



Universidad Nacional Autónoma de México

## **Programa de Posgrado en Ciencias de la Administración**

# **T e s i s**

**La Adecuada Administración de los Rendimientos  
Tributarios de Una Sociedad Cooperativa de Producción en  
México**

**Que para obtener el grado de:**

**Maestro en Administración:**

**Presenta: Antonio Luna Guerra**

**Tutor : Sonia Venegas Alvarez**

**México, D.F. a 02 de marzo de 2012**



Universidad Nacional  
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

**Biblioteca Central**



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

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

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

**TESIS:**

**La adecuada administración de los rendimientos tributarios de una  
Sociedad Cooperativa de Producción en México**

## AGRADECIMIENTO

“Bienaventurados los que tienen hambre y sed de la justicia, porque ellos serán saciados.”

*Evangelio Según San Mateo, capítulo 5, versículo 6*

**ABREVIATURAS**

CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
CCF	Código Civil Federal
CC	Código de Comercio
CFF	Código Fiscal de la Federación
CFDF	Código Fiscal del Distrito Federal
CFEM	Código Financiero del Estado de México
CNBV	Comisión Nacional Bancaria y de Valores
CONSAR	Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro
CURP	Clave única del Registro de Población
DF	Distrito Federal
FOVISSSTE	Fondo de Vivienda del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado
ISR	Impuesto sobre la Renta
IVA	Impuesto al Valor Agregado
IDE	Impuesto a los Depósitos en Efectivo
IETU	Impuesto Empresarial a Tasa única
IMSS	Instituto Mexicano del Seguro Social
INFONAVIT	Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores
INDF	Impuesto sobre nóminas en el D.F.
INEM	Impuesto sobre nóminas en el Estado de México
ISSSTE	Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado
LFT	Ley Federal del Trabajo
LGSC	Ley General de Sociedades Cooperativas
LGSM	Ley General de Sociedades Mercantiles
LISR	Ley del Impuesto sobre la Renta
LIVA	Ley del Impuesto al Valor Agregado
LIDE	Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo
LIETU	Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única
LSAR	Ley del Sistema de Ahorro para el Retiro
LSS	Ley del Seguro Social
LINFONAVIT	Ley del Instituto Nacional del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores
LPRASCAP	Ley para regular las actividades de las Sociedades Cooperativas de Ahorro y Préstamo
PF	Persona física
PM	Persona moral
PTU	Participación de los Trabajadores en las Utilidades
RFC	Registro Federal de Contribuyentes
SAR	Sistema de Ahorro para el Retiro
SAT	Servicio de Administración Tributaria
SHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público
SCC	Sociedades Cooperativas de Consumo
SCAyP	Sociedades Cooperativas de Ahorro y Préstamo
SCP	Sociedades Cooperativas de Producción

<b>INDICE</b>	<b>Página</b>
AGRADECIMIENTO	2
GLOSARIO	3
INTRODUCCION	5
1. Tipos de Sociedades Cooperativas	9
1.1. Sociedades Cooperativas de Consumo (Generalidades)	28
1.2. Sociedades Cooperativas de Ahorro y Préstamo (Generalidades)	32
1. 3. Sociedades Cooperativas de Producción	40
2. Marco Jurídico de las Sociedades Cooperativas de Producción	42
2.1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos	44
2.2. Ley General de Sociedades Cooperativas	67
2.3. Ley General de Sociedades Mercantiles	68
2.4. Código Civil Federal	70
2.5. Código de Comercio	74
3. Marco fiscal de las Sociedades Cooperativas de Producción	75
3.1. Código Fiscal de la Federación	80
3.2. Ley del Impuesto sobre la Renta	92
3.3. Ley del Impuesto al Valor Agregado	98
3.4. Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo	99
3.5. Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única	100
3.6. Ley del Seguro Social y del INFONAVIT	102
3.7. Impuesto sobre nóminas en el D.F. y Estado de México	106
4. Marco financiero de las Sociedades Cooperativas de Producción	111
4.1. Los rendimientos generados	113
4.2. El fondo de previsión social	115
4.3. El fondo de educación cooperativa	124
4.4. Su diferimiento en el pago del Impuesto sobre la Renta	126
4.5. Su diferimiento en el Impuesto Empresarial a Tasa Única	130
4.6. Exentos del Impuesto al Valor Agregado	131
4.7. Exentos del Impuesto a los Depósitos en Efectivo	132
4.8. Distribución de los rendimientos o en su caso, anticipos	133
4.9. Ventajas en materia de Seguridad Social	134
4.10. Excepciones en el Impuesto sobre Nóminas	136
5. Proceso administrativo en las Sociedades Cooperativas de Producción y la adecuada aplicación del mismo	139
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	154
BIBLIOGRAFIA	156

## INTRODUCCION

La LGSM<sup>1</sup> en México establece seis tipos de Sociedades Mercantiles, las cuales se pueden distinguir en el fondo porque son constituidas por socios capitalistas, o socios industriales. De las seis existentes, la única que se constituye por ambos tipos de socios, o solo por socios industriales, es la sociedad cooperativa; sin embargo en esencia se constituye con socios industriales, pero con base en las necesidades de cada una de ellas puede incluir a ambos.

