

Capítulo 3

Disposiciones fiscales

3.1 Derecho fiscal mexicano

El derecho fiscal mexicano, se encuentra comprendido dentro del derecho público y encuentra su fundamento legal como sigue:

“Es obligación de los mexicanos 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”.

Artículo 31, fracción IV (CPEUM)

3.1.1 Contradicción de leyes federales

Retomando la definición de la A en P ya mencionada para efectos fiscales (Capítulo 2), resulta necesario añadir que para efectos del derecho fiscal, la asociación en participación tendrá personalidad jurídica, no importando que sea un contrato y no una sociedad. Lo anterior es importante, debido a que el derecho fiscal y el derecho mercantil son leyes de carácter federal, entrando en controversia de leyes:

La asociación en participación no tiene personalidad jurídica ni razón social o denominación.	La asociación en participación tendrá personalidad jurídica para los efectos del derecho fiscal cuando en el país realice actividades empresariales...
A en P	
LGSM 253	CFF 17-B

Siguiendo el artículo 133 de la CPEUM 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 (LISR) considera como persona moral a la A en P. Es así que es necesario saber porque en México, el fisco legislador ha ido más allá, elevando al contrato de asociación en participación como persona. Los antecedentes fiscales se mostrarán en el siguiente apartado del presente capítulo, por lo que ahora se establecerán conceptos generales del derecho fiscal.

3.1.2 Principios constitucionales

Retomando la fracción IV, del artículo 31 de la CPEUM claramente se menciona la obligación de contribuir a los gastos públicos, y que tal obligación, deberá ser cumplida de acuerdo con lo que establecen las leyes fiscales. De igual forma, cabe resaltar... “*contribuir... de manera proporcional y equitativa*”. Encontrando los siguientes principios:

- La proporcionalidad consiste en la capacidad económica tributaria que poseen los contribuyentes para aportar al gasto público.
- Equidad se refiere a que debe darse trato igual a los iguales y desigual a los desiguales¹.

En adición a lo anterior, es prudente definir que las contribuciones deben establecerse atendiendo a la capacidad contributiva o económica del contribuyente. Además ser proporcionales a las facultades de los contribuyentes, a las rentas o al capital, según el sistema que se adopte, y deben establecerse con las mismas reglas para todos aquellos que estén situados en los mismos supuestos que señalan las disposiciones fiscales.

3.1.3 La relación 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

¹ Sánchez Miranda, Arnulfo: “Estrategias financieras de los impuestos”. Pp. 16.

(cubriendo necesidades colectivas). Como resultado de la relación, existen para ambos sujetos, derechos y obligaciones.

3.1.4 Aplicación estricta de las leyes fiscales

Las disposiciones fiscales siempre se aplicarán estrictamente, es decir darle a la norma un alcance igual al de los términos literales usados (a la letra), pero siempre en armonía con otras disposiciones, sin alterar su esencia, teniendo por finalidad la integración de las mismas que aporten fundamentos para una certeza jurídica en el cumplimiento de la obligación sustantiva de todo sujeto pasivo.

3.1.5 Contribuciones: los impuestos y su definición

Las contribuciones se clasifican en: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos. Los impuestos con definidos por el CFF como sigue:

“Los impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar a las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma que sean distintas de las señaladas en las fracciones II (aportaciones de seguridad social), III (contribuciones de mejoras) y IV (derechos)”.

Artículo 2º, fracción I (CFF)

Esto nos señala que no son impuestos las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras y los derechos que se mencionan en dichas fracciones.

De acuerdo al diccionario jurídico mexicano...

“El impuesto es la obligación coactiva y sin contraprestación de efectuar una transmisión de valores económicos (casi siempre en dinero) a favor del Estado, y de las entidades autorizadas jurídicamente para recibirlos, por un sujeto económico, con fundamento en una ley, siendo fijadas las condiciones de la prestación en forma autoritaria y unilateral por el sujeto activo de la obligación tributaria”.

A continuación se mencionan algunos impuestos vigentes:

- Impuesto sobre la renta
- Impuesto empresarial a tasa única (que abrogó el impuesto al activo)
- Impuesto al valor agregado
- Impuesto especial sobre producción y servicios
- Impuesto a los depósitos en efectivo

Una clasificación tradicional de los impuestos es:

- a) Impuestos directos, son aquellos que no pueden ser trasladados y como consecuencia inciden en la riqueza o patrimonio de los contribuyentes, ya que al no poder trasladarlos o cobrarlos a otras personas, no pueden recuperarse, y como resultado, inciden en el patrimonio. Por patrimonio se entiende el conjunto de derechos, bienes y obligaciones apreciables en dinero que tiene una persona, pero cuando las obligaciones excedan los derechos y bienes, se presume que existe un déficit patrimonial. Entre estos impuestos podemos citar el ISR y el IETU que inciden en el patrimonio, en la utilidad y en la ganancia, ya que no se puede trasladar a otra persona.
- b) Impuestos indirectos, son aquellos que sí pueden ser trasladados, de modo que no inciden en el patrimonio del sujeto pasivo (contribuyente), sino en el de otras personas de quienes lo recupera el sujeto pasivo, contrario a lo que sucede con los impuestos directos que no pueden ser trasladados y que inciden en el patrimonio del sujeto pasivo de la obligación, puesto que no los puede recuperar de otras personas. Ejemplos de estos impuestos son el IVA y el IEPS, incidiendo en el consumo y producción, y no en el patrimonio.

