
2.7.2. Las Sucesiones.....	.....94

2.7.3. La Asociación en Participación.....	...100
CAPITULO III	
TRATAMIENTO FISCAL DE LA ASOCIACIÓN EN PARTICIPACIÓN.....	...101
3.1. Antecedentes en la Legislación Fiscal.....	...101
3.2. Concepto Fiscal de la Asociación en Participación.....	...107
3.3. Tratamiento en la Ley del Impuesto sobre la Renta.....	...107
3.4. Tratamiento en la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.....	...110
3.5. Tratamiento en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.....	...111
3.6. Tratamiento en el Código Fiscal de la Federación.....	...114
CAPITULO IV	
LOS PROBLEMAS DEL TRATAMIENTO FISCAL DE LA ASOCIACIÓN EN PARTICIPACIÓN.....	...119
4.1. La Regulación de la Asociación en Participación como una Sociedad Mercantil en la Legislación Fiscal.....	...119
4.2. Aportaciones a la Asociación en Participación.....	...125
4.3. Deducción de Pérdidas y Distribución de Utilidades.....	...127
4.4. Inconstitucionalidad de la Personalidad Jurídica Fiscal de la Asociación en Participación otorgada en el artículo 17 B del Código Fiscal de la Federación y el artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.....	...130
CONCLUSIONES.....	...136
BIBLIOGRAFÍA.....	...139

INTRODUCCIÓN

El presente tema tiene por objeto analizar el tratamiento fiscal actual del Contrato de Asociación en Participación (en lo sucesivo Asociación en Participación) y comentar los problemas que ocasiona darle personalidad jurídica en el Derecho Fiscal, pues dicho contrato no tiene personalidad jurídica en el derecho común mexicano. Por ello, va en contra de sus características jurídicas propias y prácticamente hace que las personas adopten una constitución diferente para realizar una negociación mercantil ó algunas operaciones de comercio.

Debido al tratamiento fiscal que se le da a la Asociación en Participación como persona moral con actividades empresariales en el país y al asociante como representante de dicha Asociación frente a las consecuencias fiscales derivadas de las actividades empresariales ha provocado que dicho contrato vaya desapareciendo, toda vez que tiene un inadecuado régimen fiscal el cual va en contra del objeto que tiene la citada figura jurídica que es, el que dos o más personas puedan llevar en conjunto una negociación mercantil y operaciones de comercio, sin crear una persona jurídica distinta de ellas, mientras que las personas que celebran un Contrato de Sociedad Mercantil lo hacen para crear una persona moral distinta de ellas que realice actividades empresariales en forma continua y permanente, con la intención de que su inversión realizada permanezca invertida en ella para su supervivencia y crecimiento.

Por lo anterior, es el interés que se tiene para el desarrollo del presente tema con el motivo de poder aportar algunos comentarios a la regulación tributaria que se da a dicho Contrato para que pueda tener una normatividad fiscal congruente con las características que señala la Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM) en sus artículos 252 al 259 y no tratarla como persona moral sin serlo, pues la Asociación en Participación, sólo crea derechos y obligaciones de carácter personal entre el asociante y los asociados con respecto al negocio o acto realizado en la Asociación por el asociante frente a terceros. En cambio, el Contrato de Sociedad crea a una persona jurídica distinta de las personas que lo

celebran que tiene sus órganos de decisión, administración y dirección, en los que participan sus socios o accionistas en la toma de decisiones importantes para la sociedad en su conjunto.

Asimismo, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en el artículo 31, fracción IV establece que son obligaciones de los mexicanos el contribuir para los gastos públicos de la Federación, Distrito Federal o Estado y Municipio en que residen, de manera proporcional y equitativa, y el artículo 1º de la Constitución, señala que todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en la Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, por lo cual se requiere ser persona para tener dicha obligación y poder gozar de dichos derechos (las personas morales son sujetos de derechos a través de los individuos que integran esta), luego entonces es inconstitucional el artículo 17 -B del Código Fiscal de la Federación y el 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta por otorgar personalidad jurídica para efectos fiscales a la Asociación en Participación, al desnaturalizar el legislador la institución mercantil para darle una naturaleza tributaria, esto es, contraviene a lo dispuesto en los artículos constitucionales citados al considerarla persona moral para obligarla a pagar impuestos, cuando no tiene personalidad jurídica en nuestro derecho común para todos los demás efectos legales.

Por último, cabe señalar que el legislador al tener la facultad constitucional para poder imponer cargas fiscales a ciertas figuras jurídicas, o actos jurídicos ya sean de índole civil o mercantil¹, fue más allá al regular a la Asociación en Participación como persona moral en la legislación fiscal, vulnerando el principio constitucional tributario de reserva de ley, al no justificar objetivamente el tratamiento diferente que se le da a una institución jurídica de naturaleza y origen mercantil, sin tomar en consideración los criterios para determinar si el legislador respeta el principio constitucional tributario de reserva de ley señalados por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

¹ Tesis, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Quinta Época, t. CXXXI, P.175.

CAPITULO I

EL CONTRATO DE ASOCIACIÓN EN PARTICIPACIÓN EN LA LEGISLACIÓN MERCANTIL.

1.1 El contrato

Al momento de pensar en un contrato, siempre vislumbramos la materia civil, como la primera referencia que da nacimiento a diversas especies de contratos, atendiendo a la finalidad u objetivo que persiguen dentro de la esfera de relaciones de los particulares.

De esta manera, antes de analizar el contrato en estudio tenemos que retomar la definición de la figura del contrato puramente civil, establecida en el artículo 1793 del Código Civil Federal, con el objeto de plantear una postura uniforme en lo que respecta a la naturaleza del Contrato de Asociación en Participación; dicho precepto menciona que: *los convenios que producen o transfieren las obligaciones y derechos toman el nombre de contratos*. Es en este punto, donde encontramos la esencia de todo contrato celebrado entre particulares: el de crear o transmitir derechos u obligaciones.

Es así, que en el Derecho Privado existen infinidad de relaciones contractuales entre los sujetos miembros de una colectividad, principalmente en lo concerniente a las relaciones económicas privadas que surgen en individuos de una sociedad productiva, y es en este momento cuando nacen los llamados *contratos mercantiles*, cuya naturaleza propia, sin duda alguna, es mercantil, sin dejar de tener un contenido civil, ya que se manifiestan en las actividades de los particulares, con el objeto de prevalecer todo dinamismo en las relaciones propiamente comerciales.

Al proponer una definición de contrato mercantil, la mayoría de los autores coinciden en su concepto, debido a que reconocen la cualidad genérica de la figura. Cervantes Ahumada manifiesta: *“como el contrato mercantil es un acto de comercio, constituye una categoría jurídica formal: serán mercantiles, los contratos*

a los que la ley atribuya la mercantilidad. En la mayoría de los casos, el legislador atribuye la mercantilidad a los contratos cuando recaen sobre cosas mercantiles”²

Podemos apreciar, bajo el criterio del autor antes mencionado, que hace una cierta atribución de excepcionalidad a los contratos mercantiles, es decir, todo contrato tendrá el carácter de comercial cuando la ley se lo imponga, aunado a que tampoco se encuentre contemplado en la legislación esencialmente civil.

Para Rodrigo Uría, *“el contrato mercantil es un acto de empresa; es un acto jurídico que se realiza por el empresario con el designio de servir o realizar la finalidad peculiar de la empresa que ejercita”³*. Esto es, todo contrato es mercantil cuando se realiza con fines puramente comerciales, principalmente de índole empresarial.

Al señalar la diferencia existente entre un contrato civil y uno mercantil, junto con la importancia que radica en señalar su conexidad, Joaquín Garrigues plantea, que *“no es fácil justificar desde el punto de vista legislativo, la distinción entre contrato mercantil y contrato civil. Esto es, el concepto del contrato mercantil vuelve a plantear el problema del concepto de acto de comercio y de la distinción entre acto de comercio y acto civil. Los contratos se califican en mercantiles cuando están incluidos en el Código de Comercio”⁴*. Por tal motivo, esta parte del Derecho Mercantil, que regula a los contratos mercantiles, debe considerarse como complementaria de la parte correspondiente del Derecho Civil.

Como se ha mencionado anteriormente, sin considerar el concepto del Código de Comercio, queremos definir el contrato mercantil atendiendo a su naturaleza: (i) en cuanto al objeto, es llevar a cabo un negocio de carácter mercantil, participando en los resultados ya sean positivos o negativos, tanto el asociante como el asociado y (ii) en cuanto a los sujetos, es un contrato mediante el cual una persona conocida

² Cervantes Ahumada, Raúl, *Derecho Mercantil*, México, Porrúa, 2002, p. 524.

³ Uría, Rodrigo, *Derecho Mercantil*, 24ª. ed., España, Marcial Pons, S.A., 1997, p. 639.

⁴ Garrigues, Joaquín, *Curso de Derecho Mercantil*, 9ª. ed., México, Porrúa, 1998, p. 12.

como asociado, otorga efectivo, bienes o servicios, a otra denominada asociante; pero además, dicho asociado puede recibir bienes o servicios para la realización de un negocio mercantil.

Es por ello, *“que la realidad económica del contrato mercantil subsiste, aún en aquellos ordenamientos legislativos, como es el italiano, donde ha desaparecido el Código de Comercio como Código independiente; el hecho de ser los contratos mercantiles contratos de empresa explica muchas de las características económicas de esos contratos que la técnica del Derecho Mercantil ha recogido, aunque no en la medida que fuera deseable”*.⁵

Bajo otra perspectiva, los contratos mercantiles se distinguen por la rapidez en la conclusión y por la ausencia de formalismo al tener como regla general la libertad de forma.

El contrato mercantil es un instrumento jurídico monetario mediante el cual se realiza el tráfico mercantil y se procura siempre la circulación de bienes y servicios.

En otras palabras, *“la actividad mercantil es un fenómeno circulatorio. El comercio consiste en la intermediación en el proceso de la circulación de los bienes y de los servicios, con destino al mercado general”*.⁶

Para nosotros, todo contrato generado en el ámbito comercial da origen a una actividad dialéctica, además de circulatoria, puesto que aquél no sólo requiere del dinamismo de los sujetos que intervienen en las transacciones comerciales, sino que también necesita del cambio de los patrones que dan comienzo, desarrollo y conclusión a dicha relación contractual.

⁵ *Ibidem*, p. 13.

⁶ Cervantes Ahumada, Raúl, *op. cit.*, p. 524.

De conformidad con el criterio de Rodrigo Uría, “*la circulación asume diferentes formas: hay circulación, tanto si el titular de un bien traspasa definitivamente el goce de éste a otra persona (cambio), como en el caso de que la cesión del goce sea simplemente temporal (crédito), o en el supuesto de que ese bien pase a ser gozado conjuntamente por dos o más personas (asociación). Cambio, crédito y asociación son las tres manifestaciones fundamentales del fenómeno circulatorio*”⁷.

El autor nos hace comprender que, cualquiera que sea la forma asumida, la circulación está tutelada y protegida por el Derecho que, al regular los medios e instrumentos jurídicos de que se valen los hombres para hacer distribuir los bienes, protege los intereses particulares empeñados en esta. Estos medios o instrumentos jurídicos son el contrato y el título de crédito, el primero es en la actualidad, la herramienta primordial en orden al tiempo de aparición; si bien es cierto que puede decirse que es el presupuesto inexcusable de la protección a los intereses de los sujetos partícipes en el vínculo comercial; el segundo aparece a fines de la Edad Media en la modalidad de la letra de cambio en calidad de documento que consignaba el contrato de cambio trayecticio. Como hoy es bien sabido, este título de crédito, que en verdad conserva sus rasgos primigenios, es una carta en la que, de modo resumido, el girador residente en la ciudad A, da la orden a otro personaje, residente en la ciudad B, de que entregue a una tercera persona ciertos bienes o una suma de dinero.

En la actualidad el Código Civil y el Código de Comercio estipulan lo siguiente:

- (i)** Contrato es el acuerdo de voluntades que tiene por objeto crear o transmitir derechos y obligaciones.
- (ii)** Para su existencia debe tener consentimiento sin vicios y objeto que pueda ser materia del contrato.
- (iii)** Los contratantes deben tener capacidad legal para contratar.

⁷ Uría, Rodrigo, *op.cit.*, p. 637.

(iv) El objeto debe ser lícito.

(v) En caso de que uno de los contratantes lo haga por medio de representante, éste debe estar legalmente autorizado.

1.2 Elementos de existencia y Requisitos de validez del contrato

Todo acto jurídico es la manifestación exterior de la voluntad, esta se considera completa al integrarse los elementos jurídicos de existencia y los requisitos de validez.

Elementos de existencia, son los elementos indispensables para que tenga vida jurídica el contrato de conformidad con el artículo 1794 del Código Civil Federal son:

Art. 1794. Para la existencia del contrato se requiere:

I. Consentimiento

II. Objeto que pueda ser materia del contrato.

Consentimiento o acuerdo de voluntades, este apartado se inicia con el estudio de la manifestación de la voluntad como lo dispone el jurista Jorge Alfredo Domínguez Martínez que indica:

“La composición de la manifestación de voluntad como primer elemento esencial de los negocios jurídicos, comprende dos caracteres; en primer lugar, la voluntad del sujeto tendiente al otorgamiento del negocio jurídico pero mantenida en su fuero interno, es decir, el sujeto concibe la posibilidad de la realización del negocio, delibera internamente si lo realiza o no con el análisis de las consecuencias que llevarlo a cabo traerá y decide afirmativamente. La declaración de la voluntad está en segundo término; ello implica su exteriorización, es decir, la voluntad mostrada al mundo exterior, para su conocimiento, interpretación y en su caso aceptación de los demás sujetos en general y particularmente los inmiscuidos.

*El primero de los aspectos mencionados es calificado como la mera voluntad en el fuero interno del sujeto y el segundo como la declaración de dicha voluntad. Para una plena manifestación de voluntad, como elemento integrador del negocio jurídico es indispensable no sólo la participación de los dos aspectos señalados; se requiere una congruencia plena entre ellos, de tal manera que la voluntad en el fuero interno sea el origen de la declaración y ésta reconozca a aquella como su fuente”.*⁸

En ese sentido, la manifestación de la voluntad se encuentra en el fuero interno, tomando conciencia sobre la posibilidad del negocio y después exterioriza esa voluntad creando con esa manifestación el negocio jurídico, basado en todo momento en los ordenamientos jurídicos previamente establecidos.

De conformidad con el citado autor, este señala que la manifestación de la voluntad es el consentimiento, éste último es un concurso de voluntades. Asimismo, señala: “*para que alguien quiera no necesita de la participación de otra persona; en cambio, para que alguien consienta sí es indispensable que otro sujeto quiera y proponga previamente.*”⁹

Incluso, este es el criterio jurisprudencial que, por contradicción de tesis, sostuvo el Poder Judicial de la Federación, según se advierte en la siguiente tesis:

CONTRATOS. TEORÍA DE LA PREEMINENCIA DE LA VOLUNTAD DE LAS PARTES EN AQUÉLLOS. *De la interpretación del artículo 1851 del Código Civil para el Distrito Federal, se desprenden dos hipótesis que deben aplicarse a los contratos para determinar su alcance jurídico, como son la literalidad de sus cláusulas y la intención de los contratantes. Sin embargo, del segundo párrafo se advierte el contenido de la denominada teoría de la preeminencia de la voluntad*

⁸ Domínguez Martínez, Jorge Alfredo, *Derecho Civil. Parte general, personas, cosas, negocio jurídico e invalidez*, 18ª. ed., México, Porrúa, 2006, p. 526.

⁹ *Idem.*

*de los contratantes, que se ubica sobre la expresión material y que atiende a factores objetivos con independencia de la intención de los interesados, la cual, se deduce de la conducta desplegada por las partes contratantes antes, durante y en la fase de ejecución del contrato. En consecuencia, del caudal probatorio ofrecido por las partes, deben considerarse los elementos extrínsecos al contrato para desentrañar la verdadera intención de las partes, la que es preeminente al contenido literal de aquél.*¹⁰

De acuerdo con algunos autores el consentimiento es considerado como el acuerdo de voluntades para crear o transferir derechos y obligaciones, tal y como el jurista Lisandro Cruz Ponce señala: *“El consentimiento es el acuerdo de dos o más voluntades destinadas a producir consecuencias o fines de interés legal en la celebración de cualquier convenio o contrato.”*¹¹

El jurista Cruz Ponce explica el fenómeno del consentimiento el cual dice: *“El consentimiento nace en el instante en que legalmente se produce el acuerdo de voluntades de las partes que intervienen en una relación jurídica en formación, o sea, cuando coinciden entre sí las voluntades individuales de cada uno de los interesados.”*¹²

El consentimiento es considerado como el acuerdo de voluntades por lo que el artículo 1796 del Código Civil Federal menciona que los contratos se perfeccionan por el mero consentimiento, excepto aquellos que deben revestir una forma establecida por la ley. Desde que se perfeccionan, obligan a los contratantes no sólo al cumplimiento de lo expresamente pactado, sino también a las consecuencias que, según su naturaleza, son conforme a la buena fe, al uso o a la ley.

¹⁰ Tesis I.6o.C.402 C, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIV, julio de 2006, p. 1177.

¹¹ Cruz Ponce, Lisandro, *Diccionario Jurídico Mexicano*, México, Porrúa –UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1982, t. II, p. 255.

¹² *Ibidem*, p. 648

El jurista citado Jorge Alfredo Domínguez Martínez señala al respecto:

*“La manifestación de la voluntad puede darse tanto expresa como tácitamente. La manifestación de voluntad es expresa cuando su declaración tiene lugar por cualquiera de los medios por los cuales el ser humano se comunica con sus semejantes, sea la palabra, la escritura, señas, gestos y ademanes mímicos. Es tácita cuando si bien no se declara por cualquiera de los medios adecuados para la manifestación expresa de voluntad, se hace derivar de hechos y actos que permiten presumir lo querido por el sujeto”.*¹³

La ley al referirse al consentimiento señala que debe ser expreso o tácito, el cual se refleja de la siguiente manera:

Consentimiento:

- (i) Expreso: Verbal, por escrito, por medios electrónicos, ópticos o cualquier otra tecnología o signos inequívocos.
- (ii) Tácito: Se exterioriza por una conducta que autorice a inferir de ella la voluntad negocial. Esto es, actitud o conducta que revela la intención de contratar.

En la actualidad la práctica más usual y conveniente es que el consentimiento se manifieste por escrito, con las formalidades que exige la ley. El autor que venimos estudiando señala: en el consentimiento existen dos etapas sucesivas: la oferta y la aceptación; por lo que es importante señalar que debemos entender por oferta y aceptación.

A) Oferta.- denominada también propuesta o policitud, consiste en la declaración unilateral de voluntad que hace una persona a otra u otras proponiéndoles la celebración de un contrato.

¹³ Domínguez Martínez, Jorge Alfredo, *op.cit.*, p. 525.

B) Aceptación.- En voz del jurista Pedro A. Labariega V. Menciona: “*Del latín acceptationis, de aceptarse; el acto de admitir y aceptar la cosa ofrecida.*”¹⁴

El objeto es considerado como un elemento de existencia, de conformidad con el artículo 1794 del Código Civil Federal, el cual señala que para la existencia del contrato se requiere consentimiento y objeto que pueda ser materia del contrato.

Algunos tratadistas mencionan al objeto como “obligación” y en este tenor de ideas el jurista José de Jesús López Monroy menciona lo siguiente:

*“En el Digesto se recoge una frase de Paulo en el que se indica que la sustancia de las obligaciones consiste, no en que haga nuestra alguna cosa corpórea o una servidumbre, sino en que se constriña a otro darnos, a hacernos o a prestarnos algo.”*¹⁵

El autor y jurista Ramón Sánchez Medal al hablar del objeto-obligación lo clasifica como objeto directo, indirecto, cosa y hecho señalando lo siguiente:

“El Objeto Directo e inmediato del contrato es la creación o la transmisión de obligaciones o derechos sean estos personales o reales [...]

El Objeto Indirecto o mediato del contrato puede ser o la prestación de una cosa, o la cosa misma; o bien la prestación de un hecho o el hecho mismo [...]

El Objeto-cosa del contrato debe existir en la naturaleza; ser determinada o determinable en cuanto a su especie; y estar en el comercio [...]

¹⁴ Labariega V. Pedro A., *Diccionario Jurídico Mexicano*, México, Porrúa-UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1982, t. I, p. 58.

¹⁵ López Monroy, José de Jesús, *Diccionario Jurídico Mexicano*, México, Porrúa-UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1982, t. VI, p.283.

El Objeto-hecho del contrato puede ser positivo (hacer una cosa) o negativo (no hacer una determinada cosa), el hecho debe ser posible y lícito.”¹⁶

Para el jurista Ernesto Gutiérrez y González el vocablo objeto tiene tres significados:

“1.- Objeto directo del contrato que es el crear y el transmitir derechos y obligaciones.

2.- Objeto Indirecto es la conducta que debe cumplir el deudor; conducta que puede ser de tres maneras:

a) de dar;

b) de hacer y

c) de no hacer

3.- Finalmente, se considera el objeto como la cosa material que la persona deba entregar”.¹⁷

Luego entonces, el objeto materia del contrato es el llamado objeto de las obligaciones el cual se desarrolla desde dos puntos de vista: personal y real.

En nuestra consideración al tratamiento del objeto, se debe entender como obligaciones de resultado o bien como medio o actividad en donde el interés principal es el resultado de dicha actividad o servicio realizado. Esto es, el objeto-conducta a efectuarse puede ser de dar, hacer o no hacer.

La conducta de dar debe entenderse como la entrega o prestación de la cosa ha la que se encuentra constreñido el sujeto obligado.

La obligación de hacer, es la realización de la conducta que surge del objeto que vincula las partes.

¹⁶ Sánchez Medal, Ramón, *De los Contratos Civiles*, 22ª.ed., México, Porrúa, 2007, p. 21.

¹⁷ Gutiérrez y González, Ernesto, *Derecho de las Obligaciones*, 13ª. ed., México, Porrúa, 2001, pp.228 - 229.

En cuanto a conductas de no hacer se presenta en la abstención de una conducta o la no realización de está.

Estas ideas y conceptos encuentran su fundamento legal en los artículos 1824, 1825 y 1827 del Código Civil Federal, los cuales mencionan los requisitos más importantes del Objeto-Obligación en cualquiera de sus diferentes clases que son:

- A.- Que debe existir en la naturaleza;
- B.- Ser determinado o determinable en cuanto a su especie;
- C.- Estar en el comercio;
- D.- Debe ser posible, y
- E.- Lícito.

Estos dos últimos de acuerdo con el hecho, ya sea positivo o negativo.

A.- Es materia del contrato todas las cosas que existen, que son reales o las que son susceptibles de existir. Como ejemplo que el objeto del contrato se refiera a un ser literario, de la ciencia ficción o de la imaginación o fantasía de una de las partes. Esta imposibilidad física del objeto, como los demás requisitos provocan inexistencia del contrato.

En el caso de cosas futuras susceptibles de existir, son las cosas que no se encuentran físicamente en el momento presente, pero a futuro pueden estarlo.

B.- El objeto materia del contrato debe ser determinado o determinable en cuanto a su especie, esto es para evitar confusiones y la nulidad del contrato. Se debe determinar el género del cual es objeto del contrato. Independientemente que la determinación sea genérica o específica. La especie es importante ya que individualiza lo que queremos, o bien especificamos las cantidades o unidades. Así, se puede entender que hay determinación de la cosa, cuando se trata de género, especie y se puede individualizar.

C.- Estar en el comercio, esto significa que el objeto materia del contrato debe ser susceptible de apropiación por así permitirlo la naturaleza o la Ley.

En otras ocasiones es la norma jurídica la que impide que la cosa pertenezca en forma exclusiva a una persona.

D.- A partir de este requisito el estudio se realizará sobre el hecho, ya sea en forma positiva o negativa o en su abstención. Así, el hecho debe ser posible, como que el ser humano pueda realizar la conducta quitando las imposibilidades de hacer y abstenciones.

E.- Finalmente, el concepto de ilicitud, el hecho o motivo objeto del contrato no debe ir en contra de la ley, la moral y las buenas costumbres.

Por último, para un mejor entendimiento del presente apartado se ejemplifica lo siguiente:

En una relación jurídicamente entre dos o más partes la manifestación de la voluntad de acuerdo a su objeto deriva en:

OBJETO	
Directo	Indirecto
Realización del supuesto jurídico	Dar, hacer (prestación), no hacer, abstención.

Por otra parte en cuanto a la cosa en sí; se debe estar a lo dispuesto por el Código Civil Federal en su artículo 1824, el cual señala que debe existir en la naturaleza; ser determinado o determinable; estar en el comercio; debe ser posible, y Lícito.

Solemnidad, El autor Manuel Bejarano Sánchez, señala que “*los contratos solemnes son actos que para existir necesitan de ciertos ritos establecidos por la ley; la manera en que se exterioriza la voluntad es requisito constitutivo del acto, el ropaje con que son cubiertos es parte esencial, y su falta motiva la inexistencia del mismo negocio jurídico*”.¹⁸

En la legislación civil mexicana no contempla a la solemnidad como parte integrante de la validez de los actos jurídicos, como lo podemos observar en el artículo 1794 del Código Civil Federal. Sin embargo, la manera de realizar el acto es un elemento constitutivo de este; si la forma de celebración falta, el acto es inexistente. Es así que la solemnidad es un elemento necesario para la creación del acto (El matrimonio).

REQUISITOS DE VALIDEZ.

El autor Jorge Alfredo Domínguez Martínez, clasifica los elementos de validez de la siguiente manera:

“Elementos de validez

- 1.- Licitud en el objeto, fin o motivo o condición del negocio;
- 2.- Capacidad de ejercicio de quien o quienes intervienen en la realización de la figura negocial;
- 3.- Conciencia y libertad en la manifestación de la voluntad, más frecuentemente denominado como ausencia de vicios de la voluntad; y
- 4.- La forma, es decir las formalidades a observar por la manifestación de voluntad en el otorgamiento del negocio jurídico correspondiente.”¹⁹

Los elementos o requisitos de validez encuentran su fundamento en el artículo 1795 del Código Civil Federal que enuncia:

¹⁸ Bejarano Sánchez, Manuel, *Obligaciones Civiles*, 5ª. ed., México, Oxford, 1999, p.37.

¹⁹ Domínguez Martínez, Jorge Alfredo, *op. cit.*, p. 563.

Artículo 1795. El contrato puede ser invalidado:

- I. Por incapacidad legal de las partes o de una de ellas;
- II. Por vicios del consentimiento;
- III. Porque su objeto, o su motivo o fin sea ilícito;
- IV. Porque el consentimiento no se haya manifestado en la forma que la ley establece.

Capacidad de goce y Capacidad de ejercicio, su definición legal la encontramos en el artículo 22 del Código Civil Federal que establece:

La capacidad jurídica de las personas físicas se adquiere por el nacimiento y se pierde por la muerte; pero desde el momento en que el individuo es concebido, entra bajo la protección de la ley y se le tiene por nacido para los efectos declarados en el presente código.

El jurista Samuel Antonio González Ruíz define a la capacidad en los siguientes términos:

*“Jurídicamente se entiende como la aptitud legal de una persona para ser sujeto de derechos y obligaciones, o como la facultad o posibilidad de que esta persona pueda ejercitar sus derechos y cumplir sus obligaciones por sí misma”.*²⁰

Por lo que la capacidad jurídica se entiende como la facultad que adquieren los individuos para ser sujeto de derechos y obligaciones y se divide en dos grupos: la capacidad de goce y la capacidad de ejercicio.

²⁰ González Ruíz, Samuel Antonio, *Diccionario Jurídico Mexicano*, México, Porrúa-UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1982, t. II, p. 38.

(i) Capacidad de goce.

González Ruíz establece: *“la capacidad de goce es un atributo de la personalidad que se adquiere con el nacimiento y se pierde con la muerte en virtud de la cual una persona puede ser titular de derechos y obligaciones”*²¹.

Así, el artículo 22 del Código Civil Federal, señala que la capacidad de goce es la titularidad de derechos y obligaciones que tiene una persona, esta se adquiere en el momento de la concepción y termina con la muerte.

(ii) Capacidad de ejercicio.

El jurista citado, menciona que *“la capacidad de ejercicio es la aptitud que requieren las personas para ejercitar por sí mismas sus derechos y cumplir sus obligaciones; se adquiere con la mayoría de edad o con la emancipación y se pierde junto con las facultades mentales ya sea por locura, idiotismo, imbecilidad o muerte. Los sordomudos que no sepan leer y escribir, los ebrios consuetudinarios y los que hacen uso de drogas enervantes también carecen de capacidad de ejercicio”*.²²

Es así como podemos decir que, la capacidad de ejercicio se adquiere cuando el sujeto cumple la mayoría de edad y se encuentra en aptitud para ejercer sus derechos y cumplir con sus obligaciones. El artículo 24 del Código Civil Federal señala que el mayor de edad tiene la facultad de disponer libremente de su persona y de sus bienes, salvo las limitaciones que establece la ley. Asimismo, el artículo 1798 del Código Civil Federal dispone que las personas no exceptuadas en la ley son hábiles para contratar.

