

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DEL BAJA CALIFORNIA
FACULTAD DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS Y SOCIALES



**ANÁLISIS COMPARATIVO DEL CÁLCULO DE ISR DE LAS SOCIEDADES
COOPERATIVAS DE PRODUCCIÓN PESQUERA**

**QUE PARA OBTENER EL GRADO DE
MAESTRO EN IMPUESTOS**

PRESENTA

JESÚS ALEJANDRO PATRÓN ACOSTA

Ensenada Baja California

Septiembre 2017

FACULTAD DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS Y SOCIALES

MAESTRIA EN IMPUESTOS



CONSTANCIA DE APROBACION

Por este conducto doy mi voto aprobatorio para que el **C. JESUS ALEJANDRO PATRON ACOSTA**

Con el tema **“Análisis comparativo del cálculo de ISR de las Sociedades Cooperativas de Producción Pesquera.”** para obtener el **GRADO de Maestro en Impuestos.**

Sin otro particular por el momento, agradezco de antemano las atenciones que se sirva brindar al presente, quedando de usted.

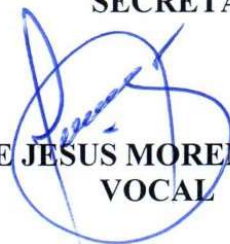
Ensenada B.C., a 22 de septiembre 2017.



Director del trabajo terminal **DR. RAMON GALVAN SANCHEZ**
PRESIDENTE



Sínodo **M.I. SANTIAGO ALEJANDRO ARELLANO ZEPEDA**
SECRETARIO



Sínodo **M.A. JOSE DE JESUS MORENO NERI**
VOCAL

Agradecimientos

A Dios.

Por bendecirme de cumplir una meta más. E iluminarme con su sabiduría para
adquirir los nuevos conocimientos en esta etapa.

A mi esposa.

Por su amor y apoyo incondicional, ya que el éxito obtenido es de ambos.
Todo mi amor y admiración.

A mi madre.

Por creer en mí, por su amor y comprensión.
Por cuidarme al lado de Jesús, la Virgen María y nuestro Dios.

A mi padre.

Por su apoyo, amor y guía en esta profesión.
Ser una inspiración para ser mejor cada día.

A mis maestros.

Por ser una guía profesional y compartir su gran experiencia y conocimientos.

A mis compañeros.

Fue una experiencia inolvidable conocerlos y aprender de ustedes.
Tienen un amigo con quien pueden contar siempre.

Resumen

La pesca, tal como lo establece el artículo 16 del Código Fiscal de la Federación, está catalogada como una actividad primaria. Ahora bien, en la zona norte de Baja California Sur por la costa del Océano Pacífico, la pesca forma parte de más del 80% del total de la pesca a nivel nacional, según estudios realizados por CONAPESCA hasta 2013, la cual a su vez forma parte de más del 80% que las actividades primarias representan a nivel nacional en actividades económicas, siendo las especies de langosta roja, abulón, caracol, pescado, entre las principales por lo que es de vital importancia dedicar un estudio acerca de la tributación de este sector en materia de ISR.

El objetivo de esta investigación es analizar los dos criterios utilizados hoy en día en relación al procedimiento del cálculo de ISR de las Sociedades Cooperativas de Producción Pesquera, que tributan en el Régimen de Actividades Primarias de la Ley del ISR.

La premisa resultante es que las Sociedades Cooperativas de Producción Pesquera que realizan actividades por cuenta de sus integrantes exclusivamente personas físicas que tributan en el Régimen de Actividades Primarias de la Ley de ISR, sólo deben declarar el impuesto de sus integrantes.

En esta investigación se aplicará una metodología cualitativa porque se hará un análisis e interpretación de leyes aplicables a las sociedades cooperativas y sus integrantes, así como de artículos e investigaciones previas que puedan nutrir esta investigación. Si bien se manejarán datos numéricos, para cumplir con los objetivos, sólo serán de carácter comparativo y no estadístico.

Producto del trabajo, se encuentra que la premisa planteada se cumple parcialmente, debido a que, efectivamente la sociedad cooperativa es una persona moral transparente y cumple por cuenta de sus integrantes con sus obligaciones, tal como lo mencionan los autores de los

trabajos comentados, debido a la interpretación de las figuras de la sociedad cooperativa y de cómo funcionan dentro de estas comunidades. La contraparte se encuentra en sentido que la legislación no define específicamente lo que significa una persona moral transparente.

Tabla de Contenido

INTRODUCCION

Presentación del Tema	6
Planteamiento del Problema	11
Objetivos	11
Objetivo General	11
Objetivos Específicos	12
Importancia del Estudio	12
Premisa	13
Delimitación del Estudio	14
Definición de términos	15

CAPÍTULO I

MARCO TEÓRICO. 17

Marco Contextual	17
Historia del cooperativismo	17
Historia del cooperativismo en México	22
Marco Legal	27
Ley General de Pesca y Acuacultura Sustentables	28
Código de Comercio Federal	31
Ley General de Sociedades Mercantiles	31
Ley General de Sociedades Cooperativas	31
Código Fiscal de la Federación	52
Ley del Impuesto Sobre la Renta	54
Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta	60
Resolución Miscelánea Fiscal	61

Facilidades Administrativas	72
Investigaciones previas	80
Investigaciones Previas en Latinoamérica	80
Investigaciones Previas en México	99
CAPÍTULO II	
METODOLOGÍA.	
Tipo de Investigación.	105
Procedimiento de Investigación. 0.....	105
CAPÍTULO III	
DESCRIPCIÓN E INTERPRETACIÓN DE RESULTADOS	108
CAPÍTULO IV	
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.	111
Conclusiones Obtenidas.	111
Recomendaciones.	113
REFERENCIAS	114

Introducción

Para introducir la temática de esta investigación, resulta pertinente obtener una definición de pesca, retomándola desde su origen etimológico, que proviene el latín piscis, que significa pez.

Pesca es la acción y efecto de pescar, que se traduce en sacar peces y otras especies del agua. Es una de las actividades primarias más antiguas que el hombre realizó para la obtención de alimentos, y que con el paso del tiempo evolucionó para, además, convertirla en una actividad económica importante. Inició utilizando técnicas nada especializadas únicamente haciendo uso de lógica y con las herramientas que tenía como la lanza hecha de madera y piedras filosas, pasando por el uso de redes para una captura mayor de peces, después inventando las primeras cañas hechas de madera, todo esto dependiendo del tipo de especie que intentaba capturar. También utilizaban lanchas o embarcaciones pequeñas para captura de especies de mayor profundidad, hasta llegar a embarcaciones grandes para la captura del mismo tipo de especies pero en cantidades mayores.

La actividad de pesca se puede clasificar en dos grandes tipos: la industrial, es aquella que se realiza a través de grandes embarcaciones para lograr un gran número de capturas, además de infraestructura portuaria necesaria para su manejo y distribución comercial. También existe la artesanal, que utiliza técnicas tradicionales, con poco desarrollo tecnológico, inicialmente para su consumo, pero también se utiliza para su comercialización.

Existen otros tipos de pesca que se derivan o son variaciones de las dos importantes mencionadas anteriormente. Las principales son: de arrastre, es la que consiste en arrastrar redes para una mayor captura de especies marinas; existe la de altura, que es la que se lleva a cabo en

aguas situadas en lo que sería el litoral; también la de bajura, ésta se ejecuta en pequeñas embarcaciones en las orillas de las costas; otra es la costera, es la que se realiza a unas 60 millas del mencionado litoral en embarcaciones de tipo medio; la submarina la cual consiste en que el pescador tiene que bucear y perseguir su presa hasta atraparla o puede ser mediante trampas especiales para las distintas especies; y por último, se considera la deportiva, misma que se realiza sólo por ocio o competición, pero que las especies son devueltas sin sufrir daño alguno.

Para su regulación, la Ley General de Pesca y Acuacultura, según su artículo 4º fracciones XXVIII, XXIX, XXX, XXXI y XXXII respectivamente, las clasifica de la siguiente manera: pesca comercial que es la captura y extracción que se efectúa con propósitos en beneficio económico; la deportivo recreativa es la que se practica con fines de esparcimiento o recreación con las artes de pesca previamente autorizadas por la ley mencionada, su reglamento y normas oficiales vigentes; la didáctica es la que realizan las instituciones de educación, reconocidas oficialmente para llevar a cabo sus programas de capacitación y enseñanza; la de consumo doméstico que se efectúa sin propósitos de lucro y con el único objeto de obtener alimento para quien la realice y sus dependientes, por tanto no es objeto de comercialización; y por último la de fomento, que se realiza con fines de investigación, exploración, experimentación, conservación, evaluación de los recursos acuáticos, creación, mantenimiento y reposición de colecciones científicas y desarrollo de nuevas tecnologías¹.

La actividad de pesca, tal como lo establece el artículo 16 del Código Fiscal de la Federación (CFF), está catalogada como una actividad primaria junto con la ganadería, agricultura y silvicultura. Se considera primaria porque es la explotación directa de los recursos

¹ (Unión C. d., Ley General de Pesca y Acuacultura Sustentables, 2015)

naturales sin sufrir aplicación industrial que afecte su composición original y termina con la primera enajenación de ésta².

Respecto a la pesca, en la zona norte de Baja California Sur casi con frontera de Baja California por la costa del Océano Pacífico, esta actividad forma parte de más del 80% del total de la pesca a nivel nacional, según estudios realizados por Comisión Nacional de Acuacultura y Pesca (CONAPESCA) hasta 2013, la que a su vez forma parte de más del 80% que las actividades primarias representan a nivel nacional en actividades económicas, siendo las especies de langosta roja, abulón, almeja, caracol, especies de escama, entre las principales por lo que es de vital importancia dedicar un estudio acerca de la tributación de este sector en materia de Impuesto Sobre la Renta (ISR).

En materia fiscal de ISR, en esta ley las actividades agropecuarias siempre han estado tributando en regímenes especiales, ya que obtienen ciertos estímulos y apoyos fiscales para apoyar su crecimiento. Desde 1990 con el nacimiento del Régimen Simplificado para Personas Físicas, las Personas Morales tributaban en Régimen General de las Personas Morales; posteriormente, en 1991 al surgimiento de Título II-A Régimen Simplificado de las Personas Morales, las personas físicas tributaban donde lo hacían anteriormente. Hasta estos regímenes, sólo se utilizaban libros donde se registraban las entradas y salidas como registros contables y financieros; más tarde, a partir de 2002 tanto personas físicas como morales tributan en un mismo régimen llamado Régimen Simplificado, hasta llegar a 2014 donde se crea el Régimen de Actividades Agrícolas, Ganaderas, Pesqueras y Silvícolas, dejando sólo a estas actividades tributar por su peculiaridad, ya que anteriormente incluía el autotransporte. Aquí se presenta

² (Unión C. d., Código Fiscal de la Federación, 2016)

como particularidad la contabilidad de flujo de efectivo, donde acumula ingresos y las deducciones son deducibles hasta que efectivamente sean cobrados o erogados respectivamente.

Derivado de lo anterior, y hablando específicamente de la zona pesquera mencionada, se hará una investigación mediante un comparativo del cálculo del Impuesto Sobre la Renta, ya que actualmente hay una interpretación muy controvertida de la Ley, en comparación con los regímenes como son: Régimen de Incorporación Fiscal, de Sueldos y Salarios, Actividades Empresariales y Profesionales, incluso con el Régimen General de Personas Morales que son criterios mucho más unificados y en los cuales existen variaciones por el tipo de actividad que se puede llevar a cabo, más no por la aplicación de la Ley misma.

Para poder llevar a cabo esta investigación, se aplicará una metodología tipo cualitativa porque se hará un análisis e interpretación de leyes aplicables a las sociedades cooperativas y sus integrantes, así como de artículos e investigaciones previas que puedan nutrir esta investigación. Si bien se manejarán datos numéricos, para cumplir con los objetivos, sólo serán de carácter comparativo y no estadístico.

Actualmente en las Sociedades Cooperativas de Producción Pesquera, que tributan en el Régimen de Actividades Agrícolas, Ganaderas, Pesqueras y Silvícolas, de la zona Pacífico Norte de Baja California Sur, existe una variación en cuanto a la interpretación y aplicación de la Ley del ISR.

Como se ha explicado anteriormente, este sector es muy vulnerable, debido a que dependen exclusivamente de lo que la naturaleza provee, además de que estas poblaciones, dependen en un 80% de lo que este sector produzca y, por lo mismo, son la base en el desarrollo de las comunidades. También cabe considerar que el apoyo del gobierno en esta área queda muy por debajo de las expectativas y exigencias que estas comunidades requieren o necesitan, debido a que no ven un avance constante y progresivo en los servicios que el gobierno como obligación

debería cubrir, en comparación con otras áreas del propio municipio y/o entidad, aun sabiendo que debido a la actividad de la zona, los ingresos que generan son mucho mayores en comparación con las otras localidades o municipios, así como el pago de impuestos a los que se encuentran obligados, por lo que resulta de vital importancia la revisión del procedimiento y cálculo de las contribuciones.

Es importante establecer un precedente que apoye a estas comunidades en materia fiscal, siendo ISR el impuesto más relevante a considerar por este tipo de actividades. Existen principalmente dos tipos de procedimientos de cálculo que se someterán a estudio mediante una comparación, por un lado donde se realiza el cálculo del impuesto a la persona moral así como sus integrantes; y por el otro, se realiza el cálculo únicamente de sus integrantes, siendo la persona moral transparente.

Para llevar a cabo esta investigación se establecen los siguientes cuestionamientos: ¿Cómo deben de tributar las Sociedades Cooperativas de Producción Pesquera en la Ley de ISR?, ¿Cómo se puede determinar cuál es el procedimiento de cálculo de ISR idóneo para este tipo de contribuyente?, ¿Cuál es el procedimiento del cálculo del impuesto idóneo y por qué? Y ¿Cuál será el motivo principal que ocasiona esta controversia de criterios en la manera de tributar de éstos contribuyentes?

Objetivo General

En función de lo anteriormente planteado, el objetivo general es analizar los dos criterios utilizados, hoy en día, referente al procedimiento del cálculo de ISR de las Sociedades Cooperativas de Producción Pesquera, que tributan en el Régimen de Actividades Agrícolas, Ganaderas, Pesqueras y Silvícolas del Capítulo VIII del Título II De las Personas Morales de la

Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), quienes realizan actividades por cuenta de sus integrantes únicamente de personas físicas, mediante un comparativo de ambos procedimientos, detallando paso a paso cómo se desarrolla cada uno y ver las diferencias que existen entre los dos, para determinar las fortalezas y debilidades de cada uno y establecer cuál es el idóneo y que más le conviene a este sector.

Objetivos específicos

Realizar el cálculo del impuesto de acuerdo a lo establecido a la Ley del ISR y su Reglamento, Resolución Miscelánea Fiscal, las facilidades administrativas que el sector obtiene por parte del Gobierno y criterios normativos del Servicio de Administración Tributaria.

Unificar los diversos criterios utilizados en la forma de tributar de estos contribuyentes.

Apoyar al sector pesquero del Océano Pacífico de Baja California Sur que tributan en el Régimen de actividades primarias.

Importancia del Estudio.

En el ámbito de las Sociedades Cooperativas de Producción Pesquera, ubicadas en la zona costera del Océano Pacífico en Baja California Sur, en las localidades de Bahía Tortugas, Bahía Asunción, Punta Abreojos, La Bocana, por mencionar las más importantes, la actividad de pesca de langosta, abulón, caracol y productos de escama, es soporte de familias enteras, de toda una población, hay lugares como Bahía Tortugas en el que existen hasta cuatro de este tipo de Sociedades Mercantiles con un promedio de ochenta socios y más de cien empleados que son el soporte de sus familias, incluso estas Cooperativas se hacen cargo del desarrollo del pueblo, carreteras, alumbrado y demás servicios, a petición de la población o por necesidad de la misma

empresa, se encargan de solventar estas necesidades. Lo anterior, en virtud de que el gobierno a veces resulta inoperante o ajeno a estas carestías. Sin embargo, eso es tema de otra investigación.

Por lo anterior, al momento de cumplir con el pago de impuestos, como obliga la Constitución, estos contribuyentes no ven un beneficio en el desarrollo de su comunidad, por lo que es una tarea importante determinar la forma correcta de tributar, de tal manera que se respire un ambiente de equidad. Todo esto mediante una interpretación y aplicación de la Ley de una forma adecuada al sector en el que se encuentran, ya que estas Sociedades Cooperativas Pesqueras, pertenecen a una Federación, éstas a su vez a una Confederación que las representa ante autoridades gubernamentales; tratándose de materia tributaria, surgen controversias debido a que cada cooperativa adopta distintas formas de interpretación de la Ley.

Premisa

Las Sociedades Cooperativas de Producción Pesquera de la región Pacífico Norte de Baja California Sur que realizan actividades por cuenta de sus integrantes exclusivamente personas físicas que tributan en el Régimen de Actividades Agrícolas, Ganaderas, Pesqueras y Silvícolas de la Ley de ISR, sólo deben declarar el impuesto de sus integrantes y no el propio.

Mediante la comparación realizada de los dos procedimientos del cálculo de ISR que existen actualmente, se demuestra la viabilidad de aplicar el procedimiento donde la persona moral no declara el ISR propio, sólo el de sus integrantes.

El procedimiento donde la persona moral no es contribuyente, es el que se apega e interpreta de la mejor manera de la Ley de ISR.

La diversidad de criterios utilizados en el cálculo de ISR, se debe a que los asesores de otras Sociedades Cooperativas, tienen otra cultura ya que se encuentran fuera de la localidad e incluso del Estado por lo que no están en contacto directo y constante con el contribuyente.

Delimitaciones del estudio

El estudio se realizará sólo en el sector pesquero, el territorio nacional tiene como litorales del este y oeste con el Océano Pacífico y Océano Atlántico respectivamente, pero para efectos de este estudio, únicamente se tomará como objeto del mismo, el ubicado en la zona costera del Océano Pacífico del Estado de Baja California Sur, donde se encuentran poblaciones como Bahía Tortugas, Bahía Asunción, Punta Abreojos y La Bocana, las cuales realizan esta actividad formando Sociedades Cooperativas de Producción Pesquera, y que tributan en la LISR en el Régimen de Actividades Agrícolas, Ganaderas, Pesqueras y Silvícolas.

Una posible limitación que pudiese existir para recabar información, es la ubicación geográfica ya que, como se mencionó anteriormente, estos contribuyentes se encuentran ubicados en el estado de Baja California Sur, y la investigación se realiza en la ciudad de Ensenada; sin embargo, debido a que estas Cooperativas tienen sus oficinas administrativas en esta ciudad, debido a que la mayoría de sus ventas son de exportación y es una necesidad contar con representantes en esta localidad, lo que permite la posibilidad de contacto; por lo que de ser una limitante, resulta ser algo que beneficia la investigación.

Es necesario señalar que actualmente no existe mucho acceso a la información financiera y fiscal de este tipo de agrupaciones, debido a la existencia del celo profesional o reserva de confidencialidad de información, además del secreto profesional de los asesores financieros y

fiscales con los que cuentan estas Sociedades, y que es una de las causas del origen de la problemática planteada en cuanto a la manera de tributar de estos contribuyentes.

Definición de términos

Actividades primarias – Agricultura, Ganadería, Pesca, Silvicultura

AGAPES – Actividades Agrícolas, Ganaderas, Pesqueras y Silvícolas

C.P.E.U.M. – Constitución Política de Estados Unidos Mexicanos

Contribuyente – persona física o moral, que adquiere derechos y obligaciones, siendo una de sus obligaciones, contribuir al gasto público, derivado de sus actos o ingresos.

Deducciones autorizadas – son los gastos e inversiones que todo contribuyente puede restar o disminuir de sus ingresos gravados para la determinación de su impuesto. Los cuales deben cumplir con una serie de requisitos para que puedan ser aplicados.

Gastos no Deducibles - son los que no están permitidos mediante ley, o que no cumplen con los requisitos de deducibilidad, por lo que no pueden ser deducidos de tus ingresos gravados o base gravable.

I.S.R.- Impuesto Sobre la Renta

Ingreso exento – son los ingresos que obtiene cualquier contribuyente, pero que no están estipulados dentro de su base gravable, o que expresamente no están considerados, además que pueden provenir de alguna exención por parte de la autoridad competente o el gobierno.