### **Antecedentes Internacionales**

La historia de la cooperativa data a la asociación tradicional rural y agropecuaria, como los ayllus<sup>2</sup> de la cultura Inca que comprendió Perú, Bolivia, Ecuador, Chile y Argentina. Lo mismo ocurrió con los aztecas en México y Costa Rica. Estas ideas tradicionales de la cooperación están vigentes en muchos países, basadas en la autoayuda, solidaridad y cooperación entre sus integrantes. En la historia del cooperativismo se ha formado una doctrina política y un modo de producción, sin embargo, actualmente el cooperativismo es un plan económico cuyo desarrollo y difusión indica que podría llegar a modificar la estructura de las sociedades.

Una característica de la teoría cooperativista es su sencillez y el sentido común. El movimiento cooperativo moderno se afianza en Rochdale, Lancashire, Inglaterra en 1844 en donde un grupo de 28 trabajadores textiles que trataron de controlar su destino económico formando una cooperativa el 24 de octubre de 1844 llamada la Rochdale Equitable Pioneers Society (la Sociedad Equitativa de Pioneros de Rochdale). La idea tuvo origen a fines de 1843, en el apogeo de la industria textil y proporcionaba una gran actividad a Rochdale. Frente al desamparo de la clase trabajadora algunos tejedores recordaron las ideas de Robert Owen considerado el padre del cooperativismo; por su sencillez ganó adeptos constituyendo los fundamentos del cooperativismo.

Cuando estos obreros integraron la primera cooperativa de consumo señalaron que el incentivo del lucro es el origen y la razón de ser de los intermediarios, debiendo sustituirse por el servicio mutuo o cooperación entre los consumidores. La esencia es que la clase consumidora está a merced de los intermediarios que buscan el lucro; y por tanto, la clase trabajadora tiene

---

<sup>1</sup> Ley General de Sociedades Mercantiles

<sup>2</sup> La organización social Inca se baso en el ayllu, que es el conjunto de individuos o de familias unidas por ciertos vínculos como un origen común (real o ficticio) que eran descendientes de un antepasado común mítico y vivían en un lugar determinado. <http://www.historiacultural.com/2010/03/ayllu-inca-organizacion-social.html>

derecho de defenderlo con solidaridad. Con base en lo anterior, pusieron en práctica siete principios:

1. Libre ingreso y libre retiro
2. Control democrático
3. Neutralidad política, racial y religiosa
4. Ventas al contado
5. Devolución de excedentes
6. Interés limitado sobre el capital
7. Educación Continua.

Por tanto, las cooperativas más antiguas son las de consumo cuyo objetivo central es suministrar artículos de primera necesidad a los miembros de la misma, pero a la vez puede tener otras necesidades la sociedad con base en la corriente social de pensadores, políticos y religiosos, promoviendo la justicia social. La Iglesia Católica tuvo importancia en el sistema cooperativo con las encíclicas *Rerum Novarum*, *Cuadragésimo Anno* y *Populorum Progressio* para solucionar problemas que afectaban a la población, encontrando con el cooperativismo una solución; siendo importante en América Central y la Región Andina.

<sup>3</sup>En el siglo XX, la corriente Latinoamérica empezó a crear un marco legal para el funcionamiento de las cooperativas. A partir de los 50's se brindó impulso al cooperativismo como inductor de progreso económico y social permitiendo que los Estados instituyeran oficinas para el desarrollo y registro de cooperativas, canalizándoles recursos. En los 70's los movimientos cooperativos de Latinoamérica, con excepción del Salvador, cuentan con profesionales calificados egresados de universidades para la integración de las mismas. En la actualidad existen organizaciones a nivel mundial que incentivan el cooperativismo. La Cooperativa Rochdale continúa el legado. Friedrich Wilhelm Raiffeisen dejó el legado en cooperativismo de ahorro y crédito, siendo vigentes en más de 100 países del mundo, con alrededor de 300 millones de socios, en más de 700.000 cooperativas.

<sup>4</sup>El inicio de la industrialización en el siglo XX, dio lugar a una economía libre e independiente, apareciendo en los sectores pobres, prestamistas inescrupulosos que agudizaban la miseria, ante esta situación Raiffeisen, fundó en 1846, la asociación para la obtención de pan y frutas. Basado en la autoayuda en 1864 fundó la asociación de crédito de Heddesdorf y en 1866 Raiffeisen escribió el libro: "las asociaciones de cajas de crédito como medida para evitar la miseria de la población rural, artesanal y obreros urbanos", en 8 ediciones y difundido en todo el mundo. En 1872 se creó el Banco Cooperativo

---

<sup>3</sup> [http://www.fusoan.org.co/index.php?option=com\\_content&view=article&id=89:dia-internacional-de-las-cooperativas-de-ahorro-y-credito&catid=41:noticias&Itemid=81](http://www.fusoan.org.co/index.php?option=com_content&view=article&id=89:dia-internacional-de-las-cooperativas-de-ahorro-y-credito&catid=41:noticias&Itemid=81)

<sup>4</sup> <http://www.gestiopolis.com/recursos/documentos/fulldocs/fin/funhistocooperativa.htm>

Agrario Renano en Neuwiend, como primera caja central rural. Se creó un Seguro Cooperativo en Berlín en 1922. Marzo constituye para el cooperativismo un mes importante por el nacimiento y muerte de uno de los gestores de ahorro y crédito, actualmente mostrando evolución.