La capacidad de ejercicio, para los efectos de los actos jurídicos, tiene un doble aspecto:

²¹ Ídem.

²² Ídem.

- a) capacidad general, referida a aquella aptitud requerida para la realización de cualquier tipo de actos jurídicos y,
- b) la capacidad especial como la aptitud requerida a determinadas personas en la realización de actos jurídicos específicos, por ejemplo: el arrendamiento, en donde el arrendador se le pide que tenga la capacidad para contratar (general) y el dominio o administración del bien materia del contrato.

En cuanto a la capacidad de las personas morales, estas poseen capacidad de goce y capacidad de ejercicio, que adquieren al momento de constituirse como tales, sin embargo, estas capacidades no son totales, pues, por lo regular se ven afectadas con ciertas limitaciones que se encuentran limitadas por el objeto de su institución y por la naturaleza de su estatuto.”²³

Por lo tanto, tratándose de las personas jurídicas colectivas y más aun de las sociedades mercantiles, resulta lógico que estas puedan administrar sus bienes, aunque no con la libertad concedida a las personas físicas mayores de edad, a las que el artículo 647 del Código Civil Federal otorga libertad absoluta para disponer de sus bienes; sino que dicha administración se encuentra limitada por el objeto social, ya que la propia ley común antes señalada establece en su artículo 26: Las personas morales pueden ejercitar todos los derechos que sean necesarios para realizar el objeto de su institución, por lo que tales derechos comprenden los de índole procesal y los relativos a actos que se relacionen con su objeto social; y evidentemente la capacidad de estas sociedades solo puede manifestarse a través de la actuación de personas físicas en calidad de representantes o apoderados.

Ausencia de vicios de la voluntad, el Código Civil Federal en su artículo 1812 señala cuales se deben de considerar como vicios de la voluntad al dolo, error y violencia. El consentimiento no es válido si ha sido dado por error, arrancado por violencia o sorprendido por dolo.

²³ *Ibidem*, p. 39.

A) Error, el jurista José de Jesús López Monroy señala: “el error es definido como una creencia no conforme con la verdad y puesto que la verdad fue definida como lo que es, el error sería lo contrario a la realidad objetiva. Puede decirse que el error es una dirección de la voluntad contraria al evento.”²⁴

En ese sentido podemos entender al error como la falsa apreciación de la realidad, lo importante es destacar que el error por sí mismo no produce nulidad sino solamente cuando este recae sobre el motivo determinante de la voluntad, existe una cierta clasificación de error que en la doctrina se conoce como:

Error de cálculo, error de hecho o de derecho, error obstáculo, error nulidad y error indiferente.

El autor en estudio menciona que también se clasifica de acuerdo con la gravedad: “el error puede presentar tres grados de gravedad. El que impide la formación del contrato, el que lo hace simplemente anulable y el que carece de influencia.”²⁵

Así mismo, los artículos 1813 y 1814 de la legislación civil vigente señalan lo siguiente:

Artículo 1813

El error de derecho o de hecho invalida el contrato cuando recae sobre el motivo determinante de la voluntad de cualquiera de los que contratan, si en el acto de la celebración se declara ese motivo o si se prueba por las circunstancias del mismo contrato que se celebró éste en el falso supuesto que lo motivó y no por otra causa.

Artículo 1814. El error de cálculo sólo da lugar a que se rectifique.

²⁴ López Monroy, José de Jesús, *op. cit.*, t. IV p. 83.

²⁵ Ídem.

Lo importante aquí, es resaltar que la falsa apreciación de la realidad (el error) que al Derecho le interesa es aquel que recae en el motivo determinante de la voluntad.

B) Dolo, el jurista Ignacio Galindo Grafías señala: “*genéricamente la palabra dolo connota la deliberada intención de causar injustamente un mal a alguien; es decir, la acción encaminada a lograr ese fin ha de ser violatoria del deber jurídico de ajustar nuestra conducta a las normas de rectitud y la buena fe que informan la virtud secular de la justicia*”.²⁶

Así, también el Código Civil Federal emite una definición de dolo en su artículo 1815 que dice: Se entiende por dolo en los contratos cualquiera sugestión o artificio que se emplee para inducir a error o mantener en él a alguno de los contratantes, [...]. Siguiendo con las ideas del autor en estudio tenemos que: en el dolo concurre la intención de lesionar el derecho de otro, con un fin antisocial y antijurídico. Entendiendo el dolo como un factor que interviene en el momento de la formación de la voluntad para impedir que se integre conscientemente en el declarante, el dolo consiste en toda clase de artificios o sugestiones tendientes a provocar el error en el autor del acto o en cualquiera de las partes que en él intervienen, de manera tal que de no haberse inducido a una de las partes en ese falso conocimiento de la realidad, ésta no habría celebrado el acto o cuando menos habría otorgado su voluntad de otra manera diferente a aquélla que fue emitida en condiciones de engaño tales.

En este sentido, el dolo es una manera de inducir a otro a un error o mantenerlo en éste y con ello obtener una manifestación de voluntad contraria a las verdaderas intenciones de esa persona y con el consiguiente provecho de la persona que activa esta conducta.

²⁶ Galindo Garfías, Ignacio. *Diccionario Jurídico Mexicano*, 8ª. ed., México, Porrúa-UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1995. Pág.1204

C) Mala fe, es preciso diferenciar al dolo de la mala fe, así el mismo autor en estudio menciona: *“la mala fe consiste en el fingimiento de una supuesta ignorancia del error en que se encuentra el otro contratante y la insidia o deslealtad consiste en que debiendo advertir de ello a quien tiene un conocimiento no ajustado a la realidad, no le avisa de su error y manteniéndolo en él celebra el contrato”*²⁷.

También la ley hace alusión a la diferencia entre dolo y mala fe, así el artículo transcrito 1815 menciona en su parte final, por mala fe la disimulación del error de uno de los contratantes, una vez conocido.

Los conceptos anteriores al exteriorizarse, se manifiestan como vicios de la voluntad en donde la víctima puede solicitar la anulabilidad del contrato celebrado ya que su voluntad se ve sorprendida y recae precisamente en el motivo determinante de su voluntad, en virtud de que existe la mala intención de mantenerla en el error; por lo que procede lo que indica el artículo 1816 del Código Civil: el dolo o mala fe de una de las partes y el dolo que proviene de un tercero, sabiéndolo aquélla, anulan el contrato si ha sido la causa determinante de este acto jurídico.

D) Violencia, de conformidad con lo que indica la jurista Carmen García Mendieta: *“Violencia del latín, viloentia, vicio del consentimiento que consiste en la coacción física o moral que una persona ejerce sobre otra, con el objeto de que ésta dé su consentimiento para la celebración para la celebración de un contrato que por su libre voluntad no hubiese otorgado”*.²⁸

Así, el artículo 1819 del Código Civil Federal define que debemos entender por violencia señalando:

²⁷ Ídem, pág. 1205

²⁸ García Mendieta, Carmen, *Diccionario Jurídico Mexicano, México*, Porrúa-UNAM, México Porrúa-UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1982, t. VIII, p. 409.

Hay violencia cuando se emplea fuerza física o amenazas que importen peligro de perder la vida, la honra, la libertad, la salud o una parte considerable de los bienes del contratante, de su cónyuge, de sus ascendientes, de sus descendientes o de sus parientes colaterales dentro del segundo grado.

Efectivamente se entiende como vicio de la voluntad a la violencia en sus dos aspectos tanto física y moral la cual debe consistir en la fuerza física, amenazas que importen peligro de perder la vida, la honra, la libertad, la salud, su patrimonio, limitado a su cónyuge, ascendientes, descendientes o parientes con la restricción de ser colaterales hasta el segundo grado, nuestra legislación no contempla otro tipo de “parientes” con los cuales tuvieran sumisión o respeto.

Otro de los vicios consiste en la **lesión**, la cual consiste en la desproporción excesiva de las prestaciones que las partes se deban recíprocamente por el acto jurídico. La legislación civil federal contempla este vicio en el artículo 17, caracteriza a la lesión como una desproporción evidente entre el valor de las prestaciones de las partes, que produce un lucro excesivo a favor de ellas, y tiene por causa la explotación de la suma ignorancia, notoria inexperiencia o extrema miseria de la otra.

Una vez explicado lo concerniente a los contratos civiles, a continuación se explica la distinción que existe entre el contrato civil y el contrato mercantil.

En México el artículo 73, fracción X de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, faculta al Congreso de la Unión para legislar en materia mercantil, teniendo carácter federal. En cambio las legislaturas de las distintas entidades federativas tienen facultad para legislar en materia civil, refiriéndose al derecho común de los ciudadanos. Como resultado se crean por aparte, el Código Civil y el Código de Comercio con sus leyes complementarias. El Código de Comercio, en su artículo 1º, establece que sus disposiciones son aplicables a los actos de comercio y, en el artículo 2, señala que a falta de disposiciones de este

Código de Comercio, serán aplicables a los actos de comercio las de Derecho Común.

A continuación se muestra la definición de contrato mercantil, sus elementos y sus principales clasificaciones según Ignacio Quevedo:

Los contratos mercantiles son los convenios (acuerdos de voluntades) que producen o transfieren obligaciones y derechos de naturaleza mercantil.

Sus elementos son:

- a) El consentimiento
- b) El objeto
- c) La formalidad.

El consentimiento o aceptación, es el elemento esencial de todo contrato, que se refiere al acuerdo de voluntades. En caso de que se presente error, dolo, violencia física o moral e incapacidad de alguna parte, se tendrá al contrato como viciado; por lo tanto el contrato se anulará.

El objeto, es la obligación y su esencia es la prestación o beneficio, que puede consistir en obligaciones de dar, hacer y no hacer.

El elemento formal, se refiere al contrato que por disposición legal deba constar por escrito y/o hacerse manifestarse en escritura pública.

Referente a lo anterior, cabe resaltar que todo contrato se perfecciona cuando la otra parte acepta la propuesta que ha sido ofrecida. Pasando por tres etapas, que son propuesta, aceptación y perfeccionamiento. Existen contratos en los que es necesario que consten por escrito o que se manifiesten ante escritura pública, por lo tanto la aceptación no es suficiente para su perfeccionamiento.

Los contratos se clasifican en:

- a) Unilaterales y bilaterales
- b) Onerosos y gratuitos
- c) Conmutativos y aleatorios
- d) Reales y consensuales
- e) Formales y solemnes
- f) Principales y accesorios
- g) Instantáneos y de tracto sucesivo

Un contrato unilateral, es el acuerdo de voluntades que genera solamente obligaciones para una parte y derechos para la otra (ejemplo, el depósito bancario de dinero). Por otro lado, el bilateral se define como el acuerdo de voluntades que da nacimiento a derechos y obligaciones para ambas partes (ejemplo, la compra-venta, permuta, arrendamiento).

Otro grupo se refiere a los contratos onerosos y gratuitos. Los primeros, proporcionan beneficios y gravámenes recíprocos (ejemplo, la compra-venta, que es la entrega de una cosa a cambio del pago de un precio pactado, recibiendo dicha cantidad y a cambio entregando de la cosa). Los segundos, asignan beneficios solamente para una de las partes y los gravámenes para la otra (ejemplo, la donación).

Por su parte, los contratos aleatorios se producen cuando los provechos y gravámenes dependen de una condición, término o acontecimiento incierto, de tal manera que no se pueda determinar la cuantía de las prestaciones en forma exacta, sino hasta que se realice la condición a término (ejemplo, contrato de renta vitalicia).

Opuestamente, los contratos conmutativos son ciertos desde la celebración del contrato, pudiendo apreciar inmediatamente el beneficio o la pérdida que este les causa.

Los contratos reales son aquellos que se realizan por la entrega de la cosa (ejemplo, el reparto). En cambio el consensual, en oposición al real, basta con el consentimiento para que se perfeccione, sin necesitar la entrega de la cosa (ejemplo, la compra-venta).

Los formales o solemnes son aquellos donde el consentimiento debe manifestarse por escrito, como un requisito de validez, es decir requieren determinada forma externa por disposición de la ley, sin la cual el consentimiento no tiene eficacia (ejemplo, el contrato de sociedad mercantil). También puede decirse que el contrato formal o solemne es aquel en el que la firma es un elemento esencial del contrato, por lo que si no se da, el contrato no existe (ejemplo, compra-venta de inmuebles).

Cabe mencionar nuevamente a los contratos consensuales, debido a que se contraponen de igual manera a los reales, siendo aquellos que para su validez no requieren que el consentimiento se manifieste por escrito, pudiendo ser verbal, tácito o derivación del lenguaje mímico.

Otra categoría es la de los contratos principales y accesorios. Se entiende como principal al que existe por sí mismo sin necesidad de otro contrato previamente celebrado. Mientras, el accesorio o también llamado de garantía depende de la existencia de uno principal, generalmente para garantizar el cumplimiento de una obligación que se considera principal (ejemplo, el contrato de fianza).

Por otro lado, el contrato instantáneo es el que se cumple en el mismo momento en que se celebra, así el cumplimiento de las obligaciones, (pago de las prestaciones) se lleva en el mismo acto por ambas partes, tratándose de una operación al contado (ejemplo, la compra-venta al contado y permuta).

El de tracto sucesivo es aquel en el que el cumplimiento de las prestaciones se obliga en un período determinado (periódicamente), en el cumplimiento de la

obligación continuada (ejemplo, por un pago periódico se tiene el uso y disfrute de la cosa por un periodo determinado, como en el arrendamiento).

De las anteriores categorías ya descritas brevemente, faltaría añadir las categorías de los contratos nominados e innominados y la de los preparatorios y definitivos. Entendiendo a los contratos nominados o típicos, como los que están instituidos en las leyes, encontrando sus consecuencias en el Código de Comercio o en otros cuerpos legales. Los innominados o atípicos no están instituidos en la ley, las partes los diseñan originalmente para satisfacer sus intereses y necesidades particulares. Estos tienen sus bases en las normas del contrato nominado con mayor similitud. Dicho supuesto aplica con el Contrato de Joint Venture Partnership, que es un contrato innominado ya que no se encuentra instituido en la legislación mexicana, sin embargo encuentra en la asociación en participación una figura asociativa similar.

Por otro lado, el contrato preparatorio es aquel por el cual las partes estipulan que en el futuro celebrarán un contrato, prometiendo celebrar un contrato definitivo.

1.3 Interpretación de los contratos.

La interpretación del contrato ha de preceder lógicamente a la aplicación del Derecho Objetivo, supuesto que éste tiene casi siempre carácter supletorio de la voluntad expresada en el contrato; además de que la forma escrita facilita considerablemente la determinación del contenido del contrato y la interpretación del mismo. La labor del intérprete siempre se ejerce mejor sobre cláusulas escritas que sobre cláusulas verbales, encomendadas a la memoria de las partes o al testimonio de terceros.

“Las reglas generales para la interpretación de los contratos son las siguientes:

1. Que los contratos mercantiles se ejecuten y cumplan de buena fe, según los términos en que fueren hechos y redactados, sin tergiversar con

interpretaciones arbitrarias el sentido recto, propio y usual de las palabras dichas o escritas, ni restringir los efectos que naturalmente se deriven del modo con que los contratantes hubieren explicado su voluntad y contraído sus obligaciones.

2. En los casos en que haya intervenido algún corredor de comercio, “se debe sujetar a lo que resulte de sus libros en el caso de que aparezca divergencia entre los ejemplares del contrato. Se trata de una consecuencia lógica de la fe pública mercantil de que está investido el mediador colegiado.

3. Si en la interpretación se originan dudas que no puedan resolverse aplicando las normas interpretativas legales o los usos de comercio si los hubiera, se debe decidir la cuestión a favor del deudor.”²⁹

En relación al tema en comento, la legislación civil federal estipula lo siguiente:

- Si los términos de un contrato son claros y no dejan duda sobre la intención de los contratantes, se estará al sentido literal de sus cláusulas (Artículo 1851).
- Si las palabras parecieren contrarias a la intención evidente de los contratantes, prevalecerá ésta sobre aquéllas (Artículo 1851).
- Cualquiera que sea la generalidad de los términos de un contrato, no deberán entenderse comprendidos en él cosas distintas y casos diferentes de aquéllos sobre los que los interesados se propusieron contratar (Artículo 1852).
- Si alguna cláusula de los contratos admitiere diversos sentidos, deberá entenderse en el más adecuado para que produzca efecto (Artículo 1853).
- Las cláusulas de los contratos deben interpretarse las unas por las otras, atribuyendo a las dudosas el sentido que resulte del conjunto de todas (Artículo 1854).
- Las palabras que pueden tener distintas acepciones serán entendidas en aquélla que sea más conforme a la naturaleza y objeto del contrato (Artículo 1855)
- El uso o la costumbre del país se tendrán en cuenta para interpretar las ambigüedades de los contratos (Artículo 1856)
- Cuando absolutamente fuere imposible resolver las dudas por las reglas establecidas en los artículos precedentes, si aquéllas recaen sobre

²⁹ Uría, Rodrigo, *ob. cit.*, nota 2, p. 642.

circunstancias accidentales del contrato, y éste fuere gratuito, se resolverán en favor de la menor transmisión de derechos e intereses; si fuere oneroso se resolverá la duda en favor de la mayor reciprocidad de intereses (Artículo 1857).

- Si las dudas de cuya resolución se trata en este artículo recayesen sobre el objeto principal del contrato, de suerte que no pueda venirse en conocimiento de cuál fue la intención o la voluntad de los contratantes, el contrato será nulo (Artículo 1857).
- Los contratos que no estén especialmente reglamentados en este Código, se regirán por las reglas generales de los contratos; por las estipulaciones de las partes, y en lo que fueren omisas, por las disposiciones del contrato con el que tengan más analogía, de los reglamentados en este ordenamiento (Artículo 1858).
- Las disposiciones legales sobre contratos serán aplicables a todos los convenios y a otros actos jurídicos, en lo que no se opongan a la naturaleza de éstos o a disposiciones especiales de la ley sobre los mismos (Artículo 1859).

Para el jurista Sánchez Medal, “las normas para interpretar los contratos se dividen en dos grupos: las normas para investigar la intención común de las partes (1851 y 1852) y las normas para eliminar las dudas y ambigüedades del contrato (1853 a 1856)”.³⁰ Asimismo, este mismo autor, contempla dos clases de interpretación; la subjetiva y la objetiva. La primera sirve para interpretar el contrato desde la voluntad interna o la intención común que las partes han exteriorizado a través de las palabras, de los términos o de las cláusulas que han empleado las aquellas al celebrar el contrato. En cuanto a la segunda interpretación, esta se emplea para eliminar dudas o ambigüedades en las palabras, términos o cláusulas del contrato, y por esa razón se les llama normas de interpretación objetiva o abstracta. Estas las encontramos en la legislación civil federal en los artículos 1853 a 1856.

Asimismo, el Código de Comercio estipula lo siguiente:

Las convenciones ilícitas no producen obligación ni acción, aunque recaigan sobre operaciones de comercio (Artículo 77).

³⁰ Sánchez Medal, Ramón, *De los Contratos Civiles*, 22ª. ed., México, Porrúa, 2007,p.75.

En las convenciones mercantiles cada uno se obliga en la manera y términos que aparezca que quiso obligarse, sin que la validez del acto comercial dependa de la observancia de formalidades o requisitos determinados (Artículo 78).

Se exceptuarán de lo anterior a los contratos que con arreglo a este código u otras leyes deban reducirse a escritura o requieran formas o solemnidades necesarias para su eficacia; los contratos celebrados en país extranjero en que la ley exige escrituras, formas o solemnidades determinadas para su validez, aunque no las exija la ley mexicana. En uno y otro caso, los contratos que no llenen las circunstancias respectivamente requeridas, no producirán obligación ni acción en juicio (Artículo 79).

Los convenios y contratos mercantiles que se celebren por correspondencia, telégrafo, o mediante el uso de medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología, quedarán perfeccionados desde que se reciba la aceptación de la propuesta o las condiciones con que ésta fuere modificada (Artículo 80).

Con las modificaciones y restricciones de este código serán aplicables a los actos mercantiles las disposiciones del derecho civil acerca de la capacidad de los contrayentes y de las excepciones y causas que rescinden o invalidan los contratos (Artículo 81)

Los contratos en que intervengan corredores quedarán perfeccionados cuando los contratantes firmaren la correspondiente minuta de la manera prescrita en el título respectivo (Artículo 82).

Las obligaciones que no tuvieren término prefijado por las partes o por las disposiciones de este código serán exigibles a los diez días después de contraídas, si sólo produjeran acción ordinaria, y al día inmediato si llevaren aparejada ejecución (Artículo 83).

En los contratos mercantiles no se reconocerán términos de gracia o cortesía, y en todos los cómputos de días, meses y años, se entenderán: el día, de veinticuatro horas; los meses, según están designados en el calendario gregoriano, y el año, de trescientos sesenta y cinco días (Artículo 84).

Los efectos de la morosidad en el cumplimiento de las obligaciones mercantiles comenzarán (Artículo 85):

I. En los contratos que tuvieren día señalado para su cumplimiento, por voluntad de las partes o por la ley, al día siguiente de su vencimiento;

II. Y en los que no lo tengan, desde el día en que el acreedor le reclamare al deudor, judicial o extrajudicialmente, ante escribano o testigos

Las obligaciones mercantiles habrán de cumplimentarse en el lugar determinado en el contrato, o, en caso contrario, en aquel que según la naturaleza del negocio o la intención de las partes deba considerarse adecuado al efecto por consentimiento de aquéllas o arbitrio judicial (Artículo 86).

Si en el contrato no se determinaren con toda precisión la especie y calidad de las mercancías que han de entregarse, no podrá exigirse al deudor otra cosa que la entrega de mercancías de especie y calidad medias (Artículo 87).

En el contrato mercantil en que se fijare pena de indemnización contra el que no lo cumpliera, la parte perjudicada podrá exigir el cumplimiento del contrato o la pena prescrita, pero utilizando una de estas dos acciones quedará extinguida la otra (Artículo 88).

En adición a lo anterior, la interpretación es fundamental, porque de ella depende la posterior calificación jurídica y los efectos que el ordenamiento asigna a la manifestación de la voluntad. Consiste en la atribución de significado a un texto. Tratándose de los contratos su interpretación tendrá por objeto una manifestación de voluntad. El contrato es una expresión de voluntad en un texto, que luego de

realizado puede ser interpretado de forma diferente por las partes. El problema se traslada al juez quien tendrá la última palabra.

1.4 El Contrato de Asociación en Participación, Antecedentes y Generalidades.

De una forma breve se mencionarán los antecedentes históricos de la figura de la Asociación en Participación, con el objetivo de ubicar debidamente su origen.

“En Estados antiguos como Babilonia, se presume como probable la existencia de una figura semejante a la Asociación en Participación. Babilonia, Estado que se basaba en los mandatos del Código de Hammurabi, mejor conocido como la Ley del Tali3n, al cual se le atribuyen de manera amplia la regulaci3n de la contrataci3n, el pr3stamo, el arrendamiento, la gesti3n de negocios, la compraventa y la comisi3n mercantil. En sus art3culos del 100 al 107 se manifestaba un contrato de tipo asociativo parecido a la sociedad en comandita, donde solamente se conoc3a un socio en las relaciones externas”³¹.

Asimismo, *“se tiene conocimiento que su origen pudo surgir en el periodo Helen3stico, toda vez que en Grecia existieron numerosas sociedades y asociaciones, todas ellas se organizaban libremente como deseaban los fundadores, gozando de personalidad jur3dica, pero 3sta personalidad no resultaba de una disposici3n legal, sino de la voluntad de los socios y asociados, de manera que 3stos pod3an crear una sociedad o asociaci3n sin personalidad jur3dica”³².*

“En Roma era utilizada la Asociaci3n en Participaci3n, sin que se codificara, por ser de uso habitual de extranjeros y peregrinos, como resultado no fue incluida en el derecho civil romano, al no considerarla digna de pertenecer a su derecho com3n. La caracter3stica principal del comercio en la Edad Media (del siglo V al XV

³¹ Quintana Adriano, Elvia Argelia, *Ciencia del Derecho Mercantil, Teor3a Doctrina e Instituciones*, M3xico, Porr3a, 2002, p.47.

³² 3lvarez Inesa, Rosalba, *La Asociaci3n en Participaci3n en el Derecho Positivo Mexicano*, M3xico, UNAM, 1993. P. 28.

de nuestra era) fue su alcance internacional, debido a ésta situación las relaciones entre los centros comerciales fueron de suma importancia. Su práctica continúa originó que naciera un derecho especial en Europa Occidental para regularlas, “El Jus mercatorum o derecho de los comerciantes”.³³

El derecho mencionado, sirvió de inspiración para crear el Derecho Mercantil de varios países de Europa, como Francia, Italia y España. En esta época, tres fenómenos históricos influyeron en el desarrollo del comercio y consecuentemente en el Derecho Mercantil: La Cruzadas, las Ferias de Occidente y la participación de la iglesia.

La Cruzadas cuya finalidad fue un movimiento de fe para liberar el sepulcro de Jesucristo suscitaron constantes relaciones entre el Occidente y el Oriente del Mediterráneo; era necesario asegurar a los que ejércitos que mandaban hacia el Oriente los medios de subsistencia, personal y militares, por lo que se estableció una corriente comercial entre los cristianos de tierra santa y los de Occidente. Para financiar las Cruzadas y para establecer el comercio se crearon bancos, los que desarrollaron grandes operaciones financieras, que tuvieron ser reglamentadas, surgiendo de esa manera diversas reglas mercantiles.

El impulso que se dio al comercio por las Cruzadas y la inseguridad en el transporte, originó el nacimiento de las Ferias. Estas consistían en la reunión de comerciantes de diversos lugares en una ciudad determinada y en fechas fijadas con anticipación para realizar sus operaciones de comercio.

La Iglesia influyó gradualmente en el desarrollo del Derecho Mercantil a través de la prohibición del préstamo con interés. Esta prohibición tuvo influencia, básicamente porque originó el desenvolvimiento de algunas instituciones. Se descarta a la iglesia del ejercicio de la banca y permite que ésta se desarrolle.

³³ ídem.

Como la Iglesia tuvo que señalar el límite de la prohibición, indicó al mismo tiempo las excepciones a tal prohibición en virtud de que se reconoció que el mercado requería del crédito. Se consideró que los capitales eran susceptibles de producir derechos legítimos si reunían determinadas condiciones. Cuando los capitales están sujetos a un riesgo, el Derecho Canónico admite una remuneración correspondiente a los riesgos corridos. Por eso, la Iglesia fomentó la “commenda”.

“En la Edad Media surge el contrato medieval de la commenda, se presenta como el predecesor de la actual Asociación en Participación, surgiendo como tipo comercial y por otra parte con carácter político social. La commenda surge inicialmente en el comercio marítimo, donde una persona llamada commendator se interesa en los resultados de un viaje que un comerciante llamado tractator que va emprender, entregándole dinero o mercancías que pasan a la propiedad de aquél, quien contrata en nombre propio y dispone de las cosas como si fuesen suyas”.³⁴

En conclusión la commenda surge en el tráfico marítimo de la época medieval, así como en la incursión de las altas clases sociales en el comercio, debido a que las características del contrato permitían disminuir el riesgo, sin que su nombre o la procedencia de los recursos aparecieran en ningún lado, pues el contrato era un simple acuerdo de palabra.

En la actualidad en nuestro país se regula a nivel nacional, cuando adquiere el carácter federal al promulgarse el Código de Comercio vigente el 4 de junio de 1887, expedida por el entonces Presidente Porfirio Díaz y publicada en el Diario Oficial de la Federación del 7 al 13 de octubre de 1889. Dicho código de 1887 trataba muy superficialmente la Asociación en Participación en el capítulo X, artículos 268 al 271, que decían lo siguiente:

³⁴ *Ibidem*.

Artículo 268. Las asociaciones comerciales son de dos especies: las asociaciones momentáneas y las asociaciones en participación.

Artículo 269. La asociación momentánea es la que tiene, por objeto tratar sin razón social una o varias operaciones determinadas de comercio.

Los socios están obligados solidariamente para con los terceros con quienes contratan.

Artículo 270. La asociación en participación es aquella en la cual se interesan dos o más personas en operaciones que tratan en su propio nombre una o varias, siempre que éstas constituyan una sola entidad jurídica.

No hay entre los terceros y los asociados que no contratan, ninguna acción directa.