3.2 Antecedentes fiscales de la asociación en participación²

A continuación se muestran los antecedentes de la asociación en participación, buscando encontrar alguna causa por la cual la A en P tiene personalidad moral para efectos fiscales.

3.2.1 La unidad económica sin personalidad jurídica (1967)

El CFF 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 CFF y estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 1980.

En esa misma ley en su Art. 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 Art. 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 Art. 19 de la ley de dicho impuesto, disponía que las

² Trueba Fano, José Manuel: “Tratamiento Fiscal de la Asociación en Participación”. P.p. 10-14.

unidades económicas debían acumular los ingresos provenientes de la actividad empresarial realizada por ellos.

3.2.2 Ley del Impuesto sobre la Renta de 1981

A partir del 1° 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”.

3.2.3 Transparencia fiscal

Se retoma que a partir del 1° 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 en su 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 A en P dejó de ser contribuyente del ISR 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 así mismo 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.

Como puede apreciarse, la asociación en participación dejó de considerarse persona en la LISR 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.

3.2.4 El Impuesto al Activo (1988)

Se creó como un impuesto complementario del ISR, y su pago era acreditable contra el mismo. Únicamente se hace mención expresa a la A en P en el Art. 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 1 de la ley del IA, 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 ISR, 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.

3.2.5 Modificación a la LISR (1999)

El 1° de enero de 1999 entró en vigor una reforma a ley de ISR, en la cual se modificó su Art. 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 A en P,

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 participacion 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 A en P que entró en vigor el 1º de enero del 99, se la daba a la A en P 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.

3.2.6 Personalidad moral

El 1º de enero de 2002 entró en vigor la nueva LISR, en ella se le da personalidad fiscal a la A en P, 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:

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).

Fuente: SAT (Modificaciones fiscales para 2004)

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.

3.3 Esquema fiscal actual

Es así que a partir del 1º de enero del 2004, se establece en el artículo 17-B del CFF, la definición para efectos fiscales de asociación en participación y se ratifica que la asociación en participación 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 la asociación en participación no tiene 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.

3.3.1 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 A en P 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:

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.*

Artículo 16 (CFF)

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.

- Responsabilidad solidaria

La fracción XVII del artículo 26 del CFF menciona que el asociante es responsable solidario

De conformidad con la fracción XVII del artículo 26 del CFF, 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 A en P 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 A en P, 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 todo su patrimonio y el asociado o asociados tendrán como monto máximo lo aportado a la A en P.

- 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. Formato R-1, denominado “Solicitud de inscripción al Registro Federal de Contribuyentes”.
2. Anexo 1, denominado “Registro Federal de Contribuyentes”. Personas morales del régimen general y del régimen de las personas morales con fines no lucrativos.

Deberán ser presentados con original y copia en la Administración local de asistencia al contribuyente que corresponda al domicilio fiscal de la A en P, dentro del mes siguiente al día en que inicia operaciones. Pudiendo realizar cita previa vía telefónica o en la dirección electrónica del SAT o en su defecto, asistir sin cita.

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 A en P

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.

3.3.2 Ley del Impuesto sobre la Renta

La Ley del Impuesto sobre la Renta está conformada por 7 Títulos, 22 Capítulos y 6 Secciones. 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:

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

Deducción del costo de lo vendido Artículo 29, Fracción II, LISR

Deducción de inversiones en varios ejercicios Artículo 37, LISR

Pérdidas fiscales Artículo 10, LISR

- Obligaciones fiscales de la asociación en participación (P.M.)

- a) Llevar contabilidad

La asociación en participación deberá llevar contabilidad conforme al CFF, RCFF y el RLISR, así como efectuar los registros en la misma. En caso de que la A en P realice operaciones en moneda extranjera, la fiduciaria deberá aplicarla al tipo de cambio aplicable en la fecha que se convengan (artículo 86, fracción I, LISR).

- b) Expedir y conservar comprobantes

La A en P deberá expedir comprobantes por las actividades que realicen y conservar una copia de los mismos a disposición de las autoridades fiscales.