Hoy en día existen cooperativas en todos los países del mundo, independientemente de los regímenes políticos, económicos y culturales, como son las agrarias, bancarias, de seguros, de vivienda, de salud, de trabajo, de producción, de consumo, de pesca, turísticas y más.

<sup>5</sup>En Europa existen alrededor de 300.000 cooperativas, que emplean a unos 5 millones de personas, influyendo en más de 140 millones de ciudadanos, que son socios de cooperativas, prosperando en mercados competitivos y tienen una cuota de mercado significativa en sectores como la banca, seguros, alimentos, agricultura, educación y vivienda.

### **Antecedentes Nacionales**

<sup>6</sup>El cooperativismo mexicano ha sido lento en su desarrollo por el sindicalismo, la intervención estatal, la desorganización de la clase obrera, así como la escasa literatura sobre el tema. En 1873, a 30 años del movimiento histórico de los Pioneros de Rochdale, nació en México la primera cooperativa de producción, formada por sastres, a la que siguieron otras, de carpinteros y sombrereros. En 1876, los obreros ferroviarios de la Estación Buenavista del Distrito Federal, constituyeron la primera sociedad cooperativa de consumo.

La regulación jurídica de las sociedades cooperativas en México aparece en 1889 en el tercer Código de Comercio que consagra veintidós artículos al respecto, las cuales fueron derogadas por la ley General de Sociedades Cooperativas, la cual fue derogada a su vez por la ley de 12 de Mayo de 1933, complementada por un reglamento del 12 de Mayo del mismo año. Tampoco este sistema jurídico alcanzó larga vida pues en el año de 1938 fue sustituido por el que forman la Ley General de Sociedades Cooperativas, de 11 de Enero de 1938, complementados por varias disposiciones de las cuales son: El Decreto que exime a las sociedades cooperativas de diversos impuestos, el registro Cooperativo Nacional y el Reglamento de Cooperativas Escolares. En México, Se iniciaron las Cooperativas en el año de 1902, impulsadas por la iglesia Católica y bajo el sistema alemán, pero con la persecución religiosa de 1926 pereció el movimiento de las Cooperativas. No fue sino hasta finales del año 1951, por gestiones del secretariado Social Mexicano dirigido por el Padre

---

<sup>5</sup>[http://www.euskosare.org/komunitateak/forokoop/cooperativas\\_mundo](http://www.euskosare.org/komunitateak/forokoop/cooperativas_mundo)

<sup>6</sup> [http://www.estudioscooperativos.unlugar.com/index\\_archivos/page0004.html](http://www.estudioscooperativos.unlugar.com/index_archivos/page0004.html)

Pedro Velásquez, después de publicar folletos sobre las cajas populares, que quedaron constituidas las tres primeras cooperativas en la Cd. de México.

<sup>7</sup>Plutarco Elías Calles es considerado el pionero del cooperativismo mexicano, por promulgar la Primera Ley Cooperativa en 1927 y crear el marco jurídico para la actividad cooperativa. Seis años después, en 1933, el Presidente Abelardo L. Rodríguez promulgó la Segunda Ley Cooperativa, con la intención de mejorar el sentido social de la primera ley. En 1938, el Presidente Lázaro Cárdenas, considerado el gran promotor del cooperativismo mexicano, promulgó una revolucionaria Ley General de Sociedades Cooperativas, que originó el desarrollo social y económico del nuevo cooperativismo mexicano. Los grandes retos que tuvo que enfrentar el cooperativismo mexicano dieron como resultado el surgimiento de una gran cantidad de destacados ideólogos y líderes sociales, que fincaron las bases de la doctrina cooperativa y supieron guiar con gran sentido social al movimiento cooperativo mexicano.

Una de las ventajas que tiene la Sociedad Cooperativa de Producción, es que tributa como título III de la LISR y como persona física empresaria. En lugar de tener tratamiento de dividendos, tiene tratamiento de asalariado (asimilable a salario). Hoy en día, las Sociedades Cooperativas han sido satanizadas debido a que la ley les permite tener beneficios, y la autoridad pretende darles un tratamiento como cualquier otra persona moral sin respetar dichos beneficios, sin embargo, los funcionarios en sus operaciones particulares utilizan dichos beneficios.

---

<sup>7</sup> <http://www.cruzazul.com.mx/2008/lacruzazul/cooperativismoMexico.aspx>

## CONTENIDO

### 1. Tipos de Sociedades Cooperativas

El artículo primero de la LGSM<sup>8</sup> reconoce seis tipos de sociedades mercantiles:

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

Cualquiera de seis sociedades podrá constituirse como sociedad de capital variable.