Artículo 271. Las asociaciones momentáneas y en participación tienen lugar entre los asociados para los objetos, en las formas, con las proporciones de interés y condiciones que ellos estimen convenientes.

En la actualidad surgieron avances legislativos sobre este tema, el 4 de agosto de 1934 se publicó y entró en vigor la Ley General de Sociedades Mercantiles dejando sin efecto lo relacionado con el Código de Comercio, y tratándose más ampliamente este tema, como se verá en más adelante en el cuerpo del trabajo que nos ocupa; la Primera Ley General de Sociedades Mercantiles, agrupó en un solo concepto lo que el Código de Comercio consideraba como asociación momentánea y en participación.

1.4.1 Concepto

En este apartado nos dedicaremos a definir el concepto del Contrato de Asociación en Participación, en materia mercantil y su definición para efectos fiscales.

Asociación. Acción y efecto de asociar o asociarse. Conjunto de los Asociados para un mismo fin y persona jurídica por ellos formada. Figura que consiste en decir de muchos lo que sólo es aplicable a varios o a uno solo.³⁵

Existe asociación cuando varias personas aparecen jurídicamente unidas para un fin común, dentro de este concepto quedan comprendidas las uniones de personas con fines de beneficencia, culturales, ideales, políticos, religiosos, deportivos, económicos, mercantiles o lucrativos.

Derivado de lo anterior, la asociación, es el fenómeno por el cual dos o más personas se encuentran jurídicamente vinculadas por la persecución de un fin común.

El término asociación es vinculado al concepto de Asociación Civil que establece el Código Civil, naturalmente que el término civil es mucho más restringido y unitario en tanto considera que se trata de la reunión de dos o más personas de carácter permanente o no enteramente transitorio para la consecución de un fin común no lucrativo ni preponderantemente económico (artículo 2670 Código Civil Federal).

En el derecho positivo mexicano, existe una asociación mercantil regulada expresamente por la Ley General de Sociedades Mercantiles, la ya mencionada Asociación en Participación. Este tipo de asociación es un contrato, que debe tener la forma escrita, 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

³⁵ Cfr. <http://lema.rae.es/drae/?val=asociaci%C3%B3n>. 24 de enero de 2013.

negociación mercantil o de una o varias operaciones de comercio. Dado que carece de toda personalidad jurídica, no es una persona y, por tanto, carece de los atributos de la personalidad. Así, no goza de un nombre (razón o denominación social) y no está sujeta a registro.

La Asociación Civil es una reunión no transitoria, lo cual no corresponde al concepto de Asociación en Participación, en tanto que esta puede ser convenida para una sola operación de comercio. Por último, la Asociación Civil no persigue fines económicos y muchos menos lucrativos, en cambio, en la Asociación en Participación tanto asociado como asociante tienen un interés de lucro en la convención.

La diferencia radical que existe entre los conceptos de Asociación Civil y Asociación en Participación consiste en que, en la Asociación Civil, el contrato crea una persona colectiva, siendo que la Asociación en Participación, si bien es un contrato, no crea persona alguna y ella misma no ostenta personalidad jurídica.

Tampoco funciona, para efectos de establecer una posible definición de la Asociación en Participación, la descripción que hace el Código Civil del contrato de Sociedad Civil, ya que en este último existe la combinación de esfuerzos y recursos, en la que la colaboración y participación de los socios forma una voluntad colectiva, teniendo los socios una condición de paridad. En cambio en la Asociación en Participación, aun cuando al igual que en la Sociedad Civil, existe un fin común, la participación de asociado y asociante no consiste en la formación de una voluntad colectiva ni en la creación de una persona colectiva, sino que se agota en una mera relación contractual entre las partes.

La Asociación en Participación es un negocio asociativo que, como todos los contratos, surte efectos sólo entre los otorgantes, tiene naturaleza asociativa. El contrato de asociación en participación es el antecedente histórico de la sociedad, con la que no debe confundirse, ya que en la simple asociación en ningún

momento nace una persona jurídica distinta de los asociados. A esta figura se le han atribuido nombres como contrato de participación y contrato de cuentas en participación.

La Ley General de Sociedades Mercantiles lo tipifica bajo el nombre de Asociación en Participación en su artículo 252 el cual a la letra señala: 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.

Para Barrera Graf la asociación en participación es 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 negocios mercantiles.

En relación con el concepto de Asociación en Participación, se ha emitido la siguiente jurisprudencia:

ASOCIACION EN PARTICIPACION. CONTRATO DE. *La asociación en participación es un contrato celebrado entre dos o más individuos o entidades por tiempo determinado o indeterminado, para llevar a cabo uno o varios negocios a nombre propio del socio gerente, que hace suyos los aportes de los participantes, a quienes tiene obligación de rendir cuentas de su derecho de crédito, y entregarles lo que les corresponda; y los terceros que contratan con este socio, no tienen ninguna acción jurídica en contra de los participantes.*³⁶

El origen de la Asociación en Participación se encuentra en el contrato medieval de commenda, de compleja y rica evolución. Actualmente la asociación en participación se encuentra regulada por la mayor parte de los códigos de comercio conservando rasgos que permiten incluirla dentro del concepto genérico de sociedad como su tipo simple y menos formal.

³⁶ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Apéndice de 1995, Quinta Época, t. IV, p.84.

La Asociación en Participación se puede clasificar respecto de sus características bajo dos sistemas, ya como una sociedad momentánea o como una sociedad oculta. Sociedad momentánea, es decir, sociedad constituida para la celebración de un solo acto jurídico o de un número determinado de actos jurídicos, realizados los cuales, desaparece la asociación que al efecto se constituyó. Sociedad oculta, es decir, constituida para un número indeterminado de actos comerciales; pero que no se revela como tal sociedad a los terceros; que permanece como un simple pacto válido entre los socios, inaplicable frente a terceros, por que se supone que ellos no lo conocen. La Asociación en Participación no tiene personalidad jurídica ni razón social o denominación.

El Código de Comercio de 1889 recogió las dos tendencias, en el se regulaban bajo el nombre de asociación comercial, tanto la asociación momentánea como la sociedad oculta. La Ley General de Sociedades Mercantiles ha completado la evolución que inició el Código de Comercio, y no sólo ha recogido las dos tendencias doctrinales señaladas anteriormente, sino que ha fusionado en un solo tipo los diversos adoptados por el Código de Comercio.

Una vez precisado así el concepto de Asociación en Participación, surge el problema de si puede o no considerarse como una verdadera sociedad. Al respecto las opiniones de los tratadistas se encuentran divididas pues para unos la asociación en participación, es una clase particular de las sociedades; para otros es un contrato afín a la sociedad mercantil pero que se distingue esencialmente de ella.

Respecto de lo vertido en el párrafo anterior, consideramos que la segunda interpretación es la correcta, es decir, la Asociación en Participación queda comprendida como un contrato con caracteres que lo diferencian de las sociedades.

El autor Cervantes Ahumada Raúl, señala: “La Asociación en Participación puede ser singular, o sea de un solo negocio, y plural, o sea de varios negocios. La asociación plural podrá ser parcial, cuando sea de algunos negocios de la empresa del asociante, o total, cuando los comprenda todos, o sea cuando el asociante comparta con el asociado la empresa en su totalidad”³⁷.

El carácter esencial de la sociedad es la existencia de un fin común, este carácter existe normalmente en la Asociación en Participación y consiste en la realización del negocio o negocios para los cuales se constituye.

Sin embargo, nuestra Ley actual no resuelve, sino de manera implícita si la Asociación en Participación es o no una sociedad mercantil pues el artículo 1° de la Ley General de Sociedades Mercantiles hace una enumeración de las sociedades mercantiles, entre las cuales no figura la Asociación en Participación, de aquí puede concluirse que no constituye una sociedad. En cambio, el hecho de que esta figura se regule en la Ley General de Sociedades Mercantiles muestra que no es éste, de forma absoluta el criterio del legislador.

Del análisis de la figura de asociación en participación diremos lo siguiente:

- Se trata de un contrato, con base en el artículo 252 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, y se desprende del artículo 1793 del Código Civil en cuanto que en virtud de él se producen o transfieren obligaciones y derechos.
- Es un contrato bilateral puesto que una persona llamada asociante, concede a otra u otras, que se denominan asociados, que le aporten bienes o servicios, una participación en utilidades y pérdidas. Hay pues dos partes obligadas recíprocamente.

³⁷ Cervantes Ahumada, Raúl, *op. cit.*, p. 625.

- Es principal porque existe por sí mismo y no requiere de otro contrato jurídico para su existencia.
- Se considera de naturaleza consensual pues la Asociación en Participación no es un contrato real dado que se perfecciona con el mero consentimiento, sin requerirse la entrega de la cosa, y desde entonces (desde que existe acuerdo de voluntades entre asociante y asociado) obliga no sólo al cumplimiento de lo expresamente pactado, sino también a las consecuencias que según su naturaleza son conformes a la buena fe. Al uso o a la ley; esto en términos de lo dispuesto por el artículo 1796 del Código Civil.
- Es formal, en cuanto debe de asentarse por escrito, y las aportaciones de bienes inmuebles así lo obligan para que surta efectos frente a terceros. Su formalidad se ciñe exclusivamente a su realización por escrito:

ASOCIACION EN PARTICIPACION, PRUEBA DE LA EXISTENCIA DEL CONTRATO DE. *La Ley de Sociedades Mercantiles dispone en el artículo 254, que el contrato de asociación en participación debe constar por escrito y que no estará sujeto a registro; pero relacionando ese precepto con el artículo 78 del Código de Comercio, tiene forzosamente que llegarse a la conclusión de que esa formalidad no es un elemento "ad solemnitatem", sino solamente "ad probationem" y, consecuentemente, que la existencia del contrato puede demostrarse por cualquier medio de prueba que ponga de manifiesto la intención de las partes para celebrarlo, así como que para la apreciación de dichos medios probatorios, debe estarse a la preeminencia de la voluntad interna, sobre la voluntad declarada.³⁸*

- Es traslativo de dominio al menos frente a los terceros, salvo que, si se trata de bienes cuya transmisión deba inscribirse en el Registro Público de la Propiedad una cláusula de reserva de dominio, o bien, que de los bienes y derechos aportados sólo se transmita su uso o goce.
- Oneroso, porque se establecen provechos y gravámenes recíprocos. Para el asociante la aportación que recibe del asociado y para éste, la participación en

³⁸ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Sexta Época, t. II, p.46.*

utilidades y pérdidas. No es gratuito porque el provecho no es solamente para una de las partes.

- Es de carácter aleatorio en cuanto a que las partes del contrato de la asociación en participación, al celebrarlo no pueden apreciar inmediatamente el beneficio o la pérdida que les cause éste.
- Es Típico, en virtud que bajo esa denominación la vigente Ley General de Sociedades Mercantiles así lo reconoce y da sus bases para formular sus cláusulas.
- Es de tracto sucesivo o instantáneo, ello depende del número y naturaleza de las operaciones comerciales que se efectúen, atendiendo al precio, novedad y otras condiciones del objeto ofertado.
- Es de naturaleza mercantil según lo señala el mencionado artículo 252 de la Ley General de Sociedades Mercantiles por referirse a una empresa o negociación mercantil, o a una o varias operaciones de comercio.

1.4.2 Naturaleza jurídica

La Asociación en Participación es una figura que contempla la Ley General de Sociedades Mercantiles representada por un contrato y sujetas a reglas establecidas por las sociedades en nombre colectivo, en cuanto no pugnen con las disposiciones que regulan al contrato. Asimismo, los actos o actividades que realicen al amparo de un contrato de Asociación en Participación serán de naturaleza mercantil, ya que así se establece también en el Código de Comercio en el artículo 3°:

Artículo 3. Se reputan en derecho comerciantes:

I. Las personas que teniendo capacidad legal para ejercer el comercio, hacen de él su ocupación ordinaria;

II. Las sociedades constituidas con arreglo a las leyes mercantiles;

III. Las sociedades extranjeras o las agencias y sucursales de éstas, que dentro del territorio nacional ejerzan actos de comercio.

Asimismo, la Suprema Corte de justicia de la Nación se ha pronunciado respecto a este tema:

ASOCIACIONES EN PARTICIPACION, NATURALEZA DE LAS. *Para nuestra Ley General de Sociedades Mercantiles, la asociación en participación es, en el fondo, una verdadera sociedad en nombre colectivo, sólo que es una sociedad oculta, ignorada de terceros, intrascendente para el público; su vida se desarrolla dentro del ámbito de las relaciones internas de los socios, que reciben el nombre de asociados, y es inoperante con relación a los terceros, los que sólo conocen a la persona física con quien contratan. De ahí que no tengan tales asociaciones, personalidad jurídica, ni lleven un nombre como razón social o denominación, ni tengan que constituirse en escritura pública; y el documento en que se consigna su existencia, que bien puede consistir en una simple misiva, no está sujeto a registro; pero su vida interior es como la de las sociedades en nombre colectivo, y por eso funcionan, se disuelven y liquidan, a falta de estipulaciones especiales, por las reglas establecidas para la sociedad de tipo colectivo, en cuanto no pugnen con los preceptos que disciplinan dichas asociaciones, según acertadamente lo previene el artículo 259 de la Ley General de Sociedades Mercantiles. De lo anterior se desprende que la norma contenida en el artículo 31 de la ley citada, que prohíbe a los miembros de una sociedad en nombre colectivo, ceder sus derechos sin el consentimiento de todos los demás, salvo que el contrato social dispusiera lo contrario, debe aplicarse también a los miembros de las asociaciones en participación, y por lo mismo, estimarse nula la transmisión que de sus derechos haga uno de los asociados, sin el consentimiento de los demás.*³⁹

En virtud del criterio emitido por la Suprema Corte, consideramos que se da una mala interpretación de la naturaleza jurídica de la Asociación en Participación, toda vez que a nuestro juicio, es un contrato mercantil pues tiene notables diferencias en su constitución y funcionamiento en la vida jurídica con las

³⁹ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Quinta Época, t. LXVIII, p. 2155.*

sociedades mercantiles. Por tal motivo, la naturaleza mercantil, sin lugar a dudas, nace de las operaciones comerciales o actos de comercio que realizan mediante este tipo de contrato.

1.4.3 Características y formalidades

No es suficiente que el contrato tenga un consentimiento verbal, como exigencia de validez y requisito de existencia debe constar por escrito sin estar sujeto a registro en el Registro Público de Comercio. Debido a que no se tiene un acta constitutiva, todo lo estipulado en el contrato, será de gran importancia. Por lo que autores como Graf y Díaz Bravo recomiendan que sea suficientemente amplio, de tal forma que establezca claramente los derechos u obligaciones de sus integrantes; condiciones de gran importancia por las consecuencias fiscales, laborales y en las demás ramas del derecho.

Un criterio jurisprudencial acerca del carácter oculto de la asociación en participación menciona que se trata de una sociedad oculta, cuya asociación se constituye por un indeterminado número de actos comerciales, válido entre los socios únicamente y que no se revela como tal frente a terceros; en la que sus características son las siguientes:

- No tiene personalidad jurídica
- No tiene patrimonio
- No tiene razón social
- No tiene domicilio
- No tiene nacionalidad
- No requiere inscripción en el Registro Público de Comercio
- No requiere permiso de la Secretaría de Relaciones Exteriores

Se entiende que el asociado no figura, ni tiene relación o responsabilidad alguna frente a los terceros que contratarán con el asociante. Si los terceros llegaran a conocer la existencia de la Asociación en Participación, su naturaleza y el carácter del negocio oculto prevalecería (si el asociante obra en nombre propio, sin usar

nombre ni razón social, admitiendo o reconociendo la existencia de la Asociación en Participación, ello no afectaría su carácter oculto).

La exigencia del artículo 256 de la Ley General de Sociedades Mercantiles de obrar en nombre propio, implica para el asociante obrar por cuenta propia como dueño del negocio, pero también que obre por cuenta del asociado, respetando los derechos estipulados en el contrato.

1.4.4 Derechos y obligaciones de las partes

En general los derechos del asociado son:

- Derecho al reembolso.
- Derecho a conservar la propiedad de los bienes aportados.
- Derecho a los daños y perjuicios a su favor, en caso de incumplimiento del asociante.
- Derecho de exigir que la aportación sea utilizada para los fines de la asociación
- Derecho de participar en las utilidades o pérdidas, siendo un elemento esencial que se debe fijar en el contrato (Artículo 255 de la LGSM). Si el contrato no menciona nada referente a lo anterior, se aplican las reglas del artículo 16 Ley General de Sociedades Mercantiles, además respecto de las pérdidas se fija un límite en donde no podrán ser superiores al monto de su aportación (Artículo 258 de la LGSM).
- Derecho a examinar el estado de la administración y de la contabilidad y papeles de la asociación haciendo las reclamaciones que le sean convenientes.
- Derecho de nombrar un interventor que vigile los actos que el asociante celebre en relación con las aportaciones.

Algo muy importante a señalar es que si se aporta un bien inmueble, no por el hecho de que se ceda la propiedad para efectos del contrato, será propiedad del asociante, pues se tendría que asistir al Registro Público de la Propiedad.

Las obligaciones del asociante están correlacionadas con los derechos del asociado (vínculos recíprocos entre las partes), las cuales son:

- Actuar en nombre propio, respetando el derecho de carácter oculto que goza su contraparte.
- En consecuencia de que el asociante es el administrador de la Asociación en Participación, debe de actuar en interés común, rindiendo cuentas al asociado.
- Asumir las responsabilidades en el desarrollo de la actividad objeto de la Asociación en Participación.
- Hacer partícipe al asociado de las utilidades y de las pérdidas.
- Salvo disposición contraria en el contrato, reembolsar o reintegrar al asociado los bienes o derechos que aporte, según la naturaleza y el alcance de la aportación hecha.
- Permitir al interventor designado por el asociado, el examen de los actos de administración, de los papeles, libros y documentos de contabilidad que lleva el asociante.
- Está obligado a dar a la cosa o al bien aportado, el destino adecuado, de tal manera que la operación se ejecute y se cumpla debidamente, sin modificar su finalidad, salvo que se obtenga el consentimiento del asociado.

1.4.5 Disolución y liquidación.

La Ley General de Sociedades Mercantiles en su artículo 259 establece que a falta de estipulaciones especiales en el mismo contrato, las Asociaciones en Participación funcionan, se disuelven y liquidan según las reglas establecidas para las Sociedades en Nombre Colectivo, en cuanto no pugnen con las disposiciones del Capítulo XIII de la Citada Ley. Debido a su carácter oculto, la Asociación en Participación estrictamente, no funciona, ni puede funcionar como una sociedad, ya que no es un contrato de sociedad, ni hay una persona moral distinta, ni aportación para la Asociación en Participación formando un patrimonio propio separado de los socios.

Entonces, habrá reglas de liquidación de sociedades, que no aplican a la Asociación en Participación, debido a que es una asociación más simple.

Por lo tanto, no es necesario el nombramiento de un liquidador, debido a que no se forma un patrimonio común para realizar. Se puede decir que es, simplemente una rendición de cuentas por parte del asociante.

En virtud de lo anterior, la Asociación en Participación se disuelve de la siguiente manera:

- Por expiración del término fijado en el contrato.
- Por la realización del negocio mercantil.
- Por imposibilidad de seguir realizando el negocio mercantil.
- Por acuerdo de los asociados tomado de conformidad con el contrato y con la Ley.
- Por muerte, incapacidad, exclusión o retiro de uno de los socios.

En caso de la muerte de un asociado, la Asociación en Participación solamente podrá continuar con los herederos, cuando estos manifiesten su consentimiento. La liquidación se practicará con arreglo a las estipulaciones relativas del contrato o a la resolución que tomen los asociados al acordarse o reconocerse la disolución.

Por su parte el artículo 258 de la Ley General de Sociedades Mercantiles establece que salvo pacto en contrario, en el contrato se observará lo dispuesto en el artículo 16 de ésta.

Artículo 258. Salvo pacto en contrario, para la distribución de las utilidades y de las pérdidas se observará lo dispuesto en el artículo 16. Las pérdidas que correspondan a los asociados no podrán ser superiores al valor de su aportación.

Artículo 16. En el reparto de las ganancias o pérdidas se observarán, salvo pacto en contrario, las reglas siguientes:

- I. La distribución de las ganancias o pérdidas entre los socios capitalistas se hará proporcionalmente a sus aportaciones;
- II. Al socio industrial corresponderá la mitad de las ganancias, y si fuesen varios, esta mitad se dividirá entre ellos, por igual; y
- III. El socio o socios industriales no reportarán las pérdidas.

1.4.6 Disposiciones de la Ley General de Sociedades Mercantiles y Código de Comercio.

La Ley General de Sociedades Mercantiles en sus artículos 252 hasta el 259 se encuentra regulado el concepto del contrato de asociación en participación y la relación entre las partes integrantes del contrato.

El artículo 259 de la citada ley, señala que las asociaciones en participación funcionan, se disuelven y liquidan, a falta de estipulaciones especiales, por las reglas establecidas para las sociedades en nombre colectivo. Estas se encuentran en los artículos 25 al 50, en cuanto no pugnen con las disposiciones que regulan la asociación en participación.

Las normas jurídicas que regulan a la Asociación en Participación en el Código de Comercio se encuentran en el artículo 75 señalando qué se entiende como actos de comercio. Asimismo del artículo 77 al 88 se regula lo concerniente a los derechos y obligaciones en los contratos mercantiles:

Las convenciones ilícitas no producen obligación ni acción, aunque recaigan sobre operaciones de comercio. (Artículo 77)

En las convenciones mercantiles cada uno se obliga en la manera y términos que aparezca que quiso obligarse, sin que la validez del acto comercial dependa de la observancia de formalidades o requisitos determinados. (Artículo 78)

Se exceptuarán de lo dispuesto en el artículo que precede, cuando los contratos que con arreglo a este Código ú otras leyes, deban reducirse a escritura o

requieran formas o solemnidades necesarias para su eficacia, y los contratos celebrados en país extranjero en que la ley exige escrituras, formas o solemnidades determinadas para su validez, aunque no las exija la ley mexicana. En uno y otro caso, los contratos que no llenen las circunstancias respectivamente requeridas, no producirán obligación ni acción en juicio. (Artículo 79)

Los convenios y contratos mercantiles que se celebren por correspondencia, telégrafo, o mediante el uso de medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología, quedarán perfeccionados desde que se reciba la aceptación de la propuesta o las condiciones con que ésta fuere modificada. (Artículo 80)

Con las modificaciones y restricciones de este Código, serán aplicables a los actos mercantiles las disposiciones del derecho civil acerca de la capacidad de los contrayentes, y de las excepciones y causas que rescinden o invalidan los contratos. (Artículo 81)

Los contratos en que intervengan corredores quedarán perfeccionados cuando los contratantes firmaren la correspondiente minuta, de la manera prescrita en el título respectivo. (Artículo 82)

Las obligaciones que no tuvieren término prefijado por las partes ó por las disposiciones de este Código, serán exigibles a los diez días después de contraídas, si sólo produjeren acción ordinaria, y al día inmediato si llevaren aparejada ejecución. (Artículo 83)

En los contratos mercantiles no se reconocerán términos de gracia ó cortesía, y en todos los cómputos de días, meses y años, se entenderán: el día de veinticuatro horas; los meses, según están designados en el calendario gregoriano; y el año, de trescientos sesenta y cinco días. (Artículo 84)

Los efectos de la morosidad en el cumplimiento de las obligaciones mercantiles comenzarán de la manera siguiente: En los contratos que tuvieren día señalado para su cumplimiento por voluntad de las partes o por la ley, al día siguiente de

su vencimiento; y en los que lo tengan, desde el día en que el acreedor le reclamare al deudor, judicial o extrajudicialmente ante escribano o testigos. (Artículo 85)

Las obligaciones mercantiles habrán de cumplirse en el lugar determinado en el contrato, o en caso contrario en aquel que, según la naturaleza del negocio o la intención de las partes, deba considerarse adecuado al efecto por consentimiento de aquellas o arbitrio judicial. (Artículo 86)

Si en el contrato no se determinaren con toda precisión la especie y calidad de las mercancías que han de entregarse, no podrá exigirse al deudor otra cosa que la entrega de mercancías de especie y calidad medias. (Artículo 87)

En el contrato mercantil en que se fijare pena de indemnización contra el que no lo cumpliera, la parte perjudicada podrá exigir el cumplimiento del contrato o la pena prescrita; pero utilizando una de estas dos acciones, quedará extinguida la otra. (Artículo 88)

CAPITULO II

UNIDADES ECONOMICAS PARA EFECTOS FISCALES

Un Grupo de Sociedades no conforma una entidad con personalidad jurídica, sino una de tipo económico que tiene una estructura jurídica detrás, el concepto más cercano que se encuentra es el de "Universalidad de hecho" definido como: *"Conjunto que integran diversas cosas o bienes, pero que son factibles de dividir o evaluar por partes".*⁴⁰ El derecho reconoce la existencia del fenómeno en diversas circunstancias, cada vez más frecuentes, sin que haya, no obstante, una regulación precisa.

2.1 Potestad Tributaria.

Es menester de toda Nación el allegarse de los recursos necesarios para ejercer el gasto público, cuya asignación a las áreas estratégicas de gobierno le permite obtener un bienestar social que inminentemente se verá reflejado en un desarrollo social, político y económico.

La potestad tributaria la podemos definir como la facultad soberana, del Estado de imponer a los particulares la obligación de contribuir a los gastos públicos.

*"La política tributaria es ejercida por el Estado, es el ejercicio del poder de imposición, el cual se identifica con la soberanía y es representativa del nivel de desarrollo de una sociedad, al proveer de los fondos necesarios para su progreso, motivando la eficacia del sistema jurídico".*⁴¹

Para Raúl Rodríguez Lobato la potestad tributaria del Estado es: *"El poder jurídico del Estado para establecer las contribuciones forzadas, recaudarlas y destinarlas a expensar los gastos públicos. Entendiendo por contribuciones forzadas o*

⁴⁰ Palomar de Miguel, Juan, *Diccionario para juristas*, México, mayo, Ediciones S. de R.L., 1981, p.1374.

⁴¹ García Bueno, Marco César, *"Principios tributarios constitucionalizados. El principio de capacidad contributiva"* en Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús (coord.) *Manual de Derecho Tributario*, 2ª.ed., México, Porrúa, 2008, p. 41.

*exacciones aquellas que fija la ley de manera unilateral y obligatoria a cargo de los particulares que se adecuen a la hipótesis normativa prevista en la propia ley, también denominados tributos*⁴². Este mismo autor, determina al poder tributario:

Es exclusivo del Estado y éste lo ejerce en primer lugar , a través del Poder Legislativo, pues en observancia del principio de legalidad este poder expide las leyes que establecen los tributos y que deben contener los elementos esenciales de los mismos, en segundo lugar, a través del Poder Ejecutivo, pues éste debe aplicar la ley tributaria y proveer a la esfera administrativa para su cumplimiento y en ocasiones, cuando esta facultado por la ley, debe dirimir las controversias entre la Administración y el gobernado que surgen con motivo de la aplicación de la ley impositiva; y finalmente a través del Poder Judicial, cuando éste dirime las controversias entre la Administración y el Gobernado o entre el Poder Legislativo y el gobernado sobre la legalidad o la constitucionalidad de la actuación de dichos poderes, es decir, el Administrativo o Ejecutivo y el Legislativo.

De acuerdo con la definición que nos da Rodríguez Lobato que consideramos muy amplia, la potestad tributaria del Estado es ejercida por los tres poderes: legislativo, ejecutivo y judicial, es decir, abarca desde el establecimiento de los tributos, la aplicación de la ley por parte de la Administración Pública en el momento de la recaudación y respecto del poder judicial al dirimir las controversias que se suscitan por inconstitucionalidad de leyes, o inconstitucionalidad e ilegalidad de actos de autoridad. También vemos en esta definición dos momentos de la actividad financiera del Estado: recaudación, administración y erogación o aplicación al gasto público.

En virtud de lo anterior, consideramos a la potestad tributaria del Estado como el poder que tiene el Estado para imponer contribuciones de manera unilateral y obligatoria, siguiendo para estos los lineamientos constitucionales que para ello fija la Constitución como el que estas contribuciones estén establecidas en ley.

⁴² Rodríguez Lobato, Raúl, *op.cit.*, p. 26.

2.2 Principios Constitucionales Tributarios.

La potestad tributaria se encuentra sujeta a límites, con la finalidad que las contribuciones impuestas a los particulares por el Estado en ejercicio del poder tributario sean justas. Por lo cual estas limitaciones se encuentran establecidas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y se conocen como derechos humanos.

El texto de la fracción IV del artículo 31 de la constitución, establece lo siguiente:

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

En dicha disposición constitucional podemos identificar los principios o derechos humanos de legalidad, proporcionalidad y equidad.