Ingreso gravado – son los derivados de cualquier contribuyente, de sus actividades las cuales se encuentran estipulados en ley que formen parte de su base gravable para el pago del impuesto al cual están obligados a pagar.

L.I.S.R. – Ley del Impuesto Sobre la Renta

S.C. De P.P. – Sociedad Cooperativa de Producción Pesquera

CAPITULO I

Marco Teórico

En este capítulo se describe la literatura que respalda esta investigación así como estudios previos relacionados con la temática que se aborda.

Marco Contextual

Historia del Cooperativismo

La idea y la práctica de la Cooperación aplicadas a la solución de problemas económicos aparecen en las primeras etapas de la civilización. Muy pronto los hombres se dan cuenta de la necesidad de unirse con el fin de obtener los bienes y servicios indispensables.

Como punto de partida de una visión histórica de la cooperación, es preciso reconocer a los precursores de esta ideología, es decir, aquellas personas que a partir del siglo XVII, tanto en las ideas como en las obras, empiezan a precisar las características del sistema cooperativo. Entre los más notables de estos precursores se mencionan los siguientes: Peter Cornelius Plockboy quien publicó en 1659 el ensayo que comprendía su doctrina y John Bellers (1654-1725) quien en 1695 hizo una exposición de sus doctrinas en el trabajo titulado: "Proposiciones para la Creación de una Asociación de Trabajo de Todas las Industrias Útiles y de la Agricultura"; el médico William King (1786-1865), y el comerciante Michel Derrion (1802-1850), precursores del cooperativismo de consumo; Felipe Bauchez (1796-1865) y Luis Blanc (1812-1882), precursores del cooperativismo de producción.

En esta fase precursora del cooperativismo es necesario destacar de manera especial a dos destacados ideólogos: Roberto Owen (1771-1858) y Carlos Fourier (1772-1837). Owen el autodidacta, industrial afortunado desde muy joven, innovador en técnicas y sistemas sociales, en

el furor de la revolución industrial, intentó llevar a la práctica sus ideas organizando las colonias de New Lanark, en su propio país Inglaterra y la de Nueva Armonía en Estados Unidos (Indiana); la bolsa de trabajo y las instituciones sindicales de alcance nacional. Fourier, francés, el de las concepciones geniales y ambiciosas, rayanas en el desequilibrio, escritor prolijo y confuso a veces, llevo una vida cómoda y no consiguió llevar a cabo su obra el "Falasterio" en donde deberían llevarse a cabo aquellos frutos de su pensamiento inquieto y profético.

Es necesario mencionar la época de la revolución industrial ocurrida en Europa, especialmente en Gran Bretaña, en el siglo que va desde 1750 a 1850 como una referencia histórica imprescindible. La revolución industrial no fue solamente una revolución política, fue principalmente una revolución tecnológica influida por la utilización de algunos descubrimientos en la industria, entre ellos el del vapor aplicado a toda clase de maquinarias y el de la lanzadera y la hiladora mecánica que transformaron la industria textil. La influencia de la revolución industrial con sus características de desorden, sobre la clase trabajadora, produjo algunas reacciones cuyas consecuencias todavía se pueden apreciar: la de los destructores de máquinas, que fue duramente reprimida por el Estado, la del sindicalismo, la de los cartistas, o sea, aquella que se propuso lograr leyes favorables para el trabajador, y la que se puede denominar cooperativa.

Esta última tuvo por causa inmediata el hecho de que en Inglaterra muchos trabajadores de la época no siempre recibían su salario en dinero, sino en especie, con las consiguientes desventajas de mala calidad, pesa equivocada y precios muy altos.

Las minas de carbón eran la principal fuente de energía antes de la revolución aún en el caso de que recibieran el salario en dinero, por ser este demasiado bajo, obligada a los trabajadores a someterse a los tenderos que por concederles crédito exigían un valor mayor por la

mercancía, junto con las demás circunstancias desfavorables que acompañan a esta clase de ventas a crédito.

Aún en el caso de que recibieran el salario en dinero, por ser éste demasiado bajo, obligaba a los trabajadores a someterse a los tenderos que, por concederles crédito, exigían un valor mayor por la mercancía, junto con las demás circunstancias desfavorables que acompañan a esta clase de ventas a crédito.

De esta manera, los trabajadores pensaron que uniendo sus esfuerzos podrían convertirse en sus propios proveedores, originándose así la idea de las cooperativas de consumo. Por otra parte el desempleo y las gravosas condiciones del trabajo cuando se conseguía, movieron a otros grupos de trabajadores a organizarse en cooperativas de producción y trabajo, que hoy se denominan trabajo asociado.

En la ciudad de Rochdale (Inglaterra), dedicada por mucho tiempo a la industria textil, se presentaron algunas de las consecuencias de la revolución industrial, inconvenientes para los trabajadores, por lo cual algunos de ellos pensaron que debían agruparse y se constituyeron en una organización para el suministro de artículos de primera necesidad.

Desde luego, para llegar a ese objetivo debieron antes, con gran esfuerzo de su parte, ahorrar cada uno en la medida de sus capacidades, logrando así reunir un pequeño capital de 28 libras esterlinas, una por cada uno de los socios. Con ese exiguo patrimonio, fundaron una sociedad denominada "De los Probos Pioneros de Ronhdale".

La mayoría de estos hombres eran tejedores y en el grupo figuraban algunos más ilustrados que habían tenido participación en otras organizaciones de beneficio común.

Para el 21 de diciembre de 1844, en contra de las opiniones de los comerciantes establecidos y de otros ciudadanos, abrieron un pequeño almacén, en la llamada Callejuela del

Sapo, pero, para sorpresa de los comerciantes que les auguraron un rotundo fracaso, la incipiente institución fue creciendo e incluyendo en su organización a muchas personas de localidades aledañas.

El éxito de esta sociedad se basó en sus principios, entre los cuales se destacan:

- Un miembro, un voto
- Igualdad de sexos entre los miembros
- Solo las provisiones puras se deben vender, en peso y medida completos.
- La asignación de un dividendo a los miembros, garantizando que todos los beneficios fueran distribuidos dependiendo de la cantidad de compras hechas por los miembros individuales.

Fue éste el origen del cooperativismo de consumo en Gran Bretaña, cuyo desarrollo abarcó después no sólo a la Europa Continental sino al resto del mundo. El importante crecimiento debe atribuirse no a la importancia del poder económico, sino al valor de las ideas y a la fidelidad que estos iniciadores tuvieron para con esas ideas.

Mientras el cooperativismo de consumo se extendía por la Gran Bretaña y pasaba a otros países del continente europeo como Francia, Alemania, Italia, los países escandinavos y otros territorios, aparecían casi simultáneamente nuevas formas de cooperación en el campo económico y social. Bajo la inspiración de Friedrich Wilhelm Raiffeisen, aparecían en Alemania las cooperativas de Crédito orientado hacia los campesinos y más tarde, las cooperativas para el aprovisionamiento de insumos y para la comercialización de los productos agrícolas. Igualmente, con la dirección de Hernan Schulze-Delitzsch, en el mismo país, se iniciaba el movimiento de los llamados Bancos Populares o sea, las cooperativas de Ahorro y Crédito, orientadas principalmente para servir a los artesanos y pequeños industriales de las ciudades.

En Francia prosperaban las cooperativas de producción y trabajo con ejemplos tan conocidos como el "familisterio", fundado en Guisa por Juan Bautista Godín. En los países escandinavos no solo se desarrollaba el cooperativismo de consumo, en forma tan apreciable como el que dio lugar a la Federación Sueca de Cooperativas, la K.F. (cooperativa Forbundet), sino también en otros terrenos como los del cooperativismo de vivienda y el de seguros cooperativos.

En los demás países de Europa Central y Oriental las ideas y prácticas cooperativas se extendieron rápidamente; por ejemplo, la primera cooperativa de Checoslovaquia se fundó en 1845, solamente un año después de la de Rochdale.

Han sido famosas entre otras las cooperativas sanitarias de Yugoslavia, las agrícolas y artesanas de Hungría, las de consumo de Polonia, agrupadas en las organizaciones "Spolem" y las cooperativas rusas tanto agrícolas como las de consumidores.

En Bélgica y en Holanda el desarrollo del cooperativismo de consumo y otros servicios en las ciudades corren parejas con el avance del cooperativismo rural.

En España, y algunas de sus características son igualmente aplicables en Portugal, el cooperativismo de consumo, que aparece a fines del siglo pasado, tiene dos orientaciones: en el norte, principalmente en Cataluña, se desarrollan las cooperativas de consumo; en el centro y otras provincias el auge mayor corresponde a las cooperativas del campo.

En otros continentes (Asia, África y Oceanía), el cooperativismo ha logrado notable grado de expansión. En países que desde el punto de vista económico han logrado altos niveles de desarrollo como el Japón, Australia y Nueva Zelanda, los índices del desenvolvimiento de la cooperación son perfectamente comparables con los mejores del continente europeo.

El cooperativismo llegó a América del Norte durante los últimos años del siglo XIX y los primeros del pasado. El periodista canadiense Alphonse Desjardins (1860-1937) trajo a su país la idea de las cooperativas de ahorro y crédito, organizaciones que de pronto se extendieron también a los Estados Unidos, principalmente debido a la acción de Eduardo A. Filene (1860-1937) y de Roy F. Bergengren y alcanzan un desarrollo verdaderamente sorprendente. Otros inmigrantes Europeos trajeron a América del Norte las demás formas de cooperación. Tanto en Canadá como en los Estados Unidos tomaron gran incremento las cooperativas agrícolas y entre ellas, las de mercadeo que se iniciaron en California por los esfuerzos principalmente de Aarón Sapiro, así como las de electrificación rural.

El llamado Movimiento Cooperativo de Antigonish, orientado por la universidad de San Francisco Javier, Nueva Escocia, tuvo una gran influencia en la transformación de las provincias marítimas de Canadá.

Es importante poner de presente que las cooperativas, en su proceso de desarrollo, casi desde el inicio del movimiento cooperativo, establecieron diversas formas de integración y fue así como en 1895 se organizó en Europa la Alianza Cooperativa Internacional ACI.

La constitución de una sociedad cooperativa es la unión de dos o más personas para el logro de un fin, mediante el esfuerzo y trabajo en equipo, y que la persona moral es sólo una figura de representación y transparencia para que por medio de ésta, puedan comercializar, transportar sus productos o servicios, y esto incluye el cumplir con sus obligaciones legales y fiscales.

Cooperativismo en México y Zona Pacífico Norte

Cortez, Ponce y Villa (2006), mencionan en su estudio lo siguiente: “los recursos pesqueros de Baja California Sur son vastos; en las aguas que circundan, se han identificado 650

especies que pueden utilizarse para consumo humano e industrialización. Actualmente, se explotan 122 grupos de especies comestibles, entre las que destacan la sardina, túnidos y almejas. Si bien estas no tienen un valor comercial alto con respecto a otras especies, su volumen de producción y el empleo que generan las hacen importantes. Por otro lado, se encuentran valores con recursos de alto valor económico, tales como abulón, langosta y camarón, que sin duda han sido la base de pesquerías altamente rentables y ejes del desarrollo del sector social, en particular del que se localiza en la zona Pacífico Norte de la entidad”.

También Cortez, y otros (2006), señalan que: “se ha propuesto la existencia de cuatro zonas pesqueras más o menos bien definidas:

- I. La zona Pacífico Norte es en donde se encuentran ubicadas las bahías de Tortugas y Asunción y los poblados de La Bocana y Punta Abreojos, destacan porque ahí es donde se extraen especies de alto valor comercial, como la abulón, la langosta, el caracol panocha y la almeja pismo.
- II. Zona Pacífico Centro comprende poblaciones como Todos Santos, Puerto San Carlos y Puerto Adolfo López Mateos. En esta zona se capturan se capturan especies de escama, en especial grandes volúmenes de sardina, y se descarga atún para su procesamiento industrial.
- III. La Zona de Los Cabos destaca por su importancia en la pesca deportiva, debido a su riqueza de especies como el pez dorado, vela y marlín, entre otros, lo cual reporta entrada de divisas importantes para la región, al identificarse a la pesca deportiva como uno de los atractivos turísticos principales.

IV. La Zona Golfo está situada en la sección del Golfo de California que le corresponde al Estado. A lo largo de ésta descansan las poblaciones de La Paz, Loreto y Santa Rosalía, que se identifican como centros receptores y distribuidores en la entidad.”

En la investigación citada se puede ver la importancia que retoma el tema en cuestión: en primer plano destacan las especies que se explotan y comercializan, y en segundo plano pero muy importante, las zonas determinadas entre las que se sitúa la que establecen como zona I la Pacífico Norte, donde se detalla la ubicación geográfica, así como las especies importantes. Se menciona lo anterior, en virtud de que se realza la importancia económica y social que proyecta esta actividad, y así someter a estudio las obligaciones tributarias que tiene a su cargo, para ver si se respetan los elementos de equidad e igualdad que establece el Derecho.

Es importante resaltar, que CONAPESCA tiene registradas en Baja California Sur 313 Sociedades Cooperativas, de las cuales 12 son de altamar, 294 ribereñas y 7 acuícolas. Este tipo de sociedades mercantiles muchas veces son menospreciadas, pero tienen un objeto social muy importante, que es la unión de la fuerza trabajadora y poco escolarizada, como lo plasman Moreno, López y Marín (2016, p. 286) donde nos señalan que el 40% de los trabajadores de este sector sólo tiene la Secundaria terminada, demostrando el apoyo en que se convierten estas sociedades para el sostenimiento personal y familiar de estas comunidades.

Además de lo mencionado, es importante señalar que es una actividad que manejan durante todo el año. Derivado de los permisos otorgados por el gobierno, existen los tiempos de veda para darle al producto explotado oportunidad de crecer y reproducirse, de tal forma que los trabajadores buscan diversificar el tipo de especies: cuando no es langosta, es el abulón, especies de escama, almeja, incluso sargazo.

Lo anterior destaca la importancia de la necesidad que tienen de un empleo no sólo en las temporadas de los productos de mayor valor comercial, sino que sus responsabilidades y formas de subsistir se lo requieren. Tal como Moreno, López y Marín (2016) en su estudio mencionan que el 44% percibe ingresos mensuales entre los rangos de \$3,501.00 (Tres mil quinientos un pesos) y \$6,000.00 (Seis mil pesos) en promedio durante todo el año. Por lo que es de importancia considerar el que no pueden dejar de percibir ingresos durante una temporada y la siguiente.

Para poder conocer la naturaleza de una sociedad cooperativa pesquera hay que remitirse a sus inicios: El surgimiento de las primeras sociedades cooperativas de producción pesquera en Baja California Sur es prácticamente inmediato a la promulgación de la Ley de Fomento Cooperativo por parte del gobierno cardenista el 15 de febrero de 1938. Al año siguiente de la expedición del ordenamiento legal, inició la organización del sector social de la pesca en la zona Pacífico-Norte de Baja California Sur, una de las más ricas en producción natural de abulón y langosta a nivel nacional.

Por las condiciones geográficas, económicas y políticas de la media península en el primer tercio del siglo pasado, y hasta hace algunos años, la relación social y comercial de los pescadores de la región Pacífico-Norte se daba con mayor intensidad con poblaciones de la parte norte de la península, sobre todo con el puerto de Ensenada, Baja California, sede de la Federación de Cooperativas Pesqueras Baja California, que agrupa a las sociedades cooperativas que tienen su zona económica en la región Pacífico-Norte del estado de Baja California Sur.

A principios de siglo, en esta parte del país incursionaron en las actividades pesqueras compañías de japoneses y norteamericanos, antes de que nativos de la zona norte de Baja

California Sur crearan comunidades pesqueras en Bahía Tortugas, Punta Abreojos, Bahía Asunción, Isla de Cedros e Isla Natividad.

La política cardenista de poblar la península de Baja California, como una de las mejores defensas contra una posible intervención extranjera a mediados de los años treinta, así como la política de impulso al sector social seguida en el sexenio 1934-1940 trajo consigo que en tres años se integraran media docena de sociedades cooperativas en la zona Pacífico Norte de sudcaliforniana.

“Para trabajar más efectivamente los pescadores formaron la primera cooperativa, Cooperativa Pesquera California San Ignacio, el 18 de julio de 1939, en Bahía Asunción; en Bahía Tortugas, tres cooperativas fueron fundadas Emancipación, 10 de julio de 1939; La Purísima, 18 de agosto de 1945; Buzos y Pescadores, julio de 1942; todas las cooperativas están unidas bajo el nombre de Federación Regional de Sociedades Cooperativas de la Industria Pesquera Baja California F. C.L., fundada el 31 de julio de 1940 en Ensenada”. (XI Semana de Información Histórica, 1986, p. 41)

En octubre de 1944 en la población de La Bocana, se crea la cooperativa Progreso. Para diciembre de 1945, en Bahía Tortugas se integra la cooperativa Bahía Tortugas, y para el año de 1949, nace la cooperativa Punta Abreojos, en la localidad del mismo nombre en la zona Pacífico Norte.

Meza y otros (2011, p. 12) comenta que: “El cooperativismo no es solo una institución, es un sistema dinámico sociológico que busca solución al problema que provoca la desigualdad de clases; une dos principios (régimen liberal y régimen socialista) que parecen incompatibles y contradictorios.

La verdadera razón de una Sociedad Cooperativa es el servicio al socio, a la comunidad; atender a ciertas necesidades de sus afiliados. Evidentemente que, para prestar este servicio la Sociedad Cooperativa lo hace mediante una actividad económica-social (pero no necesariamente mercantil) en régimen de empresa común y dentro del marco de los principios cooperativos (mutualidad, equidad, solidaridad, etc.) No es su única finalidad, más si la principal.

Doctrinalmente se discute la presunta naturaleza mercantil de la Sociedad Cooperativa mediante la argumentación de que no persigue fines de lucro y que elimina el intermediario comercial.

El hecho de realizar algún acto de comercio o bien el evitar el intermediario, etc., debe entenderse como un medio (no un fin) para cumplir adecuadamente con su objeto social extra capitalista.

Desde el punto de vista formal, se trata de una institución de derecho público y de interés social:”

Marco Legal

Ley General de Pesca y Acuicultura Sustentables

Define los siguientes conceptos:

“ARTÍCULO 4o.- Para los efectos de esta Ley, se entiende por:

... V. *Arte de pesca*: Es el instrumento, equipo o estructura con que se realiza la captura o extracción de especies de flora y fauna acuáticas;...

... XVII. *Embarcación menor*: Unidad de pesca con o sin motor fuera de borda y con eslora máxima total de 10.5 metros; con o sin sistema de conservación de la captura a base de hielo y con una autonomía de 3 días como máximo;

XVIII. *Embarcación pesquera*: Es toda construcción de cualquier forma o tamaño, que se utilice para la realización de actividades de pesca, capaz de mantenerse a flote o surcar la superficie de las aguas;

XIX. *Esfuerzo pesquero*: El número de individuos, embarcaciones o artes de pesca, que son aplicados en la captura o extracción de una o varias especies en una zona y periodo determinados;

XX. *Guía de pesca*: Es el documento que ampara el transporte por vía terrestre, marítima o aérea de productos pesqueros vivos, frescos, enhielados o congelados, provenientes de la acuicultura o de la pesca;

XXI. *INAPESCA*: Instituto Nacional de Pesca, órgano público descentralizado sectorizado con la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Desarrollo Rural, Pesca y Alimentación. ...