Asimismo, tenemos las sociedades de carácter civil, siendo la Sociedad Civil y la Asociación Civil; en este par de sociedades, se busca respectivamente un fin preponderantemente económico y un fin social. Existen otro tipo de entidades como las Asociaciones Religiosas que tienen un fin social, la Asociación en Participación que es un contrato para efectos mercantiles y que a diferencia de las demás sociedades mercantiles, está no tiene fe pública, las Empresas Integradoras que busca integrar a pequeñas empresas para difusión, con decreto creado el 07 de mayo de 1993 y modificado el 30 de mayo de 1995 y las Instituciones de Crédito para realizar prestación de servicios al público en general pero con autorización por medio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores.

El término sociedad con base en el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, es la reunión mayor o menor de personas, familias, pueblos o naciones; es la agrupación natural o pactada de personas, que constituyen unidad distinta de cada uno de sus individuos, con el fin de cumplir, mediante la mutua cooperación, todos o alguno de los fines de la vida; es la agrupación de comerciantes, hombres de negocios o accionistas de alguna compañía; en materia civil significa el ámbito no público, sociedad de los ciudadanos y sus relaciones y actividades privadas.

En el mismo diccionario pero en materia comanditaria, o en comandita es aquella en que hay dos clases de socios, unos con derechos y obligaciones como en la sociedad colectiva, y otros, llamados comanditarios, que tienen limitados a cierta cuantía su interés y su responsabilidad en los negocios comunes. En la práctica laboral que asocia varios trabajadores manuales de una empresa, dirigidos por uno que elige el empresario o ellos entre sí, para una obra o trabajo determinado, distribuyendo entre ellos lo que cobran en la forma que convengan. En el mismo diccionario pero en comanditaria por acciones significa aquella en que el capital de los socios no colectivos está dividido y representado por acciones.

---

<sup>8</sup> Ley General de Sociedades Mercantiles

En específico el diccionario en materia de cooperativa indica que la que se constituye entre productores, vendedores o consumidores, para la utilidad común de los socios. Respecto a la de gananciales el diccionario menciona que es un régimen económico en virtud del cual se consideran comunes a ambos cónyuges los bienes adquiridos durante el matrimonio. Respecto a la de responsabilidad limitada que es la formada por reducido número de socios con derechos en proporción a las aportaciones de capital y en que solo se responde de las deudas por la cuantía del capital social. La regular colectiva es la que se ordena bajo pactos comunes a los socios, con el nombre de todos o algunos de ellos, y participando todos proporcionalmente de los mismos derechos y obligaciones, con responsabilidad indefinida.

Toda sociedad se compone de socios, que con base en el latín *socius*, socio es la persona que se asocia con otra u otras para cumplir con algún objetivo. En este sentido, se conoce como socio al integrante de una sociedad o agrupación de individuos. La palabra socio es un elemento compositivo que hace referencia a lo social o a la sociedad: *“Las distintas regiones de nuestro país presentan grandes diferencias socioculturales”, “El nivel socioeconómico europeo no puede compararse con el latinoamericano”*.

La noción de socio capitalista permite nombrar a aquella persona que aporta capital a una empresa. El objetivo del capitalista es obtener beneficios a partir de su aporte, en general en forma de intereses. En cambio, el socio industrial aporta sus servicios o conocimientos personales para obtener alguna participación en las ganancias de la compañía. Es decir, no contribuye con capital.

Sin embargo, cada sociedad maneja distintos términos, los cuales son los siguientes<sup>9</sup>:

<b>Tipo de Sociedad Mercantil</b>	<b>Tipo de socio</b>	<b>Tipo de título representativo</b>	<b>Tipo de utilidad o dividendo</b>
Sociedad Anónima	Accionista	Acción	Dividendo
Sociedad de Responsabilidad Limitada	Socio	Parte social	Utilidad
Sociedad en Comandita Simple	Socio	Parte social	Utilidad
Sociedad en Comandita por Acciones	Accionista	Acción	Dividendo
Sociedad en Nombre Colectivo	Socio	Parte social	Utilidad
Sociedad Cooperativa	Socio cooperativista	Certificado de Participación	Rendimiento

La diferencia entre socio y accionista se podrá observar que dependiendo del tipo de sociedad de la que formen parte.

<sup>9</sup> Labor autoral

En otros casos se considera la figura de obligacionista, en donde ambas figuras legales son muy diferentes. El obligacionista o el tenedor de un bono tiene prioridad sobre el accionista en caso de disolverse la compañía sobre la cual están emitidos los bonos y las acciones. En otras palabras, un obligacionista es un acreedor en tanto el accionista es un dueño en una sociedad. Una obligación representa una parte alícuota de una deuda. Es un título-valor que representa una parte de un crédito concedido a una sociedad, esto es, una parte alícuota de un empréstito. Las obligaciones a medio plazo se denominan bonos.