Asimismo, el doctor Rafael Bielsa, señala que “*el Derecho Fiscal se integra por un conjunto de normas jurídicas y principios de Derecho Público que regulan la actividad del Estado como Fisco; entendiendo por este último al órgano estatal encargado de la determinación, recaudación y administración de los ingresos tributarios*”.⁴³

Derivado de lo anterior, podemos señalar los siguientes principios:

Principio de Proporcionalidad, Serra Rojas define “*proporción como la disposición, conformidad o correspondencia debida de las partes de una cosa con el todo*”.⁴⁴

⁴³ Cfr. Bielsa, Rafael, *Compendio de Derecho Público*, Constitucional, Administrativo y Fiscal, Argentina, Depalma Ediciones, 1952, p.115.

⁴⁴ Serra Rojas, Andrés, *Derecho Administrativo*, 6ª ed., México, Porrúa S.A., 1974, p. 78.

La proporcionalidad es la correcta disposición entre las cuotas, tasas o tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad contributiva de los sujetos pasivos por ellas gravados, cabe señalar que el principio de proporcionalidad significa que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectivas capacidad contributiva, aportando a la Hacienda Pública una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, pero nunca una cantidad tal que su contribución represente prácticamente el total de los ingresos netos que hayan percibido, pues en este último caso se estaría utilizando a los tributos como un medio para que el estado confisque los bienes de sus ciudadanos.

El Principio de Proporcionalidad aparece vinculado con la capacidad contributiva de los contribuyentes, la que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas para que en cada caso el impacto patrimonial sea distinto no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, la que debe corresponder a su vez, a los ingresos obtenidos.

Estructura del Principio de Proporcionalidad dentro en el Derecho Fiscal atendiendo los siguientes elementos:

La capacidad contributiva de los ciudadanos, a fin de que cada uno de ellos contribuya cualitativamente en función a dicha capacidad.

Una parte justa y adecuada de los ingresos, utilidades o rendimientos percibidos por cada causante como factor determinante para fijar la base gravable.

Las fuentes de riqueza disponible y existente en el País, entre las cuales deben ser distribuidas en forma equilibrada todas las cargas tributarias, con el objeto de que no sean sólo una o dos de ellas las que la soporten en su totalidad.

El pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió los siguientes criterios:

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES.-

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.⁴⁵

⁴⁵ Tesis P. /J. 10/2003, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVII, mayo de 2003, p.144.

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL. *El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.⁴⁶*

⁴⁶ Tesis 275, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Séptima Época, Apéndice 1917-1995, Tomo I, Primera Parte, p. 276.

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. EL LEGISLADOR CUENTA CON UN MARGEN AMPLIO DE CONFIGURACIÓN, AL DEFINIR LAS TASAS Y TARIFAS.

La jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reconocido que los gobernados deben concurrir al sostenimiento de las cargas públicas en función de sus respectivas capacidades, de lo cual se sigue que quienes más aptitud o capacidad reportan, deben contribuir de forma diferenciada y, específicamente, en mayor medida. No obstante, los principios constitucionales de la materia tributaria no permiten asumir que exista un sistema de tasas o tarifas justas per se. Lo anterior, porque la determinación de la justicia en la tributación debe considerar los siguientes elementos: a) que la determinación de la tasa máxima forma parte del ámbito amplio de configuración política que el Tribunal Constitucional debe reconocer al legislador tributario; b) que dicha determinación puede ser tomada considerando al sistema tributario en lo general, de tal manera que la tasa o tarifa máxima del impuesto sobre la renta puede obedecer a la definición de la tasa aplicable en otros gravámenes; c) que el fenómeno financiero público no se agota en la propia recaudación, sino que su análisis puede abarcar también el aspecto relativo a la forma en que se distribuye el gasto público; y, finalmente, d) que el "sacrificio" que la tributación puede significar en cada caso es un elemento eminentemente subjetivo, con base en el cual podrían llegar a desprenderse postulados generales, mas no estructuras técnicas ni parámetros de medición que pretendan ser objetivos y aplicables en la práctica. En tal virtud, se concluye que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no otorga elementos definitivos que permitan a este Alto Tribunal emitir un pronunciamiento definitivo sobre la suficiencia o corrección del tipo tributario al que deba ajustarse el gravamen. Por ello, el juicio relativo a la proporcionalidad del gravamen debe limitarse a verificar si la tributación se ajusta a la capacidad contributiva de los gobernados, conforme a una banda -cuya apreciación y medida corresponde al propio legislador-, en la que el parámetro más bajo, en el cual no debe penetrar la tributación, es el mínimo existencial o mínimo vital que permite la subsistencia del causante como agente titular de derechos y obligaciones en un Estado social y democrático de Derecho; mientras que el parámetro máximo lo constituye la no confiscatoriedad del gravamen, de tal suerte que no se agote el patrimonio del causante o la fuente de la que deriva la obligación tributaria. Esta deferencia al legislador para

la delimitación de los elementos integrantes de la tabla que contiene la tarifa, obedece a la intención de otorgar plena vigencia al principio democrático, dado que las circunstancias que se han descrito reflejan la dificultad para lograr consensos en torno a quiénes deben recibir el mismo trato frente a la ley, y quiénes son lo suficientemente distintos para pagar mayores impuestos o recibir más beneficios. A juicio de este Alto Tribunal, son los procesos democráticos los competentes para establecer tales distinciones.⁴⁷

En virtud de los criterios de la Corte Suprema mexicana, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida que tenga que pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que tenga una menor proporción.

Principio de Equidad, conforme a su acepción aristotélica la equidad significa la aplicación de la justicia a casos concretos, el cual se obtiene tratando igual a los iguales y en forma desigual a los que no se encuentren en igualdad de circunstancias.

Margáin Manautou señala que un *“tributo será equitativo cuando su impacto económico sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación”*.⁴⁸

Arrija Vizcaíno concluye que *“el Principio de Equidad está constituido por la igualdad, que las leyes tributarias deben otorgar el mismo tratamiento a todos los sujetos pasivos que se encuentren colocados en idéntica situación, sin llevar acabo discriminaciones indebidas y, contrarias a toda noción de justicia, este principio va significar que, la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones, deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a la hipótesis de causación, de ingresos*

⁴⁷ Tesis 1a. /J. 77/2011, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXIV, agosto de 2011, p.118.

⁴⁸ Margáin Manautou, Emilio, *La Constitución y algunos aspectos del Derecho Tributario Mexicano*, México, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 1967, p. 109.

*gravables, deducciones permitidas, plazos de pago; debiendo variar únicamente las tarifas progresivas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente*⁴⁹. En esencia la equidad atiende a la igualdad en la regulación de todos los elementos integrantes del tributo o contribución, con excepción de tasas, cuotas o tarifas.

Este principio implica que los gobernados, en tanto están sujetos a cualquier impuesto y se encuentran en iguales condiciones para efectos tributarios, han de recibir el mismo trato, en lo que se refiere al impuesto respectivo; y que, de esta definición deriva su contrapartida, es decir, la desigualdad en el trato tributario de las personas que se ubiquen en condiciones tributarias desiguales.

Lo anterior, derivado de que todo impuesto debe definir su hecho imponible tomando como fundamento un determinado tipo de realidad económica (renta, patrimonio o consumo) que se grava en cuanto son índices claros de que exista capacidad o aptitud de contribuir, por parte de quien se encuentra en esa realidad o situación específica.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido el siguiente criterio atinente a los elementos que implican el principio en estudio:

EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS. *El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una*

⁴⁹ Arrijo Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 19ª.ed., México, Themis S.A de C.V., 2007, p. 259.

violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.⁵⁰

Podemos decir que la equidad mira fundamentalmente a la generalidad de la obligación. Así que cuando la ley no es general, ya por ello es inequitativa.

Derivado de lo anterior, el Poder Judicial de la Federación se ha pronunciado al respecto:

EQUIDAD TRIBUTARIA. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL. Los criterios generales para determinar si el legislador respeta el principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consisten en que: 1) exista una diferencia de trato entre individuos o grupos que se encuentren en una situación comparable (no necesariamente idéntica, sino solamente análoga); 2) de existir esa situación comparable, la precisión legislativa obedezca a una finalidad legítima (objetiva y constitucionalmente válida); 3) de reunirse ambos requisitos, la distinción constituya un medio apto y adecuado para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar, es decir, que exista una relación de instrumentalidad entre la medida clasificatoria y el fin pretendido; y, 4) de actualizarse esas tres condiciones, se requiere, además, que la configuración legal de la norma no dé

⁵⁰ Tesis P./J. 41/97, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. V, junio de 1997, p.43.

*lugar a una afectación desproporcionada o desmedida de los bienes y derechos constitucionalmente protegidos. Por ende, el examen de constitucionalidad de una ley bajo el principio de equidad tributaria precisa de la valoración de determinadas condiciones, de manera escalonada, generando que el incumplimiento de cualquiera de éstas sea suficiente para estimar que existe una violación al indicado principio constitucional, haciendo innecesario el estudio de las demás.*⁵¹

En virtud de lo anterior, concluimos que este principio implica que los gobernados, en tanto están sujetos a cualquier impuesto y se encuentran en iguales condiciones para efectos tributarios, han de recibir el mismo trato, en lo que se refiere al impuesto respectivo; y que, de esta definición deriva su contrapartida, es decir, la desigualdad en el trato tributario de las personas que se ubiquen en condiciones tributarias desiguales.

Principio de Legalidad, Para resaltar la importancia que tiene este principio en nuestro sistema normativo se expresará que la legalidad es un valor superior, más allá de ideologías o posturas políticas. Sin un profundo respeto a la ley en todas sus formas y acepciones, ninguna sociedad puede avanzar, porque ninguno de sus miembros tiene certidumbre respecto a lo que los otros, incluyendo el gobierno van a hacer.

Como se puede apreciar el principio de legalidad va de la mano con el principio de certidumbre o certeza jurídica, ya que con un respeto a la ley los gobernados pueden tener más certidumbre de que las autoridades actuaran en base a ella, y no por medio de actos arbitrarios, soslayándose del sentido de la ley.

Conforme a lo anterior se observa que el principio de legalidad en nuestro sistema jurídico tiene dos enfoques, uno en cuanto al requisito que ya fue comentado de que la contribución sólo puede ser establecida mediante ley, contenido en el

⁵¹ Tesis 2a. /J. 31/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXV, marzo de 2007, p.334.

artículo 31, fracción IV de nuestra ley suprema y “*puede anunciarse mediante el aforismo, adoptado por analogía de derecho penal, nullum tributum sine lege*”.⁵² El otro enfoque se observa al aplicarse la ley por parte de las autoridades, por medio del cual todo acto de molestia, o cualquiera que sea la naturaleza del mismo debe estar fundado y motivado, tal y como se establece en el artículo 16 Constitucional.

En relación a la acepción de fundamentación, es hacer referencia a los preceptos legales en los que esta establecido el hecho imponible y, la motivación es la exposición de los hechos que cumplen las características necesarias, y por las que a consideración de la autoridad se encuadra en la hipótesis normativa establecida en la ley fiscal.

No solo es necesario que se establezca en ley la contribución, sino que también los elementos que esta debe contener con finalidad de que la contribución pueda ser determinada y enterarla en la declaración correspondiente.

El Poder Judicial de la Federación ha emitido el siguiente criterio:

IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.- *El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el periodo que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto*

⁵² Rodríguez Lobato, Raúl, *op. cit.*, nota 29, p.43.

deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles.⁵³

El licenciado Calvo Nicolau realiza la siguiente reflexión respecto al principio en estudio “*este principio exige que la contribución la establezca el órgano facultado para crear contribuciones y no las autoridades administrativas facultadas para recaudarlas. La ley debe establecer los elementos constitutivos de las contribuciones, con un grado de claridad y concreción razonable. Esto da certeza a los gobernados acerca de cómo satisfacer las obligaciones fiscales a su cargo. Por ende, violan este principio las leyes que contienen conceptos confusos o indeterminables para definir los elementos de la contribución. Este principio evita que tales indefiniciones permitan a la autoridad facultada para aplicar la ley configurar los elementos de la contribución, lo cual conduciría a pagar impuestos*

⁵³ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Séptima Época, Tomo I, 91-96 Primera Parte, p. 173.*

imprevisibles. Por lo tanto, la ley fiscal debe contener todos los elementos para calcular la contribución, a fin de evitar el comportamiento arbitrario de las autoridades al recaudarla. Así, el gobernado debe conocer cómo calcular la base de la contribución, la tasa o tarifa a aplicar, cómo, cuándo y dónde deberá enterarla y todo aquello que le permita conocer qué cargas tributarias le corresponden en virtud de la situación jurídica en que se encuentre o pretenda ubicarse. En suma: este principio impide a las autoridades administrativas llevar a cabo actos no establecidos en una ley fiscal, y protege a los gobernados en cuanto a que sólo están obligados a aportar las contribuciones establecidas en una ley creada por el órgano facultado”⁵⁴

El Poder Judicial de la Federación ha emitido el siguiente criterio jurídico respecto a los alcances de la legalidad en materia tributaria:

LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON EL GRADO DE DEFINICIÓN QUE DEBEN TENER LOS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL IMPUESTO. *El principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, exige que sea el legislador, y no las autoridades administrativas, quien establezca los elementos constitutivos de las contribuciones, con un grado de claridad y concreción razonable, a fin de que los gobernados tengan certeza sobre la forma en que deben atender sus obligaciones tributarias, máxime que su cumplimiento defectuoso tiende a generar actos de molestia y, en su caso, a la emisión de sanciones que afectan su esfera jurídica. Por ende, la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tratándose de la definición de alguno de los componentes del tributo, ha declarado violatorios del principio de legalidad tributaria aquellos conceptos confusos o indeterminables para definir los elementos de los impuestos; de ahí que el legislador no pueda prever fórmulas que representen, prácticamente, la indefinición absoluta de un concepto relevante para el cálculo del tributo, ya que con ellos se dejaría abierta la posibilidad de que sean las autoridades administrativas las que generen la*

⁵⁴ Calvo Nicolau, Enrique *et al.*, *La Seguridad Jurídica en Materia Tributaria*, México, Themis S.A. de C.V., 2009, p. 33.

*configuración de los tributos y que se produzca el deber de pagar impuestos imprevisibles, o bien que se origine el cobro de impuestos a título particular o que el contribuyente promedio no tenga la certeza de la forma en que debe contribuir al gasto público.*⁵⁵

Enrique Calvo Nicolau, en el libro *La Seguridad Jurídica en Materia Tributaria*, señala : *“La aplicación de los principios generales del derecho en las sentencias queda excluida la materia fiscal, porque en esta rige el principio de legalidad, establecido en el artículo 31, fracción IV constitucional; este trae implícito para el gobernado la obligación de sólo pagar las contribuciones expresamente establecidas en las leyes fiscales, si su situación coincide exactamente con la hipótesis normativa que origina el pago de la contribución”.*⁵⁶

El Poder Judicial de la Federación emitió el siguiente criterio atinente a los elementos que debe contener cada la Ley:

IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY. *Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, que esté establecido por ley; sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda*

⁵⁵ Tesis P. /J. 106/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIV, octubre de 2006, p.5.

⁵⁶ Calvo Nicolau, Enrique, op. cit., p. 34.

*en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que reside.*⁵⁷

En virtud de lo anterior, podemos entender que conforme al principio de legalidad, los tributos deben estar consagrados en la ley, y ahí mismo deben definirse los elementos de la obligación tributaria; esto es, sujeto, objeto, base, tarifa y época de pago. Asimismo, ese principio protege el estado de Derecho y, por ende, la seguridad jurídica que la materia impositiva requiere, en tanto que todo impuesto debe poseer fijeza en sus principales elementos o características, para evitar actos arbitrarios por parte de las autoridades encargadas de su administración y recaudación.

Principio al Gasto Público, el principio de destinación de los tributos a satisfacer los gastos públicos, contenido también en el artículo 31, fracción IV de la ley suprema, es de acuerdo como lo ha considerado la Corte como una condición de validez constitucional de los tributos; tal y como se muestra en la siguiente tesis:

CONTRIBUCIONES PARA CUBRIR EL PRESUPUESTO. FACULTAD DEL CONGRESO PARA DECRETARLAS. *La amplísima facultad de que goza el Congreso de la Unión para decretar las contribuciones que sean necesarias para cubrir el presupuesto está, lógicamente, limitada por la condición de que las contribuciones que se establezcan han de sujetarse a las normas constitucionales.*⁵⁸

Para que una ley fiscal sea constitucional tiene que cumplir con este requisito y a efecto de cumplirlo, lo que se recaude de las contribuciones establecidas en la ley de ingresos debe destinarse a sufragar los gastos públicos, y para saber que se entiende por gastos públicos Sergio Francisco de la Garza cita a Fraga quien considera que debe entenderse por tales: “ los que se destinan a la satisfacción atribuida al Estado de necesidad colectiva, quedando por tanto excluidos los que

⁵⁷ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Séptima Época, 91-96 Primera Parte, p. 172.

⁵⁸ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Sexta Época, tercera parte, VI, p. 136.

se destinan a la satisfacción de una necesidad individual”.⁵⁹ Por lo que recordaremos que la potestad tributaria con que cuenta el Estado tuvo su origen y por lo tanto su justificación, en la necesidad de satisfacer dichos gastos.

El Poder Judicial de la Federación emitió el siguiente criterio:

GASTO PÚBLICO. ALCANCE DEL PRINCIPIO RELATIVO. *Desde el punto de vista constitucional, el principio contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, está referido al destino o fin del gasto público, pero no a su uso, ya que de aceptarse esto último, en sede constitucional tendría que analizarse no solamente si en la ley de la materia se establece la satisfacción de necesidades sociales o colectivas, o de las atribuciones del Estado, sino también el uso, ejercicio o programación del gasto, alcance que no tiene dicho principio constitucional.*⁶⁰

En adición a lo anterior, el Estado puede destinar recursos obtenidos de las contribuciones al gasto público especial, siempre que sea en beneficio de la sociedad. Esto ha sido criterio de nuestro alto tribunal:

IMPUESTOS, GASTO PÚBLICO ESPECIAL A QUE SE DESTINEN LOS. NO HAY VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 31 CONSTITUCIONAL, FRACCIÓN IV. *El artículo 31 de la Constitución Federal establece en su fracción IV, una obligación a cargo de los particulares mediante el pago de impuestos que deben satisfacer dos requisitos: los de proporcionalidad y equidad determinados en ley expresa. Esa obligación tiene como objeto el de la satisfacción de los gastos públicos que el Estado debe cubrir en beneficio de la colectividad. El señalamiento de que con los impuestos deban cubrirse los gastos públicos, no constituye una prohibición para que los tributos se destinen desde su origen, por disposición de las legislaturas, a cubrir un gasto en especial, siempre que éste sea en beneficio de*

⁵⁹ De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, México, Porrúa, 2001, p. 141.

⁶⁰ Tesis 1a. CXLIX/2011, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXIV, agosto de 2011, p.225.

*la colectividad. Si alguna prohibición contiene el precepto, no es otra que la de que los impuestos se destinen a fines diferentes a los del gasto público.*⁶¹

Lo anterior confirma que el requisito de destino al gasto público se encuentra previsto en la propia Constitución como un elemento, garantía y principio que todo impuesto debe establecer.

Principio de Reserva de Ley, este es piedra angular del sistema tributario de nuestro país. Conforme a ello, únicamente pueden decretarse contribuciones en un ordenamiento formal y materialmente legislativo, el cual necesariamente debe provenir de los órganos en los que se deposita la representación popular.

Respecto del llamado *“principio de reserva de ley”*, diversos autores se han pronunciado en el sentido de que ello significa que el titular del Poder Ejecutivo Federal no puede legislar por medio de una disposición reglamentaria; es decir, no puede crear normas jurídicas sobre materias que son de competencia exclusiva del legislador, como son en materia tributaria, los elementos sustantivos de las contribuciones sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Raúl Rodríguez y Lobato y Marat Paredes Montiel sostienen que *“el contenido de este principio consiste, pues, en que por medio de un mandamiento constitucional se reserva al legislador la regulación de una materia, o de los aspectos esenciales de esta materia; la reserva de ley constituye una norma competencia; que entrega a la potestad legislativa del Estado el control de una materia, por lo tanto, al mismo tiempo de que constituye una prerrogativa, lleva implícita una obligación para el legislador. Asimismo, este principio es, por un lado, la delimitación a un determinado procedimiento (el legislativo) que tiene como características la*

⁶¹ Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo X, noviembre de 1999, página 26, tesis P./J. 106/99, de rubro "CONTRIBUCIONES. LAS DESTINADAS AL PAGO DE UN GASTO PUBLICO ESPECIAL NO VIOLAN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL".

contradicción, libre deliberación y la publicidad, sin embargo constituye también una reserva de contenido.”⁶²

Los autores citados, señalan que la reserva de ley en la regulación, de ciertas materias, que la Carta Magna otorga al legislador no puede delegarla, salvo que se cumplan con las condiciones respectivas en los casos expresamente autorizados por la propia Constitución (Decreto-ley y Decreto- delegado), lo que traería como consecuencia, en caso de no realizarse de esa forma, su deslegalización. Asimismo, la interpretación constitucional de la reserva de ley debe ser rígida, con el objeto de que se refleje como una garantía a favor de los gobernados, ya que de lo contrario se atentaría contra la esencia del propio principio y de las garantías individuales.

Consideramos que el Congreso de la Unión es quien tiene la facultad para crear una norma jurídica abstracta, general e impersonal. Esto es, se trata de un mandamiento establecido por el legislador, constituyente o permanente, que determina que la regulación de cierta materia queda reservada a la ley.

La Corte Suprema se ha pronunciado respecto al alcance de este principio:

LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY. *Este alto tribunal ha sustentado el criterio de que el principio de legalidad se encuentra claramente establecido en el artículo 31 constitucional, al expresar en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Conforme con dicho principio, es necesaria una ley formal para el establecimiento de los tributos, lo que satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, así como que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a la*

⁶² Rodríguez Lobato, Raúl y Paredes Montiel, Marat. El principio de reserva de ley en materia tributaria, Editorial Porrúa, México, 2001. P. 67.

arbitrariedad. Para determinar el alcance o profundidad del principio de legalidad, es útil acudir al de la reserva de ley, que guarda estrecha semejanza y mantiene una estrecha vinculación con aquél. Pues bien, la doctrina clasifica la reserva de ley en absoluta y relativa. La primera aparece cuando la regulación de una determinada materia queda acotada en forma exclusiva a la ley formal; en nuestro caso, a la ley emitida por el Congreso, ya federal, ya local. En este supuesto, la materia reservada a la ley no puede ser regulada por otras fuentes. La reserva relativa, en cambio, permite que otras fuentes de la ley vengan a regular parte de la disciplina normativa de determinada materia, pero a condición de que la ley sea la que determine expresa y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse; esto es, la regulación de las fuentes secundarias debe quedar subordinada a las líneas esenciales que la ley haya establecido para la materia normativa. En este supuesto, la ley puede limitarse a establecer los principios y criterios dentro de los cuales la concreta disciplina de la materia reservada podrá posteriormente ser establecida por una fuente secundaria. Así, no se excluye la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador. En suma, la clasificación de la reserva de ley en absoluta y relativa se formula con base en el alcance o extensión que sobre cada materia se atribuye a cada especie de reserva. Si en la reserva absoluta la regulación no puede hacerse a través de normas secundarias, sino sólo mediante las que tengan rango de ley, la relativa no precisa siempre de normas primarias. Basta un acto normativo primario que contenga la disciplina general o de principio, para que puedan regularse los aspectos esenciales de la materia respectiva. Precisado lo anterior, este alto tribunal considera que en materia tributaria la reserva es de carácter relativa, toda vez que, por una parte, dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal, sino que es suficiente sólo un acto normativo primario que contenga la normativa esencial de la referida materia, puesto que de ese modo la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales no podrán nunca contravenir lo dispuesto en la norma primaria; y, por otro lado, en casos excepcionales, y que lo justifiquen, pueden existir remisiones a normas

*secundarias, siempre y cuando tales remisiones hagan una regulación subordinada y dependiente de la ley, y además constituyan un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria.*⁶³

La citada tesis, provocó que diversos juzgadores emitieran su interpretación respecto a esta, tal fue el caso de la Magistrada de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa María Guadalupe Aguirre Soria, al comentar la citada tesis, que condensa el actual criterio de nuestro Máximo Tribunal, señala que el principio de reserva de ley consiste:

*[...] en que, cuando la regulación de ciertas materias deba ser contenida sólo en normas generales y la competencia para emitirlas es exclusiva de aquel que tiene la función legislativa, esta reserva puede ser absoluta o relativa, siendo la primera cuando la materia quede limitada exclusivamente al texto de la ley, sin que se pueda regular por otros ordenamientos o fuentes y la segunda, en el caso de que, disposiciones distintas a la ley, regulen la materia aun cuando sin excederse de los límites plasmados en ella”.*⁶⁴

*“[...] en la materia impositiva, la reserva no es total sino relativa, en cuanto a que si bien los elementos esenciales de las contribuciones quedan reservados a la determinación en la norma, es factible que la remisión a disposiciones secundarias, se efectúe una regulación subordinada y dependiente de la ley, que contiene los principales elementos de la materia impositiva”*⁶⁵

“[...] en materia tributaria, la reserva de ley tendería a ser relativa siempre, por la imbibita complejidad que tiene su ejecución ante una gama amplísima de elementos materiales que generalmente concurren para

⁶³ Tesis P. CXLVIII/97, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. VI, noviembre de 1997, p. 78.

⁶⁴ Aguirre Soria, María Guadalupe, "Comentario a la tesis aislada de la Suprema Corte de Justicia de la Nación P. CXLVIII/97", en Castañeda Ponce, Diana (coord.), *La interpretación constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia tributaria 1986-2000*, México, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2001, t. 2. Pp 749-772.

⁶⁵ Ídem.

adecuar al caso concreto la norma, y esto en beneficio de los causantes que tiene además la protección constitucional para impugnar la violación de la reserva legal cuando se apliquen normas secundarias sin remisión expresa o cuando éstas vayan más allá de la ley y modifiquen su alcance.”⁶⁶

Del comentario citado, consideramos que esta interpretación del principio de reserva de ley es discutible y se confunde con el principio de legalidad, toda vez que aquél, como ya se indicó, consiste en el mandato constitucional de facultar al Congreso de la Unión para legislar sobre determinada materia en su unidad y no en cuanto a sus elementos esenciales únicamente. Por tal motivo, razonamos que la interpretación de si ciertos elementos de una materia pueden ser regulados por una ley, en su aspecto material y formal, o por otras fuentes del Derecho corresponde al principio de legalidad y no de reserva de ley.

Derivado del estudio de las limitaciones constitucionales atinentes al ejercicio de la potestad tributaria, se concluye que la facultad que tiene el Estado está regida por la propia Constitución, en la cual aparecen diferentes restricciones o limitaciones que conocemos como Derechos Humanos; que son restricciones al poder del Estado, mediante estas los gobernados se apegan para contribuir al gasto público de la Federación.

2.3 Facultades del Legislador en Materia Impositiva

La gran mayoría de los tratadistas e incluso la Suprema Corte de Justicia de la Nación han establecido que la potestad tributaria federal, no tiene ninguna limitación constitucional, en cuanto a materias sobre las cuales puede ejercerlas, tal y como lo señala la propia Constitución, al establecer en la fracción VII, del artículo 73, que el Congreso de la Unión tiene el poder para establecer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto federal.

⁶⁶ Ídem.

El sistema de distribución de poderes tributarios está regido por los siguientes principios:

- a) Concurrencia contributiva de la Federación y los Estados;
- b) Limitaciones a la facultad impositiva de los Estados, mediante la reserva absoluta de determinadas materias a la Federación de los cuales se desprenden las siguientes reglas en cuanto a la repartición de facultades:

- Facultades atribuidas a la Federación, señaladas en el artículo 73 y las prohibidas a las Entidades Federativas previstas en los numerales 117 y 118 de la Constitución Federal;
- Facultades atribuidas a las Entidades Federativas, como aquellas que de acuerdo al artículo 124 constitucional no estuvieren expresamente reservadas a la Federación o no prohibidas a los Estados;
- Facultades prohibidas a las Entidades Federativas: a) de manera absoluta, las contenidas en el artículo 117, e inciso b) relativas, que son las contenidas en el artículo 118, al señalar que se requiere autorización del Congreso de la Unión;
- Facultades coincidentes para los dos órdenes (Federal y Estatal), en algunas materias.
- Facultades coexistentes, en las que una parte de la misma facultad compete a la Federación y otra a las entidades federativas.
- Facultades de auxilio, en la que una autoridad auxilia a otra por mando constitucional;

Sobre dicho tema, la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado mediante el siguiente criterio:

IMPUESTOS, SISTEMA CONSTITUCIONAL EN MATERIA DE. La Constitución General no opta por una delimitación de la competencia federal y la estatal para establecer impuestos, sino que sigue un sistema complejo, cuyas premisas fundamentales son las siguientes: a), concurrencia contributiva de la Federación, y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingreso (artículo 73, fracción VII y 124); b), limitaciones a la facultad impositiva de los Estados mediante la reserva

expresa y concreta de determinadas materias a la Federación (artículo 73, fracciones X y XXIX, y c), restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (artículos 117, fracciones IV, V, VI y VII y 118).⁶⁷

Con base en lo anterior, la fracción XXIX, del artículo 73, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, otorga la potestad de tributación en algunas materias para la Federación, las cuales son las siguientes:

1.- En materia de Comercio Exterior, a efecto de disponer contribuciones a las importaciones y a las exportaciones, esta facultad exclusiva de la Federación es consagrada en la fracción I, del artículo 118, de la Constitución Mexicana que establece que los Estados no pueden, sin consentimiento del Congreso de la Unión, establecer contribuciones o derechos sobre importaciones y exportaciones, y se halla su antecedente en la Constitución de los Estados Unidos de Norte América.