... XXV. *Ordenamiento pesquero*: Conjunto de instrumentos cuyo objeto es regular y administrar las actividades pesqueras, induciendo el aprovechamiento sustentable de los recursos pesqueros y acuícolas, basado en la disponibilidad de los recursos pesqueros, información histórica de niveles de extracción, usos y potencialidades de desarrollo de actividades, capacidad pesquera o acuícola, puntos de referencia para el manejo de las pesquerías y en forma congruente con el ordenamiento ecológico del territorio;

XXVI. *Permiso*: Es el documento que otorga la Secretaría, a las personas físicas o morales, para llevar a cabo las actividades de pesca y acuicultura que se señalan en la presente Ley;

XXVII. *Pesca*: Es el acto de extraer, capturar o recolectar, por cualquier método o procedimiento, especies biológicas o elementos biogénicos, cuyo medio de vida total, parcial o temporal, sea el agua;

XXVIII. *Pesca Comercial*: La captura y extracción que se efectúa con propósitos de beneficio económico;

XXIX. *Pesca deportivo-recreativa*: La que se practica con fines de esparcimiento o recreación con las artes de pesca previamente autorizadas por esta Ley, reglamentos y las normas oficiales vigentes;

XXX. *Pesca didáctica*: Es la que realizan las instituciones de educación, reconocidas oficialmente, para llevar a cabo sus programas de capacitación y enseñanza;

XXXI. *Pesca de consumo doméstico*: Es la captura y extracción que se efectúa sin propósito de lucro y con el único objeto de obtener alimento para quien la realice y de sus dependientes, por tanto no podrá ser objeto de comercialización;

XXXII. *Pesca de fomento*: Es la que se realiza con fines de investigación, exploración, experimentación, conservación, evaluación de los recursos acuáticos, creación, mantenimiento y reposición de colecciones científicas y desarrollo de nuevas tecnologías;

XXXIII. *Pesquería*: Conjunto de sistemas de producción pesquera, que comprenden en todo o en parte las fases sucesivas de la actividad pesquera como actividad económica, y que pueden comprender la captura, el manejo y el procesamiento de un recurso o grupo de recursos afines y cuyos medios de producción, estructura organizativa y relaciones de producción ocurren en un ámbito geográfico y temporal definido;

XXXIV. *Pesquería en recuperación*: Es aquella pesquería que se encuentra en deterioro y sujeta a un conjunto de medidas con el propósito de su recuperación;

XXXV. *Pesquería sobreexplotada*: Es la pesquería que se encuentra explotada por encima de su límite de recuperación;

XXXVI. *Plan de manejo pesquero*: El conjunto de acciones encaminadas al desarrollo de la actividad pesquera de forma equilibrada, integral y sustentable; basadas en el conocimiento actualizado de los aspectos biológicos, ecológicos, pesqueros, ambientales, económicos, culturales y sociales que se tengan de ella;

XXXVII. *Procesamiento Primario*: Proceso basado exclusivamente en la conservación del producto por la acción del frío, enhielado y congelado, y que no se le aplican métodos de cocción o calor en ninguna forma, incluyendo actividades de empaclado, eviscerado, descabezado, fileteado o desangrado.

XXXVIII. *Recursos Acuícolas*: Las especies acuáticas susceptibles de cultivo, sus productos y subproductos;

XXXIX. *Recursos Pesqueros*: Las especies acuáticas, sus productos y subproductos, obtenidos mediante su cultivo o extracción o captura, en su estado natural;

XL. *Registro*: El Registro Nacional de Pesca y Acuicultura;

Código Civil Federal

Establece en su TITULO SEGUNDO De las Personas Morales:

“Artículo 25.- Son personas morales: ...

V. Sociedades Cooperativas y Mutualistas”.

Ley General de Sociedades Mercantiles

Establece en su Capítulo I:

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

VI. Sociedad Cooperativa”.

La Ley General de Sociedades Cooperativas

Establece que:

“Artículo 2. La sociedad cooperativa es una forma de organización social integrada por personas físicas con base a intereses comunes y en los principios de solidaridad, esfuerzo propio y ayuda mutua, con el propósito de satisfacer necesidades individuales y colectivas, a través de la realización de actividades económicas de producción, distribución y consumo de bienes y servicios”.

Los lineamientos para la constitución y funcionamiento de una sociedad cooperativa la establece la misma Ley mencionada, de la siguiente manera:

“Artículo 6.- Las sociedades cooperativas deberán observar en su funcionamiento los siguientes principios:

I.- Libertad de asociación y retiro voluntario de los socios;

II.- Administración democrática;

III.- Limitación de intereses a algunas aportaciones de los socios si así se pactara;

IV.- Distribución de los rendimientos en proporción a la participación de los socios;

V.- Fomento de la educación cooperativa y de la educación en la economía solidaria;

VI.- Participación en la integración cooperativa;

VII.- Respeto al derecho individual de los socios de pertenecer a cualquier partido político o asociación religiosa, y

VIII.- Promoción de la cultura ecológica. ...

... Artículo 11.- En la constitución de las sociedades cooperativas se observará lo siguiente:

I.- Se reconoce un voto por socio, independientemente de sus aportaciones;

II.- Serán de capital variable;

III.- Habrá igualdad esencial en derechos y obligaciones de sus socios e igualdad de condiciones para las mujeres;

IV.- Tendrán duración indefinida, y

V. Se integrarán con un mínimo de cinco Socios, con excepción de aquellas a que se refiere el Artículo 33 Bis de esta Ley.

Artículo 12.- La constitución de las sociedades cooperativas deberá realizarse en asamblea general que celebren los interesados, y en la que se levantara un acta que contendrá:

I. Datos generales de los fundadores;

II. Nombre de las personas que hayan resultado electas para integrar por primera vez consejos y comisiones, y

III. Las bases constitutivas.

Los socios deberán acreditar su identidad y ratificar su voluntad de constituir la sociedad cooperativa y de ser suyas las firmas o las huellas digitales que obran en el acta constitutiva, ante notario público, corredor público, juez de distrito, juez de primera instancia en la misma materia

del fuero común, presidente municipal, secretario, delegado municipal o titular de los órganos político-administrativos del Distrito Federal, del lugar en donde la sociedad cooperativa tenga su domicilio.

Artículo 13.- A partir del momento de la firma de su acta constitutiva, las sociedades cooperativas contarán con personalidad jurídica, tendrán patrimonio propio y podrán celebrar actos y contratos, así como asociarse libremente con otras para la consecución de su objeto social.

El acta constitutiva de la sociedad cooperativa de que se trate, se inscribirá en el Registro Público de Comercio que corresponda a su domicilio social.

Artículo 14.- Las sociedades cooperativas podrán adoptar el régimen de responsabilidad limitada o suplementada de los socios.

La responsabilidad será limitada, cuando los socios solamente se obliguen al pago de los certificados de aportación que hubieren suscrito. Será suplementada, cuando los socios respondan a prorrata por las operaciones sociales, hasta por la cantidad determinada en el acta constitutiva. ...

... Artículo 16.- Las bases constitutivas de las sociedades cooperativas contendrán:

I.- Denominación y domicilio social;

II.- Objeto social, expresando concretamente cada una de las actividades a desarrollar;

III.- Los regímenes de responsabilidad limitada o suplementada de sus socios, debiendo expresar en su denominación el régimen adoptado;

- IV.- Forma de constituir o incrementar el capital social, expresión del valor de los certificados de aportación, forma de pago y devolución de su valor, así como la valuación de los bienes y derechos en caso de que se aporten;
- V.- Requisitos y procedimiento para la admisión, exclusión y separación voluntaria de los socios;
- VI.- Forma de constituir los fondos sociales, su monto, su objeto y reglas para su aplicación;
- VII.- Áreas de trabajo que vayan a crearse y reglas para su funcionamiento y en particular de la de educación cooperativa en los términos del artículo 47 de esta Ley;
- VIII.- Duración del ejercicio social que podrá coincidir con el año de calendario, así como el tipo de libros de actas y de contabilidad a llevarse;
- IX.- Forma en que deberá caucionar su manejo el personal que tenga fondos y bienes a su cargo;
- X.- El procedimiento para convocar y formalizar las asambleas generales ordinarias que se realizarán por lo menos una vez al año, así como las extraordinarias que se realizarán en cualquier momento a pedimento de la Asamblea General, del Consejo de Administración, del de Vigilancia o del 20% del total de los miembros;
- XI.- Derechos y obligaciones de los socios, así como mecanismos de conciliación y arbitraje en caso de conflicto sobre el particular;
- XII.- Formas de dirección y administración interna, así como sus atribuciones y responsabilidades, y
- XIII.- Las demás disposiciones necesarias para el buen funcionamiento de la sociedad cooperativa siempre que no se opongan a lo establecido en esta ley.

Las cláusulas de las bases constitutivas que no se apeguen a lo dispuesto por esta ley, serán nulas de pleno derecho para todos los efectos legales correspondientes.”

La Ley General de Sociedades Cooperativas clasifica a este tipo de sociedades como sigue:

“Artículo 21.- Forman parte del Sistema Cooperativo las siguientes clases de sociedades cooperativas:

I.- De consumidores de bienes y/o servicios, y

II.- De productores de bienes y/o servicios, y

III.- De ahorro y préstamo.

Artículo 22.- Son sociedades cooperativas de consumidores, aquéllas cuyos miembros se asocien con el objeto de obtener en común artículos, bienes y/o servicios para ellos, sus hogares o sus actividades de producción.

Artículo 23.- Las sociedades cooperativas de consumidores, independientemente de la obligación de distribuir artículos o bienes de los socios, podrán realizar operaciones con el público en general siempre que se permita a los consumidores afiliarse a las mismas en el plazo que establezcan sus bases constitutivas. Estas cooperativas no requerirán más autorizaciones que las vigentes para la actividad económica específica.

Artículo 24.- Los excedentes en las sociedades cooperativas de consumidores que reporten los balances anuales, se distribuirán en razón de las adquisiciones que los socios hubiesen efectuado durante el año fiscal.

Artículo 25.- En caso de que los compradores de que habla el artículo 23 de esta Ley, ingresaran como socios a las sociedades cooperativas de consumo, los excedentes generados por sus compras, se aplicarán a cubrir y pagar su certificado de aportación. Si los compradores no asociados, no retirasen en el plazo de un año los excedentes a que tienen derecho ni hubieren presentado solicitud de ingreso a las cooperativas, los montos correspondientes se aplicarán a los fondos de reserva o de educación cooperativa, según lo determinen las bases constitutivas de dichas sociedades.

Artículo 26.- Las sociedades cooperativas de consumidores podrán dedicarse a actividades de abastecimiento y distribución, así como a la prestación de servicios relacionados con la educación o la obtención de vivienda.

Artículo 27.- Son sociedades cooperativas de productores, aquéllas cuyos miembros se asocien para trabajar en común en la producción de bienes y/o servicios, aportando su trabajo personal, físico o intelectual. Independientemente del tipo de producción a la que estén dedicadas, estas sociedades podrán almacenar, conservar, transportar y comercializar sus productos, actuando en los términos de esta Ley.

Artículo 28.- Los rendimientos anuales que reporten los balances de las sociedades cooperativas de productores, se repartirán de acuerdo con el trabajo aportado por cada socio durante el año, tomando en cuenta que el trabajo puede evaluarse a partir de los siguientes factores: calidad, tiempo, nivel técnico y escolar.

Artículo 29.- En las sociedades cooperativas de productores cuya complejidad tecnológica lo amerite, deberá haber una Comisión Técnica, integrada por el personal técnico que designe el Consejo de Administración y por un delegado de cada una de las áreas de trabajo en que podrá

estar dividida la unidad productora. Las funciones de la Comisión Técnica se definirán en las bases constitutivas.”

La organización, dirección y funcionamiento de una sociedad cooperativa se establece de la siguiente manera:

“Artículo 34.- La dirección, administración y vigilancia interna de las Sociedades Cooperativas, en general, estará a cargo de los órganos siguientes:

I. La Asamblea General;

II. El Consejo de Administración;

III. El Consejo de Vigilancia;

IV. Las comisiones y comités que esta Ley establece y las demás que designe la Asamblea General, y

V. Tratándose de las Sociedades Cooperativas de Ahorro y Préstamo, además de los citados órganos, en las fracciones I a IV anteriores, deberán contar, cuando menos con:

a) Comité de Crédito o su equivalente;

b) Comité de Riesgos;

c) Un director o gerente general, y

d) Un auditor Interno.

La Ley para Regular las Actividades de las Sociedades Cooperativas de Ahorro y Préstamo, podrá establecer excepciones a lo establecido esta fracción, dependiendo del tamaño y Nivel de Operación de la Cooperativa.

Artículo 35.- La Asamblea General es la autoridad suprema y sus acuerdos obligan a todos los socios, presentes, ausentes y disidentes, siempre que se hubieren tomado conforme a esta Ley y a las bases constitutivas.

Artículo 36.- La Asamblea General resolverá todos los negocios y problemas de importancia para la sociedad cooperativa y establecerá las reglas generales que deben normar el funcionamiento social. Además de las facultades que le conceden la presente Ley y las bases constitutivas, la Asamblea General conocerá y resolverá de:

- I. Aceptación, exclusión y separación voluntaria de socios;
- II. Modificación de las bases constitutivas;
- III. Aprobación de sistemas y planes de producción, trabajo, distribución, ventas y financiamiento;
- IV. Aumento o disminución del patrimonio y capital social;
- V. Nombramiento y remoción, con motivo justificado, de los miembros del Consejo de Administración y de Vigilancia; de las comisiones especiales y de los especialistas contratados;
- VI. Examen del sistema contable interno;
- VII. Informes de los consejos y de las mayorías calificadas para los acuerdos que se tomen sobre otros asuntos;
- VIII. Responsabilidad de los miembros de los consejos y de las comisiones, para el efecto de pedir la aplicación de las sanciones en que incurran, o efectuar la denuncia o querrela correspondiente;
- IX. Aplicación de sanciones disciplinarias a socios;

X. Reparto de rendimientos, excedentes y percepción de anticipos entre socios, y

XI. Aprobación de las medidas de tipo ecológico que se propongan.

Los acuerdos sobre los asuntos a que se refiere este artículo, deberán tomarse por mayoría de votos en la Asamblea General. En las bases constitutivas se podrán establecer los asuntos en que se requiera una mayoría calificada.

En el caso de las Sociedades Cooperativas de Ahorro y Préstamo, la Asamblea General además conocerá y resolverá en los mismos términos señalados en el párrafo anterior, aquellos asuntos establecidos en la Ley para Regular las Actividades de las Sociedades Cooperativas de Ahorro y Préstamo.

Artículo 37.- Las asambleas generales ordinarias o extraordinarias, deberán ser convocadas en los términos de la fracción X del artículo 16 de esta Ley, con por lo menos 7 días naturales de anticipación. La convocatoria deberá ser exhibida en un lugar visible del domicilio social de la sociedad cooperativa, misma que deberá contener la respectiva orden del día; también será difundida a través del órgano local más adecuado, dando preferencia al periódico, cuando exista en el lugar del domicilio social de la cooperativa. De tener filiales en lugares distintos, se difundirá también en esos lugares. Se convocará en forma directa por escrito a cada socio, cuando así lo determine la Asamblea General.

Si no asistiera el suficiente número de socios en la primera convocatoria, se convocará por segunda vez con por lo menos 5 días naturales de anticipación en los mismos términos y podrá celebrarse en este caso, con el número de socios que concurran, siendo válidos los acuerdos que se tomen, siempre y cuando estén apegados a esta Ley y a las bases constitutivas de la sociedad cooperativa.

Artículo 38.- Serán causas de exclusión de un socio:

I. Desempeñar sus labores sin la intensidad y calidad requeridas;

II. La falta de cumplimiento en forma reiterada a cualquiera de sus obligaciones establecidas en las bases constitutivas, sin causa justificada, e

III. Infringir en forma reiterada las disposiciones de esta Ley, de las bases constitutivas o del reglamento de la sociedad cooperativa, las resoluciones de la Asamblea General o los acuerdos del Consejo de Administración o de sus gerentes o comisionados.

Al socio que se le vaya a sujetar a un proceso de exclusión, se le notificará por escrito en forma personal, explicando los motivos y fundamentos de esta determinación, concediéndole el término de 20 días naturales para que manifieste por escrito lo que a su derecho convenga ante el Consejo de Administración o ante la Comisión de Conciliación y Arbitraje si existiere, de conformidad con las disposiciones de las bases constitutivas o del reglamento interno de la sociedad cooperativa.

Cuando un socio considere que su exclusión ha sido injustificada, podrá ocurrir a los órganos jurisdiccionales que señala el artículo 9 de esta Ley.

Artículo 39.- Las bases constitutivas pueden autorizar el voto por carta poder otorgada ante dos testigos, debiendo recaer en todo caso la representación, en un coasociado, sin que éste pueda representar a más de dos socios. ...

... Artículo 41.- El Consejo de Administración será el órgano ejecutivo de la Asamblea General y tendrá la representación de la sociedad cooperativa y la firma social, pudiendo designar de entre los socios o personas no asociadas, uno o más gerentes con la facultad de representación

que se les asigne, así como uno o más comisionados que se encarguen de administrar las secciones especiales.

Artículo 42.- El nombramiento de los miembros del Consejo de Administración lo hará la Asamblea General conforme al sistema establecido en esta Ley y en sus bases constitutivas. Sus faltas temporales serán suplidas en el orden progresivo de sus designaciones, pudiendo durar en sus cargos, si la Asamblea General lo aprueba hasta cinco años y ser reelectos cuando por lo menos las dos terceras partes de la Asamblea General lo apruebe.

Tratándose de las Sociedades Cooperativas de Ahorro y Préstamo, los consejeros podrán fungir por un periodo de hasta cinco años, según se establezca en sus bases constitutivas, con posibilidad de una sola reelección, cuando lo apruebe por lo menos las dos terceras partes de la Asamblea General.

Para garantizar la continuidad en los procesos de toma de decisiones del Consejo de Administración, en las bases constitutivas de la Cooperativa se deberá establecer un sistema de renovación cíclica y parcial de sus consejeros.

Artículo 43.- El Consejo de Administración estará integrado por lo menos, por un presidente, un secretario y un vocal.

Tratándose de sociedades cooperativas que tengan diez o menos socios, bastará con que se designe un administrador.

Los responsables del manejo financiero requerirán de aval solidario o fianza durante el período de su gestión.

Tratándose de las Sociedades Cooperativas de Ahorro y Préstamo, el Consejo de Administración será el órgano responsable de la administración general y de los negocios de la Cooperativa, estará integrado por no menos de cinco ni más de quince personas, quienes serán nombrados o removidos, en su caso, por la Asamblea General.

Artículo 43 Bis.- Los consejeros deberán reunir los requisitos siguientes:

I. Acreditar la experiencia y los conocimientos mínimos que en materia financiera y administrativa, establezca la propia Cooperativa en sus bases constitutivas;

II. No desempeñar simultáneamente otro cargo como dirigente, funcionario o empleado en la Cooperativa de que se trate, así como en otras Cooperativas distintas a los Organismos de Integración;

III. No estar inhabilitado para ejercer el comercio;

IV. No estar sentenciado por delitos intencionales patrimoniales;

V. No tener litigio pendiente con la Cooperativa;

VI. No haber celebrado con la Cooperativa, directa o indirectamente, contratos de obras, servicios, suministros o cualquier otro de naturaleza análoga, o participar en empresas con las que la Cooperativa celebre cualquiera de los actos antes señalados;

VII. No desempeñar un cargo público de elección popular o de dirigencia partidista;

VIII. No estar inhabilitado para ejercer cualquier cargo, comisión o empleo en el servicio público federal, estatal o municipal, o en el sistema financiero mexicano;

X. No tener parentesco por consanguinidad hasta el primer grado, afinidad hasta el segundo grado, o civil con el director o gerente general, o con alguno de los miembros del Consejo de Administración o de vigilancia de la Cooperativa, y

X. Los demás que esta Ley, la asamblea o las bases constitutivas de la Cooperativa determinen.

La Asamblea General deberá conocer el perfil de los candidatos a desempeñarse como consejeros, y se someterá a su consideración la documentación e información que al efecto determine la misma Asamblea en las bases constitutivas, para evaluar la honorabilidad, historial crediticio y experiencia de negocios de los candidatos.

Artículo 44.- Los acuerdos sobre la administración de la sociedad, se deberán tomar por mayoría de los miembros del Consejo de Administración. Los asuntos de trámite o de poca trascendencia los despacharán los miembros del propio Consejo, según sus funciones y bajo su responsabilidad, debiendo dar cuenta del uso de esta facultad en la próxima reunión de Consejo.

Artículo 45.- El Consejo de Vigilancia estará integrado por un número impar de miembros no mayor a cinco con igual número de suplentes, que desempeñarán los cargos de presidente, secretario y vocales, designados en la misma forma que el Consejo de Administración y con la duración que se establece en el artículo 42 de esta Ley.

En el caso de que al efectuarse la elección del Consejo de Administración se hubiere constituido una minoría que represente, por lo menos un tercio de la votación de los asistentes a la asamblea, el Consejo de Vigilancia será designado por la minoría.