- c) 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 ISR retenido al residente en el extranjero o a las citadas instituciones de crédito (artículo 86, fracción III, LISR)

- d) 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 ISR en el

ejercicio anterior, derivadas de la prestación de servicios profesionales (artículo 86, fracción IV, LISR).

e) 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, LISR)

f) Determinación de pagos provisionales

El artículo 14 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).

g) Presentar declaración del ejercicio

Se calculará conforme el procedimiento del artículo 10 y el 86 de la ley.

h) Presentar declaraciones informativas

Presentar las declaraciones correspondientes al ejercicio 2008 a mas tardar el 15 de febrero de 2009.

i) 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, LISR).

j) Obtener y conservar documentación comprobatoria de operaciones celebradas con partes relacionadas residentes en el extranjero

Artículo 86, fracción XII, LISR

k) Cumplir con las obligaciones cuando realicen pago de dividendos

Artículo 86, fracción XIV, LISR

- l) Registro de inversiones deducidas en forma inmediata

Artículo 86, fracción XVII, LISR

- m) Llevar un control de inventarios

Artículo 86, fracción XVIII, LISR

- n) Llevar CUCA y CUFIN

Artículo 89, LISR

3.3.3 Ley del Impuesto Empresarial a Tasa única

El Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU), es un impuesto complementario del ISR, que tomó el lugar del abrogado Impuesto al Activo. Como se ha venido reiterando, la Asociación en Participación es considerada una persona moral en los términos del derecho fiscal. Por lo tanto, está obligada al pago del IETU, en las disposiciones de los artículos 1º, 2º, 3º, 4º, 5º y 6º. En dichos artículos se indican cuales son los ingresos y deducciones respectivamente, resaltando que en el último párrafo del artículo 1º se especifica que el IETU se calculará aplicando el 17.5%³ a la diferencia que resulte de disminuir de la totalidad de los ingresos percibidos por las actividades referidas en el mismo artículo 1º y las deducciones autorizadas.

Continuando, la Asociación en Participación tendrá la obligación de realizar pagos provisionales del citado impuesto, así como la presentación de la declaración anual en los mismos plazos y términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

³ Para 2008 la tasa aplicable será de 16.5 % de acuerdo con TR2008 4º.

3.3.4 Ley del Impuesto al Valor Agregado

Para efectos de la LIVA, la A en P está obligada al pago del 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 1° (LIVA)

El impuesto se calculará aplicando a los valores antes mencionados la tasa del 15%.

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, LISR, 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 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, LISR, también deberá hacerle la retención correspondiente de IVA.

El importe de la retención en relación a los servicios recibidos anteriormente, deberá ser de la dos terceras partes del IVA 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 LIVA; regla 5.1.2, y RMF 2006-2007).

Cuando la A en P 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 LISR, aún cuando no se esté obligado al pago de ésta ley.
- 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 IVA debe haber sido efectivamente pagado en el mes de que se trate.

Los pagos del IVA 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 A en P son:

- Tratamientos de saldos a favor de IVA (Artículo 6º. LIVA y 23 CFF).
- Enajenación de bienes exenta de pago de IVA (Artículo 9 LIVA, 21 y 22 RIVA, 16 CFF y Criterio SAT 103/2004/IVA).
- Prestación de servicios exenta del pago de IVA (Artículo 15 LIVA y 31 RIVA).
- 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 A en P sujeta al pago de IVA:

- 1.- Inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC) (Artículo 27, primer párrafo CFF; reglas 2.3.17 y 2.23.1, RMF 2006-2007)
- 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 ISR (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)

3.3.5 Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo

De acuerdo a los artículos 1º, 3º y 7º de la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo (LIDE), las personas físicas y morales tendrán la obligación de pagar el 2% de sus depósitos mayores a \$25,000 en instituciones bancarias. Este impuesto les será retenido por las instituciones bancarias y se podrá acreditar contra los pagos de anticipos del ISR. A continuación transcribo parte de los artículos antes mencionados:

Las personas físicas y morales, están obligadas al pago del impuesto establecido en esta Ley respecto de todos los depósitos en efectivo, en moneda nacional o extranjera, que se realicen en cualquier tipo de cuenta que tengan a su nombre en las instituciones del sistema financiero.

El impuesto a los depósitos en efectivo se calculará aplicando la tasa del 2% al importe total de los depósitos gravados por esta Ley.

El impuesto establecido en esta Ley efectivamente pagado en el ejercicio de que se trate, será acreditable contra el impuesto sobre la renta a cargo en dicho ejercicio, salvo que previamente hubiese sido acreditado contra el impuesto sobre la renta retenido a terceros o compensado contra otras contribuciones federales a su cargo o hubiese sido solicitado en devolución.

Artículo 1, 3 y 7, (LIDE)

3.3.6 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 (COP) y las cuotas al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT) y Sistema de Ahorro para el Retiro (SAR). Donde cabe resaltar, que el patrón no será la A en P ya que no es persona para el derecho laboral, por ello, el patrón es el asociante.