2.- En materia de aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos cuarto y quinto del artículo 27 de la Constitución Mexicana; esto es, minería y petróleo, lo cual es comprensible, pues la propiedad originaria de dichos recurso corresponde a la Nación; al respecto, son dos las razones que se esgrimen para que sea la Federación en forma exclusiva la autorizada para imponer contribuciones:

A. Los recursos mineros y petroleros son propiedad exclusiva de la Nación y no de los Estados;

B. El Gobierno Federal es el representante de la Nación, y como tal es el único que puede proteger adecuadamente estos recursos frente al extranjero.

3.- En materia de instituciones de crédito y compañías de seguros; el Gobierno Federal impone tanto a los bancos, como a compañías de seguros, contribuciones

⁶⁷ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Quinta Época, t. CXXI, p. 1448.

o impuestos por sus actividades; dicha exclusividad federal es porque se requiere gravarlo en forma uniforme, independientemente del lugar en donde se puedan generar.

4.- En materia de servicios concesionados o administrados directamente por el Gobierno Federal, a este respecto, generalmente se trata de concesiones para el uso de vías generales de comunicación, radio y televisión.

5.- En materia de impuestos especiales sobre:

- a) Energía Eléctrica,
- b) Producción y consumo de tabacos labrados,
- c) Gasolina y productos derivados del petróleo,
- d) Cerillos y fósforos,
- e) Aguamiel y productos de fermentación,
- f) Explotación Forestal,
- g) Producción y consumo de cerveza.

La justificación por la cual recae dicha potestad en forma exclusiva en la Federación, es que, como se podrá observar, las materias en las cuales se surte, son la producción industrial, la cual se encuentra localizada en todos y cada uno de los Estados que conforman la Federación, por lo que se requiere una legislación homogénea, y solo puede ser expedida por el Congreso de la Unión, logrando con esto que la industria tenga certidumbre legislativa e impositiva, impidiendo con esto que la industria según sea el caso, quede más gravada en un Estado que en otros, así como eliminando la competencia local en los impuestos.

Así mismo, existe potestad fiscal a favor de la Federación por prohibición expresa a las Entidades Federativas, en lo que respecta a las fracciones II y VII, del artículo 117, las cuales pueden simplificarse en el uso de las emisiones de

moneda como recurso financiero, los tributos para cuyo pago se utilizan timbres o estampillas y los tributos o procesos alcabalatorios.

Las facultades concurrentes de la Federación en materia tributaria para con los Estados, que a criterio del maestro Carpizo, no deben denominarse en nuestro sistema jurídico “Facultades Concurrentes” sino “Coincidentes Amplias”⁶⁸; estas tienen origen en aquellas materias que pueden ser gravadas por ambos entes públicos; dicha concurrencia se da con base en la potestad otorgada al Congreso de la Unión, en la fracción VII, del artículo 73 de la Constitución Política; ello, se ve entonado en forma especial en virtud del pacto Federal, ya que al otorgársele a dicho Congreso da la Federación, las facultades para establecer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto federal.

En virtud de lo anterior, los ingresos tributarios mencionados en la fracción XXIX del Artículo 73 Constitucional, se encuentran reservados a la Federación; no obstante, con apoyo en lo que dispone la fracción VII del Artículo 73 de la Carta Magna, el Congreso de la Unión está facultado para decretar en materia federal todas las contribuciones que estime necesarias para cubrir el Presupuesto Nacional, en adición a las que deriven de la fracción XXIX del propio precepto legal.

2.4 Relación Jurídico Tributaria

Dicha relación se refiere al vínculo que existe entre un sujeto activo (Estado) y otro sujeto pasivo (contribuyente), en donde el contribuyente se encuentra en la necesidad de cumplir ciertas obligaciones formales, además de entregar al Estado, los recursos que le correspondan, y que estos deben de destinarse para satisfacer el gasto público (cubriendo necesidades colectivas). Como resultado de la relación, existen para ambos sujetos, derechos y obligaciones.

⁶⁸ Carpizo, Jorge, *Estudios Constitucionales*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1980, p. 15.

Analicemos la siguiente definición: “*La relación tributaria es un vínculo jurídico que se establece entre sujeto llamado activo, Estado, y otro sujeto llamado pasivo, el contribuyente, cuya única fuente es la ley y nace en virtud de la ley, por cuya realización el contribuyente se encuentra en la necesidad jurídica de cumplir con ciertas obligaciones formales y además de entregar al Estado, cierta cantidad de bienes, generalmente dinero, que éste debe destinar a la satisfacción del gasto público*”⁶⁹. Esta definición considera que ésta relación encuentra su nacimiento en la ley, que el contribuyente entregará al Estado ciertos bienes, generalmente dinero para que éste los destine al gasto público.

De las ideas mencionadas el jurista Rodríguez Lobato señala “*la relación tributaria implica la necesaria existencia de obligaciones fiscales formales y la posibilidad que exista la obligación fiscal sustantiva, puesto que ésta sólo surgirá hasta que se haya causado el tributo, en tanto que aquéllas surgen por el solo hecho de que el particular se dedique a una actividad gravada.*”⁷⁰

Asimismo, Margáin la define como “*La relación jurídica tributaria la constituye el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extinguen al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria.*”⁷¹

En cuanto a la justificación de la relación jurídico tributaria, el maestro Arrijoa Vizcaíno señala que la *Teoría del Beneficio Equivalente*⁷² explica lógicamente y sencillamente las razones, que justifican la relación jurídico tributaria, puesto que resume con toda precisión los factores socioeconómicos que subyacen en cualquier obligación contributiva.

⁶⁹ Boeta Vega, Alejandro, *Derecho Fiscal, Teoría y Práctica*, 2ª. ed., México, Ecafsa, 1992, p. 47.

⁷⁰ Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, 2ª. ed., México, Oxford, 1998, p. 112.

⁷¹ Margáin Manautou, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Fiscal Tributario Mexicano*. Op. Cit. P. 272.

⁷² Los tributos tiene como finalidad costear los servicios públicos que el Estado presta, por lo que tales servicios deben representar para el particular un beneficio equivalente a las contribuciones efectuadas.

A continuación describiremos los elementos que integran la relación jurídico tributaria:

Obligación tributaria, la obligación tributaria ha sido definida por Emilio Margáin como *“el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie”*.⁷³

*“En efecto e independientemente de varias posturas, relativamente diferentes, podemos considerar que la relación tributaria establece un vínculo entre el poder de la autoridad y el contribuyente, de lo cual derivan derechos y obligaciones recíprocos, toda vez que la autoridad también tiene deberes de esta naturaleza e inclusive pueden quedar comprendidas terceras personas, considerándose que la materia sobre la que versan tales obligaciones mutuas son generalmente de carácter administrativo; en cambio, la obligación tributaria se refiere fundamentalmente a la prestación patrimonial que encierra la carga de dar y que, en realidad, se circunscribe al pago del tributo. En el fondo, ambas son obligaciones tributarias y la distinción que mencionamos no hace sino diferenciar el objeto material de la prestación”*⁷⁴

En esta definición podemos ver también el elemento distintivo entre la obligación tributaria y la relación tributaria: el cumplimiento, es decir, el pago.

“puede afirmarse que la obligación tributaria atendiendo a su fuente, pertenece a la categoría de las obligaciones ex lege, es decir, surge por determinación de la ley una vez que se realiza el supuesto previsto en ella, por tanto, en el campo de

⁷³ Margáin Manautou, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Fiscal Tributario Mexicano*. Op. Cit. p. 230

⁷⁴ De la Cueva, Arturo, *Derecho Fiscal*, 3ª. Ed., México, Porrúa, 1999, p. 55.

la obligación tributaria la voluntad del sujeto deudor y obligado carece de toda relevancia constitutiva de la obligación”⁷⁵

Es entonces que la obligación tributaria encuentra su nacimiento en la ley; es por eso que se considera una obligación *ex lege*. Esta obligación se distingue, por ejemplo, de una obligación proveniente de un contrato civil (obligación de derecho privado) en que esta última nace por la voluntad de las partes, mientras que la obligación tributaria nace de la ley y la voluntad de las partes no tiene ninguna relevancia en su nacimiento.

El Derecho Fiscal regula conductas, mismas que pueden ser exigidas por el Estado coactivamente, estas son sustantivas, sino que también regula las obligaciones accesorias tendientes a hacer más eficaz el cumplimiento de aquella, mismas que son denominadas formajes.

La distinción entre ambas se da en el objeto que persiguen, ya que mientras la obligación fiscal sustantiva tiene como objeto directo un dar, la obligación fiscal formal tiene como objeto directo un hacer, un no hacer o abstenerse.

Sujetos que conforman la relación jurídico tributaria, en todo vínculo jurídico encontramos sujetos que lo conforman. La relación tributaria no es la excepción. Por tal motivo, estudiaremos las características principales de los sujetos que integran dicha relación.

La clasificación de los sujetos que intervienen en la relación jurídica tributaria es la siguiente:

1. Sujeto Activo.
2. Sujeto Pasivo.

⁷⁵ Jiménez González, Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, 5ª. ed., México, Ecafsa, 1998, p. 241.

Consideramos como sujeto activo aquél que tiene el derecho y la obligación de exigir el pago de tributos, es decir, es el acreedor de la obligación fiscal sustantiva (exige el cumplimiento de la obligación), que en nuestro sistema tributario es la Federación, Distrito Federal y las entidades federativas, así como los municipios.

En la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se distingue claramente quien puede considerarse sujeto activo en la relación tributaria en la fracción IV de su numeral 31:

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Según la redacción del numeral que se transcribe, el sujeto activo en nuestro sistema jurídico puede estar personificado de la siguiente manera:

1. La Federación.
2. Los Estados.
3. Los Municipios.

Ya que ha quedado claro quien es el sujeto activo de la relación jurídica tributaria, es importante señalar que hay una excepción a lo que hemos venido afirmando hasta el momento. Existe un caso en que el sujeto activo de la relación tributaria no es personificado por el Estado, sino por el contribuyente, quedando el Estado en la posición de sujeto pasivo. Esta afirmación se configura cuando el sujeto activo es el facultado para exigir el pago de una cantidad en dinero y el sujeto pasivo el obligado a realizar dicho pago, en nuestras leyes tributarias existe un caso en que el Estado se convierte en sujeto pasivo y el contribuyente en sujeto activo tal y como lo contempla el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación:

Artículo 22. Las autoridades fiscales devolverán las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales. En el caso de contribuciones que se hubieran retenido, la devolución se efectuará a los contribuyentes a quienes se les hubiera retenido la contribución de que se trate. Tratándose de los impuestos indirectos, la devolución por pago de lo indebido se efectuará a las personas que hubieran pagado el impuesto trasladado a quien lo causó, siempre que no lo hayan acreditado; por lo tanto, quien trasladó el impuesto, ya sea en forma expresa y por separado o incluido en el precio, no tendrá derecho a solicitar su devolución. Tratándose de los impuestos indirectos pagados en la importación, procederá la devolución al contribuyente siempre y cuando la cantidad pagada no se hubiere acreditado.

En este caso, se ve claramente que la relación jurídico tributaria subsiste, pero ahora el Estado asume el papel de sujeto pasivo y el contribuyente de sujeto activo, ya que el artículo que se transcribe establece la obligación a cargo del Estado de devolver cantidades en la manera que establecen las leyes fiscales.

Una vez ya estudiado el sujeto activo de la relación tributaria, ahora es turno del sujeto pasivo, considerado como la persona que legalmente tiene la obligación de pagar el impuesto.

En el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución Federal, es posible distinguir al sujeto pasivo de la relación tributaria: El Contribuyente

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera **proporcional y equitativa que dispongan las leyes.**

“En nuestro país son sujetos pasivos de la relación tributaria y en consecuencia obligados a pagar impuestos, las personas físicas o morales nacionales, o extranjeras que radiquen en nuestro país o que obtengan ingresos de fuente de

riqueza establecida en el país”.⁷⁶ Lo anterior, se da solo para el Impuesto sobre la Renta, pero dependiendo de las actividades que realice el contribuyente este caso se pueda dar también en el Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Empresarial a Tasa Única.

El maestro Arrijo Vizcaíno establece que *“por sujeto pasivo de la obligación tributaria debe entenderse a la persona física o moral, nacional o extranjera, que realiza el hecho generador de un tributo o contribución, es decir, a la que se coloca dentro de la correspondiente hipótesis normativa”*.⁷⁷

Por lo antes expuesto, podemos decir que la relación jurídico tributaria se encuentra establecida en la Constitución, asimismo, dependiendo del supuesto de hecho que se genere derivado de las actividades del contribuyente, éste podrá colocarse en la relación jurídico tributaria como sujeto pasivo o sujeto activo.

Fuente del tributo, en nuestro derecho fiscal, como en todos los de la actualidad, la renta es, sin duda, la fuente más importante de las contribuciones para los estados.

Raúl Rodríguez Lobato establece que *“la fuente del tributo es la actividad económica gravada por el legislador, dicha actividad puede precisar diversos objetos y hechos imponibles”*.⁷⁸

De la definición anterior, consideramos que el legislador debe considerar en la elaboración de un tributo, cual es su finalidad así como las actividades que estarán gravadas para los contribuyentes.

Objeto del tributo, Emilio Margáin nos dice que *“el objeto de la obligación tributaria lo constituye el acto o hecho que al ser realizado hace coincidir al*

⁷⁶ Boeta Vega, Alejandro, *op. cit.*, nota 28, p. 50.

⁷⁷ Arrijo Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal, op. Cit.*, p. 187.

⁷⁸ Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal, op. Cit.*, p. 113.

*contribuyente en la situación o circunstancia que la ley señala como la que dará origen al crédito tributario”.*⁷⁹

El maestro Rodríguez Lobato señala que “*el objeto del tributo se puede definir como la realidad económica sujeta a imposición*”, mismo que debe quedar *precisado por el hecho Imponible*”.⁸⁰

Por tal motivo, consideramos que tanto la fuente como el objeto de imposición no puede analizarse sin el panorama económico de la actividad sujeta a gravamen, toda vez que en términos económicos la fuente de la imposición la constituye una determinada actividad económica y el objeto se presenta como una parte de aquella, esto es, como una etapa de dicha actividad económica.

Hecho imponible de la obligación tributaria, las leyes tributarias prevén infinidad de supuestos de hecho a cuya realización la misma norma jurídica vincula el surgimiento de diversas consecuencias; dichos supuestos constituyen el hecho generador de la obligación tributaria. El hecho imponible, previsto por la ley, debe ser congruente con las garantías tributarias tales como el principio de proporcionalidad. Esta armonía, se logra tomando en cuenta la capacidad del contribuyente para hacer frente a su obligación tributaria. Sólo tomando en cuenta estas cuestiones, nos encontraremos frente a disposiciones dotadas de constitucionalidad.

Podemos decir que el hecho imponible es la obligación tributaria, que se encuentra previsto en la ley, que es la fuente del nacimiento de dicha obligación, es el momento en que pasa a la realidad lo que el legislador ha definido previamente.

⁷⁹ Margáin Manautou, Emilio, op. Cit., p. 272.

⁸⁰ Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho Fiscal, op. Cit, p. 112.

Hecho generador de la obligación tributaria, Es la conducta que el sujeto pasivo realiza para ubicarse en la hipótesis contenida en el hecho Imponible, misma que es conocida como hecho generador y que contiene el aspecto volitivo de la relación jurídico tributaria. Así Raúl Rodríguez Lobato señala que *“debe distinguirse entre el hecho Imponible y el hecho generador, mismo que define como el hecho concreto, material, que se realiza en la vida real, y que es el que, cuando se realiza reuniendo los elementos contenidos en la hipótesis, es decir adecuándose d presupuesto, genera el crédito tributario”*.

Consideramos que el hecho generador es la conducta que realiza el sujeto pasivo principal que hace que coincida con la hipótesis prevista en la ley tributaria y, por tanto, da origen al nacimiento de la obligación fiscal sustantiva.

Nacimiento de la obligación fiscal, nuestro sistema tributario, esta obligación encuentra su fundamento en el artículo 6, párrafo primero del Código Fiscal de la Federación:

"Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran. "

Raúl Rodríguez Lobato establece que *“la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho Imponible, es decir, cuando se da el hecho generador, pues en ese momento coincide la situación abstracta prevista en la ley”*⁸¹

Concluimos que el nacimiento de la obligación fiscal, es el momento en el que se el sujeto pasivo se ubica en la hipótesis normativa, es decir, en el que el contribuyente realiza el hecho generador, actualizándose así el hecho imponible.

Determinación de la obligación fiscal, este hecho se configura como consecuencia de del nacimiento de la obligación tributaria.

⁸¹ Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho Fiscal, op. Cit, p. 120.

El maestro Rodríguez Lobato señala que *“la determinación de la obligación riscal consiste en la constatación de la realización del hecho imponible o existencia del hecho generador y la precisión de la deuda líquida”*.⁸²

Lo anterior está fundamentado en el artículo 6, párrafo tercero, del Código Fiscal de la Federación:

"Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes la proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación."

Exigibilidad de la obligación tributaria, este momento de la obligación fiscal se configura cuando el contribuyente no cumple a tiempo con esta. Sobre este tema el maestro Emilio Margáin establece *“que los créditos fiscales son exigibles una vez que ha transcurrido la fecha de pago, sin que ellos se hayan enterado; mientras no se venza o transcurra la época de pago, los créditos no pueden ser exigidos por el sujeto activo”*.⁸³

Lo anterior esta fundado en el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación:

“Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley, mediante procedimiento administrativo de ejecución”.

Extinción de la obligación tributaria, la obligación tributaria se extingue cuando se cubre el crédito fiscal que se originó, o cuando la ley lo extingue o autoriza su extinción.⁸⁴

⁸² *Ibíd.*

⁸³ Margáin Manautou, Emilio, *op. cit.*, p. 276.

⁸⁴ *Ibíd.*

- La manera más común de extinguir la obligación tributaria es por medio del pago, el cual se encuentra definido en nuestra Ley Sustantiva Civil Federal en el artículo 2062: Pago o cumplimiento es la entrega de la cosa o cantidad debida, o la prestación del servicio que se hubiere prometido.

El jurista Margáin señala que en nuestra legislación tributaria encontramos diversas clases de pago: el pago liso y llano, el pago en garantía, el pago bajo protesta, el pago provisional, el pago de anticipos, el pago definitivo y el pago extemporáneo.

Existen otras maneras en que la obligación tributaria se puede extinguir:

- Compensación. Es aplicar cantidades a favor contra las que se está obligado a pagar al fisco federal. Su fundamento legal es el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación.
- Condonación. Es una renuncia a los derechos por parte del titular de los mismos. El legislador tributario brinda una doble recepción a tal figura, por un lado en los términos del artículo 39 fracción I y por otro al amparo del artículo 74, ambos del Código Fiscal de la Federación, dependiendo de si se trata de condonación de contribuciones o bien de condonación de multas, sustentándose en ambos casos en un auténtico acto de liberalidad.
- Cancelación. La cancelación de una obligación fiscal procede por insolvencia del deudor o inconsteabilidad en el cobro, esto es, se da de baja una cuenta por ser incobrable su cobro.
- Prescripción. La prescripción ha de entenderse como sanción a la extemporaneidad en la gestión de cobro de parte de la autoridad, no basta que a la autoridad le asista el derecho de crédito y por ende que se halle habilitada con los poderes necesarios para hacerlo efectivo, sino que es menester que su

ejercicio acaezca dentro de un horizonte temporal tolerable por el legislador. El fundamento de la prescripción en materia tributaria se encuentra en el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación.

- Caducidad. La caducidad se define, como la pérdida de un derecho por su no ejercicio durante el tiempo que la ley marca. En el Derecho Fiscal, la caducidad se presenta cuando las autoridades hacendarias no ejercitan sus derechos para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones, durante un plazo de cinco años. (Artículo 67 del Código Fiscal de la Federación)

2.5 Supletoriedad del Derecho Común en Materia Fiscal.

El criterio de interpretación de la integración del Derecho tributario con otras disciplinas jurídicas se aplica en caso de ausencia de normas que versen sobre circunstancias concretas. Si bien el Derecho tributario es una disciplina autónoma tiene vinculación con las restantes ramas del derecho, esto implica que en caso de ausencia o en caso de que la ley tributaria no diga algo específico se aplica los conceptos normativos del Sistema Jurídico Mexicano, y si aún subsistiere dudas, a los principios generales del derecho.

En virtud de lo anterior, señalamos algunos criterios que ha emitido el Poder Judicial de la Federación:

SUPLETORIEDAD DE LEYES. CUANDO SE APLICA. *La supletoriedad sólo se aplica para integrar una omisión en la ley o para interpretar sus disposiciones en forma que se integre con principios generales contenidos en otras leyes. Cuando la referencia de una ley a otra es expresa, debe entenderse que la aplicación de la supletoria se hará en los supuestos no contemplados por la primera ley que la complementará ante posibles omisiones o para la interpretación de sus disposiciones. Por ello, la referencia a leyes supletorias es la determinación de las fuentes a las cuales una ley acudirá para deducir sus principios y subsanar*

*sus omisiones. La supletoriedad expresa debe considerarse en los términos que la legislación la establece. De esta manera, la supletoriedad en la legislación es una cuestión de aplicación para dar debida coherencia al sistema jurídico. El mecanismo de supletoriedad se observa generalmente de leyes de contenido especializado con relación a leyes de contenido general. El carácter supletorio de la ley resulta, en consecuencia, una integración, y reenvío de una ley especializada a otros textos legislativos generales que fijen los principios aplicables a la regulación de la ley suplida; implica un principio de economía e integración legislativas para evitar la reiteración de tales principios por una parte, así como la posibilidad de consagración de los preceptos especiales en la ley suplida.*⁸⁵

SUPLETORIEDAD DE LA LEY. REQUISITOS PARA QUE OPERE. *Los requisitos necesarios para que exista la supletoriedad de unas normas respecto de otras, son: a) que el ordenamiento que se pretenda suplir lo admita expresamente, y señale el estatuto supletorio; b) que el ordenamiento objeto de supletoriedad prevea la institución jurídica de que se trate; c) que no obstante esa previsión, las normas existentes en tal cuerpo jurídico sean insuficientes para su aplicación a la situación concreta presentada, por carencia total o parcial de la reglamentación necesaria, y d) que las disposiciones o principios con los que se vaya a llenar la deficiencia no contraríen, de algún modo, las bases esenciales del sistema legal de sustentación de la institución suplida. Ante la falta de uno de estos requisitos, no puede operar la supletoriedad de una legislación en otra.*⁸⁶

SUPLETORIEDAD DE LAS NORMAS. CUANDO OPERA. *La supletoriedad de las normas opera cuando, existiendo una figura jurídica en un ordenamiento legal, ésta no se encuentra regulada en forma clara y precisa, sino que es necesario acudir a otro cuerpo de leyes para determinar sus particularidades.*⁸⁷

⁸⁵ Tesis I.3o.A. J/19, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. V, enero de 1997, p. 374.

⁸⁶ Tesis I.4o.C. J/58, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Octava Época, abril de 1994, p. 33.

⁸⁷ Tesis I.6o.A. J/28, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Octava Época, diciembre de 1992, p. 45.

2.6 Redefinición de Conceptos en Materia Fiscal

Raúl Rodríguez Lobato define al Derecho Fiscal como “*el sistema de normas jurídicas que, de acuerdo con determinados principios comunes a todas ellas, regula el establecimiento, recaudación y control de los ingresos de Derecho Público del Estado derivados del ejercicio de su potestad tributaria, así como las relaciones entre el propio Estado y los particulares considerados en su calidad de contribuyentes*”.⁸⁸ Por su parte el jurista Emilio Margáin señala que el derecho fiscal es una la rama más compleja del Derecho, toda vez que la solución o regulación de los problemas no siempre están dentro de sus normas, sino en las del Derecho Común. Asimismo, el legislador elabora indebidamente una terminología, surgiendo situaciones confusas o contradictorias; en virtud que desconoce las diversas acepciones que contiene la terminología que emplea, esto es, en ocasiones la acepción que usa al elaborar un concepto no es la adecuada para definir éste.

“Órgano Creador de las Normas. Las normas no son creadas por "individuos", son creadas por "órganos" investidos de facultades para tal propósito por el orden jurídico. Son individuos, hombres de carne y hueso los que hablan, discuten y votan en una asamblea deliberante que aprueba una norma considerada ley. Acto seguido, los mismos individuos salen del recinto en el que acaban de actuar y se dirigen a un mentidero a hablar, a discutir y a votar respecto del libro que deberán de comentar en amistoso deliquio intelectual. Esos individuos, primero, actuaron como "órgano" del orden jurídico y como producto de la actividad de ese órgano nació una norma jurídica que establece: (i) conductas que deben observar los individuos (conductas exigidas u obligadas) y (ii) conductas que deben observar otros órganos del orden jurídico (conductas debidas) para el supuesto de que los primeros se comporte de manera contraria a la conducta exigida u obligada por la norma jurídica, mediante esta actividad

⁸⁸ Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho Fiscal, op. Cit, p. 13.

*se expresó la voluntad del órgano del orden jurídico, no de los individuos que lo integran. Esto explica por qué cuando otro órgano facultado por el orden jurídico para determinar la regularidad de las normas jurídicas pronuncia su sentencia, sostiene que el Congreso de la Unión violó las disposiciones constitucionales, por ejemplo. No señala que Juan, Pedro, Luis y los demás individuos que integraban el Congreso de la Unión (diputados y senadores, en fin) violaron las disposiciones constitucionales al crear la norma cuya irregularidad se impugnó por el gobernado que se sintió agraviado por lo que consideró era una violación de la norma fundamental”.*⁸⁹

Como un ejemplo de la anfractuosa terminología del legislador, es el reconocimiento de la existencia de personas morales, desconocidas por el derecho común, como unidades económicas con personalidad jurídica propia, distinta de las personas que constituyen estas (Asociación en Participación, Fideicomiso y Sucesiones).

Lo anterior sucede toda vez que las personas que integran al órgano legislativo, la mayor parte de este órgano, no son juristas o lo asesores de estos son leguleyos en virtud que en ocasiones crean o transforman las normas jurídicas desatendiendo a la naturaleza jurídica de la institución o concepto que vayan a legislar. Sobre esto abundaré en el capítulo 4.

2.7. Unidades económicas

En México, la figura de los conceptos jurídicos o juridizados indeterminados, se ha convertido en uno de los retos más grandes, en especial por lo que ve a la seguridad jurídica. A continuación se comentará el tratamiento que se da a las unidades económicas regulas nuestro sistema tributario.

⁸⁹Calvo Nicolau Enrique, Tratado de Impuesto sobre la Renta, Tomo 1 versión electrónica, apartado 158, consultado en SISTHEMIS 2013.

2.7.1. El Fideicomiso, el autor José Manuel Trueba Fano define al fideicomiso como “*un contrato en el cual una persona denominada fideicomitente le transmite a una institución fiduciaria la propiedad o la titularidad de uno o más bienes o derechos para que sean destinados a ciertos fines lícitos determinados en provecho de ella misma o de otras personas denominadas fideicomisarias, encargándole la realización de esos fines a dicha institución fiduciaria*”.⁹⁰

El fideicomiso es una figura jurídica que se encuentra regulada en la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito, como a continuación se menciona:

De conformidad con el artículo 381 de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito, en virtud del fideicomiso, el fideicomitente transmite a una institución fiduciaria la propiedad o la titularidad de uno o más bienes o derechos, según sea el caso, para ser destinados a fines lícitos y determinados, encomendando la realización de dichos fines a la propia institución fiduciaria.