Los miembros de las comisiones establecidas por esta Ley y las demás que designe la Asamblea General, durarán en su cargo el mismo tiempo que los de los Consejos de Administración y Vigilancia.

Tratándose de sociedades cooperativas que tengan diez o menos socios, bastará con designar un comisionado de vigilancia. ...

... Artículo 46.- El Consejo de Vigilancia ejercerá la supervisión de todas las actividades de la sociedad cooperativa y tendrá el derecho de veto para el solo objeto de que el Consejo de Administración reconsidere las resoluciones vetadas. El derecho de veto deberá ejercitarse ante el presidente del Consejo de Administración, en forma verbal e implementarse inmediatamente por escrito dentro de las 48 horas siguientes a la resolución de que se trate. Si fuera necesario, en los términos de esta Ley y de su reglamento interno, se convocará dentro de los 30 días siguientes, a una Asamblea General extraordinaria para que se avoque a resolver el conflicto. ...

... Artículo 49.- El capital de las sociedades cooperativas se integrará con las aportaciones de los socios y con los rendimientos que la Asamblea General acuerde se destinen para incrementarlo, además de considerar lo establecido en el artículo 63 de esta Ley.

Artículo 50.- Las aportaciones podrán hacerse en efectivo, bienes derechos o trabajo; estarán representadas por certificados que serán nominativos, indivisibles y de igual valor, las cuales deberán actualizarse anualmente.

La valorización de las aportaciones que no sean en efectivo, se hará en las bases constitutivas o al tiempo de ingresar el socio por acuerdo entre éste y el Consejo de Administración, con la aprobación de la Asamblea General en su momento.

El socio podrá transmitir los derechos patrimoniales que amparan sus certificados de aportación, en favor del beneficiario que designe para el caso de su muerte. Las bases constitutivas de la sociedad cooperativa, determinarán los requisitos para que también se le puedan conferir derechos cooperativos al beneficiario.

Artículo 51.- Cada socio deberá aportar por lo menos el valor de un certificado. Se podrá pactar la suscripción de certificados excedentes o voluntarios por los cuales se percibirá el interés que fije el Consejo de Administración de acuerdo con las posibilidades económicas de la sociedad cooperativa, tomando como referencia las tasas que determinen los bancos para depósitos a plazo fijo.

Al constituirse la sociedad cooperativa o al ingresar el socio a ella, será obligatoria la exhibición del 10% cuando menos, del valor de los certificados de aportación.

Artículo 52.- Cuando la Asamblea General acuerde reducir el capital que se juzgue excedente, se hará la devolución a los socios que posean mayor número de certificados de aportación o a prorrata si todos son poseedores de un número igual de certificados. Cuando el acuerdo sea en el sentido de aumentar el capital, todos los socios quedarán obligados a suscribir el aumento en la forma y términos que acuerde la Asamblea General.

Artículo 53.- Las sociedades cooperativas podrán constituir los siguientes fondos sociales:

I.- De Reserva;

II.- De Previsión Social, y

III.- De Educación Cooperativa.

Artículo 54.- El Fondo de Reserva se constituirá con el 10 al 20% de los rendimientos que obtengan las sociedades cooperativas en cada ejercicio social.

Artículo 55.- El Fondo de Reserva podrá ser delimitado en las bases constitutivas, pero no será menor del 25% del capital social en las sociedades cooperativas de productores y del 10% en las de consumidores. Este fondo podrá ser afectado cuando lo requiera la sociedad para afrontar las

pérdidas o restituir el capital de trabajo, debiendo de ser reintegrado al final del ejercicio social, con cargo a los rendimientos. ...

... Artículo 56.- El Fondo de Reserva de las sociedades cooperativas será manejado por el Consejo de Administración con la aprobación del Consejo de Vigilancia y podrá disponer de él, para los fines que se consignan en el artículo anterior.

Artículo 57.- El Fondo de Previsión Social no podrá ser limitado; deberá destinarse a reservas para cubrir los riesgos y enfermedades profesionales y formar fondos de pensiones y haberes de retiro de socios, primas de antigüedad y para fines diversos que cubrirán: gastos médicos y de funeral, subsidios por incapacidad, becas educacionales para los socios o sus hijos, guarderías infantiles, actividades culturales y deportivas y otras prestaciones de previsión social de naturaleza análoga. Al inicio de cada ejercicio, la Asamblea General fijará las prioridades para la aplicación de este Fondo de conformidad con las perspectivas económicas de la sociedad cooperativa.

Las prestaciones derivadas del Fondo de Previsión Social, serán independientes de las prestaciones a que tengan derecho los socios por su afiliación a los sistemas de seguridad social.

Las sociedades cooperativas en general, deberán de afiliar obligatoriamente a sus trabajadores, y socios que aporten su trabajo personal, a los sistemas de seguridad social, e instrumentar las medidas de seguridad e higiene en el trabajo, así como de capacitación y adiestramiento, gozando del beneficio expresado en los artículos 116 y 179 de la Ley del Seguro Social.

Artículo 58.- El Fondo de Previsión Social se constituirá con la aportación anual del porcentaje, que sobre los ingresos netos, sea determinado por la Asamblea General y se aplicará en los

términos del artículo anterior. Este porcentaje podrá aumentarse según los riesgos probables y la capacidad económica de la sociedad cooperativa.

Artículo 59.- El Fondo de Educación Cooperativa será constituido con el porcentaje que acuerde la Asamblea General, pero en todo caso dicho porcentaje no será inferior al 1% de los excedentes netos del mes.

Artículo 60.- Las sociedades cooperativas, podrán recibir de personas físicas y morales, públicas o privadas, nacionales o internacionales, donaciones, subsidios, herencias y legados para aumentar su patrimonio.

Artículo 61.- Los excedentes de cada ejercicio social anual son la diferencia entre activo y pasivo menos la suma del capital social, las reservas y los rendimientos acumulados de años anteriores, los cuales se consignarán en el balance anual que presentará el Consejo de Administración a la Asamblea General. Igual procedimiento se observará si el balance mencionado reporta pérdidas.

Artículo 62.- Cada año las sociedades cooperativas podrán revaluar sus activos, en los términos legales correspondientes. La Asamblea General determinará con relación a los incrementos, el porcentaje que se destinará al incremento al capital social y el que se aplicará a las reservas sociales.

Artículo 63.- Las sociedades cooperativas podrán emitir certificados de aportación para capital de riesgo por tiempo determinado.

Artículo 64.- Esta Ley y las bases constitutivas de cada sociedad cooperativa, determinarán deberes, derechos, aportaciones, causas de exclusión de socios y demás requisitos. En todo caso, deberán observarse las siguientes disposiciones:

I.- La obligación de consumir o de utilizar los servicios que las sociedades cooperativas de consumidores brindan a sus socios;

II.- En las sociedades cooperativas de productores, la prestación del trabajo personal de los socios podrá ser físico, intelectual o de ambos géneros;

III.- Las sanciones a los socios de las sociedades cooperativas cuando no concurren a las asambleas generales, juntas o reuniones que establece la presente Ley; éstas deberán considerar las responsabilidades y actividades propias de la mujer;

IV.- Las sanciones contra la falta de honestidad de socios y dirigentes en su conducta o en el manejo de fondos que se les hayan encomendado;

V.- Los estímulos a los socios que cumplan cabalmente con sus obligaciones, y

VI.- La oportunidad de ingreso a las mujeres, en particular a las que tengan bajo su responsabilidad a una familia.

Artículo 65.- Las sociedades cooperativas de productores podrán contar con personal asalariado, únicamente en los casos siguientes:

I.- Cuando las circunstancias extraordinarias o imprevistas de la producción o los servicios lo exijan;

II.- Para la ejecución de obras determinadas;

III.- Para trabajos eventuales o por tiempo determinado o indeterminado, distintos a los requeridos por el objeto social de la sociedad cooperativa;

IV.- Para la sustitución temporal de un socio hasta por seis meses en un año, y

V.- Por la necesidad de incorporar personal especializado altamente calificado.

Cuando la sociedad requiera por necesidades de expansión admitir a más socios, el Consejo de Administración tendrá la obligación de emitir una convocatoria para tal efecto, teniendo preferencia para ello, sus trabajadores, a quienes se les valorará por su antigüedad, desempeño, capacidad y en su caso por su especialización.

Ante una inconformidad en la selección, el afectado podrá acudir ante la Comisión de Conciliación y Arbitraje de la propia sociedad cooperativa si es que la hay, la que deberá resolverle por escrito en un término no mayor de 20 días naturales, independientemente de poder ejercer la acción legal que corresponda. ...

... Artículo 74.- Las Sociedades Cooperativas de producción y de consumo se podrán agrupar libremente en Federaciones, uniones o en cualquier otra figura asociativa con reconocimiento legal. Párrafo reformado DOF 13-08-2009

Las disposiciones establecidas por esta Ley para las Sociedades Cooperativas, serán aplicables a los organismos cooperativos, salvo lo señalado en los artículos: 2; 11 fracción V; 25; 27; 28; 36 fracciones IX y X; 37 párrafo segundo; 38 fracción I; 43 párrafo segundo; 45 párrafo cuarto; 50 párrafo tercero; 53; 54; 55, 56; 57; 58; 59; 64 fracción II, 65 y 66 fracción II.

Las federaciones podrán agrupar a sociedades cooperativas de la misma rama de la actividad económica. Las uniones podrán agrupar a sociedades de distintas ramas de la actividad económica.

Artículo 75.- Las confederaciones nacionales se podrán constituir con varias uniones o federaciones de por lo menos diez entidades federativas.

Artículo 76.- El Consejo Superior del Cooperativismo es el órgano integrador del Movimiento Cooperativo Nacional; se constituirá con las confederaciones nacionales y con las instituciones u organismos de asistencia técnica al cooperativismo.

Artículo 77.- Independientemente de las asambleas generales de las confederaciones nacionales cooperativas, se celebrará cada dos años un Congreso Nacional Cooperativo, al que convocará el Consejo Superior del Cooperativismo.

Artículo 78.- Las sociedades cooperativas determinarán las funciones de las federaciones y de las uniones; éstas a su vez, las de las confederaciones nacionales. Las funciones del Consejo Superior del Cooperativismo, serán definidas por sus integrantes, de acuerdo con esta Ley.

En sus bases constitutivas, que cumplirán con los aspectos a que se refiere el artículo 16 de esta Ley, se podrán incluir las siguientes funciones:

I. Producir bienes y/o servicios;

II. Coordinar y defender los intereses de sus afiliados;

III. Servir de conciliadores y árbitros cuando surjan conflictos entre sus agremiados. Sus resoluciones tendrán carácter definitivo, cuando las partes hayan convenido por escrito de común acuerdo en someterse a esa instancia;

IV. Promover y realizar los planes económicos sociales;

V. Promover acciones de apoyo ante las instituciones gubernamentales;

VI. Apoyar la celebración de cursos de educación cooperativa en todos los niveles;

VII. Procurar la solidaridad entre sus miembros, y

VIII. Contratar trabajadores y/o integrar personal comisionado de los organismos integrantes, en los términos en que se acuerde. ...

... Artículo 90.- Los órganos federal, estatal, municipal y órganos político-administrativos del Distrito Federal, apoyarán a las escuelas, institutos y organismos especializados en educación cooperativa que establezca el movimiento cooperativo nacional. Asimismo, apoyarán, la labor que en este sentido realicen las universidades o instituciones de educación superior en el país.

Artículo 91.- Todos los actos relativos a la constitución y registro de las sociedades cooperativas citados en esta Ley, estarán exentos de impuestos y derechos fiscales de carácter federal. Para este efecto, la autoridad competente expedirá las resoluciones fiscales que al efecto procedan.

Artículo 92.- En los programas económicos o financieros de los gobiernos, federal, estatal, municipal y los órganos político-administrativos del Distrito Federal, que incidan en la actividad cooperativa mexicana, se deberá tomar en cuenta la opinión, según sea el caso, de las federaciones, uniones, confederaciones nacionales y del consejo superior del cooperativismo.

Artículo 93.- Los gobiernos federal, estatal, municipal y los órganos político-administrativos del Distrito Federal, apoyarán, en el ámbito territorial a su cargo y en la medida de sus posibilidades, al desarrollo del cooperativismo.

Artículo 94.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público deberá de común acuerdo con el Consejo Superior del Cooperativismo, con las confederaciones, federaciones y uniones, constituir los fondos de garantía de origen federal que apoyarán a las sociedades cooperativas en su acceso al crédito, mediante el otorgamiento de garantías que cubran el riesgo de los proyectos de inversión.

Las sociedades nacionales de crédito podrán efectuar descuentos a las instituciones de crédito para el otorgamiento en favor de las sociedades cooperativas, de créditos para la formulación y ejecución de proyectos de inversión, que incluyan los costos de los servicios de asesoría y asistencia técnica.

Para la evaluación de la procedencia de los descuentos, las sociedades nacionales de crédito deberán considerar primordialmente la demostración de la factibilidad y rentabilidad de los proyectos de inversión, la solidez de la organización y la presentación y desarrollo de los planes económicos y operacionales de los organismos cooperativos”.

El Código Fiscal de la Federación

Clasifica las actividades empresariales incluyendo a la pesca, conforme a su artículo 16:

“Artículo 16.- Se entenderá por actividades empresariales las siguientes:

- I. Las comerciales que son las que de conformidad con las leyes federales tienen ese carácter y no están comprendidas en las fracciones siguientes.
- II. Las industriales entendidas como la extracción, conservación o transformación de materias primas, acabado de productos y la elaboración de satisfactores.
- III. 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.

- IV. Las ganaderas que son las consistentes 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.

- V. 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.

- VI. 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.

Se considera empresa la persona física o moral que realice las actividades a que se refiere este artículo, ya sea directamente, a través de fideicomiso o por conducto de terceros; por establecimiento se entenderá cualquier lugar de negocios en que se desarrollen, parcial o totalmente, las citadas actividades empresariales.”

La Ley del Impuesto Sobre la Renta

Nos une la actividad primaria de pesca y las sociedades cooperativas que se dediquen a esta actividad, en su Capítulo VIII del Título II de Personas Morales, el cual se denomina Régimen de Actividades Agrícolas, Ganaderas, Silvícolas y Pesqueras, estableciendo lo siguiente:

“Artículo 74. Deberán cumplir con sus obligaciones fiscales en materia del impuesto sobre la renta conforme al régimen establecido en el presente Capítulo, los siguientes contribuyentes:

I. Las personas morales de derecho agrario que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas o silvícolas, las sociedades cooperativas de producción y las demás personas morales, que se dediquen exclusivamente a dichas actividades.

II. Las personas morales que se dediquen exclusivamente a actividades pesqueras, así como las sociedades cooperativas de producción que se dediquen exclusivamente a dichas actividades.

III. Las personas físicas que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras.

Lo dispuesto en este Capítulo no será aplicable a las personas morales que tributen en los términos del Capítulo VI del Título II de esta Ley.

Cuando las personas físicas realicen actividades en copropiedad y opten por tributar por conducto de personas morales en los términos de este Capítulo, dichas personas morales serán quienes cumplan con las obligaciones fiscales de la copropiedad y se considerarán como representantes comunes de la misma.

Para los efectos de esta Ley, cuando la persona moral cumpla por cuenta de sus integrantes con lo dispuesto en este Capítulo, se considerará como responsable del cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de sus integrantes, respecto de las operaciones realizadas a través de la persona moral, siendo los integrantes responsables solidarios respecto de dicho cumplimiento por la parte que les corresponda.

Las personas morales a que se refiere este Capítulo aplicarán lo dispuesto en el artículo 12 de esta Ley, cuando entren en liquidación.

Se consideran contribuyentes dedicados exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, aquéllos cuyos ingresos por dichas actividades representan cuando menos el 90% de sus ingresos totales, sin incluir los ingresos por las enajenaciones de activos fijos o activos fijos y terrenos, de su propiedad que hubiesen estado afectos a su actividad.

Las personas morales a que se refiere este Capítulo, cumplirán con las obligaciones establecidas en esta Ley conforme lo dispuesto en la Sección I del Capítulo II del Título IV de la misma, de acuerdo a lo siguiente:

I. Deberán calcular y enterar, por cada uno de sus integrantes, los pagos provisionales en los términos del artículo 106 de esta Ley. Al resultado obtenido conforme a esta fracción se le aplicará la tarifa del citado artículo tratándose de personas físicas, o la tasa establecida en el artículo 9 de la misma, tratándose de personas morales.

II. Para calcular y enterar el impuesto del ejercicio de cada uno de sus integrantes, determinarán la utilidad gravable del ejercicio aplicando al efecto lo dispuesto en el artículo 109 de esta Ley. A la utilidad gravable determinada en los términos de esta fracción, se le aplicará la tarifa del artículo 152 de esta Ley, tratándose de personas físicas, o la tasa establecida en el artículo 9 de la misma, en el caso de personas morales.

Contra el impuesto que resulte a cargo en los términos del párrafo anterior, se podrán acreditar los pagos provisionales efectuados por la persona moral.

El impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que presentarán las personas morales durante el mes de marzo del año siguiente, ante las oficinas autorizadas, excepto cuando se trate

de personas morales, que cumplan con las obligaciones fiscales de integrantes que únicamente sean personas físicas, en cuyo caso la declaración se presentará en el mes de abril del año siguiente.

Los contribuyentes a que se refieren los párrafos décimo segundo y décimo tercero de este artículo, deducirán como gastos las erogaciones efectivamente realizadas en el ejercicio para la adquisición de activos fijos, gastos o cargos diferidos. Los contribuyentes a que se refiere el décimo cuarto párrafo de este artículo, deberán aplicar lo dispuesto en la Sección II, del Capítulo II, del Título II de esta Ley.

III. Deberán cumplir con las demás obligaciones formales, de retención y de entero, que establecen las disposiciones fiscales.

Para los efectos de este artículo, las personas morales cumplirán con sus propias obligaciones y lo harán en forma conjunta por sus integrantes en los casos en que así proceda. Igualmente, el impuesto que determinen por cada uno de sus integrantes se enterará de manera conjunta en una sola declaración.

Las personas morales que no realicen las actividades empresariales por cuenta de sus integrantes, deberán cumplir con las obligaciones de este título y con el artículo 102 y 105 de esta Ley.

Las personas morales a que se refiere este Capítulo no tendrán la obligación de determinar al cierre del ejercicio el ajuste anual por inflación a que se refiere el Capítulo III del Título II de esta Ley.

Las personas morales que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, no pagarán el impuesto sobre la renta por los ingresos provenientes de dichas actividades hasta por un monto, en el ejercicio, de 20 veces el salario mínimo general

elevado al año, por cada uno de sus socios o asociados siempre que no exceda, en su totalidad, de 200 veces el salario mínimo general elevado al año. El límite de 200 veces el salario mínimo, no será aplicable a ejidos y comunidades. En el caso de las personas físicas, no pagarán el impuesto sobre la renta por los ingresos provenientes de dichas actividades hasta por un monto, en el ejercicio, de 40 veces el salario mínimo general elevado al año. Las personas morales a que se refiere este párrafo, podrán adicionar al saldo de su cuenta de utilidad fiscal neta del ejercicio de que se trate, la utilidad que corresponda a los ingresos exentos; para determinar dicha utilidad se multiplicará el ingreso exento que corresponda al contribuyente por el coeficiente de utilidad del ejercicio, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 14 de esta Ley.

Tratándose de personas físicas y morales que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, cuyos ingresos en el ejercicio excedan de 40 ó 20 veces el salario mínimo general elevado al año, según corresponda, pero sean inferiores de 423 veces el salario mínimo general elevado al año, les será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior, por el excedente se pagará el impuesto en los términos del séptimo párrafo de este artículo, reduciéndose el impuesto determinado conforme a la fracción II de dicho párrafo, en un 40% tratándose de personas físicas y un 30% para personas morales.

Las personas morales a que se refiere este párrafo, podrán adicionar al saldo de su cuenta de utilidad fiscal neta del ejercicio de que se trate, la utilidad que corresponda a los ingresos exentos; para determinar dicha utilidad se multiplicará el ingreso exento que corresponda al contribuyente por el coeficiente de utilidad del ejercicio, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 14 de esta Ley.

