



TRATAMIENTO LEGAL Y FISCAL DE LA ASOCIACIÓN EN PARTICIPACIÓN

Introducción

En México la asociación en participación comenzó a regularse con la promulgación del Código de Comercio del 4 de junio de 1887, expedido por el entonces presidente Porfirio Díaz.

Dentro del Capítulo X denominado De las Asociaciones artículos 268 a 271 se establecía que las asociaciones comerciales eran de dos especies, las asociaciones momentáneas y las asociaciones en participación.

Señalaba que 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.

Los artículos citados fueron derogados y sustituidos por la Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM), misma que fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 4 de agosto de 1934 y en la cual se trata el tema de una manera más amplia y une en un solo concepto la asociación momentánea y la asociación en participación (Capítulo XIII De la asociación en participación artículos 252 a 259 y que se encuentran vigentes en la actualidad).

El objetivo de esta figura jurídica es el de hacer partícipes a los socios de las utilidades o pérdidas de una negociación mercantil o actos de comercio, de una forma práctica, sencilla y sin tener que cumplir con las formalidades de una sociedad mercantil.

De acuerdo con algunos especialistas la A en P es de gran utilidad cuando se desea participar en un determinado proyecto sin tener una responsabilidad directa sobre sus consecuencias jurídicas, esto debido a que el asociante actúa en nombre propio y representando al negocio.

La finalidad del presente artículo es realizar un análisis del tratamiento legal y fiscal al que está sujeta la asociación en participación (A en P), revisaremos las principales disposiciones contenidas en la Ley General de Sociedades Mercantiles, Código Fiscal de la Federación y Ley del Impuesto sobre la Renta.

Aspectos legales

Ley General de Sociedades Mercantiles

De acuerdo con los artículos 252 a 259 de la LGSM **“la asociación en participación (A en P) es un contrato** por el cual una persona (asociante) concede a otras que le aportan bienes o servicios (asociados), una participación en las utilidades y en las pérdidas de una negociación mercantil o de una o varias operaciones de comercio”.

Se precisa que la asociación en participación no tiene personalidad jurídica ni razón social o denominación, más adelante veremos que para efectos fiscales el tratamiento es completamente distinto.

Respecto al contrato se establece que deberá constar por escrito, no estará sujeto a registro alguno y en el mismo deberán fijarse los términos, proporciones de interés y demás condiciones bajo las que se desarrollará.

Asimismo, el contrato de A en P está sujeto a las siguientes condiciones especiales:

- El asociante obra en nombre propio y por consiguiente no habrá relación jurídica entre los terceros y los asociados.
- Los bienes aportados pertenecen en propiedad al asociante, salvo que por su naturaleza fuere necesaria otra formalidad o que se estipule lo contrario y se inscriba la cláusula relativa en el Registro Público de Comercio.
- Para la distribución de las utilidades y de las pérdidas se observará lo dispuesto en el artículo 16 de la LGSM, es decir, que se hará en proporción a sus aportaciones, precisándose que las pérdidas que correspondan a los asociados no podrán ser superiores al valor de su aportación.
- Las A en P funcionan, se disuelven y se liquidan a falta de estipulaciones especiales, por las reglas establecidas para las sociedades en nombre colectivo.

Aspectos fiscales

Código Fiscal de la Federación

Concepto y disposiciones generales

De acuerdo con el artículo 17-B del Código Fiscal de la Federación (CFF), se establece que, para 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 por convenio, participen de las utilidades o de las pérdidas derivadas de dicha actividad”.

Se señala también que **la A en P tendrá personalidad jurídica para los efectos del derecho fiscal**, cuando se de cualquiera de los siguientes supuestos:

- ✓ Cuando en el país realice actividades empresariales
- ✓ Cuando el convenio se celebre conforme a las leyes mexicanas
- ✓ Cuando se dé alguno de los supuestos establecidos en el artículo 9º del CFF (casos en los que las personas físicas y morales se consideran residentes en territorio nacional)

En todos los supuestos anteriores se considerará a la A en P residente en México.

La A en P 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 y cuando en dichas leyes se haga referencia a persona moral, se entenderá incluida.

La asociación en participación se identificará con una denominación social 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 y tendrá en territorio nacional el domicilio fiscal del asociante.

Asimismo, el asociante representará a la A en P, para los efectos fiscales y en los medios de defensa que se interpongan en contra de las consecuencias fiscales derivadas de las actividades empresariales realizadas por dicha asociación.

Responsabilidad solidaria

Se establece que los socios serán responsables solidarios respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación por las actividades realizadas a través de la A en P, cuanto tenían tal calidad y exclusivamente por la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada por los bienes de la misma, siempre que se incurran en los siguientes supuestos:

- a) La A en P no solicite su inscripción en el RFC
- b) Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente
- c) No lleve contabilidad, la oculte o la destruya
- d) Desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio

Se precisa que la responsabilidad no podrá exceder de la aportación hecha a la A en P durante el período o la fecha de que se trate.