En relación con este concepto, los tribunales han sostenido el siguiente criterio:

FIDEICOMISO, CONCEPTO DE. *El fideicomiso es un acto jurídico que debe constar por escrito, y por el cual una persona denominada fideicomitente destina uno o varios bienes a un fin lícito determinado, en beneficio de otra persona llamada fideicomisario, encomendando su realización a una institución bancaria llamada fiduciaria, recibiendo ésta la titularidad de los bienes, únicamente con las limitaciones de los derechos adquiridos con anterioridad a la constitución del mismo fideicomiso, por las partes o por terceros, y con las que expresamente se reserve el fideicomitente y las que para él se deriven del propio fideicomiso. De otro lado, la institución bancaria adquiere los derechos y acciones que se requieran para el cumplimiento del fin, y la obligación de sólo dedicarlos al objetivo que se establezca al respecto, debiendo devolver los que se encuentran en su poder al extinguirse el fideicomiso, salvo pacto válido en sentido diverso.*⁹¹

⁹⁰ Trueba Fano, José Manuel, *Tratamiento Fiscal del Fideicomiso*, México, Dofiscal Editores, México, 2011, p.4.

⁹¹ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Séptima Época, Séptima Parte 97-102, p.71.

Con base en el artículo 382 de la citada ley, el fideicomitente puede designar una o varias personas como fideicomisarios para que reciban el provecho del fideicomiso, aunque no es indispensable que lo haga para que el fideicomiso sea válido.

En cuanto a los bienes que se dan en el fideicomiso, el artículo 386 de la ley en comento señala que se consideran afectos al fin al cual se destinan en el mismo y consecuentemente, la institución fiduciaria solo puede ejercer los derechos y las acciones con respecto a ellos que se requieren para la realización de dicho fin, salvo que el fideicomitente se reserve expresamente algunos de ellos para sí mismo.

De conformidad con el artículo 390 de esa ley, el fideicomisario goza de los derechos que se le conceden en el acto constitutivo del fideicomiso, asimismo tiene el derecho de exigirle a la institución fiduciaria el cumplimiento de su fin; así como el derecho de atacar la validez de los actos que dicha institución cometa en su perjuicio, de mala fe o en exceso de las facultades que le correspondan por virtud del acto constitutivo del fideicomiso o de la ley.

El artículo 391 de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito señala que la institución fiduciaria tiene todos los derechos y acciones que se requieren para el cumplimiento del fin del fideicomiso, salvo las limitaciones o normas que se establezcan al efecto al constituirse el mismo; está obligada a cumplir el fideicomiso conforme a lo estipulado en el momento que se constituyó el mismo; no puede excusarse o renunciar a su cargo, salvo por causas graves a juicio de un juez de primera instancia del lugar de su domicilio; y debe ser responsable de las pérdidas que los bienes sufran por su culpa.

Asimismo, únicamente puede actuar como instituciones fiduciarias en los fideicomisos constituidos en México, de conformidad con el artículo 385 de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito.

Derivado de lo anterior, el fideicomitente constituye al fideicomiso celebrando un contrato con la institución fiduciaria en el cual destina los bienes o derechos a un fin lícito determinado en provecho del fideicomisario, encargándole a la institución fiduciaria la realización de dicho fin y para ello la institución fiduciaria adquiere la propiedad o titularidad de los bienes o derechos afectos al fideicomiso pero únicamente puede ejercer los derechos relativos a esos bienes o derechos que se requieren para cumplir con ese fin.

De lo anterior se concluye, el fideicomiso es un contrato que crea un patrimonio autónomo destinado a la realización de uno o varios fines en beneficio de los fideicomisarios integrado por los bienes o derechos transmitidos por el fideicomitente a la institución fiduciaria para que esa se encargue de que se realicen esos fines, sin crear una persona jurídica distinta de las personas que constituyen el fideicomiso.

Por lo indicado en el párrafo anterior, el fideicomiso no tiene personalidad jurídica propia en nuestro Derecho, porque es la institución fiduciaria la que ejerce los derechos y las acciones relativas a los bienes fideicomitados que se requieren para darle cumplimiento al fin lícito determinado del fideicomiso.

Régimen Fiscal del Fideicomiso, el fideicomiso es una figura carente de personalidad jurídica propia, porque nuestro Derecho común no le da el carácter de persona moral, sin embargo, en el Derecho Fiscal este es sujeto de impuestos, lo cual sucede con los bienes, ingresos o actividades del fideicomiso que puedan dar lugar al pago de impuestos federales, estos pueden ser exigibles, cuando son atribuibles a esos bienes, ingresos o actividades a este y a las personas que integran el fideicomiso.

En nuestro derecho tributario se le da transparencia fiscal a los fideicomisos para identificar a las personas que son los beneficiarios de los bienes fideicomitados,

sus ingresos con las actividades realizadas con dichos fines y obligarlas a pagar impuestos que se causen por ellos.

En los fideicomisos la institución fiduciaria actúa en provecho de los fideicomisarios y por lo tanto, se considera para efectos fiscales que los bienes fideicometidos y de los ingresos derivados de las actividades realizadas con esos bienes.

Se considera para efectos fiscales que los bienes fideicometidos los ingresos derivados de las ideas realizadas con dichos bienes son de los fideicomisarios en la proporción que le correspondan a cada uno de ellos en lo individual conforme a lo estipulado en el contrato de fideicomiso.

En los fideicomisos en los que no se designan fideicomisarios o éstos no pueden identificarse, se considera que los ingresos derivados de realizadas a través del fideicomiso son del fideicomitente.

El Código Fiscal de la Federación es omiso en cuanto a la forma en que deben atribuirse los bienes, ingresos o actividades de los fideicomisos a las personas que participan como fideicomisarios en ellos para efectos que puedan ser obligadas al pago de impuestos por esos bienes, ingresos o actividades, salvo en el caso de enajenación de bienes realizada a través del fideicomiso, en el cual la propiedad de los bienes y su enajenación se atribuyen los fideicomitentes o a los fideicomisarios.

Asimismo, la Ley del Impuestos sobre la Renta le da transparencia fiscal a los fideicomisos que realizan actividades empresariales en la forma establecida en su artículo 13 y les da transparencia fiscal a los fideicomisos que realizan actividades que no son empresariales en los que participan como fideicomisarios residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país forma establecida en el segundo párrafo de su artículo 179, así como a los fideicomisos que arrendan bienes inmuebles en los que participan como fideicomisarios personas físicas residentes en México en la forma establecida en su artículo 144.

En la ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única se le da transparencia fiscal tanto a los fideicomisos que realizan actividades empresariales como a los fideicomisos que realizan actividades que no son empresariales en la forma establecida su artículo 16.

De conformidad con las leyes fiscales se le da transparencia fiscal a los fideicomisos para identificar a las personas que son los beneficiarios de los bienes fideicomitados, sus ingresos atribuibles a actividades realizadas en este. Esto obliga a las personas a pagar los impuestos que se generen en el fideicomiso.

Congruente con lo anterior, el fideicomiso origina diversos efectos fiscales: **(i)** si los bienes fideicomitados se transmiten en propiedad, el tratamiento será el de una enajenación. **(ii)** Si el patrimonio que constituye el fideicomiso es un negocio mercantil, se ajustará a la regulación de actividades empresariales.

2.7.2. Las Sucesiones, patrimonio por la muerte de su titular, es la sucesión testamentaria, es decir, realiza mediante testamento. El Código Civil Federal define el testamento como un acto personalísimo, revocable y libre, por el cual una persona capaz dispone de sus bienes y derechos, y declara o cumple deberes para después de su muerte (artículo 1295).

Herencia: es la sucesión en todos los bienes del difunto en todos sus derechos y obligaciones que no se extinguen por la muerte. La herencia se define por la voluntad del estado o por disposición de la Ley, la primera se llama testamentaria y la segunda legítima.

El heredero adquiere a título universal y responde de las cargas de la herencia hasta donde alcance la cuantía de los bienes que hereda. El legatario adquiere a título particular y no tiene más cargas que las que expresamente le imponga el testador, sin perjuicio de su responsabilidad subsidiaria con los herederos (artículos 1281 a 1285 Código Civil Federal).

En el derecho fiscal, la sucesión implica una enajenación que tiene un tratamiento fiscal muy particular como a continuación se describe:

El Código Fiscal de la Federación señala como responsable solidario con los contribuyentes a los legatarios, dicha responsabilidad deriva de las obligaciones que se hubieran causado en relación con los bienes legados (artículo 26, fracción VII).

En cuanto a los efectos generados con anterioridad a la muerte del contribuyente, el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece:

Artículo 239. En el caso de fallecimiento de personas obligadas a presentar declaraciones en los términos del artículo 175 de la Ley, se procederá como sigue:

I. Dentro de los 90 días siguientes a la fecha en que se discierna el cargo al albacea, éste deberá presentar la declaración por los ingresos a que se refiere el Título IV de la Ley, que hubiera percibido el autor de la sucesión desde el 1 de enero del año de su fallecimiento y hasta el momento de su muerte, a efecto de cubrir el impuesto correspondiente.

II. Los ingresos a que se refiere el Título IV de la Ley, devengados hasta el momento de la muerte del autor de la sucesión que no hubiesen sido efectivamente percibidos en vida, se sujetarán a las siguientes reglas:

a) Los comprendidos en los Capítulos I y III del citado Título, así como los derivados de la prestación de servicios profesionales a que se refiere el Capítulo II de dicho Título, estarán exceptuados del pago del impuesto para los herederos o legatarios por considerarse comprendidos en lo dispuesto en la fracción XVIII del artículo 109 de la Ley.

b) Tratándose de los ingresos a que se refieren los Capítulos IV a IX de dicho Título, así como los derivados de la realización de actividades empresariales,

podrán considerarse como ingresos percibidos por el autor de la sucesión y declararse, excepto los señalados en el Capítulo VII, en los términos de la fracción que antecede, o bien cuando los herederos o legatarios opten por acumularlos a sus demás ingresos conforme a lo dispuesto por el artículo 124 de este Reglamento.

En relación con los efectos posteriores a la muerte del contribuyente, la Ley del impuesto sobre la renta establece:

Artículo 108: [...]

El representante legal de la sucesión pagará en cada año de calendario el impuesto por cuenta de los herederos o legatarios, considerando el ingreso en forma conjunta, hasta que se haya dado por finalizada la liquidación de la sucesión. El pago efectuado en esta forma se considerará como definitivo, salvo que los herederos o legatarios opten por acumular los ingresos respectivos que les correspondan, en cuyo caso podrán acreditar la parte proporcional de impuesto pagado.

En relación a la disposición transcrita, es el albacea el responsable que la sucesión cumplan las obligaciones fiscales a cargo de esta, lo cual se estipula en la siguiente norma del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta:

Artículo 124. Para los efectos del último párrafo del artículo 108 de la Ley, será el representante quien efectúe los pagos provisionales del impuesto y presente la declaración anual correspondiente considerando los ingresos y deducciones en forma conjunta, sin perjuicio de lo dispuesto en el último párrafo del artículo 198 de este Reglamento.

Los herederos y legatarios podrán optar por acumular a sus demás ingresos del ejercicio, los que les correspondan de la sucesión, igualmente podrán acreditar el impuesto pagado por el representante de la misma, en igual proporción que les corresponda de los ingresos de la sucesión.

Efectuada la liquidación, el representante, los herederos o legatarios, que no hubieran ejercido la opción a que se refiere el párrafo anterior, podrán presentar declaración complementaria por los cinco ejercicios anteriores a aquél en que se efectuó la liquidación, en su caso, acumulando a sus demás ingresos la parte proporcional de los ingresos que les haya correspondido de la sucesión por dichos ejercicios y pudiendo acreditar la parte proporcional del impuesto pagado en cada ejercicio por el representante de la sucesión.

Los ingresos que se acumulen provenientes de la sucesión a que se refiere este artículo, se considerarán que provienen por los conceptos de los cuales los obtuvo la sucesión.

Derivado de lo estipulado en los artículos citados en los párrafos precedentes, podemos diferenciar entre aquéllas contribuciones cuya causación se da durante la vida del contribuyente, en las que se produce el nacimiento de la obligación tributaria durante la vida de éste, y es a él a quien corresponde dicha obligación, sin embargo, al estar impedido para cumplirla o razón de su muerte, es el albacea quien a nombre y por cuenta de éste extingue la obligación tributaria realizando el pago de la misma.

En cuanto a los efectos jurídicos que se presentan en fecha posterior a la muerte del contribuyente, etapa en la que se considera a su sucesión como una unidad económica, sujeta al pago de contribuciones, respecto de aquellas que le sean atribuibles y se generen hasta la conclusión de dicha sucesión, cuando exista la adjudicación de los bienes a los herederos o legatarios, lo que obliga a distinguir efectos durante la sucesión de los efectos derivados por causa de la adjudicación a los herederos.

Respecto a los ingresos derivados la liquidación de la sucesión, la Ley del Impuesto sobre la Renta regula lo siguiente:

Artículo 109. No se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos:

XVIII. Los que se reciban por herencia o legado.

Las exenciones previstas en las fracciones XIII, XV inciso a) y XVIII de este artículo, no serán aplicables cuando los ingresos correspondientes no sean declarados en los términos del tercer párrafo del artículo 175 de esta Ley, estando obligado a ello.

Artículo 146. Se consideran ingresos por enajenación de bienes, los que deriven de los casos previstos en el Código Fiscal de la Federación

No se considerarán ingresos por enajenación, los que deriven de la transmisión de propiedad de bienes por causa de muerte, donación o fusión de sociedades ni los que deriven de la enajenación de bonos, de valores y de otros títulos de crédito, siempre que el ingreso por la enajenación se considere interés en los términos del artículo 9o. de esta Ley.

Artículo 152. Tratándose de bienes adquiridos por herencia, legado o donación, se considerará como costo de adquisición o como costo promedio por acción, según corresponda, el que haya pagado el autor de la sucesión o el donante, y como fecha de adquisición, la que hubiere correspondido a estos últimos. Cuando a su vez el autor de la sucesión o el donante hubieran adquirido dichos bienes a título gratuito, se aplicará la misma regla. Tratándose de la donación por la que se haya pagado el impuesto sobre la renta, se considerará como costo de adquisición o como costo promedio por acción, según corresponda, el valor de avalúo que haya servido para calcular dicho impuesto y como fecha de adquisición aquella en que se pagó el impuesto mencionado.

En relación a los preceptos jurídicos de los párrafos precedentes, la suprema corte de la nación ha emitido el siguiente criterio atinente a la naturaleza jurídica del legado:

LEGADOS, NATURALEZA DE LOS. *Una disposición testamentaria instituyendo un legado, no es ciertamente una obligación determinada en contra de la sucesión y en favor del legatario, por que éste más semejante al heredero que al acreedor de la sucesión, está sujeto como aquél, a las vicitudes del juicio sucesorio; por lo que, cuando la ley dispone que los acreedores y legatarios no podrán exigir el pago de sus créditos y legados, si no hasta que el inventario haya sido formado y aprobado, no quiere decir que una vez formado el inventario o transcurrido el tiempo legalmente necesario para su formación y aprobación, que es como se ha entendido dicho precepto, puede el legatario exigir que se le pague su legado, porque él, a diferencia del acreedor, está sujeto a ciertas cargas de la herencia, que no pueden concederse sino durante el desarrollo de los procedimientos. La ley civil dispone que el importe de las contribuciones correspondientes al legado, se deducirá del valor de éste; que si los bienes de la herencia no alcanzaren para cubrir todos los legados, el pago se hará en el orden que la misma ley indica, y manda que el albacea, concluido el inventario, no podrá pagar los legados sin haber cubierto o asignado bienes bastantes para pagar las deudas, conservando, en los respectivos bienes, los gravámenes especiales que tengan; de lo que se deduce que, respecto del legatario, rige también la disposición relativa a que toda herencia se entiende aceptada con beneficio de inventario, por lo que no debe cubrirse el legado sino cuando han sido pagadas todas las deudas, supuesto que la herencia consiste, en realidad, en lo que quede de los bienes hereditarios.*⁹²

Por lo que respecta a la enajenación de inmuebles, cuando por conducto del representante legal se realice la enajenación de inmuebles con consentimiento de los herederos o legatarios, en cuyo caso la ganancia se distribuirá señalando la proporción que a cada uno de ellos le corresponda en la sucesión:

Ley del Impuesto sobre la Renta

Artículo 198. Tratándose de la enajenación de inmuebles cuyo dominio pertenezca proindiviso a varias personas físicas, cada copropietario determinará la ganancia conforme al Capítulo IV del Título IV de la Ley; a cada proporción de la ganancia resultante para cada copropietario se le aplicará lo dispuesto en el artículo 147 de la Ley.

En el caso de que no pudieran identificarse las deducciones que correspondan a cada copropietario, éstas se harán en forma proporcional a los derechos de copropiedad.

⁹²Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Quinta Época, t. XLV, p. 43.

Lo dispuesto en el primer párrafo de este artículo será aplicable a la enajenación de inmuebles que realice el representante de la sucesión con consentimiento de los herederos o legatarios, considerando la proporción que a cada uno de ellos le corresponda en la sucesión.

En cuanto al Impuesto al Valor Agregado, cuando la sucesión se realiza actos o actividades se le considera una unidad económica, por lo cual estará regulada por lo siguiente:

Artículo 32. Los obligados al pago de este impuesto y las personas que realicen los actos o actividades a que se refiere el artículo 2o.-A tienen, además de las obligaciones señaladas en otros artículos de esta Ley, las siguientes:

En el caso de que los ingresos deriven de actos o actividades que realice una sucesión, el representante legal de la misma pagará el impuesto presentando declaraciones de pago del mes de calendario que corresponda, por cuenta de los herederos o legatarios.

Para efectos de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única:

Artículo 18. Los contribuyentes obligados al pago del impuesto empresarial a tasa única, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley, tendrán las siguientes:

En el caso de que los ingresos deriven de actos o actividades que realice una sucesión, el representante legal de la misma pagará el impuesto que esta Ley establece presentando declaraciones de pagos provisionales y del ejercicio que correspondan, por cuenta de los herederos o legatarios

2.7.3. La Asociación en Participación.

Los efectos fiscales que surgen de la Asociación en Participación como una unidad económica serán descritos y analizados en el siguiente capítulo.

CAPITULO III

TRATAMIENTO FISCAL DE LA ASOCIACIÓN EN PARTICIPACION.

3.1. Antecedentes en la Legislación Fiscal.

A continuación se muestran los antecedentes de la Asociación en Participación, buscando encontrar alguna causa por la cual ésta tiene personalidad moral para efectos fiscales.

La unidad económica sin personalidad jurídica (1967)

El Código Fiscal de la Federación del 1º de abril de 1967, consideraba como sujetos pasivos de créditos fiscales a las agrupaciones que constituían unidades económicas diversas de sus miembros y las que asimilaba a personas morales para efecto de la aplicación de las leyes fiscales. Dicha disposición se encontraba contenida en el artículo 13 del Código citado y estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 1980.

En ese mismo ordenamiento legal en su artículo 17 se establecía que las unidades económicas sin personalidad jurídica eran sujetos del Impuesto al Ingreso Global de las Empresas, cuando realizaban actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas ó de pesca. También en la fracción II del artículo 19 como disponía que dichas unidades económicas debían acumular los ingresos que tenían relación con la actividad de la empresa y los que provenían de bienes afectados total o parcialmente a dicha actividad.

Respecto a lo anterior las unidades económicas sin personalidad jurídica eran contribuyentes de impuestos hasta el 31 de diciembre de 1980. El concepto de unidades económicas sin personalidad jurídica comprendía a otras agrupaciones además de la misma Asociación en Participación. Cada una de ellas tenía características propias diferentes de las demás y cada una tenía un tratamiento fiscal diferente.

La unidad económica integrada por la Asociación en Participación, se consideraba como un instrumento de operación y se obligaba a sus integrantes a pagar los impuestos en forma conjunta. En el Impuesto sobre la Renta se calculaba éste gravamen sobre el ingreso global gravable correspondiente a cada uno de sus integrantes, no obstante que el artículo 19 de la ley de dicho impuesto, disponía que las unidades económicas debieran acumular los ingresos provenientes de la actividad empresarial realizada por ellos.

Ley del Impuesto sobre la Renta de 1981

A partir del 1º de enero de 1981 en el Código Fiscal y en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta fueron eliminadas las unidades económicas sin personalidad jurídica como sujetos de impuestos. Dicha eliminación se justifica porque dichas unidades al no tener personalidad jurídica originaban muchos problemas en nuestra legislación. Las siguientes razones fueron (Exposición de motivos):

a) No era conveniente crear un ente con personalidad jurídica restringida al campo del derecho fiscal, pues las consecuencias de la personalidad trasciende necesariamente a otros campos de Derecho: el Constitucional, el Procesal, el Administrativo y aún el Derecho Privado entrando en contradicción y controversia de leyes.

b) Porque cuando el Derecho le atribuye personalidad jurídica a las llamadas personas morales lo hace siempre organizándolas, señalando los derechos y obligaciones de los sujetos que las integran y precisando los órganos a través de los cuales se manifiesta la voluntad del ente. En cambio, la unidad económica no ha sido definida en nuestro derecho y no parece conveniente hacerlo ante las múltiples formas de integración económica de diversos individuos y empresas.

c) Porque la utilidad para efectos tributarios de la unidad económica dentro de nuestro sistema fiscal vigente en aquel entonces era muy relativa,

circunscribiéndose al campo de los impuestos progresivos, particularmente al impuesto sobre la renta. En este sector, para lograr que se consoliden los resultados de diversas personas, basta establecerlo así sin tener que acudir a la ficción de crear entes jurídicos con personalidad restringida a determinar relaciones jurídicas como las fiscales.

Transparencia fiscal

Se retoma que a partir del 1º de enero de 1981 entró en vigor una nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, en la cual se le daba transparencia fiscal a la asociación en participación, considerando que los contribuyentes del impuesto eran el asociante y los asociados, en la proporción en la que participa a en las utilidades y pérdidas, y no a la asociación.

En su artículo 8 disponía que cuando dos o más contribuyentes celebran un Contrato de Asociación en Participación, el asociante era quien debía cumplir, por sí por cuenta de los asociados las obligaciones señaladas en esa misma ley, incluso la de efectuar pagos provisionales. También establecía que el asociante y los asociados debían acumular cada uno a sus demás ingresos del ejercicio, la participación en las utilidades que les correspondía en los términos del contrato, o en su caso, podían deducir su participación en las pérdidas y tenían que pagar individualmente el impuesto que obtuvieran por de ello.

Con lo anterior la Asociación en Participación dejó de ser contribuyente del Impuesto sobre Renta y pasaron a serlo el asociante y los asociados por la utilidad o pérdida fiscal del ejercicio derivada de la actividad empresarial realizada en la asociación, en la proporción en la que participaba cada uno de ellos individualmente, de acuerdo a lo estipulado en el contrato.

El asociante debía determinar la utilidad o pérdida fiscal del ejercicio derivada de la actividad empresarial realizada en la asociación en participación y el monto de ella correspondiente asimismo y a cada uno de los asociados, conforme a lo

acordado en el contrato, así como el monto de los pagos provisionales efectuados en el ejercicio correspondiente a cada uno de ellos.

Para el asociante y los asociados era acumulable o deducible en lo individual el monto de la utilidad o pérdida fiscal de la asociación, respectivamente, correspondiente a cada uno de ellos y era acreditable el monto respectivo de los pagos provisionales (artículo 8 LISR).

Como puede apreciarse, la Asociación en Participación dejó de considerarse persona en la Ley del Impuesto sobre la Renta y se convirtió en un vehículo transparente a través del cual causaban dicho impuesto el asociante y los asociados por las utilidades fiscales derivadas de las actividades empresariales realizadas en la asociación, en la proporción en la que cada uno de ellos participaba en ellas. En los demás impuestos federales, el contribuyente era el asociante por los ingresos, actividades o bienes de la Asociación en Participación, al no tener ella personalidad jurídica propia (artículo 8).

El Impuesto al Activo (1988)

Se creó como un impuesto complementario del Impuesto sobre la Renta y su pago era acreditable contra el mismo. Únicamente se hace mención expresa a la Asociación en Participación en el artículo 7-bis de dicha ley al referirse a los pagos provisionales del impuesto al activo que deben hacerse en ella.

De conformidad con el artículo 1º de la ley del Impuesto al Activo, las Asociaciones en Participación residentes en México estaban obligadas al pago del Impuesto al Activo, por el activo que tengan, cualquiera que sea su ubicación. Excepto cuando se encuentren en alguno de los períodos que a continuación se menciona:

1. Preoperativo.
2. Ejercicio de inicio de actividades.

Se considera ejercicio de inicio de operaciones aquel en que la Asociación en Participación comienza a presentar o debe comenzar a presentar las declaraciones de pago provisional de Impuesto sobre la Renta, incluso cuando se presente sin el pago de dicho impuesto.

3. Dos ejercicios siguientes al inicio de actividades.

4. El ejercicio de liquidación, salvo cuando éste último dure más de dos años.

Modificación a la Ley del Impuesto sobre la Renta (1999)

El 1º de enero de 1999 entró en vigor una reforma a la Ley del Impuesto sobre la Renta, en la cual se modificó su artículo 8, para quitarle la transparencia fiscal a la Asociación en Participación y considera el asociante como contribuyente del impuesto causado por las actividades empresariales realizadas en la asociación.

El asociante estaba obligado al pago del impuesto sobre la renta en la totalidad del resultado fiscal derivado de la actividad empresarial realizada a través de la Asociación en Participación, en los mismos términos que los que causan dicho impuesto las personas morales que realizan actividades empresariales en el país.

La utilidad o la pérdida fiscal derivado de las actividades empresariales realizadas en la asociación en participaron no era acumulable o deducible respectivamente, para el asociante a sus demás ingresos provenientes de sus actividades propias y la pérdida fiscal incurrida en la asociación sólo podía deducirse de las utilidades fiscales de la misma asociación.

Como puede apreciarse, en el régimen fiscal de la Asociación en Participación que entró en vigor el 1º de enero de 1999, se la daba a la Asociación en Participación el mismo tratamiento fiscal de las personas morales que realizan actividades empresariales en el país, sin darle personalidad propia, considerando como contribuyentes del impuesto causado por la asociación al asociante.

Personalidad moral

El 1º de enero de 2002 entró en vigor la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, en ella se le da personalidad fiscal a la Asociación en Participación, incluyéndola dentro de las personas que están obligadas al pago del impuesto y tratándola como tal, aún cuando no tiene personalidad jurídica en las demás ramas de la legislación mexicana.

Para 2004, el fisco legislador menciona en la exposición de motivos:

Asociación en participación

Con el fin de eliminar los abusos que se han hecho a través de la figura de la asociación en participación, se modifica el actual esquema aplicable a dicha figura, por lo que se precisa el concepto de “asociación en participación” para que, bajo esta figura, se incorpore al régimen de causación de las personas morales al conjunto de personas que con motivo de la celebración de un convenio realicen actividades empresariales en el país. Asimismo, se establece que las asociaciones en participación serán consideradas residentes en México cuando en el país realicen actividades empresariales, cuando el contrato se celebre conforme a las leyes mexicanas, o cuando se dé alguno de los supuestos establecidos en el artículo 9o. del Código Fiscal de la Federación.

El asociante será quien represente tanto a la asociación en participación como a sus integrantes. (Artículo 17-B CFF).

Al parecer el contribuyente encontró o solía encontrar en la A en P, una herramienta de planeación fiscal, para disminuir su resultado fiscal. Ya que se permitía amortizar las pérdidas fiscales derivadas de actividades empresariales, no importando si dichas pérdidas provenían de la asociación en participación.

3.2. Concepto Fiscal de la Asociación en Participación.

A partir del 1º de enero del 2004, se establece, en el artículo 17-B del Código Fiscal de la Federación, la definición para efectos fiscales de la Asociación en Participación y se ratifica que la dicha figura tendrá personalidad jurídica para los efectos del derecho fiscal, cuando en el país realice actividades empresariales, y estará obligada a cumplir con las mismas obligaciones, en los mismos términos y bajo las mismas disposiciones establecidas para las personas morales en las leyes fiscales.

No importando que esta no tenga personalidad jurídica propia, debido a que es un contrato y no una sociedad mercantil, sin embargo el fisco fue más allá. Por lo tanto, se presentan las principales disposiciones fiscales aplicables a la Asociación en Participación.