Tratándose de sociedades o asociaciones de productores, que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, constituidas exclusivamente por socios o

asociados personas físicas y que cada socio o asociado tenga ingresos superiores a 20 veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año, sin exceder de 423 veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año, sin que en su totalidad los ingresos en el ejercicio de la sociedad o asociación excedan de 4230 veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año, le será aplicable lo dispuesto en el décimo primer párrafo, por el excedente se pagará el impuesto en los términos del séptimo párrafo de este artículo, reduciéndose el impuesto determinado conforme a la fracción II de dicho párrafo, en un 30%.

Las personas físicas y morales que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, cuyos ingresos en el ejercicio rebasen los montos señalados en el décimo segundo párrafo, les será aplicable la exención prevista en el décimo primer párrafo de este artículo, por el excedente, se pagará el impuesto en los términos del séptimo párrafo de este artículo y será aplicable la reducción a que se refiere el décimo segundo párrafo de este artículo hasta por los montos en él establecidos.

Las personas morales a que se refiere este párrafo, podrán adicionar al saldo de su cuenta de utilidad fiscal neta del ejercicio de que se trate, la utilidad que corresponda a los ingresos exentos; para determinar dicha utilidad se multiplicará el ingreso exento que corresponda al contribuyente por el coeficiente de utilidad del ejercicio, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 14 de esta Ley.

Tratándose de las personas morales que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, para calcular el impuesto que corresponda a dividendos o utilidades distribuidos, en lugar de lo dispuesto en el párrafo anterior, deberán multiplicar los dividendos o utilidades distribuidos por el factor de que se obtenga de dividir la unidad, entre el

factor que se obtenga de restar a la unidad el resultado de dividir el impuesto sobre la renta que se deba pagar en los términos de este artículo, entre la utilidad o los dividendos distribuidos.

Artículo 74-A. Las personas físicas que obtengan ingresos por actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, y que dichos ingresos representen cuando menos el 25% de sus ingresos totales en el ejercicio, sin incluir los ingresos por las enajenaciones de activos fijos o activos fijos y terrenos, de su propiedad que hubiesen estado afectos a las citadas actividades, y que además sus ingresos totales en el ejercicio no rebasen 8 veces el salario mínimo general elevado al año, no pagarán el impuesto sobre la renta por los ingresos provenientes de las citadas actividades hasta por un monto, en el ejercicio, de 1 salario mínimo general elevado al año.

Artículo 75. La persona moral que cumpla las obligaciones fiscales por cuenta de sus integrantes en los términos de este Capítulo, además de las obligaciones a que se refiere el artículo anterior, tendrá las siguientes:

I. Efectuar por cuenta de sus integrantes las retenciones y el entero de las mismas y, en su caso, expedir las constancias de dichas retenciones, cuando esta Ley o las demás disposiciones fiscales obliguen a ello.

II. Llevar un registro por separado de los ingresos, gastos e inversiones, de las operaciones que realicen por cuenta de cada uno de sus integrantes, cumpliendo al efecto con lo establecido en las disposiciones de esta Ley y en las del Código Fiscal de la Federación.

III. Emitir y recabar la documentación comprobatoria de los ingresos y de las erogaciones, respectivamente, de las operaciones que realicen por cuenta de cada uno de sus integrantes, cumpliendo al efecto con lo establecido en esta Ley y en las demás disposiciones fiscales.

Las personas morales a que se refiere este Capítulo deberán estar inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes.

Las personas físicas que se ubiquen en los supuestos señalados en los párrafos décimo segundo y décimo cuarto del artículo anterior deberán estar inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes.”

El reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

Establece que:

“Artículo 105. Los contribuyentes dedicados exclusivamente a las actividades agrícolas, silvícolas, ganaderas o pesqueras, que cumplan con sus obligaciones fiscales en términos del Título II, Capítulo VIII de la Ley, podrán aplicar la reducción establecida en el artículo 74, párrafos décimo segundo, décimo tercero y décimo cuarto de la Ley, en los pagos provisionales de dicho Impuesto.

Artículo 106. Para efectos del artículo 75 de la Ley, cuando los integrantes cumplan con sus obligaciones fiscales a través de una persona moral dedicada exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, únicamente considerarán los ingresos que se obtengan por la actividad realizada a través de la persona moral de la cual sean integrantes.”

La Resolución Miscelánea Fiscal

Nos da un procedimiento para la aplicación de la exención en materia de ISR que establece lo siguiente:

“Determinación del ISR de las sociedades o asociaciones de productores constituidas exclusivamente por personas físicas del régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras

3.8.2. Para los efectos del artículo 74, décimo tercer párrafo de la Ley del ISR, tratándose de sociedades o asociaciones de productores que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, constituidas exclusivamente por socios o asociados personas físicas, cuyos ingresos excedan de 4230 VSM general elevado al año, para determinar la reducción del ISR y determinar el ISR por los ingresos que exceden de 4230 veces el citado salario, aplicarán el procedimiento siguiente:

A. Determinación de la utilidad fiscal total.

$$UFT = UFIPA + UFINPA$$

$$UFIPA = \left[(IPA - IEPA) - \left[DAIPA * \left(1 - \frac{IEPA}{IT} \right) \right] - (PTU' + PF') \right]$$

$$UFINPA = \left[INPA - \left[DAINPA * \left(1 - \frac{IEPA}{IT} \right) \right] - (PTU'' + PF'') \right]$$

$$IT = IPA + INPA$$

Donde:

UFT: Utilidad fiscal total

UFIPA: Utilidad fiscal de ingresos propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras

UFINPA: Utilidad fiscal de ingresos no propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras

- IPA: Ingresos propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras
- INPA: Ingresos no propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras
- IEPA: Ingresos exentos propios de la actividad
- IT: Ingresos totales
- DAIPA: Deducciones autorizadas de ingresos propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras
- DAINPA: Deducciones autorizadas de ingresos no propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras
- PTU': Participación de los trabajadores en las utilidades correspondiente a ingresos propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras
- PF': Pérdidas fiscales, correspondiente a ingresos propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, que se aplican en el ejercicio
- PTU'': Participación de los trabajadores en las utilidades correspondiente a ingresos no propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras
- PF'': Pérdidas fiscales, correspondiente a ingresos no propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, que se aplican en el ejercicio

B. Determinación del ISR reducido

$$IR = \left\{ \left[UFIPA * \left(\frac{IAR - IEPA}{IPA - IEPA} \right) \right] * TIPM \right\} * (1 - FRIPM)$$

Donde:

IR: ISR reducido

IAR: Ingresos del contribuyente hasta por los cuales se aplica la reducción del ISR sin exceder de 4230 VSM general elevado al año

TIPM: Tasa del ISR de personas morales a que se refiere el artículo 9 de la Ley del ISR

FRIPM: Factor de reducción del ISR aplicable a personas morales a que se refiere el décimo segundo párrafo del artículo 74 de la Ley del ISR

C. Determinación del ISR no reducido

$$INR = \left[UFT - \left[UFIPA * \left(\frac{IAR - IEPA}{IPA - IEPA} \right) \right] \right] * TIPM$$

Donde:

INR: ISR no reducido

D. Determinación del ISR a cargo

$$ICE = IR + INR$$

Donde:

ICE: ISR a cargo

Las sociedades o asociaciones de productores que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, constituidas exclusivamente por socios o asociados personas físicas, cuyos ingresos en el ejercicio rebasen los montos señalados en el décimo primer párrafo del artículo 74 de la Ley del ISR, pero sean inferiores a 4230 VSM general elevado al año y sólo obtengan ingresos propios de la actividad, sólo realizarán los cálculos a que se refieren los apartados A y B de la presente regla, por lo que el ISR a cargo del ejercicio será el resultado que se obtenga conforme al apartado B.

Para los efectos de los artículos 74, fracción I y 106 de la Ley del ISR, así como de la regla 1.3. De la RFA para los sectores de contribuyentes que en la misma se señalan para 2016, para realizar el cálculo de los pagos provisionales del ISR, las referencias de VSM a que se refiere la presente regla corresponderán a la periodicidad con la que se hagan los pagos provisionales, ya sea mensuales o semestrales, según corresponda.

Los contribuyentes que hayan optado por determinar los pagos provisionales del ISR en los términos del último párrafo de la regla 1.3. De la RFA para los sectores de contribuyentes que en la misma se señalan para 2016, para efectos de la presente regla considerarán como utilidad fiscal de ingresos propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras (UFIPA) al resultado que se obtenga de aplicar al ingreso acumulable del periodo de que se trate el coeficiente de utilidad que corresponda en los términos de lo dispuesto en el

artículo 14 de la Ley del ISR. La UFINPA se determinará de acuerdo a las disposiciones fiscales aplicables para cada tipo de ingreso.

LISR 14, 74, 106, RFA 2016 1.3.

Determinación del ISR de las personas físicas del régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras

3.8.3. Para los efectos del artículo 74, décimo segundo y décimo cuarto párrafos de la Ley del ISR, las personas físicas que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, cuyos ingresos en el ejercicio rebasen los montos señalados en el décimo segundo párrafo del artículo 74 de la Ley del ISR, para determinar la reducción del ISR y determinar el ISR por el excedente de 423 VSM general elevado al año, aplicarán el procedimiento siguiente:

A. Determinación de la utilidad fiscal total.

$$UFT = UFIPA + UFINPA - DP$$

$$UFIPA = \left[(IPA - IEPA) - \left[DAIPA * \left(1 - \frac{IEPA}{IT} \right) \right] - (PTU' + PF') \right]$$

$$UFINPA = \left[INPA - \left[DAINPA * \left(1 - \frac{IEPA}{IT} \right) \right] - (PTU'' + PF'') \right]$$

$$IT = IPA + INPA$$

Donde:

UFT: Utilidad fiscal total

UFIPA: Utilidad fiscal de ingresos propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras

UFINPA: Utilidad fiscal de ingresos no propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras

DP:	Deducciones personales
IPA:	Ingresos propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras
INPA:	Ingresos no propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras
IEPA:	Ingresos exentos propios de la actividad
IT:	Ingresos totales
DAIPA:	Deducciones autorizadas de ingresos propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras
DAINPA:	Deducciones autorizadas de ingresos no propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras
PTU':	Participación de los trabajadores en las utilidades correspondiente a ingresos propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras
PF':	Pérdidas fiscales, correspondiente a ingresos propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, que se aplican en el ejercicio
PTU'':	Participación de los trabajadores en las utilidades correspondiente a ingresos no propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras

PF'': Pérdidas fiscales, correspondiente a ingresos no propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, que se aplican en el ejercicio

- B. Determinación del ISR sobre el total de la utilidad fiscal aplicando la tarifa del ISR de personas físicas del artículo 152 de la Ley del ISR

$$IUFT = UFT * TIPF$$

Donde:

IUFT: ISR sobre la utilidad fiscal total

TIPF: Tarifa ISR personas físicas

- C. Determinación del ISR sobre la utilidad fiscal sujeta a reducción, con reducción del ISR

$$IR = \left\{ \left[UFIPA * \left(\frac{IAR - IEPA}{IPA - IEPA} \right) \right] * TIPF \right\} * (1 - FRIPF)$$

Donde:

IR: ISR reducido

IAR: Ingresos del contribuyente hasta por los cuales se aplica la reducción del ISR sin exceder de 423 VSM general elevado al año

FRIPF: Factor de reducción del ISR aplicable a personas físicas a que se refiere el décimo segundo párrafo del artículo 74 de la Ley del ISR

- D. Determinación del ISR no reducido

$$\text{INR} = \text{IUFT} - \left[\text{IR} * \left(\frac{1}{1 - \text{FRIPF}} \right) \right]$$

Donde:

INR: ISR no reducido

E. Determinación del ISR a cargo

$$\text{ICE} = \text{IR} + \text{INR}$$

Donde:

ICE: ISR a cargo

Las personas físicas que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, cuyos ingresos en el ejercicio rebasen los montos señalados en el artículo 74, décimo primer párrafo de la Ley del ISR, pero sean inferiores a 423 VSM general elevado al año y sólo obtengan ingresos propios de la actividad, aplicarán lo dispuesto en la regla 3.8.4.

Para los efectos de los artículos 74, fracción I y 106 de la Ley del ISR, así como de la regla 1.3. De la RFA para los sectores de contribuyentes que en la misma se señalan para 2016, para realizar el cálculo de los pagos provisionales del ISR, las referencias de VSM general a que se refiere la presente regla corresponderán a la periodicidad con la que se hagan los pagos provisionales, ya sea mensuales o semestrales, según corresponda.

Los contribuyentes que hayan optado por determinar los pagos provisionales del ISR en los términos del último párrafo de la regla 1.3. De la RFA para los sectores de contribuyentes que en la misma se señalan para 2016, para efectos de la

presente regla considerarán como utilidad fiscal de ingresos propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras (UFIPA) al resultado que se obtenga de aplicar al ingreso acumulable del periodo de que se trate el coeficiente de utilidad que corresponda en los términos de lo dispuesto en el artículo 14 de la Ley del ISR. La UFINPA se determinará de acuerdo a las disposiciones fiscales aplicables para cada tipo de ingreso.

LISR 14, 74, 106, RFA 2016 1.3., 3.8.4.

Determinación del ISR de las personas físicas que se dediquen exclusivamente a actividades de los sectores agrícola, ganadero, silvícola o pesquero, que únicamente obtengan ingresos por dichas actividades y sean inferiores a 423 VSM general elevado al año.

3.8.4. Para los efectos del artículo 74, décimo segundo párrafo de la Ley del ISR, las personas físicas que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, que únicamente obtengan ingresos en el ejercicio por dichas actividades y no rebasen los montos señalados en el artículo 74, décimo segundo párrafo de la Ley del ISR, aplicarán el procedimiento siguiente:

A. Determinación de la utilidad fiscal de los ingresos propios de la actividad.

$$UFIPA = \left[(IPA - IEPA) - \left[DAIPA * \left(1 - \frac{IEPA}{IPA} \right) \right] - (DP + PTU + PF) \right]$$

Donde:

UFIPA: Utilidad fiscal de ingresos propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras

- DP: Deducciones personales
- IPA: Ingresos propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras
- IEPA: Ingresos exentos propios de la actividad.
- DAIPA: Deducciones autorizadas de ingresos propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras
- PTU: Participación de los trabajadores en las utilidades correspondiente a ingresos propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras
- PF: Pérdidas fiscales, correspondiente a ingresos propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, que se aplican en el ejercicio

- B. Determinación del ISR sobre la utilidad fiscal de ingresos propios de la actividad aplicando la tarifa del ISR de personas físicas del artículo 152 de la Ley del ISR.

$$IUFIPA = (UFIPA * TIPF)$$

Donde:

IUFIPA: ISR sobre la utilidad fiscal de ingresos propios de la actividad

TIPF: Tarifa ISR personas físicas

- C. Determinación del ISR sobre la utilidad fiscal sujeta a reducción, con reducción del ISR.

$$IR = IUFIPA * (1 - FRIPF)$$

IR: ISR reducido

FRIPF: Factor de reducción del ISR aplicable a personas físicas a que se refiere el décimo segundo párrafo del artículo 74 de la Ley del ISR

Para los efectos de los artículos 74, fracción I y 106 de la Ley del ISR, así como de la regla 1.3. De la RFA para los sectores de contribuyentes que en la misma se señalan para 2016, para realizar el cálculo de los pagos provisionales del ISR, las referencias de VSM general a que se refiere la presente regla corresponderán a la periodicidad con la que se hagan los pagos provisionales, ya sea mensuales o semestrales, según corresponda.

Los contribuyentes que hayan optado por determinar los pagos provisionales del ISR en los términos del último párrafo de la regla 1.3. De la RFA para los sectores de contribuyentes que en la misma se señalan para 2016, para efectos de la presente regla considerarán como utilidad fiscal de ingresos propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras (UFIPA) al resultado que se obtenga de aplicar al ingreso acumulable del periodo de que se trate el coeficiente de utilidad que corresponda en los términos de lo dispuesto en el artículo 14 de la Ley del ISR.”

II.II.VIII. Las facilidades administrativas establecidas para 2017 emitidas por el Servicio de Administración Tributaria, las cuales comprende las dedicadas al régimen en cuestión de ISR, no establece lo siguiente:

Facilidades de comprobación:

“1.2. Para los efectos de la Ley del ISR, los contribuyentes dedicados a las actividades agrícolas, silvícolas, ganaderas o pesqueras, que cumplan con sus obligaciones fiscales en los términos del Título II, Capítulo VIII de la Ley del ISR, podrán deducir con documentación comprobatoria que al menos reúna los requisitos establecidos en la fracción III de la presente regla, la suma de las erogaciones que realicen por concepto de mano de obra de trabajadores eventuales del campo, alimentación de ganado y gastos menores, hasta por el 10 por ciento del total de sus ingresos propios, sin exceder de \$800,000.00 (ocho cientos mil pesos 00/100 M.N.) durante el ejercicio, siempre que para ello cumplan con lo siguiente:

- I. Que el gasto haya sido efectivamente erogado en el ejercicio fiscal de que se trate y esté vinculado con la actividad.
- II. Que se haya registrado en su contabilidad por concepto y en forma acumulativa durante el ejercicio fiscal.
- III. Que los gastos se comprueben con documentación que contenga al menos la siguiente información:
 - a) Nombre, denominación o razón social y domicilio, del enajenante de los bienes o del prestador de los servicios.
 - b) Lugar y fecha de expedición.
 - c) Cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio.
 - d) Valor unitario consignado en número e importe total consignado en número o letra.

En el caso de que la suma de las erogaciones exceda del 10 por ciento citado, dichas erogaciones se reducirán, manteniendo la misma estructura porcentual de cada una de ellas.

Para determinar el monto de los gastos menores sujetos a la facilidad de comprobación a que se refiere esta regla, deberán considerar la proporción que estos gastos representen en el ejercicio fiscal de que se trate, respecto de la suma del total de sus erogaciones por concepto de mano de obra de trabajadores eventuales del campo, alimentación de ganado y gastos menores, del mismo ejercicio fiscal, siempre que esta proporción no sea mayor a la que se determine conforme a esta regla para el ejercicio fiscal inmediato anterior. En el caso de que la proporción del ejercicio fiscal de que se trate resulte mayor, se considerará la proporción del ejercicio fiscal inmediato anterior.

Al monto de gastos menores determinado conforme al párrafo anterior de esta regla, se le aplicará el factor que resulte de restar a la unidad, la proporción menor a que se refiere el párrafo anterior. El resultado obtenido será el monto de los gastos menores deducibles en los términos de esta regla.

El monto de la deducción que se determine conforme a la presente regla, en el ejercicio de que se trate, se deberá disminuir del monto que se obtenga de restar al total de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas conforme a la Ley del ISR por las que no se aplican las facilidades a que se refiere la presente resolución y hasta por el monto de dichos ingresos.

Cuando las deducciones autorizadas conforme a la Ley del ISR por las que no se aplican las facilidades a que se refiere la presente Resolución, sean mayores a los ingresos

acumulables obtenidos en el ejercicio, no se disminuirá monto alguno por concepto de la deducción a que se refiere la presente regla.

Los contribuyentes personas físicas deberán reportar en la declaración anual del ISR, el monto de los gastos deducibles que realicen conforme a la presente regla en el campo “Maniobras, empaques y fletes en el campo para la enajenación de productos alimenticios” del apartado “Análisis de egresos” y en el caso de personas morales deberán reportarlo en el campo “Otras deducciones autorizadas” del apartado “Deducciones autorizadas” de la declaración anual del ISR.

Pagos provisionales semestrales

- 1.3. Los contribuyentes dedicados a las actividades agrícolas, silvícolas, ganaderas o pesqueras, que cumplan con sus obligaciones fiscales en los términos del Título II, Capítulo VIII de la Ley del ISR, podrán realizar pagos provisionales semestrales del ISR. Asimismo, las personas físicas y morales dedicadas a las actividades a que se refiere esta regla, que cumplan con sus obligaciones fiscales en los términos del Título II, Capítulo VIII de la Ley del ISR, que opten por realizar pagos provisionales del ISR en forma semestral, podrán enterar las retenciones que efectúen a terceros por el ejercicio fiscal de 2017, en los mismos plazos en los que realicen sus pagos provisionales del ISR.

Lo dispuesto en el párrafo anterior será aplicable, siempre que las personas físicas y morales dedicadas a las actividades a que se refiere esta regla que opten por realizar pagos provisionales del ISR en forma semestral, presenten en el mismo plazo la declaración correspondiente al IVA.