Por lo tanto, las diferencias entre las acciones y las obligaciones son que mientras que el accionista es un socio de la Sociedad, el obligacionista es un acreedor; el interés que recibe periódicamente el obligacionista, ha sido estipulado mediante contrato, por tanto, se trata de una renta conocida con certeza; mientras que el dividendo anual depende de resultado de la sociedad y es, por tanto, incierta su cuantía; el obligacionista tiene derecho a que se le devuelva íntegramente el capital prestado, una vez transcurrido un determinado periodo de tiempo. El accionista sólo puede recuperar el capital aportado en caso de liquidación de la sociedad, percibiendo una parte proporcional del Neto Patrimonial resultante. (Aunque puede recuperar su inversión vendiendo las acciones en el mercado, pero a un precio incierto); el accionista es titular de derechos de contenido económico y político, y los derechos de las obligaciones son sólo de carácter económico; los accionistas soportan más riesgo.

Se ha definido a la Sociedad Cooperativa como una sociedad de economía solidaria, debido a que es un sistema económico que busca la prestación de servicios mediante la integración y cooperación social, debido a que los principios de cooperación son la voluntariedad, autonomía democrática, mutualidad, equidad, universalidad, fidelidad e integración; por lo tanto, se entiende que es Cooperativa la empresa asociativa sin ánimo de lucro, en la que los trabajadores o usuarios, son aportantes y gestores de la empresa, creada para producir o distribuir bienes o servicios para satisfacer necesidades de los asociados y de la comunidad en general.

Adicionalmente de que se busca suprimir el lucro del intermediario en beneficio de los propios cooperativistas observando para su funcionamiento la libertad de asociación y retiro voluntario de los socios, la administración democrática, la limitación de intereses a algunas aportaciones de los socios si así se pactara y la distribución de los rendimientos en proporción a la participación de los socios.

Hay quienes dividen a las Sociedades Cooperativas en especializadas, multiactivas e integrales. Por otro lado, se considera que debe de existir la educación cooperativa porque los asociados y trabajadores deben estar actualizados en los principios, métodos y características del cooperativismo, para cuando sea los administradores hagan una gestión empresarial adecuada.

Con la unión y el esfuerzo común de los socios cooperativistas se logran mejores precios, mejor calidad, oportunidad en las entregas. Debemos de considerar para posteriores efectos, que dividendo proviene de acciones,

utilidad de partes sociales, en aportaciones y participaciones se dan anticipos y rendimientos, por lo que no se decretan dividendos en las entidades civiles y cooperativas. No se deben de hacer simulaciones con cooperativas, sindicatos, S.C. y A.C. que decreten dividendos, es imposible. Las cooperativas adicionalmente, tienen socios que obtienen anticipos y rendimientos y no se deben decretar dividendos en los cuales también se apliquen cantidades exorbitantes de exención como alimentos o previsión social. Asimismo, se les debe de otorgar sus prestaciones de IMSS a estos socios, más no hay obligación sobre INFONAVIT.

La LGSC<sup>10</sup> en su artículo 21 es la que señala las diversas clases de Cooperativas que existen en México y a continuación las enlisto, y que en la realidad datan desde más de doscientos años como se señaló en los antecedentes:

- I.- De consumidores ya sea de bienes o de servicios,
- II.- De productores ya sea de bienes y de servicios, y
- III.- De ahorro y préstamo.

Como Podemos observar, son las sociedades cooperativas por excelencia en la historia del cooperativismo, aunado a que se han formado las cooperativas escolares. Debemos de considerar, que toma estas diversas acepciones la cooperativa debido a que diferencia de las otras cinco sociedades mercantiles, se compone tanto de socios industriales, como de socios capitalistas, y por tanto, debe de tener diversas formas de constitución, dependiendo del fin que se persiga. Hay Quienes clasifican a las sociedades cooperativas como limitadas, anónimas, laborales o cooperativas de trabajo asociado.

En el caso de las limitadas podemos mencionar que la responsabilidad se da porque los socios no responden personalmente de las deudas sociales, estando limitada su responsabilidad al capital aportado; su naturaleza implica que tiene carácter mercantil con independencia de la actividad que desarrolle; respecto a su capital, no existe un mínimo aportable en numerario ni en trabajo. Respecto a las anónimas podemos mencionar dentro de su responsabilidad que los socios no responden personalmente de las deudas sociales, estando limitada su responsabilidad al capital aportado; de su naturaleza tiene carácter mercantil con independencia de la actividad que desarrolle; el capital social mínimo no existe.

Respecto a lo laboral, debido a que la mayoría del capital sea propiedad de trabajadores que presten sus servicios como tales y que tengan una relación laboral indefinida pueden, concurriendo determinados requisitos; por lo tanto las Sociedades Laborales van a tener las características de Sociedad de Responsabilidad Limitada en función de la forma que adopten.

Respecto al trabajo asociado, la responsabilidad de los socios queda limitada al importe nominal de las aportaciones al capital social, y en ningún caso al trabajo industrial aportado; su naturaleza implica que la Cooperativa de trabajo es una clase de Sociedad Cooperativa de primer grado que tiene como fin la

---

<sup>10</sup> Ley General de Sociedades Cooperativas

creación, mantenimiento o mejora de los puestos de trabajo a tiempo parcial o completo para sus socios, mediante la organización en común de la producción de bienes o servicios. Es pues un tipo de sociedad de marcado carácter social. Cada socio tiene un voto, con independencia de sus aportaciones al capital; y no tiene capital mínimo.