3.3. Tratamiento en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

En su artículo 8, establece que cuando se mencione “persona moral” se entenderá incluida a la asociación en participación entre otras, cuando por medio de ella se realicen actividades empresariales en México. Las personas morales se encuentran regidas en el Título II denominado “De las personas morales” y en el Título III “Del régimen de las personas morales con fines no lucrativos”. Por lo que a la asociación en participación le corresponderán principalmente los siguientes artículos:

Título II Capítulo I- Artículos 17 al 28 LISR	Ingresos acumulables
Artículo 18 LISR	Momento en que se acumulan los ingresos
Título II, Capítulo II, Sección I, Artículos 29 al 36 LISR	Deducciones autorizadas
Artículo 31, LISR	Requisitos de las deducciones autorizadas
Artículo 32, LISR	Gastos e inversiones no deducibles
Artículo 29, Fracción II, LISR	Deducción del costo de lo vendido

Artículo 37, LISR	Deducción de inversiones en varios ejercicios
Artículo 10, LISR	Pérdidas fiscales

Obligaciones fiscales de la Asociación en Participación como persona moral:

(i) Llevar contabilidad. La Asociación en Participación deberá llevar contabilidad conforme al Código Fiscal de la Federación y su reglamento y con el reglamento de Ley del Impuesto sobre la Renta, así como efectuar los registros en la misma. En caso de que dicha asociación realice operaciones en moneda extranjera, la Asociación deberá aplicarla al tipo de cambio aplicable en la fecha que se convengan, artículo 86, fracción I, Ley del Impuesto sobre la Renta.

(ii) Expedir y conservar comprobantes. La asociación deberá expedir comprobantes por las actividades que realicen y conservar una copia de los mismos a disposición de las autoridades fiscales.

(iii) Expedir constancias de pago efectuados a residentes en el extranjero. En caso de que se efectúen pagos a residentes en el extranjero, deberá expedir constancias en las que se asienten el monto de tales pagos o de los pagos efectuados a los establecimientos en el extranjero de instituciones de crédito del país y, el Impuesto sobre Renta retenido al residente en el extranjero o a las citadas instituciones de crédito, artículo 86, fracción III, Ley del Impuesto sobre la Renta.

(iv) Presentar declaración informativa de retenciones por servicios profesionales, se presentará a más tardar el 15 de febrero de cada año ante las autoridades fiscales, la información de las personas a las que les hubieran efectuado retenciones del Impuesto Sobre la Renta en el ejercicio anterior, derivadas de la

prestación de servicios profesionales, artículo 86, fracción IV, Ley del Impuesto sobre la Renta.

(v) Estados financieros, se deberá formular un estado de posición financiera y levantar inventario de existencia a la fecha en que termine el ejercicio fiscal, artículo 86, fracción V, Ley del Impuesto sobre la Renta.

(vi) Determinación de pagos provisionales, el artículo 14, Ley del Impuesto sobre la Renta determina que los pagos provisionales o anticipos se realizarán a cuenta del impuesto sobre la renta del ejercicio, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior al que corresponda el pago (enero con fecha límite en febrero 17 , febrero en marzo 17 y así sucesivamente).

(vii) Presentar declaración del ejercicio se calculará conforme el procedimiento del artículo 10 y el 86 de la ley.

(viii) Registro de operaciones con títulos valor en serie deberá llevar un registro de las operaciones que efectúen con títulos valor emitidos en serie, artículo 86, fracción XI, Ley del Impuesto sobre la Renta.

(ix) Obtener y conservar documentación comprobatoria de operaciones celebradas con partes relacionadas residentes en el extranjero artículo 86, fracción XII, Ley del Impuesto sobre la Renta.

(x) Cumplir con las obligaciones cuando realicen pago de dividendos, artículo 86, fracción XIV, Ley del Impuesto sobre la Renta.

(xi) Registro de inversiones deducidas en forma inmediata, artículo 86, fracción XVII, Ley del Impuesto sobre la Renta.

(xii) Llevar un control de inventarios, artículo 86, fracción XVIII, Ley del Impuesto sobre la Renta.

(xiii) Llevar Cuenta de Capital de Aportación y Cuenta de Utilidad Fiscal Neta, artículo 89, Ley del Impuesto sobre la Renta

3.4. Tratamiento en la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

De acuerdo con el segundo párrafo del artículo 17-B del Código Fiscal de la Federación, la Asociación en Participación estará obligada a cumplir con las mismas obligaciones tributarias, en los mismos términos y bajo las mismas disposiciones, establecidas para las personas morales en las leyes fiscales. Para tales efectos, de conformidad con el artículo 1º de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, las Asociaciones en Participación que perciban ingresos por la realización de actividades relacionadas a la enajenación d bienes, prestación de servicios independientes u otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, estarán obligadas al pago del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU).

En cuanto las deducciones autorizadas, la Asociación en Participación podrá efectuar las siguientes⁹³:

1. Las erogaciones que correspondan a:

- a) La adquisición de bienes.
- b) La adquisición de servicios independientes.
- C) El uso o goce temporal de bienes.

Que utilicen para realizar las actividades gravadas por la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única para la administración de las actividades o en la producción, comercialización de bienes y servicios, que den lugar a los ingresos por los que se deba pagar el IETU.

⁹³ Artículo 5º de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y décimo quinto décimo quinto transitorios de la Ley.

2. Las contribuciones a cargo de la asociación en participación pagadas en México, con excepción de: Impuesto sobre la Renta, Impuesto a los Depósitos en Efectivo, las aportaciones de seguridad social y aquellas que conforme a las disposiciones legales deban trasladarse, como lo son, el Impuesto Valor Agregado y el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

Las asociaciones en participación efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta de virtud de lo expresamente declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas en el mismo plazo establecido para la presentación de la declaración de los pagos provisionales del impuesto sobre la renta; es decir, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquel en que corresponda el pago.⁹⁴

3.5. Tratamiento en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Para efectos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), la Asociación en Participación está obligada al pago del Impuesto al Valor Agregado (IVA), cuando realicen en territorio nacional, los actos o actividades siguientes:

- I.- Enajenen bienes
- II.- Presten servicios independientes
- III.- Otorguen el uso o goce temporal de bienes
- IV.- Importen bienes o servicios

Artículo 1º (Ley del Impuesto al Valor Agregado)

El impuesto se calculará aplicando a los valores antes mencionados la tasa del 16%. También tiene la obligación de efectuar la retención del impuesto cuando reciban servicios personales independientes prestados por personas físicas, las cuales tributan bajo la Sección I, “De las personas físicas con actividades empresariales y profesionales”, del Título IV, Ley del Impuesto sobre la Renta, así como de aquellas personas que su actividad consista en otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles y que éstas tributen bajo el Capítulo III de la ley del Impuesto sobre la Renta, “De los ingresos por arrendamiento y en general por

⁹⁴ Artículo 9 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles”. Es importante aclarar que cuando una persona física con actividad empresarial tribute bajo la Sección I, II o III del Capítulo II, “De los ingresos por actividades empresariales y profesionales”, del Título IV, Ley del Impuesto Sobre la Renta, también deberá hacerle la retención correspondiente de Impuesto al Valor Agregado.

El importe de la retención en relación a los servicios recibidos anteriormente, deberá ser de la dos terceras partes del Impuesto al Valor Agregado que les hubieren trasladado las personas físicas que otorgaron el servicio, incluyendo los pagos a comisionistas (Artículo I-A fracciones II y III de la Ley del Impuesto al Valor Agregado).

Cuando la Asociación en Participación reciba la prestación de servicios de autotransporte, deberán retener el 4% del valor de la contraprestación efectivamente pagada.

El momento del entero de las retenciones y el pago del IVA correspondiente, será a más tardar el día 17 del mes siguiente que se hubiere efectuado la retención y causación.

El IVA se causará al momento en que efectivamente se cobren las prestaciones (Artículo 11, 17 y 22 de la LIVA) y será acreditable cuando el impuesto trasladado haya sido efectivamente pagado (Artículo 5º. de la LIVA). Asimismo, para el acreditamiento del IVA:

- Se deben considerar estrictamente indispensables las erogaciones para los fines del negocio, y que sean deducibles para la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- Que hayan sido trasladados al contribuyente y conste por separado en los comprobantes con requisitos fiscales.

- Cuando se tome como comprobante fiscal los estados de cuenta expedidos por instituciones de crédito o casas de bolsa, el IVA trasladado deberá constar en dichos estados de cuenta.

- Que el Impuesto al Valor Agregado debe haber sido efectivamente pagado en el mes de que se trate.

Los pagos del Impuesto al Valor Agregado deberán presentarse de forma mensual a más tardar el día 17 del mes siguiente a que corresponda el pago (Artículo 5º.-D LIVA).

Otros aspectos a considerar por la Asociación en Participación son:

- Tratamientos de saldos a favor de Impuesto al Valor Agregado (Artículo 6º. LIVA y 23 del Código Fiscal de la Federación).

- Enajenación de bienes exenta de pago de IVA (Artículo 9 LIVA, 21 y 22 del Reglamento al Impuesto al Valor Agregado, 16 del Código Fiscal de la Federación y el criterio normativo del Servicio de Administración Tributaria: SAT 103/2004/IVA).

- Prestación de servicios exenta del pago de IVA (Artículo 15 LIVA y 31 del Reglamento del Impuesto al Valor Agregado).

- Uso o goce temporal de bienes inmuebles exentos de pago de IVA (Artículo 20 LIVA, y 34 RIVA).

Del mismo modo, se mencionan las obligaciones fiscales para la Asociación en Participación sujeta al pago de IVA:

1. Inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC) (Artículo 27, primer párrafo CFF).

2. Llevar contabilidad (Artículo 32, fracción I, LIVA; 46 y 50 RIVA)
3. Expedir comprobantes (Artículo 32, fracción III, LIVA)
4. Presentar declaraciones (Artículo 5º. y 32, fracción V, LIVA)
5. Expedir constancias de retenciones de IVA (Artículo 32, fracción V, LIVA; regla 5.1.12, RMF 2006-2007)
6. Presentar declaración informativa de retenciones de IVA (Artículo 32, fracción V, y sexto transitorio, LIVA)
7. Presentar aviso por retenciones de IVA (Artículo 32, fracción VI, LIVA; regla 2.3.17, 2.23.1 y 5.1.11, RMF 2006-2007)
8. Información del IVA en declaraciones del Impuesto sobre la Renta (Artículo 32, fracción VII, LIVA)
9. Presentar información sobre el pago, retención, acreditamiento y traslado de IVA (Artículo 32, fracción VIII y sexto transitorio, LIVA)

3.6. Tratamiento en el Código Fiscal de la Federación.

Según el artículo 17-B se entenderá por asociación en participación al conjunto de personas que realicen actividades empresariales con motivo de la celebración de un convenio contando que siempre participen de las utilidades o de las pérdidas derivadas de dicha actividad por disposición legal o del propio convenio.

Se menciona que la Asociación en Participación tendrá personalidad jurídica para efectos fiscales cuando se realicen en el país actividades empresariales, por lo que mencionaremos a qué actividades se refiere la ley:

Artículo 16 (CFF)

Se consideran actividades empresariales las siguientes:

- Las comerciales.
- Las industriales, que consisten en la extracción, conservación o transformación de materias primas, acabado de productos y la elaboración de satisfactores.

- Las agrícolas, que comprenden las actividades de siembra, cultivo, cosecha y la primera enajenación de los productos obtenidos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

- Las ganaderas, que consisten en la cría y engorda de ganado, aves de corral y animales, así como la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

- Las de pesca, que incluyen la cría, cultivo, fomento y cuidado de la reproducción de toda clase de especies marinas y de agua dulce, incluida la acuicultura, así como la captura y extracción de las mismas y la primera enajenación de esos productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

- Las silvícolas, que son las de cultivo de los bosques o montes, así como la cría, conservación, restauración, fomento y aprovechamiento de la vegetación de los mismos y la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

Prácticamente todas las actividades, recordando que el carácter preponderante de la asociación en participación es la obtención de lucro, modificando su situación patrimonial. Además, el fisco menciona que el convenio se celebre conforme a las leyes mexicanas o cuando se dé alguno de los supuestos establecidos en el

artículo 9 del CFF que se refiere al concepto de residentes en territorio nacional para personas físicas y morales.

- Obligaciones de la Asociación en Participación, siguiendo el tercer párrafo del artículo 17-B se establece la obligación de cumplir con las mismas obligaciones fiscales en los mismos términos y las mismas disposiciones establecidas para las personas morales y las leyes fiscales (Título II, que cuenta con nueve capítulos y tres secciones, y además el Título III no lucrativas). Entendiendo que cuando se mencione o se refiera a persona moral se incluirá a la asociación en participación.

- De conformidad con la fracción XVII del artículo 26 del CFF, el asociante es responsable solidario, los asociados son responsables solidarios 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, siempre que la asociación en participación incurra en cualquiera de los supuestos siguientes:

1. No solicite su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes (a).

2. Cambie su domicilio o desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso correspondiente de cambio de domicilio en los términos del Reglamento del CFF, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se le hubiere notificado el inicio del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en el CFF y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte con motivo de dicho ejercicio, o cuando el cambio se realice después de que se hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos (b) y (d) de la fracción III del 26)

3. No lleve contabilidad, la oculte o la destruya (c).

Sin que la responsabilidad exceda de la aportación hecha a la Asociación en Participación durante el período o la fecha de que se trate.

La responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios con excepción de las multas. Lo anterior, no impide que los responsables puedan ser sancionados por actos u omisiones propios.

Debido a que el asociante es la persona encargada del emprendimiento del negocio, o sea la Asociación en Participación, será responsable solidario en el cumplimiento de las obligaciones fiscales, en lugar de los asociados, pues es el asociante quien actúa como administrador único representando a dichas asociaciones en los medios de defensa que se interpongan en contra de las consecuencias fiscales derivadas de las actividades empresariales realizadas a través de dicha asociación.

Podemos concluir que el asociante responderá con el monto máximo de lo aportado a la Asociación en Participación.

- Inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC), la asociación en participación deberá solicitar su inscripción en el RFC, mediante el aviso que establece el Reglamento del CFF. Tal solicitud de inscripción deberá presentarse en documentos digitales con firma electrónica avanzada a través de los medios, formatos electrónicos y con la información que señala el SAT mediante reglas de carácter general.

- Requisitos de inscripción en el RFC, para darse de alta en Hacienda se presentarán:

1. Ficha de trámite 54/CFF del anexo 1-A de la RMF2012.Formato denominado “Solicitud de inscripción al Registro Federal de Contribuyentes”.

Deberán ser presentados con original y copia en la Administración Local de Servicios al Contribuyente que corresponda al domicilio fiscal de la Asociación en Participación, dentro del mes siguiente al día en que inicia operaciones. Pudiendo realizar el trámite a través del portal de internet del Servicio de Administración Tributaria.

Además deberán de presentarse el original y copia del contrato, con la firma autógrafa del asociante y asociado(s), o en su caso, su representante legal. También documentos como: comprobante de domicilio, identificación oficial del asociante y proporcionar un correo electrónico.

- Conservación del Contrato de Asociación en Participación, el tercer párrafo del artículo 30 del CFF establece que los contratos de A en P, así como las declaraciones de pagos provisionales y del ejercicio, de las contribuciones federales deberán conservarse por todo el tiempo en que subsista el contrato de que se trate.

CAPITULO IV

LOS PROBLEMAS DEL TRATAMIENTO FISCAL DE LA ASOCIACIÓN EN PARTICIPACIÓN.

El legislador al otorgar personalidad jurídica a la Asociación en Participación en el derecho fiscal, sin que el derecho civil, mercantil o laboral se la otorgue, no previó diversas situaciones que repercuten jurídicamente en las diversas ramas del sistema jurídico mexicano.

4.1. La Regulación de la Asociación en Participación como una Sociedad Mercantil en la Legislación Fiscal.

La materia fiscal da un tratamiento especial a la figura que nos ocupa, lo anterior se desprende de la lectura del artículo 17-B del Código Fiscal de la Federación que a la letra dice:

Artículo 17-B. 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 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 a 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 con una denominación o razón social, seguida de la leyenda 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.

Ahora bien, la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el primer párrafo de su artículo 8 nos da la definición de lo que para efectos fiscales debe entenderse por persona moral estableciendo 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 la asociación en participación cuando a través de ella se realicen actividades empresariales en México.

El mismo Código Fiscal establece que el asociante está obligado a pagar contribuciones por la totalidad de los actos o actividades que lleven a cabo, mediante cada asociación en participación de la que sea parte, confirmando la posición que guarda la legislación fiscal respecto de la figura en estudio.

En cuanto otras obligaciones.

Para cumplir con otras obligaciones, al tener relaciones laborales deben inscribir a sus asalariados y pagar cuotas como lo son las Cuotas Obrero Patronales y las cuotas al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores y Sistema de Ahorro para el Retiro. Donde cabe resaltar, que el patrón no será la Asociación en Participación ya que no es persona para el derecho laboral, por ello, el asociante tendrá el carácter de patrón en la relación laboral.

De lo anterior se concluye que, dadas las disposiciones fiscales que hemos analizado, la asociación en participación debe cumplir con la gran mayoría de las obligaciones establecidas para las personas jurídico colectivas, independientemente del tratamiento que le otorga la legislación mercantil, en la que como ya se ha señalado no se le considera como una persona jurídico colectiva.

En virtud de lo anterior, abordaré el problema jurídico que existe en la Ley General de Sociedades Mercantiles por no reconocer la personalidad jurídica de la Asociación en Participación.

La Ley General de Sociedades Mercantiles no otorga, ni reconoce personalidad jurídica a la Asociación en Participación, si bien la considera como una forma societaria. Naturalmente que pocas disposiciones de las sociedades mercantiles son aplicadas a la Asociación en Participación, pues la carencia de personalidad jurídica impide que la actualización de disposiciones tales como el nombre, domicilio y capacidad.

El Poder Judicial de la Federación ha considerado que la Asociación en Participación carece de personalidad jurídica, siendo su naturaleza jurídica un simple contrato:

ASOCIACION EN PARTICIPACION. INTERPRETACION Y ALCANCES DEL ARTICULO 252 DE LA LEY GENERAL DE ASOCIACIONES MERCANTILES QUE LA DEFINE. El artículo 252 de la Ley General de Sociedades Mercantiles indica que: "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 actividades comunes; el asociante obra en nombre propio y nunca en representación 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.*⁹⁵

El contrato de Asociación en Participación en el derecho mercantil no crea una persona colectiva, es decir, no crea un ente social como finalidad de la asociación de los sujetos.

ASOCIACION EN PARTICIPACION, CARACTERISTICAS 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.*⁹⁶

⁹⁵ Tesis III. 2o. C. 420 C, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Octava Época, t. XIV, noviembre de 1994, p. 415.

⁹⁶ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Sexta Época, t. LXXVI, Cuarta Parte, p. 22.

Es posible apreciar que el Poder Judicial de la Federación, siguiendo el texto legal ha resuelto que la Asociación en Participación carece de toda personalidad jurídica, pues en todo caso se trata de un negocio oculto que no afecta la relación entre terceros y el asociado, ya que corresponde al asociante llevar toda clase de actos jurídicos ante terceros.

Cuando se habla de un negocio oculto que versa en el beneficio común de los socios, Oswaldo Reyes reitera: *“se ha dicho que la Asociación en Participación es una sociedad oculta y otros tratadistas señalan que es una sociedad momentánea. Definiendo estos conceptos se diría que una sociedad oculta es una Asociación constituida para un número indeterminado de actos comerciales, más no se revela como sociedad a los terceros, válida sólo entre los socios”*.⁹⁷

Es decir, el carácter que denota la Ley General de Sociedades Mercantiles en lo referente a la Asociación en Participación es puramente comercial, con alcances frente a los particulares (terceros), que de alguna manera, se inmiscuyen en el ámbito mercantil de la Asociación; *“el contrato es de carácter mercantil y todos los actos que realice serán de naturaleza mercantil, de acuerdo a su objeto y fin de Contrato de Asociación”*.⁹⁸

La personalidad jurídica, en la esfera del Derecho Mercantil, no existe para la Asociación en Participación, sino que dicha personalidad únicamente recae en los sujetos que en ella participan, con sus propias características, obligaciones, derechos y responsabilidades que surjan en el núcleo de actividades emprendidas para el funcionamiento de este órgano.

Lo anterior recae en el artículo 1º de la Ley General de Sociedades Mercantiles, que enuncia lo siguiente:

⁹⁷ Reyes Mora, Oswaldo, *Contrato Mercantil de Asociación en Participación*, México, PAC. S.A. de C.V., 1991, p. 4.

⁹⁸ Ídem.

Artículo 1. Esta Ley reconoce las siguientes especies de sociedades mercantiles:

- I.- Sociedad en nombre colectivo;
- II.- Sociedad en comandita simple;
- III.- Sociedad de responsabilidad limitada;
- IV.- Sociedad anónima;
- V.- Sociedad en comandita por acciones, y
- VI.- Sociedad cooperativa.

Cualquiera de las sociedades a que se refieren las fracciones I a V de este artículo podrán constituirse como sociedad de capital variable, observándose entonces las disposiciones del Capítulo VIII de esta Ley.

Es en este punto se recalca que todas y cada una de las Sociedades Mercantiles reguladas por la Ley, poseen personalidad jurídica propia, distinta a la de los individuos que las conforman, principio contrario a lo establecido para la regulación de la Asociación en Participación (siguiendo el criterio jurídico mercantil); es por ello, que la cualidad intrínseca de aquéllas conduce a atribuirles capacidad, patrimonio, nombre, domicilio y nacionalidad, si bien, como a poco se verá, estas características, en el caso de las sociedades, no pueden tener el mismo alcance que en las personas físicas, pues no debe perderse de vista que estamos en presencia de una personalidad ficticia, artificialmente creada por la ley, lo cual, tiene por efecto el nacimiento de una persona jurídica- colectiva.

Como se podrá observar, la Asociación en Participación no aparece en ninguna fracción de la disposición anterior; por ende, es interesante recordar que cuando se crea una nueva sociedad nace un nuevo sujeto jurídico, mientras que en nuestra figura en estudio no se crea en sí una sociedad, sino que su esencia recae, simple y llanamente, en ser un contrato mercantil.

Por este motivo reiteramos el significado de la Asociación en Participación en el ámbito comercial, ya que no podrá, bajo ninguna circunstancia, tener personalidad jurídica propia, debido a que es representada por un contrato y equiparable a las sociedades en nombre colectivo, sin personalidad jurídica, el asociante debe de contribuir a las obligaciones fiscales, por ser una actividad mercantil, sin necesidad de darle personalidad jurídica, y en esta forma se cumple en todos sus términos el concepto de las contribuciones, previstas en las leyes tributarias, el artículo 256 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, contiene el precepto de quien debe de cumplir tratándose de una Asociación en Participación, al estipular:

Artículo 256. El asociante obra en nombre propio y no habrá relación jurídica entre los terceros y los asociados

Para concluir con este punto, basándonos en las consideraciones anteriores, nos atrevemos a afirmar que el conflicto normativo surge en la determinación de la naturaleza de la Asociación en Participación, más no en su manejo, pues queda claro que, en cuanto a las consecuencias comerciales entre los socios y frente a terceros, surtirá lo dispuesto por la legislación mercantil; mientras que para efectos fiscales frente al Estado, la Asociación en Participación, emana como un ente con personalidad jurídica propia, con el propósito de contribuir con sus aportaciones tributarias correspondientes, ya que es considerada como una unidad económica empresarial.

4.2. Aportaciones a la Asociación en Participación.

En la asociación en participación, los asociados le aportan bienes al asociante y éste último destina ciertos bienes propios a la negociación mercantil u operación de comercio objeto de dicha asociación y, esos bienes pueden ser dinero, bienes materiales y bienes intangibles.

Cuando los bienes aportados o destinados a la Asociación en Participación no son dinero, surge un problema en cuanto al tratamiento fiscal que debe dársele a la aportación o destino de ellos, porque la asociación en participación no puede ser jurídicamente propietaria de ellos por carecer de personalidad jurídica propia en el derecho común.

El Código Fiscal de la Federación y la Ley del Impuesto sobre la Renta, regula a la Asociación en Participación con el mismo tratamiento fiscal que tiene las personas morales que realizan actividades empresariales en el país y por lo tanto, la aportación o destino de dichos bienes a la asociación implicaría en principio una enajenación de bienes a ella en la que podrían causar impuestos los asociados y el asociante.

Si se generare un impuesto a cargo del asociante y los asociados, por aportar o destinar bienes a la asociación en participación sería incorrecto ese tratamiento, porque no reciben contraprestación alguna por dicha aportación, sino que únicamente los dan para la realización de la negociación mercantil u operación de comercio objeto de la asociación en participación en la que participan.

En las aportaciones de bienes efectuadas a las sociedades mercantiles por sus socios o accionistas si existe enajenación de bienes cuando estos obtienen un ganancia derivada de dicha enajenación; por lo tanto, la autoridad fiscal puede determinar un impuesto presunto por la enajenación de los bienes aportados a la Asociación en Participación.

En contraste con el párrafo anterior, en las aportaciones de bienes a una Asociación en Participación efectuadas por los asociados y el asociante, no existe enajenación fiscal de bienes porque dicha asociación no tiene personalidad jurídica propia en nuestro derecho común y los asociados y el asociante no reciben cosa alguna a cambio de dichos bienes, sino que únicamente tienen los

derechos personales que les da el Contrato de Asociación en Participación, que son intransferibles en muchos casos.

En virtud de lo anterior, consideramos que no debería dárseles a las aportaciones o destinos de bienes a Asociaciones en participación, el mismo tratamiento que se les da a las aportaciones efectuadas a sociedades mercantiles, sino que deberían hacerse al costo fiscal que tengan de los bienes el asociante y los asociados al momento de la aportación para que no tengan ellos consecuencias fiscales en su aportación. Esto es, las aportaciones se reintegrará, en cuanto a los bienes, con el desgaste en el transcurso del tiempo por el uso normal.

4.3. Deducción de Pérdidas y Distribución de Utilidades.

En cuanto a la regulación de la deducción de pérdidas en la Asociación en Participación señalo lo siguiente:

La Asociación en Participación es un contrato en el cual el asociante y los asociados participan en las utilidades y pérdidas de la negociación mercantil u operación de comercio objeto de la asociación, quienes obtienen dichas utilidades o pérdidas, son jurídicamente y de hecho el asociante y los asociados, ya que el contrato de asociación en participación, no crea una persona jurídica distinta de ellos y por lo tanto, debería permitírseles deducir sus pérdidas incurridas en la asociación una vez terminada ésta.

Por tal motivo, el asociante y los asociados deberían poder deducir sus pérdidas incurridas en la Asociación en Participación al concluir la misma que no hayan sido reducidos por la asociación hasta por el monto de sus aportaciones no recuperadas. Lo anterior de conformidad con el artículo 149 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Por lo que hace al tratamiento que se da a la distribución de las utilidades comento lo siguiente:

Dado que la Asociación en Participación es un contrato de vigencia limitada a la realización de la negociación mercantil u operación de comercio objeto de la asociación, en el cual el asociante y los asociados no necesariamente se distribuyen entre si las utilidades o pérdidas en proporción a sus aportaciones, el darle el tratamiento fiscal de una persona moral que realiza actividades empresariales (sociedad mercantil), presenta serios problemas en la distribución de utilidades o pérdidas de la asociación.

En la Asociación en Participación, los asociados y el asociante recuperan primero sus aportaciones efectuadas a la misma, conforme se genera el flujo efectivo excedente proveniente de las ventas de los bienes o de la prestación de los servicios objeto de la negociación mercantil o la operación del Contrato de Asociación en Participación respectivo y posteriormente, se distribuyen entre si las utilidades en caso de que las haya habido, porque ese flujo efectivo excedente ya no se reinvierte en negociaciones u operaciones subsecuentes.

En cambio, desde un punto de vista practico, las sociedades mercantiles al ser personas morales, tienen una larga vida por lo general durante la cual realizan sus actividades empresariales en forma continua y para poder subsistir y crecer como sociedades, requieren que se reinvierta en ellas la mayor parte del flujo de efectivo excedente originado por sus actividades y sólo una pequeña parte de sus utilidades se distribuye entre sus socios o accionistas, siendo ocasional el que se les rembolsen sus aportaciones.

Si se da el mismo tratamiento a las utilidades en la asociación en participación que el que se efectúa a las utilidades distribuidas por las sociedades mercantiles, se origina un problema fiscal al asociante y a los asociados por tratarse de dos figuras jurídicamente diferentes que tienen objetivos distintos.

En las sociedades mercantiles, son permanentes las actividades empresariales que se realizan en ellas por lo tanto, hace sentido que las entregas de efectivo o

bienes que ellas hagan a sus socios o accionistas con cargo a su capital contable, se consideren para efectos fiscales como utilidades distribuidas, primero hasta agotarlas y posteriormente como reembolsos de capital.