Las personas físicas y morales que por el ejercicio fiscal de 2017 opten por realizar pagos provisionales y efectuar el entero del ISR retenido a terceros en forma semestral, deberán

presentar su aviso de actualización de actividades económicas y obligaciones fiscales ante las autoridades fiscales a más tardar dentro de los treinta días siguientes a la entrada en vigor de la presente Resolución, en términos de lo establecido en el artículo 30, fracción V del Reglamento del Código y en la ficha de trámite 71/CFF contenida en el Anexo 1-A de la RMF. Los contribuyentes que por ejercicios anteriores ya hubieran presentado su aviso de opción para presentar sus pagos provisionales de ISR e IVA en forma semestral, ya no deberán presentar el aviso correspondiente hasta en tanto no cambien la opción elegida.

Una vez ejercida la opción a que se refiere esta regla, la misma no podrá variarse durante el ejercicio.

Pagos provisionales del ejercicio fiscal 2017

Asimismo, para determinar los pagos provisionales del ISR del ejercicio fiscal de 2017, en lugar de aplicar lo establecido en las disposiciones señaladas, podrán determinarlos aplicando al ingreso acumulable del periodo de que se trate, el coeficiente de utilidad que corresponda en términos de lo dispuesto en el artículo 14 de la Ley del ISR, considerando el total de sus ingresos. ...

... No obligación de las personas físicas exentas del ISR

1.6. Los contribuyentes personas físicas dedicadas exclusivamente a actividades agrícolas, silvícolas, ganaderas o pesqueras, que cumplan con sus obligaciones fiscales en los términos del Título II, Capítulo VIII de la Ley del ISR, cuyos ingresos en el ejercicio fiscal no excedan del valor anual de 40 UMA's y que no tengan la obligación de presentar declaraciones periódicas, se podrán inscribir en el RFC en los términos de lo dispuesto en la regla 2.4.3. De la RMF, y tendrán la obligación de expedir el CFDI

correspondiente a través de un PCECFDI en los términos de la regla 2.7.3.1. De la citada RMF, siempre que se trate de la primera enajenación que realicen dichos contribuyentes respecto de los siguientes bienes:

- I. Leche en estado natural.
- II. Frutas, verduras y legumbres.
- III. Granos y semillas.
- IV. Pescados o mariscos.
- V. Desperdicios animales o vegetales.
- VI. Otros productos del campo no elaborados ni procesados.

Los contribuyentes a que se refiere el primer párrafo de esta regla no estarán obligados a presentar declaraciones de pago provisional y anual del ISR por los ingresos propios de su actividad, incluyendo las declaraciones de información por las cuales no se realiza el pago, así como la correspondiente al IVA.

Tratándose de personas morales de derecho agrario, cuyos ingresos en el ejercicio fiscal no excedan del valor anual de 20 UMA's por cada uno de sus integrantes, sin exceder en su conjunto del valor anual de 200 UMA's y que no tengan la obligación de presentar declaraciones periódicas, podrán aplicar lo dispuesto en el párrafo anterior. Tratándose de ejidos y comunidades no será aplicable el límite del valor anual de 200 UMA's.

Exención para personas físicas y opción de facilidades para personas morales

- 1.7. Para los efectos del artículo 74, décimo primer párrafo de la Ley del ISR, las personas físicas dedicadas exclusivamente a actividades agrícolas, silvícolas, ganaderas o pesqueras, cuyos ingresos en el ejercicio fiscal inmediato anterior no hubieran excedido

del valor anual de 40 UMA's, se encuentran exentas del ISR. En el caso de que en el transcurso del ejercicio de que se trate sus ingresos excedan del monto señalado, a partir del mes en que sus ingresos rebasen el monto señalado, por el excedente deberán cumplir con sus obligaciones fiscales conforme al Título II, Capítulo VIII de la Ley del ISR. Las personas físicas a que se refiere este párrafo podrán aplicar en lo que proceda las facilidades a que se refieren las reglas de este Título.

Las personas morales dedicadas exclusivamente a actividades agrícolas, silvícolas, ganaderas o pesqueras, que no realicen las actividades empresariales por cuenta de sus integrantes, podrán aplicar las facilidades a que se refieren las reglas anteriores, siempre que tributen en el Régimen de Actividades Agrícolas, Ganaderas, Silvícolas y Pesqueras a que se refiere el Título II, Capítulo VIII de la Ley del ISR.

No obligación de emitir cheques nominativos

- 1.8. Las personas físicas o morales que efectúen pagos a contribuyentes dedicados exclusivamente a actividades agrícolas, silvícolas, ganaderas o pesqueras, cuyo monto no exceda de \$5,000.00 (cinco mil pesos 00/100 M.N.) a una misma persona en un mismo mes de calendario, estarán relevadas de efectuarlos con cheque nominativo del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito de servicios, o a través de los monederos electrónicos que al efecto autorice el SAT.

Adquisición de combustibles

- 1.9. Los contribuyentes dedicados a las actividades agrícolas, silvícolas, ganaderas o pesqueras, que cumplan con sus obligaciones fiscales en los términos del Título II, Capítulo VIII de la Ley del ISR, considerarán cumplida la obligación a que se refiere el segundo párrafo del artículo 27, fracción III de la Ley del ISR, cuando los pagos por

consumo de combustible se realicen con medios distintos a cheque nominativo del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito, de servicios o monederos electrónicos, siempre que éstos no excedan del 15 por ciento del total de los pagos efectuados por consumo de combustible para realizar su actividad. ...

... Ingresos de la persona moral

- 1.11. Para los efectos del artículo 74, décimo tercer párrafo de la Ley del ISR, las sociedades o asociaciones de productores, así como las demás personas morales, que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, constituidas exclusivamente por socios o asociados personas físicas, y que los ingresos de la persona moral en el ejercicio, por cada socio, no excedan del valor anual de 423 UMA's, sin exceder en su totalidad del valor anual de 4230 UMA's, podrán reducir el impuesto determinado conforme al citado artículo 74, en un 30 por ciento.

Facilidad para sociedades cooperativas de producción pesqueras o silvícolas

- 1.12. Para los efectos del artículo 74, décimo primer párrafo de la Ley del ISR, las sociedades cooperativas de producción que realicen exclusivamente actividades pesqueras o silvícolas que cumplan con sus obligaciones fiscales en los términos del Título II del Capítulo VIII de la Ley del ISR y que cuenten con concesión o permiso del Gobierno Federal para explotar los recursos marinos o silvícolas, podrán optar por dejar de observar el límite del valor anual de 200 UMA's a que se refiere la primera parte del décimo primer párrafo del citado precepto, siempre que al tomar esta opción se proceda de la siguiente manera:

- I. El número total de socios o asociados de la sociedad cooperativa de producción sea superior a diez.

- II. Los socios o asociados dejen de aplicar, en lo individual, la exención a que se refiere el artículo 74, décimo primer párrafo de dicha Ley hasta el valor anual por 20 UMA'S, y
- III. Que de los rendimientos a distribuir en el ejercicio fiscal, la parte exenta que se distribuya a cada uno de los socios o asociados no exceda del valor anual de 20 UMA's, elevado al año. Los rendimientos que se repartan en exceso de esa cantidad deberán de tributar conforme a lo dispuesto en los artículos 94 y 96 de la Ley del ISR.

Para tales efectos, la sociedad cooperativa de producción deberá presentar a más tardar dentro de los treinta días siguientes a la entrada en vigor de la presente Resolución, ante la ADSC más cercana a su domicilio fiscal, escrito libre en el que manifieste que ejercerá la opción contenida en esta regla y contenga la siguiente información:

- a) Denominación o razón social y clave del RFC de la sociedad.
- b) Nombre y clave del RFC de cada uno de sus socios.
- c) CURP en caso de que el socio cuente con ella.

Los contribuyentes que por ejercicios anteriores hubieran presentado escrito libre en el que manifiesten que ejercieron la opción contenida en esta regla, no deberán presentar el escrito correspondiente hasta en tanto no cambien la opción elegida.

En caso de que durante el ejercicio fiscal de que se trate, la sociedad registre cambios en la información antes citada, deberá comunicarlo a la propia ADSC dentro de los quince días siguientes a su realización, de no ser así, se entenderá que la sociedad deja de aplicar lo dispuesto en esta regla y deberá estar, una vez transcurrido el plazo señalado, a lo dispuesto por el artículo 74 de la Ley del ISR.”

Investigaciones Previas

Investigaciones Previas en Latinoamérica

Dante Cracogna (2009) establece la situación en la que se encuentran las sociedades cooperativas de la región:

“Hasta la década de 1990 los países latinoamericanos solían brindar a las cooperativas un tratamiento fiscal muy favorable, traducido en exenciones de diversos impuestos, en alícuotas preferenciales o en reducciones de gravámenes. Estos regímenes solían tener carácter declaradamente promocional, es decir estaban orientados al fomento de la actividad cooperativa en general o en determinados sectores de la economía nacional.

Las mencionadas medidas promocionales iban más allá de la no aplicación de algunos impuestos precisos y determinados que no se adecuaban a la naturaleza de las cooperativas por no configurarse el hecho imponible. Hacían una discriminación francamente positiva a favor de ellas.

A esta altura conviene, pues, aclarar que la dispensa de ciertos tributos a las cooperativas se funda en que no existen los hechos imposables sobre los cuales aplicarlos. En tales casos no existe técnicamente exención, en el sentido de otorgamiento de trato favorable, sino el reconocimiento de que no hay materia para el gravamen.

En otros casos, en cambio, el legislador confiere a las cooperativas una consideración especial dándoles un tratamiento más favorable que a otros sujetos en las mismas circunstancias. Aquí sí existe verdadera exención que se funda en que el gobierno estima conveniente apoyar a las cooperativas a través de este trato especial. Se trata de medidas adoptadas por el poder político en función de los objetivos de gobierno que éste se plantea. Naturalmente, las exenciones de impuestos son las primeras que se han ido perdiendo en los últimos años, pero la tendencia

continúa hacia la eliminación de todo tratamiento diferencial entre las cooperativas y las demás empresas, desconociendo así que las cooperativas tienen una naturaleza propia que las singulariza. A todo ello debe agregarse que con la privatización y la retirada del Estado de la actividad económica las cooperativas han solido ser descalificadas como operadores económicos debido a que se las asocia con la ineficiencia del Estado que las favorecía.

De allí que se considere que no hay motivos para dispensarles ningún trato diferencial y que deben ser tratadas en un pie de igualdad con respecto a las sociedades comerciales con las que deben competir. Se afirma que si en esa competencia sufren consecuencias negativas ello será, simplemente, el resultado del funcionamiento del mercado, al cual deben someterse como todas las empresas.

Por otra parte, existen casos de países en los cuales el tratamiento fiscal de las cooperativas no resulta preciso, es decir que no se sabe exactamente cuál la situación de ellas frente a diferentes impuestos. Ello da lugar a una grave inseguridad jurídica que se traduce en que los organismos de recaudación son los que suelen establecer los criterios aplicables según las circunstancias soslayando de esa manera el fundamental principio de legalidad, propio de las democracias, conforme el cual corresponde exclusivamente al legislador establecer los tributos.”

Continuando con el trabajo mencionado, realiza un estudio de tributación de estas figuras en países de Centroamérica, en la cual sobresalen los artículos donde mencionan la tributación especial que tiene cada una de ellas, a continuación enlistaremos los principales análisis:

A) Costa Rica: “El principio general es que el impuesto sobre la renta grava las utilidades de las empresas y de las personas físicas con actividades lucrativas, también grava las rentas del trabajo personal dependiente, las remesas al exterior y los dividendos e intereses de títulos valores emitidos en moneda nacional. Se aplica únicamente sobre los ingresos generados en el territorio

nacional en forma cedular, sea, que se cobra de modo independiente sobre las diferentes fuentes de ingresos de cada persona.

Por disposición del artículo 3.d de la Ley del Impuesto sobre la renta, las cooperativas constituidas conforme a la Ley No. 6756 del 5 de mayo de 19824 y sus reformas, son entidades no sujetas a este impuesto.

Lo anterior está ratificado por el artículo 78 de la Ley 6756, que a la letra dice:

Artículo 78.- Para los efectos legales y de acuerdo con los principios establecidos en el artículo 3, se estimará que las cooperativas no tienen utilidades. Los saldos a favor que arroja la liquidación del ejercicio económico correspondiente, son ahorros excedentes que pertenecen a sus miembros, producidos por la gestión económica de la asociación, y por ello no se pagará el Impuesto sobre la Renta. No obstante, en el artículo 19 de la Ley 7092 se establece un impuesto que grava tales excedentes, así: Artículo 19.- Tratamiento de la renta disponible de las sociedades de personas y otros contribuyentes. Para los contribuyentes a que se refiere el artículo 2 de esta ley, que no sean sociedades de capital de las mencionadas en el artículo 18, y para las cooperativas, asociaciones solidaristas y otras similares, se aplicarán las siguientes disposiciones:

a)...

b) En el caso de las cooperativas, asociaciones solidaristas u otras similares, el ciento por ciento (100%) de los excedentes o utilidades pagadas a sus beneficiarios, constituyen ingresos gravables para los perceptores. En estos casos la cooperativa, asociación solidarista u otra similar deberá retener y enterar al Fisco por cuenta de sus asociados y a título de impuesto único y definitivo un monto equivalente al cinco por ciento (5%) de los excedentes o utilidades distribuidas. Para estos efectos en el caso de las cooperativas de cogestión y autogestión, la

remuneración correspondiente al trabajo aportado de los asociados no se considerará como parte ni como adelanto de los excedentes.”

B) El Salvador “El sistema impositivo en El Salvador, es en general para todas las personas naturales y jurídicas obligadas al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o en calidad de responsable. En la Ley General de Asociaciones Cooperativas de 1969, establece la exención de impuestos sobre la renta e impuestos municipales a favor de las cooperativas, el cual estaba redactado de la siguiente manera:

En la actual Ley General de Asociaciones Cooperativas de 1986, se establece la exención de impuestos de Renta e impuestos municipales en su

“Artículo 72.- Los siguientes privilegios serán concedidos a petición de la Cooperativa interesada por acuerdo ejecutivo en el Ramo de Economía, total o parcialmente, previa justificación con audiencia del Ministerio de Hacienda, por el plazo de cinco años, a partir de la fecha de su solicitud y prorrogables a petición de la Cooperativa por períodos iguales:

- a) Exención del impuesto sobre la Renta, Vialidad y Territorial Agropecuario, cualquiera que sea su naturaleza, el capital con que se forma, intereses que se generen a partir del ejercicio fiscal durante el cual se presente la solicitud;
- b) Los bienes que importen las Cooperativas acogiéndose a las reglas del inciso primero de este artículo, los destinarán exclusivamente a su propio uso y consumo, sin que puedan comerciar con ellos, excepto aquellos casos señalados en el Reglamento de la presente ley.
- c) Exención de impuestos fiscales y municipales sobre su establecimiento y operaciones.”

Se observa que los impuestos exentos son únicamente el de renta y los impuestos municipales, no así otro tipo de impuestos, excepto lo establecido en la ley de impuestos a la transferencia de

bienes muebles y a la prestación de servicios (IVA); también se establece exención en cuanto a los intereses devengados en las operaciones realizadas por instituciones tales como las asociaciones cooperativas y otras. ...

... Ley impuesto sobre la renta

1. Esta ley ha sido sancionada por decreto legislativo número 134, de fecha dieciocho de diciembre de mil novecientos noventa y uno, publicada en el Diario Oficial número 242, tomo número 313 del 21 de Diciembre de 1991.

En su artículo 1, la mencionada ley nos dice:

Son sujetos pasivos:

a) Las Personas naturales, domiciliadas o no en el país;

b) Las personas Jurídicas, domiciliadas o no en el país.

2. En cuanto a este impuesto, las Asociaciones Cooperativas, también están obligadas a él, así el artículo 20 de la ley del IVA dice: sujetos pasivos o deudores del impuesto son:

a) las personas naturales o jurídicas.....

b) las Asociaciones Cooperativas.....

3. Para los efectos de esta ley el periodo tributario será de un mes calendario, en consecuencia, los contribuyentes y, en su caso, los responsables del impuesto, deberán presentar mensualmente una declaración jurada sobre las operaciones gravadas y exentas realizadas en el periodo tributario, en la cual dejaran constancia tanto del débito fiscal mensual como del crédito fiscal del mismo periodo, así como de los remanentes de este, traspasados de periodos tributarios anteriores, de conformidad al artículo 93 del código tributario.

4. Asimismo establece la obligación para los agentes de retención, así como a los perceptores de anticipo a cuenta de dicho impuesto a que se refiere el artículo 162-A del Código Tributario, tienen la obligación de remitir dentro de los quince primeros días hábiles del mes siguiente al periodo tributario en el cual se efectuaron las retenciones, anticipos o percepciones, un informe de los contribuyentes a quienes se le efectuó retenciones, anticipos o percepciones.

5. Las asociaciones cooperativas, de conformidad a artículo 72 de la Ley General de Asociaciones Cooperativas, están exentas del pago de impuestos sobre la renta. Los requisitos para gozarla los determina el artículo 146 y siguientes del reglamento de la ley.”

C) Guatemala “Con relación a las Asociaciones Cooperativas encontramos como un antecedente que la Constitución Política de la República, en su artículo 119 inciso e) de la norma referida, *establece dentro de otras obligaciones del Estado fomentar y proteger la creación y funcionamiento de las cooperativas proporcionándoles la ayuda técnica y financiera necesaria.* Asimismo en su artículo 67 establece: “Protección a las tierras y las cooperativas agrícolas indígenas”.

Las tierras de las cooperativas, comunidades indígenas o cualesquiera otras formas de tenencia comunal o colectiva de propiedad agraria, así como el patrimonio familiar y vivienda popular, gozarán de protección especial del Estado, de asistencia crediticia y técnica preferencial, que garanticen su posesión y desarrollo, a fin de asegurar a todos los habitantes una mejor calidad de vida.

El Decreto número 82-78 Ley General de Cooperativas sus artículos 2 y 4 indican:

Naturaleza de las Cooperativas:

Las cooperativas debidamente constituidas, son asociaciones titulares de una empresa económica al servicio de sus asociados.

Principios:

- a) Procurar el mejoramiento social y económico de sus miembros mediante el esfuerzo común.
- b) No perseguir fines de lucro, sino de servicio a sus asociados.

Además en su artículo 23 considera como Incentivos Fiscales los siguientes:

- Exención total del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos.
(Según Decreto 37-92, Ley de Timbres Fiscales y Papel sellado Especial para Protocolos se exceptúan los actos y contratos con terceros)
- Exención del impuesto sobre compraventa, permuta y adjudicación de inmuebles, herencias, legados y donaciones, cuando sean destinados a los fines de las Cooperativas. (Según el Decreto 27-92, Ley del Impuesto Al Valor Agregado, cuando realicen transferencias de bienes a favor de las cooperativas están gravados del impuesto)
- Exoneración de impuestos, derechos, tasas y sobrecargos en las importaciones de maquinaria, vehículos de trabajo, herramientas, instrumentos, insumos, equipo y material educativo, sementales y enseres de trabajo agrícola, ganadero, industrial o artesanal, siempre que no se manufacturen en el país o en el área centroamericana.

Esta exoneración será aplicada en cada caso por el Ministerio de Economía, previo dictamen favorable de INACOP, y comunicada a la Superintendencia de Administración Tributaria para los efectos aduanales. ...

... Ley del Impuesto sobre la Renta (Decreto 26-92 y sus reformas)

4.4.1 Exención del Impuesto sobre la renta:

- La Ley del Impuesto Sobre la Renta, al establecer la exención para las Cooperativas indica que esta proceden cuando se obtienen rentas por transacciones con sus asociados y con otras

cooperativas, federaciones y confederaciones de cooperativas; no así las rentas, intereses y ganancias de capital realizadas con terceros.

Como ya indiqué este tipo de operaciones exentas aparece en todas las leyes tributarias puesto que de lo contrario si existiere contradicción mediante de uno de los métodos de la interpretación se podría establecer que la norma posterior prevalece sobre la anterior, lo cual anularía una de las regulaciones de las leyes tributarias respecto a las cooperativas.