Sin embargo, la Sociedad Cooperativa tiene una mención especial en el artículo 25 del Código Civil Federal el cual señala que son personas morales además de las sociedades civiles o mercantiles, las sociedades cooperativas y mutualistas. Las sociedades cooperativas deben ajustarse a las normas de que cada socio tiene un voto, cualesquiera que sean sus aportaciones; siempre son de capital variable; todos los socios tienen iguales derechos y obligaciones; la duración es indefinida y se integra con cinco socios como mínimo y no debe tener costo su registro.

Las cooperativas pueden elegir uno de los regímenes establecidos por la Ley: Régimen de Responsabilidad Limitada: en cuyo caso, los cooperativistas solamente responden ante terceros por las obligaciones de la sociedad de la que son miembros hasta el monto del valor de sus certificados de aportación o bien, si así se establece, se puede adoptar el Régimen de Responsabilidad Suplementada, conforme al cual los socios responden por una cantidad o porcentaje superior al valor del certificado de aportación, hasta por un monto, ya que la responsabilidad no es por ello ilimitada.

Respecto a las Sociedades Cooperativas, encontramos varias tesis, las cuales, enuncio a continuación y que versan sobre distintos puntos, pero conservando la esencia de la cooperativa que es un fin social y ayuda mutua. La primera tesis explica que los socios cooperativistas son propietarios de la empresa pero solo en la parte en la que aportan a la misma:

*<sup>11</sup>Tesis Aislada en la materia Penal de la Octava Época en el Tercer Tribunal Colegiado del Sexto Circuito, publicada en el Semanario Judicial de la Federación VI, segunda Parte-2 de julio a diciembre de 1990 en la página 652. ROBO, PUEDE COMETERLO EL SOCIO CONTRA BIENES DE LA COOPERATIVA. Si bien el sujeto activo aduce que él en unión de otros socios cooperativistas es propietario de la empresa ofendida, su derecho de propiedad sólo será por lo que hace a una parte alícuota, pero no así de la totalidad, de manera que los hechos consistentes en el apoderamiento de cosa ajena mueble, configuran el delito de robo.*

La siguiente tesis muestra que el tesorero de una Sociedad Cooperativa puede realizar fraude como en cualquier sociedad si utiliza los recursos de la sociedad para sus fines personales, siendo una persona distinta a los socios de la entidad:

*<sup>12</sup>Tesis Aislada en la materia Penal de la Octava Época en el Segundo*

---

<sup>11</sup> [www.scjn.gob.mx](http://www.scjn.gob.mx)

<sup>12</sup> [www.scjn.gob.mx](http://www.scjn.gob.mx)

*Tribunal Colegiado del Sexto Circuito publicada en el Semanario Judicial de la Federación VIII de agosto de 1991 en la página 147. ABUSO DE CONFIANZA, CUERPO DEL DELITO DE, COMETIDO POR EL TESORERO DE UNA COOPERATIVA. Si por virtud del cargo del tesorero de una sociedad cooperativa limitada, una persona recibe dinero por distintos conceptos, mismo que en lugar de depositar en la cuenta de la empresa lo invierte en cuentas personales, se demuestra con ello el cuerpo del delito de abuso de confianza pues además de distraer la finalidad jurídica de la tenencia, dispone para sí de ese dinero causando perjuicio a la cooperativa.*

Las siguientes dos tesis citadas a continuación señalan que la dirección de la administrativa será nombrada por periodos de dos años, y si estos representan a la entidad en el juicio de amparo, serán sustituidos por los nuevos nombrados, o en su caso, si no han sido nombrados, por los nombrados en el momento en el cual se llevo a cabo la petición del amparo:

<sup>13</sup>*Tesis Aislada en la materia Común, Administrativa en la Séptima Época en el Tercer Tribunal Colegiado del Primer Circuito publicada en el Semanario Judicial de la Federación 169-174 Sexta Parte en la página 191. SOCIEDADES COOPERATIVAS. PERSONALIDAD DE LOS INTEGRANTES DEL CONSEJO DE ADMINISTRACION AL MOMENTO DE LA CELEBRACION DE LA AUDIENCIA CONSTITUCIONAL. EL JUICIO DE AMPARO ES PROCEDENTE AUN CUANDO LOS INTEGRANTES DEL CONSEJO NO HAYAN ACREDITADO ESTAR EN FUNCIONES AL CELEBRARSE LA AUDIENCIA. LA SOCIEDAD COOPERATIVA QUEJOSA COMO PERSONA MORAL, SIGUE SUBSISTIENDO LEGALMENTE, AUN CUANDO LOS INTEGRANTES FISICOS DE SU CONSEJO DE ADMINISTRACION CAMBIEN (ARTICULO 31 DE LA LEY DE SOCIEDADES COOPERATIVAS). Es verdad que el artículo 31 de la Ley de Sociedades Cooperativas dispone que los miembros del consejo de administración durarán en su cargo no más de dos años y sólo podrán ser reelectos después de transcurrido igual período; pero aun cuando sea igualmente cierto que si bien a la fecha en que se presentó la demanda de amparo por los miembros del consejo de administración, los dos años de su cargo no habían transcurrido, y que al día en que se celebró la audiencia constitucional en que se dictó la sentencia habían pasado más de dos años a contar, no solamente de la fecha de su designación, sino también a contar de la fecha en que les fue reconocida su personalidad por el director general de Fomento Cooperativo, y por consiguiente pudiera pensarse que terminó el plazo de duración de su encargo, lo cual motivaría a primera vista la improcedencia del juicio de amparo, sin embargo es un principio general que informa diversos preceptos tanto de derecho civil cuanto de derecho mercantil, el que las personas, y en particular las colectivas, no queden ayunas de representación, acéfalas, especialmente cuando se trata de la conservación de sus intereses jurídicos, principio plasmado en artículos tales como el 154 de la Ley General de Sociedades Mercantiles que dispone que los administradores continuarán en el desempeño de sus funciones, aun cuando hubiera concluido el plazo para el que hayan sido designados, mientras no se hagan nuevos*

---

<sup>13</sup> [www.scjn.gob.mx](http://www.scjn.gob.mx)

*nombramientos y los nombrados no tomen posesión de sus cargos; y aunque este precepto se encuentra colocado dentro del capítulo de las sociedades anónimas que son de índole lucrativa, rasgo que no presentan las cooperativas conforme lo dispone su ley propia, sin embargo, el artículo 1o. de la Ley General de Sociedades Mercantiles considera expresamente como sociedades mercantiles a las citadas cooperativas; y sobre todo, si aquella prórroga del cargo de administrador la otorga la ley en una sociedad con fines de lucro, como es la anónima, con mayor razón debe entenderse aplicable a un tipo de sociedad como la cooperativa, en que uno de sus fines específicos es el de la protección de la clase trabajadora que lo integra. También son de citarse el artículo 308 del Código de Comercio, que establece que la muerte del comitente no extingue la representación que tiene el comisionista; el 2600 del Código Civil que dispone que si bien la muerte del mandante pone fin al mandato, debe sin embargo el mandatario continuar en la administración entre tanto los herederos proveen para sí mismos a los negocios, y aun el artículo 15 de la Ley de Amparo, misma que ordena que en caso de fallecimiento del agraviado o del tercero perjudicado, su representante continuará en el desempeño de su cometido, si el acto reclamado no afecta derechos estrictamente personales, entre tanto interviene la sucesión. Luego entonces, no estando acreditado que se hayan designado nuevos integrantes del consejo de administración, la promoción del juicio de amparo de que se trata no resultó improcedente por la supuesta falta de legitimación procesal activa argumentada; y, por consecuencia, la revisión interpuesta por la sociedad quejosa, tampoco debe ser desechada de plano.*

*<sup>14</sup>Tesis Aislada en la materia Administrativa en la Sexta Época, en la Segunda Sala, publicada en el Semanario Judicial de la Federación Tercera Parte, CXV en la página 11. COOPERATIVA, DIRECTIVOS DE UNA. TRANSCURSO DEL TERMINO PARA EL QUE FUERON ELECTOS. Si los quejosos reclaman en el juicio de amparo la remoción de los cargos que ocupan como integrantes del consejo de administración y de la comisión de conciliación y arbitraje de una sociedad cooperativa de transportes del petróleo y sus derivados, así como su sustitución por otras personas, hechos ocurridos el 20 de julio de 1964, como en el artículo 31 de la ley de la materia, se dispone que los consejos de administración de las sociedades cooperativas durarán en sus cargos no más de dos años y uno los de la comisión de conciliación y arbitraje, al concluir el periodo para el que fueron electos con anterioridad a la resolución del amparo, éste debe sobreseerse por haber quedado sin materia, en términos de la fracción XVII del artículo 73 de la Ley de Amparo.*

La siguiente tesis señala que una sociedad cooperativa puede no tener trabajadores y únicamente tener socios cooperativistas, por lo tanto, cualquier contrato de trabajo que se tenga en la misma encontrándose en ese supuesto, no tiene relevancia:

*<sup>15</sup>Tesis Aislada en la materia laboral en la Séptima Época en el Tribunal Colegiado del Primer Circuito publicada en el Semanario Judicial de la Federación 16 Sexta Parte en la página 17. CONTRATO LEY, SUSPENSION*

---

<sup>14</sup> [www.scjn.gob.mx](http://www.scjn.gob.mx)

<sup>15</sup> [www.scjn.gob.mx](http://www.scjn.gob.mx)