Inscripción en el RFC

De conformidad con el artículo 27 del CFF la A en P deberá solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC) y proporcionar la información relacionada con su identidad, su domicilio y en general, sobre su situación fiscal, mediante los avisos que se establecen en el Reglamento del CFF.

Al respecto, en la regla 2.4.15. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2018, la inscripción en el RFC se realizará conforme a la ficha de trámite 43/CFF “Solicitud de inscripción en el RFC de personas morales en la ADSC”, contenida en el Anexo 1-A, debiendo presentarse el “Contrato de la asociación en participación”, con ratificación de las firmas del asociado y del asociante ante cualquier Administración Desconcentrada de Servicios al Contribuyente en términos del artículo 19 del CFF (original) y adicionalmente documento donde conste la ratificación de contenido y firmas de quienes otorgaron y comparecieron el contrato de asociación en participación ante Fedatario Público, que éste se cercioró de la identidad y capacidad de los otorgantes y de cualquier otro compareciente.

Las asociaciones en participación que se inscriban en el RFC con el nombre del asociante, deberán citar además en su denominación, las siglas “A en P”.

Ley del Impuesto sobre la Renta

La Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) también considera a la A en P como una persona moral y en su artículo 7º primer párrafo establece lo siguiente:

“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**".

Por lo anterior, a la A en P le serán aplicables todas las disposiciones para las personas morales del Título II de la LISR, de manera general se mencionan algunas de las obligaciones que deberá cumplir.

- Calcularán el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 30%
- Cuando distribuyan dividendos o utilidades deberán calcular y enterar el impuesto que corresponda a los mismos, aplicando la tasa establecida en el artículo 9 de la Ley.
- Efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago.
- Las personas morales residentes en el país, incluida la asociación en participación, acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio.
- Para determinar la ganancia por enajenación de acciones, los contribuyentes disminuirán del ingreso obtenido por acción, el costo promedio por acción de las acciones que enajenen.

En el último párrafo del artículo 22 se señala que lo dispuesto en dicho artículo también será aplicable cuando se enajenen los derechos de participación, cualquiera que sea el nombre con el que se les designe, en una asociación en participación, cuando a través de ésta se realicen actividades empresariales y se considerará como costo comprobado de adquisición el valor actualizado de la aportación realizada por el enajenante a dicha asociación en participación o la cantidad que éste hubiese pagado por su participación.

- Además de las obligaciones anteriormente señaladas, tendrán entre otras las siguientes:
 - Llevar la contabilidad de conformidad con el CFF, su Reglamento y el Reglamento de la LISR.
 - Expedir los comprobantes fiscales por las actividades que realicen.
 - Formular un estado de posición financiera y levantar inventario de existencias a la fecha en que termine el ejercicio.
 - Presentar declaración anual dentro de los tres meses siguientes al término del ejercicio.
 - Obtener y conservar la documentación comprobatoria en el caso de que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero.
 - Cuando hagan los pagos por concepto de dividendos o utilidades al asociante o asociados, deberán efectuar los pagos con cheque nominativo o transferencia electrónica de fondos y proporcionar comprobante fiscal en el que se señale su

monto, el ISR retenido, así como sí éstos provienen en su caso de la cuenta de utilidad fiscal neta.

- Cuando realicen pagos de dividendos al asociante o asociados y éstos sean personas físicas, deberán retener el ISR del 10% sobre el monto de los dividendos o utilidades distribuidas, dicho pago se considerará definitivo.
- Llevar un control de inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso y productos terminados, según se trate, conforme al sistema de inventarios perpetuos.
- Las personas morales (A en P) llevarán una cuenta de utilidad fiscal neta (CUFIN) y una cuenta de capital de aportación (CUCA).

Conclusión

Por todo lo anteriormente mencionado, se puede observar que para efectos fiscales la A en P tendrá personalidad jurídica y deberá cumplir con las mismas obligaciones de cualquier otra persona moral, situación que es contraria a las disposiciones de la LGSM en donde solamente se considera como un contrato a través del cual el asociante actúa en nombre propio y concediendo una participación en las utilidades y pérdidas generados por la negociación mercantil, a los asociados que le aporten bienes o servicios, con la única formalidad de constar por escrito y sin estar sujeto a registro.

También se debe tomar en consideración que en el momento en que la A en P decida distribuir las utilidades generadas entre sus integrantes (asociante y asociados), deberá darle el tratamiento de dividendos o utilidades distribuidas y éstos tendrían que acumularlos a sus demás ingresos, pudiendo inclusive estar sujetos a la tasa de ISR del 10% en caso de ser personas físicas, en cuyo caso el impuesto se considerará como pago definitivo.

C.P.C. Jorge Toriz Escamilla.
Comisión fiscal.



ASOCIACIÓN MEXICANA DE CONTADORES PÚBLICOS,
Colegio Profesional en el Distrito Federal, A.C.