Artículo 6 inciso o L. ISR

4.4.2 Transacciones Gravadas y Exentas:

Cuando una Cooperativa vende o presta servicios a asociados y a terceros, aplicaran a cada una de las mismas los costos y gastos directamente necesarios para producirlos. En el caso que por su naturaleza no pueda aplicarse directamente estos costos y gastos, deberán ser distribuidos en forma directamente proporcional entre cada una de las rentas.”

D) México “Regímenes fiscales en materia de impuesto sobre la renta aplicables a las Sociedades Cooperativas de Producción

1. Régimen General de Ley.

2. Régimen Opcional

3. Régimen Simplificado (Transporte terrestre de carga y pasajeros y sector primario)...

... Régimen Simplificado

- Las Cooperativas calculan el ISR aplicando a la utilidad que le corresponde a cada socio las reglas de Personas Físicas (Tarifas ISR Art. 113 y 177). En este Régimen la utilidad se determina en base al flujo de efectivo donde los ingresos se acumulan al momento de cobro y las deducciones se efectúan al momento de su pago. ...

... En este Régimen la Utilidad Fiscal se determina en base al flujo de efectivo donde los ingresos se acumulan al momento de cobro y las deducciones se efectúan al momento de su pago. Una vez determinada la utilidad se distribuye a cada uno de sus Socios en la proporción que les corresponde de acuerdo con sus bases constitutivas determinando la Cooperativa el Impuesto que le corresponde a cada uno de los Socios en base a la tarifa aplicable a las Personas Físicas.

Las Personas Físicas acumulan para su Declaración Anual todos los ingresos que perciban en el Ejercicio, sin embargo, cuando los Socios de la Cooperativa pagan el Impuesto en este Régimen Simplificado, las utilidades que les corresponden ya no se acumulan en su Declaración Anual. Este Régimen se encuentra en los Artículos 79 al 85 de la Ley del I.S.R. y se aplica para los casos siguientes:

1. Personas Morales dedicadas exclusivamente al Auto Transporte Terrestre de Carga o de Pasajeros, incluyendo Coordinados.

2. Personas Morales de derecho agrario dedicadas exclusivamente a:

- Agricultura
- Ganadería
- Silvicultura

3. Personas Morales con Actividades Pesqueras.

4. Empresas Integradoras.

5. Sociedades Cooperativas de Auto Transportistas de Carga o Pasajeros.

7.1 Casos en que no se aplica el Régimen simplificado

- En Auto Transportistas que preponderadamente Servicios a partes relacionadas.
- En Empresas que Consoliden Fiscalmente.

- En Empresas que presten Servicios de naturaleza previa o auxiliar para el Desarrollo de Actividades de Auto Transporte Terrestre de Carga o de Pasajeros.

Pagos provisionales mensuales de cada uno de sus integrantes los días 17 de cada mes

Integrantes personas físicas

Ingresos Acumulables del Período

Menos

Deducciones Autorizadas del Período

Menos

Pérdidas Fiscales por amortizar

Base Gravable Tarifa Art. 127

=====

I.S.R. Determinado para el Período

Menos

Pagos Provisionales anteriores

Menos

Retenciones ISR sobre intereses

Importe a pagar como Pago Provisional del mes

=====

Generalidades de Régimen Simplificado

- Las Cooperativas calculan y pagan el I.S.R. y el IETU de cada integrante.

- La Declaración Anual es en Marzo, pero si todos los integrantes son Personas Físicas se presenta en Abril.
- Los rendimientos y anticipos a Socios Cooperativistas son Asimilables a sueldos.
- En el caso de Cooperativas con Actividades Agrícolas, Ganaderas, Pesqueras o Silvícola, se tiene una reducción de impuestos del 32.14% para que en lugar del 28% la tasa quede en 19%.
- Las Cooperativas del Sector Primario tienen ingresos exentos en el Ejercicio hasta por un monto de veinte veces el Salario Mínimo General elevado al año por cada uno de sus Socios, sin que exceda, en su totalidad, de doscientos salarios mínimos generales del Distrito Federal, elevados al año. ...

... La legislación actual que rige la vida de las Sociedades Cooperativas en México es la adecuada para su forma de operación y de organización. Solo faltaría incorporar algún capítulo para establecer la prohibición expresa de utilizarse para las actividades de Outsourcing, ya que es claro que hoy en día, la figura jurídica de la Sociedad Cooperativa ha sido utilizada en los últimos años por empresas prestadoras de servicios de personal, con el único propósito de aprovechar las ventajas fiscales que emanan de la Ley del Impuesto sobre la Renta, distorsionando así el espíritu cooperativo, puesto que convertir en socios a los trabajadores de una empresa sin buscar ni respetar los principios del cooperativismo y solo por un ánimo de ahorro fiscal, no debe permitirse. Es por ello, que en los meses recientes este hecho ha llevado a las autoridades fiscales a sancionar a quienes han utilizado a las cooperativas con ese único propósito, inclusive hasta con denuncias de tipo penal.

Desde luego, que la propia Ley General de Sociedades Cooperativas ya plantea que son nulas de pleno derecho las sociedades de este tipo que solo se ostenten con el membrete de Cooperativas.

Por lo tanto, corresponde a las autoridades mexicanas seguir haciendo cumplir la Ley para hacer respetar lo que significa en realidad el cooperativismo, sancionando a quienes la violentan.

Por otra parte, también ha sido un adelanto la reciente modificación que hicieron los legisladores a la Ley del ISR para eliminar la exención que estimulaba la creación de estas Cooperativas de Outsourcing. Con lo cual seguramente desaparecerán un gran número de estas “cooperativas”.

En el terreno fiscal, en general, las Cooperativas no causan impuestos; solo las Cooperativas de Producción de bienes y Servicios están obligadas al pago del Impuesto sobre la Renta existiendo hasta tres regímenes para cumplir con esta obligación.”

E) Nicaragua “Régimen Tributario de las Cooperativas (Ley No. 257)

Arto. 11. Las Sociedades Cooperativas constituidas conforme a la Ley, gozarán de exenciones tributarias de acuerdo con las disposiciones siguientes:

- a) Exención total del Impuesto sobre la Renta (IR) de forma permanente, únicamente por los excedentes de sus funciones propias como cooperativas. Para tal fin se deberá presentar certificación de no contribuyente emitido por la entidad correspondiente anualmente.
- b) Para las cooperativas agropecuarias, agroindustriales y de transporte, exención permanente del Impuesto General al Valor (IGV) en las adquisiciones de bienes de capital y llantas necesarias para sus actividades propias. Los bienes serán exonerados conforme al Plan Anual Público aprobado por el Ministerio del Trabajo, el Ministerio de Transporte e Infraestructura o las Alcaldías en su caso, y autorizado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público. En el caso de las Cooperativas de Transporte, la cantidad de bienes serán determinados conforme las Normas de Consumo que utiliza el Ministerio de Transporte e Infraestructura en el cálculo de la tarifa de transporte urbano colectivo. ...

... Las Cooperativas poseen una enorme vitalidad en las actuales situaciones del país, referidas a cada región, por la importancia para la incorporación masiva del campesinado a las labores de producción de alimentos para el consumo nacional, los programas de estímulos como el bono alimenticio, hambre cero, usura cero, sí han repercutido en los pequeños productores, que ven en ellos, un acceso al microcrédito sin los engorrosos trámites de las financieras y que antes se les negó.

Existe una oportunidad de reinventar la formación cooperativa, con innovaciones en su funcionamiento administrativo y productivo que les permita ser parte del motor impulsor del despegue de la economía nacional, por sus enormes potencialidades de incorporar a miles de pequeños productores agrícolas, de artesanos de diversas artes, brindando un alivio a la economía familiar tan deteriorada por los desacertados programas económicos neoliberales impuestos por gobiernos dóciles a esas recetas.-

La problemática de las cooperativas ahora se centra en su inserción en los programas dirigidos a estimular los cambios de tecnología para producir más, en las tierras que aún conservan; de agilizar los trámites burocráticos que impedían su acceso al crédito, ya no con la banca privada que siempre les negó el crédito, sino con los programas estatales impulsados por la iniciativa del estado con fondos del ALBA (Alternativa Bolivariana para América Latina), así como de actualizar su documentación acorde a las exigencias de la nueva Ley General de Cooperativas y su Reglamento.-

Existe una voluntad del actual gobierno Sandinista de regular y legalizar de forma definitiva la tenencia de la tierra en manos de los cooperados; así como de resolver los grandes conflictos que se generaron con los gringos caídos* confiscados, como con los grupos de ex combatientes de

guerra, a quienes los gobiernos liberales les prometieron tierras para que se desalaran y nunca les cumplieron, aún y cuando recibieron miles de millones de dólares para esos fines.-

Los incentivos al sector transporte para modernizar su flota, para mantener el precio de los boletos subsidiado, como un beneficio social a favor de las grandes mayorías de trabajadores asalariados y de los estudiantes, sigue manteniéndose a pesar de la crisis económica artificial creada por el neoliberalismo y sus banqueros para despojar de sus propios recursos a los países en desarrollo, precisamente para evitar que se desarrollen.-

Existe mucha expectativa con el actual gobierno sandinista por las promesas sobre el incremento al crédito para todos los sectores cooperados, y el artesanal de su acceso sin mucha burocracia y de tantos requisitos, como lo exige la banca privada, se espera que la cosecha de apante de éste año, sea mejor que la de primera por la no existencia de fenómenos naturales climáticos que la pongan en peligro o la afecten.-

Uno de los desafíos planteados al cooperativismo rural es su juventud, cuya integración a las organizaciones de base es un problema que no han podido solucionar de forma general las organizaciones campesinas y las de productores rurales, aunque las políticas del estado están dirigidas al sector de pequeños campesinos, asociados en cooperativas y gremios de productores, que fueron los principales protagonistas de la defensa armada del campo durante el primer período revolucionario. Hacia ellos como a los sectores pobres de las zonas urbanas, van dirigidas las principales políticas económicas y sociales del actual gobierno, buscando por una parte consolidar su base social, pero por otra parte responder a los problemas de seguridad alimentaria.”

F) Panamá “Título III Relación de las Cooperativas con la Administración Pública

Capítulo I Fomento

“Artículo 106:

Sin perjuicio de las exenciones especiales establecidas por esta Ley otras leyes, las asociaciones cooperativas estarán exoneradas de todo impuesto nacional, contribución, gravamen, derechos, tasas y arancel de cualquier clase o denominación, que recaiga o recayera sobre lo siguiente:

1. Constitución, reconocimiento, inscripción y funcionamiento de cooperativas, así como las actuaciones Judiciales en que éstas intervengan, activa o pasivamente ante los tribunales jurisdiccionales.
2. El pago de impuestos nacionales sobre aquella porción de bienes reservada exclusivamente para el desarrollo de sus actividades.
3. El pago de papel sellado y notarial, timbres, registro y anotación de los documentos, otorgados por las cooperativas o por terceros a favor de ellas.
4. Importación de maquinaria, equipo, repuesto, combustible, lubricantes, suministros y otros enseres, destinados para sus actividades”.

g) República Dominicana “Marco legal de impuestos para cooperativas dominicanas

La Ley No. 127-64 del 27 de enero del 1964 sobre Cooperativas en la República Dominicana reconoce la exención y exoneración de impuestos, tasas y contribuciones a las cooperativas legalmente constituidas y en correcto funcionamiento, cuando en los artículos del 60 al 63 prevé en su Capítulo XIII “De Los Impuestos y Protección a los Organismos Cooperativos”, los siguientes postulados:

- a. “Artículo 60. Todos los actos relativos a la constitución, autorización registro de las sociedades cooperativas, de las Federaciones y de la Confederación Nacional quedarán exentos de todo impuesto”.

b. “Artículo 61. Quedan también exoneradas de todo impuesto, tasa o contribución, sea fiscal, regional o municipal las sociedades cooperativas que generen sus excedentes de las transacciones de sus socios. El Reglamento de esta Ley dispondrá lo necesario para que la liberación sea proporcional cuando en los excedentes intervenga el servicio a terceros. La exoneración se extenderá a los superávits que obtengan, a los documentos que otorguen y a los actos y contratos que realicen”.

c. “Artículo 62. Para la debida protección y fomento de las sociedades cooperativas queda autorizado el Poder Ejecutivo, para otorgar franquicias especiales, dictando al efecto las disposiciones que procedan, disponiéndose que específicamente quedan exonerados de todos los impuestos de importación aduanales y consulares todo equipo, maquinarias, materias y enseres que importen directamente o a través de terceros, las sociedades cooperativas, las Federaciones consecución de sus fines y propósitos”.

d. “Artículo 63. Las solicitudes de exoneraciones que se formulen en virtud del artículo anterior se transmitirán por vía del Instituto de Desarrollo y Crédito Cooperativo (IDECOOP), el cual velará porque los objetos importados sean del uso y consumo de los mencionados organismos que demande el funcionamiento de la Confederación, las cooperativas y Federaciones. Las exoneraciones en ningún caso beneficiarán a terceros”.

El Reglamento No. 623-86 del 25 de julio del 1986 de Aplicación de la Ley No.127-64 sobre Cooperativas Dominicanas reafirma los principios y valores nutricios de la exención y exoneración de impuestos, tasas y contribuciones para las cooperativas, al establecer en los artículos del 156 al 158 del Título IV Capítulo I “De Los Impuestos y Protección a los Organismos Cooperativos”, los siguientes axiomas:

- a. “Artículo 156.- El Instituto de Desarrollo y Crédito Cooperativo (IDECOOP), enviará a todos los organismos fiscales del Estado y los Municipios, una lista de las cooperativas para que los funcionarios se ajusten a lo dispuesto en los Artículos 60, 61 y 62, Ley No. 127 de enero de 1964”.
- b. “Artículo 157.- A los efectos del Artículo 62 de la Ley No. 127 de fecha 27 de enero de 1964, el Presidente-Administrativo del Instituto de Desarrollo y Crédito Cooperativo (IDECOOP), en coordinación con los Secretarios de Estado de Finanzas, Industria y Comercio y el Director General de Aduanas, establecerá un procedimiento administrativo que facilite los trámites relativos a las exoneraciones que necesiten y soliciten las cooperativas”.
- c. “Artículo 158.- La Cooperativa que haga uso impropio de cualquiera de los privilegios que le concede el Estado en virtud de los Artículos 62, 63 y 64 de la Ley No. 127 de fecha 27 de enero de 1964, estará sujeta a la aplicación de las penalidades que imponen las Leyes de la República para casos similares y las sanciones que estime conveniente el Secretario de Estado de Finanzas”.

Impuestos de nivel nacional sobre toda clase de cooperativas

3.1 Impuestos sobre los bienes patrimoniales

El incremento del patrimonio social de las cooperativas, el capital operacional, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación está exento de impuestos sobre la renta (ISR) (Art. 299 Código Tributario); sea proveniente de inversiones o ganancias financieras; las aportaciones de los asociados al capital social de las cooperativas (Art. 299-i Código Tributario).

En virtud de que las cooperativas funcionan bajo una ley especial están exentas del pago de la tasa impositiva del 1% anual sobre los activos de cualquier naturaleza y especie; aunque últimamente se han registrado algunos casos en cooperativas que han adquirido activos fijos de

naturaleza inmobiliaria que la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) ha exigido el pago de los valores de transferencia.

El proceso de devolución de fondos que entran dentro del sistema del régimen sucesoral o de liberalidades es un impuesto al patrimonio que por su naturaleza hace que los herederos o legatarios deban pagar al Estado una tasa de un 3% sobre el valor neto.

3.2 Impuestos sobre las rentas

Los intereses percibidos por los socios de las Cooperativas como personas físicas están exentos de impuestos (Art. 299.5 Código Tributario); al igual que las Cooperativas mismas como personas morales o jurídicas.

Moreno (2012) en su estudio nos relata una comparativa de tratamiento en Argentina de las distintas sociedades donde se incluyen a las Sociedades Anónimas, Sociedades de Personas y Sociedades Cooperativas, determinando lo siguiente:

“Sociedades Anónimas:

La Ley de Impuesto a las Ganancias en su artículo 49 enumera las rentas que son consideradas de tercera categoría, en su inciso a) incluye a las obtenidas por los responsables nombrados en el artículo 69. Si vemos el artículo 69 nos dice que las sociedades de capital, por sus ganancias netas imponibles quedan sujetas a la tasa de 35% y en forma seguida enumera las sociedades alcanzadas por esta tasa, donde en su inciso primero encontramos las sociedades anónimas, es decir que estas sociedades están alcanzadas por el impuesto, aplicándoles a las mismas la tasa máxima.

Ahora bien, para saber cómo determinar el resultado neto imponible debemos remitirnos a los artículos 68 al 70 del Decreto Reglamentario 1.344. El Decreto en su artículo 68 dice que los sujetos comprendidos en el artículo 69 (entre los cuales se encuentran las sociedades anónimas),

“deben determinar su resultado neto impositivo computando todas las rentas, beneficios y enriquecimientos que obtengan en el ejercicio al que corresponda la determinación, cualesquiera fuesen las transacciones, hechos o actos que las generen, incluidos los provenientes de la transferencia de activos fijos que no resulten amortizables a los fines del impuesto y aun cuando no se encuentren afectados al giro de la empresa.”

Para la determinación de la ganancia neta sujeta a impuesto los artículos 69 y 70 del Decreto Reglamentario diferencian entre aquellos contribuyentes que practican balance en forma comercial y aquellos que no lo practican.

De esta forma el artículo 69 establece que para los sujetos que lleven un sistema contable que les permita confeccionar balances en forma mensual, para determinar la ganancia neta, al resultado del ejercicio comercial sumaran los montos computados en la contabilidad cuya deducción no admite la ley y restaran las ganancias no alcanzadas por el impuesto, del mismo modo se procederá con los importes no contabilizados que la ley considera computables a efectos de la determinación del tributo. Al resultado así obtenidos se le adicionara o restara el ajuste por inflación impositivo. El artículo 70 establece como deberán determinar la ganancia neta sujeta a impuestos aquellos sujetos que no confeccionen balances en forma comercial: del total de ventas o ingresos deberán detraer el costo de las ventas, los gastos y otras deducciones admitidas en la ley. El costo de venta se obtendrá adicionando a las existencias al inicio del año fiscal las compras realizadas en el curso del mismo y al total así obtenido se restaran las existencias al cierre del mencionado año fiscal. Al resultado obtenido se le adicionara o restara el ajuste por inflación impositivo.

Sociedades de Personas:

Como vimos la Ley de Impuesto a las Ganancias en su artículo 49 enumera las ganancias de tercera categoría, en su inciso b) dice que están incluidas todas las ganancias que deriven de cualquier otra clase de sociedades constituidas en el país o de empresas unipersonales ubicadas en este, en este inciso es en donde están incluidas las sociedades de persona. El concepto de renta aplicable al igual que en sociedades anónimas es la teoría del balance, es decir que para determinar la ganancia neta sujeta a impuesto se deberá tener en cuenta si los contribuyentes practican balances en forma comercial o no y partiendo de ahí determinar la ganancia del mismo modo que en las sociedades anónimas.

La diferencia entre las sociedades de personas y las sociedades anónimas la encontramos en el artículo 50 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, en dicho artículo establece que el resultado del balance impositivo se considerara “íntegramente asignado al dueño o distribuido entre los socios aun cuando no se hubieran acreditado en sus cuentas particulares”, es decir que el que paga el impuesto no es la sociedad si no el socio por la parte que le corresponde de la ganancia determinada en el balance impositivo, a diferencia de una sociedad anónima que es la sociedad quien liquida y paga el impuesto.

Cooperativas:

Como pudimos apreciar en la primera parte de este trabajo las cooperativas están exentas, de acuerdo a lo que expresa el artículo 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias. Para gozar de este beneficio se deben seguir los pasos establecidos en la Resolución General N° 1.815 de AFIP.”