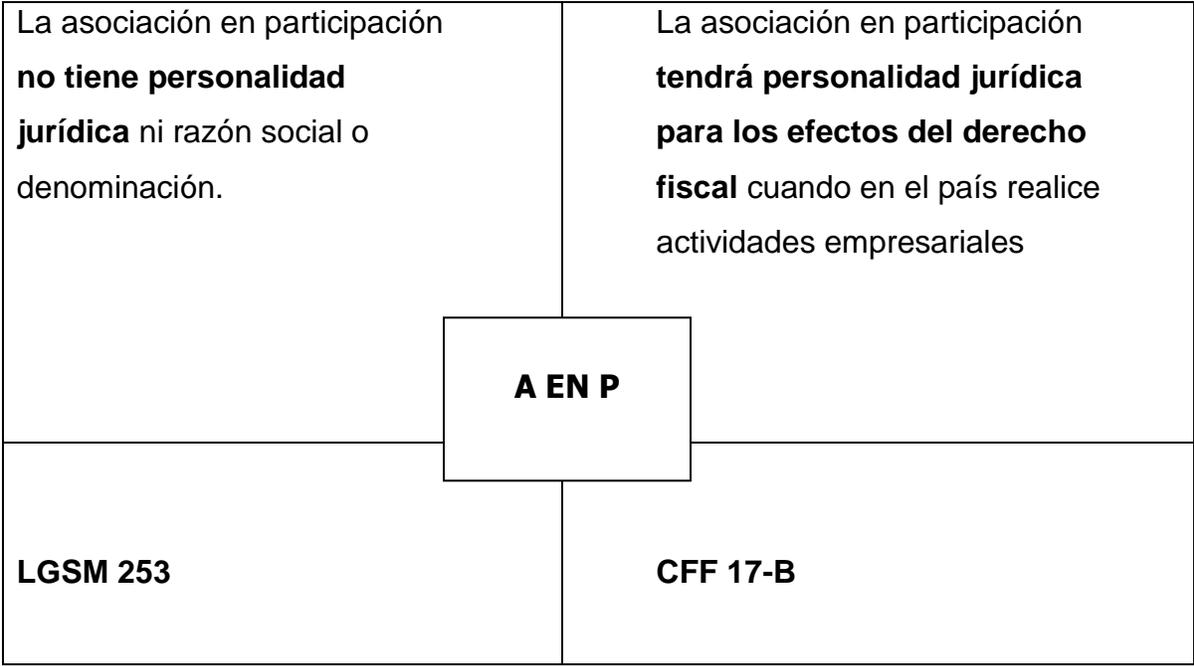
Por lo que hace en la Asociación en Participación, no hace sentido el considerar para efectos fiscales, que lo primero que se reparten entre sí el asociante y los asociados, son utilidades y posteriormente recuperar sus aportaciones porque lo que sucede en ellas es precisamente lo contrario, o sea que primero recuperan sus aportaciones y posteriormente, se distribuyen entre sí las utilidades, en caso de que las haya.

El darles un tratamiento fiscal de reembolso de capital y de utilidades distribuidas por sociedades mercantiles a las aportaciones recuperadas las utilidades distribuidas en la Asociación en Participación, ocasionan en muchos casos que se tenga que pagar el Impuesto sobre la Renta en la Asociación en Participación por el reintegro de las aportaciones y, no se pueda acreditar en ella el impuesto pagado, ya sea porque la asociación termine con pérdida o teniendo utilidad se termine la negociación mercantil o la operación de comercio objeto de la asociación en el mismo ejercicio en que se haga el reintegro de dichas aportaciones.

Para evitar lo anterior, tendría que considerarse que en la Asociación en Participación, lo primero que se reparten entre sí el asociante y los asociados, son sus aportaciones hasta agotarlas y posteriormente, las utilidades, en caso de que las haya.

4.4. Inconstitucionalidad de la Personalidad Jurídica Fiscal de la Asociación en Participación otorgada en el artículo 17- B del Código Fiscal de la Federación y el artículo 8 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

El legislador al considerar que la asociación en participación tendrá personalidad jurídica para efectos del derecho fiscal, no importando que sea un contrato y no una sociedad es importante, debido a que el derecho fiscal y el derecho mercantil son leyes de carácter federal, entrando en controversia de leyes:



Siguiendo el artículo 133 de la Constitución Política de los Estado Unidos Mexicanos que se refiere a la supremacía de leyes, y a la Pirámide de Hans Kelsen, las leyes de carácter federal no pueden contraponerse. En adición, el artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta considera como persona moral a la Asociación en Participación. Es necesario saber por qué en México, el fisco legislador ha ido más allá, elevando al Contrato de Asociación en Participación como persona.

Es evidente que en el orden jurídico mexicano son simultáneamente aplicables a un mismo caso –la Asociación en Participación– dos normas, y entre éstas existe una aparente contradicción. En este sentido se está ante un *conflicto normativo*, siendo que la posible interpretación que se da al fenómeno pretendería que solamente una de las normas en conflicto puede ser aplicada.

Un conflicto normativo se presenta cuando dos o más normas son formal o materialmente incompatibles, en virtud de los procedimientos de su creación o de sus contenidos, respectivamente. Si bien la Ley General de Sociedades Mercantiles no otorga personalidad jurídica a la Asociación en Participación, la legislación fiscal sí lo hace. Existe un conflicto entre las dos normas jurídicas, en cuanto a la determinación de la naturaleza de la figura en estudio.

Uno de los criterios involucrados es el desconocimiento de personalidad que realiza la Ley General de Sociedades Mercantiles (artículo 253) al contrato de Asociación en Participación. Por otro lado, existe la postura que se compone de dos artículos de leyes fiscales (artículos 17-B del Código Fiscal de la Federación y 8º de la Ley del Impuesto sobre la Renta) las cuales otorgan personalidad jurídica a la Asociación en Participación.

En la Asociación en Participación el conflicto normativo, como es posible apreciar, se encuentra en la consecuencia normativa, pues el conflicto de sanciones se produce cuando las consecuencias jurídicas prescritas a la realización de una conducta son distintas en dos normas que regulan un mismo supuesto.

Tanto la Ley General de Sociedades como la Ley del Impuesto sobre la Renta y el Código Fiscal de la Federación regulan el mismo supuesto, es decir, un convenio (contrato) en virtud del cual una persona se asocia con otra para participar en una actividad inicialmente lucrativa (empresarial). De tal manera que no existe, de antemano, contradicción respecto a las obligaciones de las partes, ni en el motivo

condicionante de su voluntad. No obstante, como arriba se afirmó, el conflicto se haya en las consecuencias legales (efectos de derecho).

Enfatizamos que toda Asociación en Participación realizará una cierta actividad empresarial, entendiendo a ésta como “*toda aquella que se encamina a la obtención de una utilidad o beneficio económico, que lleva siempre la intención de alcanzar un lucro.*”⁹⁹ Sin embargo, cuando dicho acto de comercio se sitúa dentro de la hipótesis prevista en la norma fiscal, como generadora de una contribución, deberá cumplir con las obligaciones que al efecto establece la normatividad fiscal, dado el tratamiento especial que ésta hace respecto de la figura, objeto de nuestro estudio.

Si tomamos en cuenta la responsabilidad fiscal de los asociados, éstos tendrán la obligación de responder por el incumplimiento de las obligaciones que por su cuenta deba cumplir el asociante.

Realizando un esbozo general, podemos determinar, que tanto desde el punto de vista de la Ley General de Sociedades Mercantiles como de las leyes fiscales, cabe enfatizar que las utilidades percibidas por los negocios pertenecientes a la misma deben atribuirse a un solo sujeto del impuesto. En efecto, de acuerdo con el anterior ordenamiento jurídico, la Asociación en Participación carece de personalidad jurídica; es el asociante frente a tercero el único sujeto de la relación y el asociado para nada interviene, pues las relaciones entre el asociante y el asociado se explican en virtud de un contrato que carece de trascendencia jurídica respecto de terceros.

Derivado de lo anterior, el conflicto normativo surge en la determinación de la naturaleza de la Asociación en Participación, más no en su manejo, pues queda claro que, en cuanto a las consecuencias comerciales entre los socios y frente a terceros, surtirá lo dispuesto por la legislación mercantil; mientras que para efectos

⁹⁹ Reyes Mora, Oswaldo, *op. cit.*, p. 51.

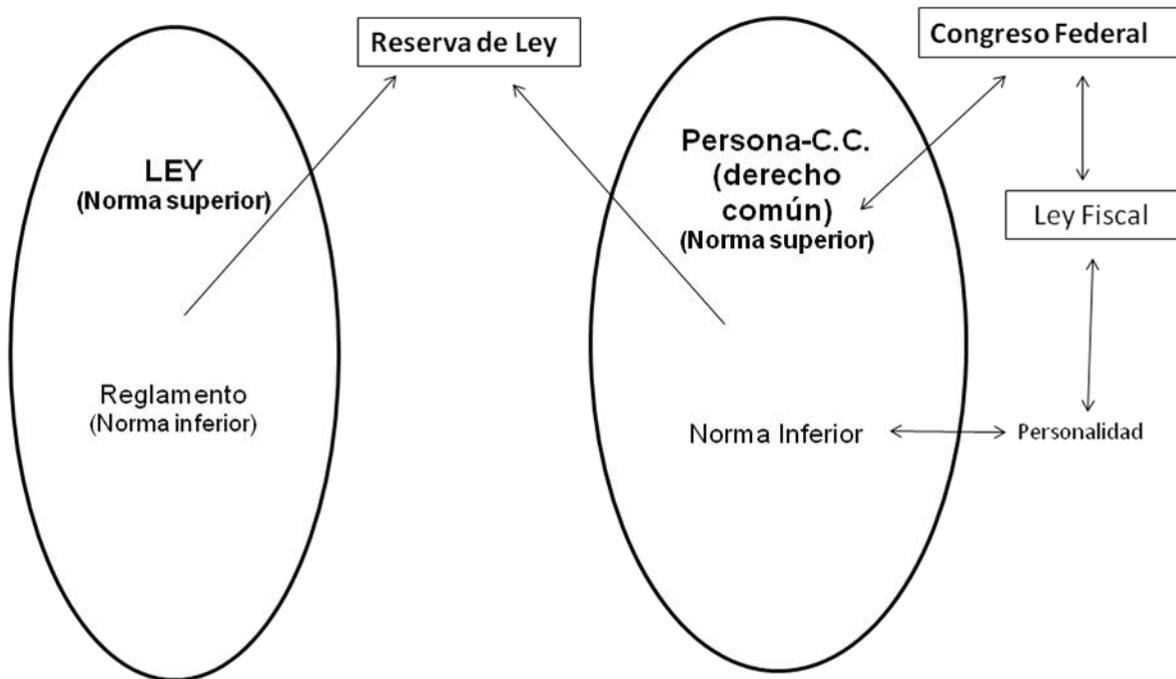
fiscales frente al Estado, la Asociación en Participación, emana como un ente con personalidad jurídica propia, con el propósito de contribuir con sus aportaciones tributarias correspondientes, ya que es considerada como una unidad económica empresarial.

Al establecer la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 31, fracción IV que son obligaciones de los mexicanos el contribuir para los gastos públicos de la Federación, Distrito Federal o Estado y Municipio en que residen y por otro lado, establecer en su artículo 1° que todo individuo gozará de los derechos humanos que otorga la misma Constitución, se requiere ser persona, para tener dicha obligación y poder gozar esas garantías. Asimismo, consideramos que el darle personalidad fiscal a la Asociación en Participación para obligarla a pagar impuestos, cuando no tiene personalidad jurídica en nuestro Derecho para todos los demás efectos legales, resulta inconstitucional porque el legislador violó el principio de reserva de ley, el cual esta sustentado el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución Política Federal.

En adición a lo anterior, realizaremos una semblanza de las normas jurídicas que integran el orden jurídico mexicano:

Enrique Calvo Nicolau describe Norma "Superior" y Norma "Inferior". Cuando una norma determina la manera de creación de otra estableciendo el órgano que puede crearla, el procedimiento que debe seguirse en su creación y su contenido, se dice que la primera es "superior" a la segunda, por lo que ésta resulta ser "inferior" respecto de aquélla. El mismo significado adquiere decir que la primera es la norma "primaria" y que la segunda es la norma "secundaria". La característica, en ambos casos, es que la segunda norma se subordina al acto o procedimiento establecidos por la primera norma”.

En virtud de lo anterior, en el caso en estudio se describe de la siguiente forma:



Derivado de lo anterior, el Derecho Fiscal regula conductas, este no puede tratar de inferir en la naturaleza de la institución. Esto es, el legislador debió atribuir en el Derecho común (Código Civil Federal), así como en la Ley General de Sociedades Mercantiles la personalidad jurídica de la Asociación en Participación. Esto es debió atender al principio de reserva de ley.

Por lo indicado en el párrafo anterior, la asociación en participación no puede ser obligada a pagar impuestos como tal, porque carece de personalidad jurídica en nuestro derecho común y consecuentemente, resultan inconstitucionales las disposiciones contenidas en el artículo 17-B del Código Fiscal de la Federación y en el artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que le dan personalidad a la Asociación en Participación para efectos fiscales, exclusivamente y la obligan a pagar impuestos como si fuese una persona moral, sin serlo. Esto en razón que fue transgredido el principio de reserva de ley establecido en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal

Finalmente, queremos hacer notar que, en nuestra opinión, puede cuestionarse que el legislador cuenta con la facultad para modificar para efectos de un

gravamen, la naturaleza de una institución jurídica de derecho civil o mercantil, por lo que la legislación fiscal debe dar un tratamiento a cada figura, acorde con su propia naturaleza. Sin embargo, en nuestra opinión, casos como este trastocan el principio de reserva de ley, ya que se cambia sustancialmente su naturaleza sin una justificación adecuada; máxime que puede gravarse a los socios y asociados de manera individual por los ingresos provenientes de la Asociación en Participación. En este sentido, hay que considerar que en su origen el legislador tuvo como objetivo el crear una figura jurídica diferente a una sociedad mercantil.

Lo anterior encuentra sustento en el siguiente criterio emitido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

LEGISLADOR ORDINARIO, ALCANCE DE LAS FACULTADES DEL, PARA DICTAR NORMAS SOBRE INSTITUCIONES JURIDICAS ESTABLECIDAS. Las facultades otorgadas por la Constitución al legislador ordinario para 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 otras sus elementos esenciales, por lo que mediante una simple declaración legislativa no se puede cambiar una obligación de fuente contractual de naturaleza mercantil, en un crédito fiscal, lo cual contraría nuestro Pacto Fundamental, que solo autoriza al H. Congreso de la Unión para legislar en materia de comercio, es decir, para la promulgación de leyes encaminadas al mejor régimen normativo de los actos, problemas o situaciones de tal naturaleza; pero no para cambiar la esencia jurídica de los actos, ni para darles un doble carácter pretendiendo que para los particulares sean de derecho privado y declarando que para el Estado son de derecho público, pues nuestra Carta Magna reserva al legislador constituyente esta clase de facultades expresas, es claro que al no estar consignadas en la Constitución para el legislador ordinario, éste no puede arrogárselas. Consecuentemente, si nos encontramos en presencia de una obligación puramente contractual, que por su esencia y naturaleza jurídicas repugna y excluye los caracteres que identifican el crédito fiscal, debe concluirse que nunca una obligación contractual que se rige por el derecho privado puede ser transformada en crédito fiscal regido por el derecho público, sin desnaturalizar las instituciones jurídicas y los principios generales de derecho, además de que, para esto las autoridades no tienen facultades constitucionales, toda vez que nuestra Constitución no funda precisamente estos principios generales de derecho y los acepta, así como sus instituciones, al mencionarlas en su articulado sin dar definición de las mismas, cambiando o tratando de variar alguno de sus elementos.¹⁰⁰

¹⁰⁰ Tesis, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Quinta Época, t. CXXXI, P.175.

CONCLUSIONES.

1. En el ámbito del Derecho para encarar el problema de la indeterminación jurídica conceptual, se debe de realizar la determinación de la naturaleza jurídica de las figuras del Derecho, mediante la cual consiste en: determinar la naturaleza de algo, implica el inquirir sobre el ser esencial, en estricto rigor ontológico de ese algo, esto es, el determinar el ¿por qué? y el ¿para qué?, fundamental de la existencia de ello, o lo que es lo mismo el carácter que le es propio.

2. El problema radica en la tendencia cada vez más marcada tanto del Estado Legislador o hacedor de leyes como de las Administraciones Públicas de re caracterizar figuras jurídicas, como ocurre precisamente en el artículo 8º, párrafo primero de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y 17-B del Código Fiscal de la Federación en el que a esa figura de la Asociación en Participación se reputa como persona moral.

3. La Asociación en Participación es un contrato mercantil que nunca llegará a ser considerado como sociedad mercantil hasta que el legislador modifique su regulación jurídica en la Ley General de Sociedades Mercantiles.

4. El contrato de Asociación en se encuentra regulado fiscalmente como si fuera una sociedad mercantil, lo cual es erróneo toda vez que la Ley General de Sociedades Mercantiles en su artículo 252 y 253 dispone que la asociación en participación es un contrato, que carece de personalidad jurídica, razón o denominación, luego entonces el legislador al dotar de personalidad jurídica a la asociación en participación y considerarla para efectos fiscales como persona moral, sin tomar en consideración que dicho contrato no cumple con los requisitos legales para ser contemplado como una sociedad mercantil, por lo que trae como consecuencia que exista una incertidumbre jurídica y confusiones en el derecho común mexicano al no tener personalidad jurídica en los de más campos del Derecho.

Porque cuando el Derecho atribuye personalidad jurídica a las denominadas personas morales, lo hace siempre organizándolas, señalando los derechos y obligaciones de los sujetos que integran, los órganos a través de los cuales se manifiesta la voluntad del ente jurídico. En cambio, la asociación en participación es simplemente un contrato en el cual los contratantes participan de las utilidades o pérdidas de una operación de comercio realizada por uno de ellos, conforme a lo acordado en el propio contrato.

5. Consideramos dejar de reconocer a la Asociación en Participación como persona moral, para que el Impuesto sobre la Renta lo cause el asociante y los asociados, en la proporción en la cual participan cada uno de ellos en la utilidad fiscal obtenida derivada de las actividades empresariales realizadas conforme a lo acordado en el contrato respectivo, toda vez que es congruente con las características jurídicas del contrato de asociación en participación.

Incorporando a lo mencionado, se consideraría que el asociante será el contribuyente frente a los demás impuestos federales por los ingresos, actividades o bienes de la asociación en participación, al no tener ella personalidad jurídica propia.

6. Consideramos que el tratamiento fiscal efectuado a la Asociación en Participación es inconstitucional, afirmando lo anterior toda vez que el legislador vulnera el principio de reserva de ley al hacer una redefinición en el artículo 17- B del Código Fiscal de la Federación y en el artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por otorgar personalidad jurídica para efectos fiscales a la Asociación en Participación, pues debido a que va en contra de lo que señala la fracción IV del artículo 31 constitucional donde se establece que son obligaciones de los mexicanos el contribuir para los gastos públicos de la Federación, Distrito Federal o Estado y Municipio en que residan, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes fiscales y el artículo 1° de la Constitución Política de los

Estados Unidos Mexicanos, el cual señala que todo individuo gozara de los derechos humanos que otorga la misma Constitución, por lo cual se requiere ser persona para tener dicha obligación y poder gozar de dichos derechos; luego entonces es inconstitucional, debido a que transgrede lo dispuesto en los artículos citados al considerarla persona moral para obligarla a pagar impuestos, cuando no tiene personalidad jurídica en nuestro derecho común mexicano para todos los demás efectos legales, fundamentando lo mencionado con anterioridad en las tesis y jurisprudencias que ha emitido la Suprema Corte de Justicia de la Nación al considerar la Asociación en Participación como un contrato de naturaleza y origen mercantil

7. Si bien es cierto, el legislador cuenta con la facultad constitucional para modificar para efectos fiscales la naturaleza de una institución jurídica de derecho civil o mercantil, por lo que la legislación fiscal debe dar un tratamiento a cada figura jurídica, acorde con su naturaleza, toda vez que el Alto Tribunal Constitucional señala que nunca una obligación contractual que se rige por el derecho privado puede ser transformada en un crédito fiscal regido por el derecho publico, sin desnaturalizar las instituciones jurídicas y los principios generales de derecho.

8. Independiente que el legislador tenga dichas facultades constitucionales, omitido tomar en consideración el principio de reserva de ley al regular a la Asociación en Participación como persona moral en la legislación fiscal, trayendo esto como consecuencia distorsiones en nuestro derecho común mexicano la existencia de una dualidad jurídica de la institución en los ámbitos tributario y mercantil.

BIBLIOGRAFÍA

AGUIRRE SORIA, María Guadalupe, Comentario a la tesis aislada de la Suprema Corte de Justicia de la Nación P. CXLVIII/97, en Castañeda Ponce, Diana (coord.), *La interpretación constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia tributaria 1986-2000*, México, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2001, t. 2.

ÁLAMO GUTIÉRREZ, Javier, *Los 140 tipos de personas reconocidas por el derecho mexicano*, México, Porrúa, 2000.

ÁLVAREZ INESA, Rosalba, *La Asociación en Participación en el Derecho Positivo Mexicano*, México, UNAM, 1993.

ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 19ª.ed., México, Themis S.A de C.V., 2007.

BARRERA GRAF, *Instituciones de Derecho Mercantil*, 7ª. ed., México, Porrúa, 1999.

----- *Las Sociedades en Derecho Mexicano*, México, Porrúa, 2000.

BEJARANO SÁNCHEZ, Manuel, *Obligaciones Civiles*, 5ª. ed., México, OXFORD, 1999.

BIELSA, RAFAEL, *Compendio de Derecho Público, Constitucional, Administrativo y Fiscal*, Argentina, Depalma Ediciones, 1952.

BOETA VEGA, Alejandro, *Derecho Fiscal, Teoría y Práctica*, 2ª. ed., México, Ecafsa, 1992.

CALVO NICOLAU, Enrique et al., *La Seguridad Jurídica en Materia Tributaria*, México, Themis S.A. de C.V., 2009.

----- Tratado del Impuesto sobre la Renta, Tomo I, México, Themis, 1999.

CARPISO, Jorge, *Estudios Constitucionales*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1980.

CERVANTES AHUMADA, Raúl, *Derecho Mercantil*, México, Porrúa, 2002.

CRUZ PONCE, Lisandro, *Diccionario Jurídico Mexicano*, México, Porrúa-UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1982, t. II.

DE LA CUEVA, ARTURO, *Derecho Fiscal*, 3ª. Ed., México, Porrúa, 1999.

DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO, *Derecho Financiero Mexicano*, México, Porrúa, 2001.

DÍAZ BRAVO, Arturo, *Contratos mercantiles*, 8ª.ed., México, IURE Editores, S.A. de C.V., 2006.

DOMINGUEZ MARTÍNEZ, Jorge Alfredo, *Derecho Civil, Parte general. Personas. Cosas. Negocio Jurídico e Invalidez*, 18ª ed., México, Porrúa, 2006.

GALINDO GARFIAS, Ignacio, *Diccionario Jurídico Mexicano*, 8ª. ed., México, Porrúa-UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1995.

-----*Derecho civil, primer curso, parte general, personas y familia*, 15ª.ed., México, Porrúa, 1997.

GARCÍA BUENO, Marco César et al., *Manual de Derecho Tributario*, 2ª.ed., México, Porrúa, 2008.

GARCÍA MENDIETA, Carmen, *Diccionario Jurídico Mexicano*, México, Porrúa-UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1982, t. VIII.

GARRIGUES, Joaquín, *Curso de Derecho Mercantil*, 9ª.ed., Porrúa, México, 1998.

GÓMEZ COTERO, José de Jesús, *Efectos Fiscales de los Contratos*, 7ª. ed., México, 2011.

GONZÁLEZ RUÍZ, Samuel Antonio, *Diccionario Jurídico Mexicano*, México, Porrúa-UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1982, t. II.

GUTIÉRREZ Y GONZÁLEZ, Ernesto, *Derechos de las Obligaciones*, 13ª. ed., México, Porrúa, 2001.

INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS, *Lineamientos y criterios del Proceso Editorial*, México, UNAM, 2008.

LABARIEGA V., Pedro A., *Diccionario Jurídico Mexicano*, México, Porrúa-UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1982, t.I.

LÓPEZ DURÁN, Rosalío, *Metodología de la Investigación Jurídica Documental*, 2ª. ed., México, 2008.

LÓPEZ MONROY, José de Jesús, *Diccionario Jurídico Mexicano*, México, Porrúa-UNAM, 1982, t. IV y VI.

MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Fiscal Tributario Mexicano*, 15ª. ed., México, Porrúa, 2000.

-----*Nociones de Política Fiscal*, 2ª. ed., México, Porrúa, 1998.

----- *La Constitución y algunos aspectos del Derecho Tributario Mexicano*, México, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 1967.

PALOMAR DE MIGUEL, Juan, *Diccionario para juristas*, México, mayo, Ediciones S. de R.L., 1981.

PÉREZ CHÁVEZ, José y FOL OLGUÍN Raymundo, *Asociación en Participación*, 3ª.ed., México, Tax Editores Unidos S.A de C.V., 2012.

PÉREZ DUARTE, Alicia Elena, et.al., *Diccionario Jurídico Mexicano*, 8ª. ed., México, Porrúa-UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1995.

PÉREZ GÓNGORA, Juan Carlos y VEGA VALDEZ, Rogelio, *Análisis Fiscal Legal y Contable de la Asociación en Participación*, México, PAC, S.A. de C.V., 1986.

QUINTANA ADRIANO, Elvia Argelia, *Ciencia del Derecho Mercantil, Teoría Doctrina e Instituciones*, México, Porrúa, 2002.

----- *Derecho Mercantil*, México, McGraw Hill, Interamericana Editores, 1997.

REYES CORONA, Oswaldo *et. al.*, *Principios de Justicia Fiscal y Legalidad Tributaria*, México, Tax Editores, 2003.

REYES MORA, Oswaldo, *Contrato Mercantil de Asociación en Participación*, México, PAC, S. A. de C.V., 1991.

RÍOS GRANADOS, Gabriela, *Notas sobre Derecho Tributario*, México, Porrúa-UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2009.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho Fiscal*, 2ª. ed., México, OXFORD, 1998.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl y Paredes Montiel, Marat. El principio de reserva de ley en materia tributaria, Editorial Porrúa, México, 2001.

SÁNCHEZ MIRANDA, Arnulfo, *Estrategias financieras de los impuestos*, México, Gasca Sicco, 2004.

SÁNCHEZ MEDAL, Ramón, *De los Contratos Civiles*, 22^a. ed., México, Porrúa, 2007.

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, *Decisiones Relevantes, Los principios que rigen la interpretación tributaria*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, 2007.

TRUEBA FANO, José Manuel, *Tratamiento Fiscal de la Asociación en Participación*, México, Themis, 2004, colección Estudios Fiscales Académicos.

-----*Tratamiento Fiscal del Fideicomiso*, México, Dofiscal Editores, México, 2011.

URÍA, Rodrigo, *Derecho Mercantil*, 24^a.ed., España, Marcial Pons, S.A., 1997.

VÁSQUEZ DEL MERCADO, Óscar, *Contratos Mercantiles*, 13^a.ed., México, Porrúa, 2004.

ZAMORA Y VALENCIA, Miguel Ángel, *Contratos Civiles*, 11^a.ed. México, Porrúa, 2007.

LEGISLACIÓN CONSULTADA.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Código Civil Federal vigente.

Código de Comercio vigente.

Código Fiscal de la Federación vigente.
Código Fiscal de la Federación vigente.
Ley General de Sociedades Mercantiles vigente.
Ley del Impuesto Sobre la Renta 2000.
Ley del Impuesto Sobre la Renta 2002
Ley del Impuesto Sobre la Renta 2004.
Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente.
Ley de Impuesto al Activo 2007.
Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente.
Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única vigente.
Ley del Seguro Social vigente.
Ley Federal de Derechos vigente.
Ley Federal del Trabajo vigente.
Reglamento del Código Fiscal de la Federación vigente.
Reglamento del Impuesto sobre la Renta vigente.

Normas de Información Financiera (NIF), Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2011, México, IMCP, 2011.

DICCIONARIOS

Diccionario de la real academia, española. Diccionario de la Lengua Española 22^a.ed., España, 2001.

INTERNET

http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/informacion_fiscal/legislacion/52_2219.html

<http://ius.scjn.gob.mx/paginas/tesis.aspx>

REVISTAS ESPECIALIZADAS.

GÓMEZ COTERO, José de Jesús, La Interpretación de la Ley Tributaria, Puntos Finos, Revista de consulta fiscal, Edición Especial, México, Año VII, Vol. XXXVIII, No.179, 2º Quincena, 2010.

IZAZA ARTEAGA, Juan Carlos, Justicia Tributaria Constitucional en México, Puntos Finos, Revista de consulta fiscal, Edición Especial, México, Año VII, Vol. XXXVIII, No.179, 2º Quincena, 2010.

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, Año I, No.7, 2º Quincena, mayo 2002.