Investigaciones previas en México

En materia de ISR, las actividades primarias siempre han tributado en regímenes especiales, ya que se les otorgan ciertos estímulos fiscales para fomentar su crecimiento. Cuenca y otros

(2010, p. 13, 20) mencionan que desde 1990 y 1991 con el nacimiento del Régimen Simplificado para Personas Físicas para este tipo de actividades, sólo se utilizaban libros donde se registraban las entradas y salidas como registros contables y financieros, en el caso de las Personas Morales, en 1990 tributaban en Régimen General de las Personas Morales, pasando en 1991 al surgimiento de Título II-A Régimen Simplificado de las Personas Morales, donde sus asientos contables también era de entradas y salidas en libros, posteriormente tanto personas físicas como morales, a partir de 2002, tributan en un mismo régimen llamado Régimen Simplificado, hasta llegar a 2014 donde se crea el Régimen de Actividades Agrícolas, Ganaderas, Pesqueras y Silvícolas, dejando sólo a estas actividades tributar por su peculiaridad, ya que anteriormente entraba lo que era el autotransporte. Teniendo como particularidad la contabilidad de flujo de efectivo, donde acumula ingresos y las deducciones son deducibles hasta que efectivamente sean cobrados o erogados respectivamente.

También se mencionan las obligaciones tributarias en materia de ISR del sector pesquero, que es el tema a someter a estudio, donde interpretan que la ley ISR establece que las personas morales que realizan actividades por cuenta de sus integrantes, cumplirán con sus propias obligaciones y en forma conjunta de la de sus integrantes.

Así como lo menciona Vázquez (2014, p. 26) “A partir de la entrada en vigor del presente Decreto, las personas físicas integrantes de las personas morales mencionadas en el párrafo anterior, no podrán cumplir individualmente las obligaciones establecidas en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, siendo la sociedad cooperativa la que calcule y entere el impuesto sobre la renta como un solo ente jurídico en términos de dicha Ley.”

Al momento de realizar el cálculo del ISR, se consideran los ingresos de la persona moral, aplicando la exención de los 40 salarios mínimos elevados al año por cada socio para

determinar los ingresos gravables, prosiguiendo con las deducciones autorizadas y así obtener la base gravable para determinar el impuesto en base al artículo 127 de LISR.

Es importante mencionar que en este procedimiento, no obstante, en ningún apartado se realiza un cálculo por cada uno de los socios y se presenta de una forma conjunta en una sola declaración, a pesar que no se detalle que la persona moral realiza actividades por cuenta de sus integrantes.

En el trabajo referenciado, es una forma de interpretación diferente a la mencionada en el planteamiento del problema y una de las preguntas de investigación, que deriva a una de las corrientes y formas de realización del cálculo del impuesto.

En el mismo tenor, otro trabajo que cuestiona el tema que ocupa el presente, elaborado por Meza y otros (2011, p. 41, 42), maneja un planteamiento con un criterio distinto, que señala acerca del cálculo del impuesto muy diferente en cuanto a las Sociedades Cooperativas de Producción y Servicios, donde se incluye el sector pesquero, aquí establece que se deberá calcular por cada uno de sus integrantes, pero se determina la utilidad en base al porcentaje de participación de cada uno de los socios y declararlo de forma conjunta en una sola declaración.

La forma de cálculo mencionada anteriormente, es completamente diferente a las dos corrientes planteadas con anterioridad en el presente trabajo, ya que de los ingresos de la persona moral, se le disminuyen las deducciones autorizadas y se determina la utilidad gravable de cada socio en base al porcentaje de participación de cada uno. Una vez obtenida la base gravable de cada uno de los socios se aplica el procedimiento del artículo 177 de la Ley de ISR, para sumarle el impuesto de cada uno de los socios y determinar el ISR de la sociedad. Hay que aclarar que en este procedimiento no se especifica si es una sociedad cooperativa del sector primario o en caso

específico pesquero, porque no consideran la exención de 40 o 20 salarios mínimos elevados al año, así como la reducción del 40% o 30% del impuesto a cargo de ISR, dependiendo si es persona física o moral de este sector.

García y otros (2013, p. 58) hace la siguiente interpretación del régimen del capítulo VII-A donde tributaban anteriormente este tipo de contribuyentes: “En el artículo 85-A nos hace mención de la opción para calcular el ISR por las actividades que realicen, podrán aplicar lo dispuesto en el Título IV, Capítulo II Sección I, en lugar de lo que se establece en el Título II siempre y cuando las Sociedades Cooperativas solamente se encuentren constituidas por socios personas físicas por lo que se atenderá a lo siguiente:

- I. Calcular el impuesto del ejercicio de cada uno de los socios, determinando la parte de la utilidad gravable del ejercicio que le corresponda a cada socio por su participación en la Sociedad Cooperativa de que se trate, aplicando lo dispuesto en el artículo 130 de la LISR el cual menciona que se calculara en base al artículo 177.

La interpretación de estos párrafos es que las Sociedades Cooperativas pueden aplicar lo dispuesto en el régimen de personas físicas con actividades empresariales y profesionales, el ISR lo calcularan de acuerdo a la suma que le corresponda del determinado a cada socio cooperativista, en proporción a la utilidad gravable del ejercicio por su participación en la sociedad.

Por lo tanto existe Régimen de Transparencia.

Para determinar la parte de utilidad gravable que le corresponda a cada socio, se deberá tomar en cuenta el trabajo aportado por los socios a la cooperativa, mismos porcentajes que nos servirán para repartir los rendimientos financieros de la sociedad.”

En referencia con el régimen de transparencia, desde la reforma fiscal del 2002 se definía este tipo de sociedades, la autoridad las reconocía y les daba un lugar dentro de la legislación, argumentando lo siguiente: “En nuestro país existen diversos contribuyentes que por disposición legal o por práctica mercantil se encuentran agrupados con la finalidad de conjuntar sus esfuerzos para la realización de actividades empresariales y mayor capacidad para competir con grandes empresas.

En este sentido, la reforma fiscal no debe afectar en modo alguno la formas organizativas de los contribuyentes, ya que ello podría impedir el desarrollo de la micro, pequeña y mediana industria, la cual se constituye como una importante generadora de empleos para el país.

Por ello, se propone en la Iniciativa de Nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, establecer un régimen que permita a este sector de contribuyentes continuar con sus formas organizativas de producción y al mismo tiempo cumplir adecuadamente con sus obligaciones fiscales.

Así, se establece un régimen denominado de las personas morales transparentes, a través del cual la persona moral encargada de agrupar a los diversos contribuyentes que la integran, cumple por cuenta de cada uno de sus integrantes con sus obligaciones fiscales. Para ello, la persona moral deberá aplicar el régimen en base flujo establecido para las personas físicas con actividades empresariales, que más adelante se expondrá a esa Soberanía.

El impuesto sobre la renta del ejercicio lo calculará y enterará la persona moral transparente por cada uno de sus integrantes, aplicando la tarifa del impuesto sobre la renta tratándose de personas físicas o la tasa tratándose de personas morales.

De este modo el régimen de personas morales transparentes que se propone, permitirá a los contribuyentes que tributen en el mismo, cumplir con sus obligaciones fiscales sin que ello les impida continuar con las formas de organización económica que actualmente tienen y sin que se genere una situación de desventaja en relación con contribuyentes de mayor capacidad administrativa.”

Continuando con el mismo tenor, en la última reforma fiscal del 2014 donde se crea el Régimen de actividades primarias, en su exposición de motivos hacen mención de las personas morales transparentes *“No obstante lo anterior, del análisis realizado a la propuesta en comento y escuchando a los diferentes sectores de contribuyentes y representantes de las agrupaciones de los contribuyentes que realizan actividades agrícolas, silvícolas, ganaderas o de pesca, la que Dictamina considera que en el caso del sector primario aún se presentan diversas dificultades administrativas para cumplir con sus obligaciones fiscales, considerando además las formas de organización de este sector de contribuyentes que están constituidos bajo la figura de personas morales, sociedades cooperativas, así como personas morales de derecho agrario, en las cuales la persona moral encargada de agrupar a los diversos contribuyentes que la integran, cumple por cuenta de cada uno de sus integrantes con sus obligaciones fiscales.”*

CAPITULO II

Metodología

En este capítulo se desarrolla la metodología implementada para el logro de los objetivos planteados y la respuesta a las preguntas de investigación formuladas.

Las Sociedades Cooperativas de Producción Pesquera de la denominada zona Pacifico Norte de Baja California Sur, en los poblados de Bahía Tortugas, Bahía Asunción, La Bocana y Punta Abrejos, tributan en la LISR en el régimen de Actividades Primarias del capítulo VIII del Título II de la Ley, determinan su impuesto de maneras diferentes entre ellas, destacando dos principales: cuando realizan actividades por cuenta de sus integrantes, unos calculan el impuesto propio y el de sus integrantes, y los otros aplican el denominado personas morales transparentes, donde la persona moral no es contribuyente, únicamente calcula y entera el impuesto de sus integrantes.

La premisa del presente trabajo establece que las Sociedades Cooperativas de Producción Pesquera de la región Pacífico Norte de Baja California Sur que realizan actividades por cuenta de sus integrantes exclusivamente personas físicas que tributan en el Régimen de Actividades Agrícolas, Ganaderas, Pesqueras y Silvícolas de la Ley de ISR, sólo deben declarar el impuesto de sus integrantes y no el propio.

Para el logro de los objetivos planteados se aplicará una metodología tipo cualitativa porque se hará un análisis e interpretación de leyes aplicables a las sociedades cooperativas y sus integrantes, así como de artículos e investigaciones previas que puedan nutrir esta investigación. Si bien se manejarán datos numéricos, para cumplir con los objetivos, sólo serán de carácter comparativo y no estadístico.

.El análisis comparativo está referido a los dos criterios utilizados actualmente por este tipo de contribuyentes: se les denominará persona moral transparente y persona moral contribuyente.

- En la persona moral transparente, se distribuye el ingreso entre los socios en base a la producción realizada en el periodo, continuando con el procedimiento se le restará la exención de los 40 salarios mínimos elevados al año que le correspondan a cada uno, al resultado se le disminuirán las deducciones autorizadas hasta por el monto de los ingresos gravables, al excedente se le aplicara el procedimiento de cálculo del impuesto utilizado en el régimen de actividades empresariales y profesionales de personas físicas, al resultado del impuesto se le aplicara la disminución del 40% para obtener el impuesto a pagar.
- En la persona moral contribuyente, se calculara el impuesto del integrante en base a los ingresos obtenidos en el periodo, de los ingresos obtenidos se le restara la exención de los 20 salarios mínimos elevados al año y al excedente se le calculara el impuesto en base al régimen de actividades empresariales y profesionales de personas físicas. En cuanto al cálculo del impuesto de la persona moral son los ingresos obtenidos en el periodo menos la exención por 20 salarios mínimos elevados al año sin que exceda de 200 salarios mínimos elevados al año, por el excedente se pagara el impuesto, disminuyendo las deducciones autorizadas y aplicando la tasa establecida en el artículo 9 de la ley, al resultado se le hará la deducción del 30% para obtener el impuesto a pagar.

En el método cualitativo se utilizaran fuentes de información primarias y secundarias; en las primarias se consideran entre las principales, la Constitución Política de los Estados Unidos

Mexicanos, Código Fiscal de la Federación, Ley General de Sociedades Mercantiles, Ley General de Sociedades Cooperativas, Ley del Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento: y dentro de las secundarias encontramos artículos publicados, trabajos de tesis, libros especializados en la materia, información en sitios autorizados de internet, entre otros.

Para poder obtener los resultados, se analizarán e interpretarán las fuentes de información mencionadas para ver la aplicación correcta de las normas específicas del cálculo del impuesto, para proceder al comparativo de los cálculos, y ver con detalle cada uno de los pasos del procedimiento, viendo las ventajas y desventajas de cada uno y así poder determinar cuál es el procedimiento correcto en base al estudio realizado.

CAPITULO III

Descripción e Interpretación de Resultados

En este capítulo se presentan los resultados obtenidos de los análisis previos efectuados a las fuentes consultadas en cuanto a la normatividad sobre el cálculo de impuestos.

Una vez establecida la naturaleza de una sociedad cooperativa, en este caso de producción pesquera, además de haber analizado la situación legal y fiscal de la misma, tomando en cuenta los estudios revisados y comentados, se encuentran dos interpretaciones principales de la ley, mencionados en el planteamiento del problema, lo que llevó al autor de esta investigación, a realizar un comparativo de los dos métodos de acuerdo a la información obtenida, resultando lo que se ilustra en las siguientes cédulas:

- Cálculo de ISR donde la persona moral es transparente y realiza actividades por cuenta de sus integrantes, esto quiere decir que la persona moral no es contribuyente, solo sus integrantes personas físicas y se declara y entera por medio de ella.

	SOCIO 1	SOCIO 2	SOCIO 3
INGRESOS			
TOTALES	1,211,121.65	1,271,674.18	1,252,802.54
Exención 20			
UMA'S	1,066,384.00	1,066,384.00	1,066,384.00
INGRESO			
ACUMULABLE	144,737.65	205,290.18	186,418.54
Deducciones	144,737.65	205,290.18	186,418.54
UTILIDAD			
GRAVABLE	-	-	-

- Cálculo de ISR donde tanto la persona moral y sus integrantes son contribuyentes del impuesto.

	SOCIO 1	SOCIO 2	SOCIO 3
INGRESOS			
TOTALES	1,211,121.65	1,271,674.18	1,252,802.54
Exencion 20			
UMA'S	533,192.00	533,192.00	533,192.00
INGRESO			
ACUMULABLE	677,929.65	738,482.18	719,610.54
Deducciones	436,881.78	475,903.96	463,742.41
UTILIDAD			
GRAVABLE	241,047.88	262,578.22	255,868.13
Limite Inferior	123,580.21	249,243.49	249,243.49
Excedente	117,467.67	13,334.73	6,624.64
% s/exced	21.36%	23.52%	23.52%
Imp/excedente	25,091.09	3,136.33	1,558.11
Cuota Fija	13,087.37	39,929.05	39,929.05
Total ISR	38,178.46	43,065.38	41,487.16
Reduccion			
40% ART. 74			
LISR	15,271.39	17,226.15	16,594.87
ISR Causado	22,907.08	25,839.23	24,892.30
Acumulado	22,907.08	48,746.30	73,638.60

INGRESOS GRAVABLES 90,027,609.94

(-) EXENCION 20 UMA'S POR SOCIO 41,588,976.00

78 SOCIOS

INGRESOS ACUMULABLES	48,438,633.94	
MENOS:		
DEDUCCIONES AUTORIZADAS	<u>31,796,318.29</u>	
RESULTADO FISCAL DEL EJERCICIO	16,642,315.65	
(-) PERDIDAS FISCALES	-	
TASA 30%	4,992,694.69	ISR A CARGO
PAGOS PROVISIONALES	<u>2,633,487.00</u>	
	2,359,207.69	ISR POR PAGAR
REDUCCION 30%	<u>707,762.31</u>	
	1,651,445.39	ISR A PAGAR

CAPITULO IV CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Conclusiones

Por medio del análisis comparativo del cálculo de impuesto sobre la renta de las sociedades cooperativas de producción pesquera, en donde el objetivo general fue analizar los dos criterios utilizados, hoy en día, referente al procedimiento del cálculo de ISR de las Sociedades Cooperativas de Producción Pesquera, que tributan en el Régimen de Actividades Agrícolas, Ganaderas, Pesqueras y Silvícolas del Capítulo VIII del Título II De las Personas Morales de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, quienes realizan actividades por cuenta de sus integrantes únicamente de personas físicas, mediante un comparativo de ambos procedimientos, detallando paso a paso cómo se desarrolla cada uno y ver las diferencias que existen entre los dos, para determinar las fortalezas y debilidades de cada uno y determinar cuál es el idóneo y conveniente para este sector.

Para poder interpretar lo que la Ley establece, es primordial conocer la historia, funcionamiento y significado de una sociedad cooperativa, que tal y como lo establecen los estudios comentados anteriormente, se definen como una persona moral transparente, así como lo menciona Cracogna (2009) en su estudio en Centroamérica donde da un panorama de como tributan actualmente estas figuras, y las legislaciones de estos países tienen bien definida la postura de cómo deben de estar establecidas en la Ley. Además del trabajo de Vázquez (2014) en el cual menciona que los socios cooperativistas no pueden cumplir con sus obligaciones por ellos mismos por lo cual lo hacen a través de la sociedad cooperativa.

Derivado de las investigaciones mencionadas en el presente trabajo, la premisa establecida anteriormente: Las Sociedades Cooperativas de Producción Pesquera de la región

Pacífico Norte de Baja California Sur que realizan actividades por cuenta de sus integrantes exclusivamente personas físicas que tributan en el Régimen de Actividades Agrícolas, Ganaderas, Pesqueras y Silvícolas de la Ley de ISR, sólo deben declarar el impuesto de sus integrantes y no el propio, se cumple parcialmente, esto debido a que, efectivamente la sociedad cooperativa es una persona moral transparente y cumple por cuenta de sus integrantes con sus obligaciones, tal como lo mencionan los autores de los trabajos comentados, ésto debido a la interpretación de las figuras de la sociedad cooperativa y de cómo funcionan dentro de estas comunidades. La contraparte se encuentra en sentido que la legislación no define específicamente lo que significa una persona moral transparente, se tiene que tomar las definiciones por los estudios realizados e interpretaciones que los especialistas realizan de la misma legislación.

Por otra parte, tomando como referencia el análisis comparativo de los cálculos realizados sometidos a revisión, encontramos grandes diferencias que son de gran beneficio para el contribuyente y el sector. En primer lugar la aplicación de la exención de una manera correcta, por un lado donde la persona moral es transparente, únicamente se toman las 40 UMAS para cada socio persona física, en cambio, en la otra figura, se toman 20 UMAS para cada socio persona física, y 20 UMAS para la persona moral por cada integrante, obteniendo un doble beneficio de una exención. En segundo plano nos vamos al resultado del impuesto, en la persona moral transparente, el impuesto de cada integrante difícilmente sale a cargo, además de que la persona moral no tiene ingresos propios, y en donde la persona moral y sus integrantes son contribuyentes, el resultado es impuesto a cargo para ambos lados, esto afectando a la economía de la sociedad y sus integrantes afectándoles directamente a su bolsillo.

Recomendaciones

Los resultados y conclusiones del presente trabajo, se dejan a criterio y consideración de cada contribuyente o interesado en la materia. Si se considera que la persona moral es transparente, los estudios nos dan un panorama de cómo se debe de trabajar esta figura y como es factible poder sacarla adelante. Pero si se considera el criterio de que la persona moral y sus integrantes son contribuyentes del impuesto, entonces deberían considerar tratarla como una persona moral del régimen general del Título II de la Ley.

Algo importante a considerar, es que la autoridad tome consciencia de los antecedentes que existen en otros países donde tratan la figura de la persona moral transparente, y el trato especial y específico que tiene una sociedad cooperativa, donde establece claramente que el único obligado a tributar es el socio, tomando en cuenta las características y la finalidad que tiene una sociedad cooperativa. Y así la autoridad establecer un precedente y poner claramente cómo deben de tributar estas figuras, y así evitar las polémicas dentro de un mismo sector, y poder poner su atención y cuidado en otras áreas de oportunidad que necesitan estas comunidades.

Referencias

CONAPESCA. (s.f.). CONAPESCA. Obtenido de Comisión Nacional de Acuacultura y Pesca:
<http://www.gob.mx/conapesca>

SAGARPA. (s.f.). SAGARPA. Obtenido de Secretaría de Agricultura, Ganadería, Desarrollo Rural, Pesca y Alimentación: <http://www.gob.mx/sagarpa>

Cuenca, A., Escobar, L., García, A., Gómez, L. (2010). Régimen Simplificado. Régimen Simplificado. México, D.F., Mexico.

Gracogna, D., Mora, V., Nelis, R., Paredes, C., Ardón, A., Arregui, F., Carballo. U., Atencio, M., Méndez, J., (2009) La Tributación Cooperativa en México, Centroamérica y el Caribe. Alianza Cooperativa Internacional para las Américas

Lopez, V. M. (2016). Tópicos de Pesca y Acuacultura. Zapopan: Ave Editorial.

Meza, J. N. (Octubre de 2011). Beneficios fiscales de las Sociedades Cooperativas de Producción y Servicios. Beneficios fiscales de las Sociedades Cooperativas de Producción y Servicios. México, D.F., México.

Patrón, J.J. (2009) Cálculo de ISR de los integrantes de las Sociedades Cooperativas Pesqueras Código de Comercio. México

Ley General de Sociedades Cooperativas. México.

Ley General de Sociedades Mercantiles. México.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. México.

Ley del Impuesto Sobre la Renta. México.

Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

Ley General de Pesca y Acuacultura Sustentables. México.

Código Fiscal de la Federación. México.