*CONTRA LA APLICACION DE UN, TRATANDOSE DE COOPERATIVA. Para que proceda conceder la suspensión en un amparo indirecto, es necesario que se satisfagan los requisitos del artículo 124 de la Ley de Amparo, entre los que se encuentra el que la ejecución del acto reclamado cause al agraviado daños y perjuicios que sean de difícil reparación. Por lo mismo, si se reclama en el amparo la aplicación de un contrato de ley a determinada sociedad cooperativa que afirma no tener trabajadores a su servicio, es evidente que ningún perjuicio se le puede causar, en virtud de que las disposiciones relativas del citado contrato no pueden tener aplicación en su caso precisamente por no tener trabajadores a su servicio y por la ausencia de una relación de trabajo entre los socios de la cooperativa y ésta, que es el supuesto que las hace aplicables, aunque en las normas del repetido contrato se diga que son aplicables en las fábricas o talleres pertenecientes a sociedades cooperativas, porque esto último debe entenderse en el sentido de que se aplicarán a los trabajadores que las cooperativas empleen, mas no a sus socios que no son trabajadores ni forman sindicatos.*

La inclusión de socios en una sociedad cooperativa, forzosamente debe de estar demostrada con acta en la que ellos acepten dicha asociación:

*<sup>16</sup>Tesis Aislada en la materia Común en la Sexta Época en la Cuarta Sala, publicada en el Semanario Judicial de la Federación Quinta Parte, XCII en la página 12. COOPERATIVA, PRUEBA DE LA CALIDAD DE SOCIOS DE UNA. El acta de una asamblea, en la que se diga que determinadas personas fueron admitidas como socios de una cooperativa, pero sin que dichas personas hayan ocurrido a esa asamblea o a otra posterior, a dar su conformidad expresa o tácita con esa situación, no es por sí sola una prueba suficiente de que dichas personas tengan realmente el carácter de socios.*

La siguiente tesis es aquella que aclara muchas en relación a lo que es un socio industrial, ya que la misma cita que un socio cooperativista puede ser a la vez trabajador de la misma:

*<sup>17</sup>Tesis Aislada en la materia laboral de la Sexta Época en la Cuarta Sala publicada en el Semanario Judicial de la Federación Quinta Parte, LXXXVI en la página 18. COOPERATIVA, TRABAJADOR Y SOCIO DE UNA, NO SON CONCEPTOS ANTAGONICOS. Es inexacto que los conceptos de "socio" de una cooperativa y "trabajador" de la misma, sean antagónicos y que se excluya el uno del otro, de tal manera que un socio, por el hecho de serlo, no pueda tener la calidad de trabajador de una sociedad cooperativa de consumo.*

La siguiente tesis demuestra que la demanda que sea presentada contra una sociedad cooperativa, es de carácter mercantil por lo establecido en la CPEUM y el código de comercio:

---

<sup>16</sup> [www.scjn.gob.mx](http://www.scjn.gob.mx)

<sup>17</sup> [www.scjn.gob.mx](http://www.scjn.gob.mx)

<sup>18</sup>*Tesis Aislada en la materia Civil en la Quinta Época en el Pleno publicada en el Semanario Judicial de la Federación CXXVIII en la página 180. COOPERATIVA DEMANDADA EN JUICIO ORDINARIO MERCANTIL, COMPETENCIA. Si a una sociedad cooperativa se le demanda el cumplimiento de un contrato, es inconcuso que su tramitación debe regirse por las disposiciones que al respecto establece el Código de Comercio, en virtud de que dichas sociedades tienen la calidad de comerciantes, ya que ese carácter les da la Ley General de Sociedades Mercantiles y mayormente si tienen constituido un capital social para el ejercicio del comercio; consecuentemente, como dicho código tiene el carácter de ley federal de acuerdo con lo dispuesto por la fracción X del artículo 73 de la Constitución Federal, que otorgó al Congreso de la Unión la facultad de legislar en materia de comercio y, atento a lo dispuesto por el artículo 104, fracción I, de la Constitución General de la República, que previene que corresponde a los tribunales de la Federación conocer de todas las controversias del orden civil o criminal que se susciten sobre el cumplimiento y aplicación de leyes federales, pero que cuando dichas controversias sólo afecten intereses particulares, podrán conocer también de ellas a elección del actor, los Jueces y tribunales locales, del orden común, de los Estados, del Distrito Federal y de los Territorios, si el juicio ordinario mercantil en que se demandó a la cooperativa se promueve ante un Juez de Distrito escogido para ello por el actor, haciendo uso del derecho de opción que le concede dicha disposición constitucional, el conocimiento de dicho juicio corresponde al propio Juez Federal, en cuyo favor debe radicarse la competencia.*

La siguiente tesis señala que en algunas entidades federativas son destinadas ciertas actividades a las Sociedades Cooperativas, como es el caso del Estado de Coahuila en donde se les concede la actividad exclusiva del autotransporte:

<sup>19</sup>*Tesis Aislada en la materia Administrativa de la Quinta Época en la Segunda Sala publicada en el Semanario Judicial de la Federación CXX en la página 1281. TRANSPORTES EN COOPERATIVA, SERVICIO DE (LEGISLACION DEL ESTADO DE COAHUILA). Como de acuerdo con el artículo 193 de la Ley de Tránsito del Estado de Coahuila, los servicios de ruta se explotarán por cooperativas de trabajadores, y en caso de no ser posible, esto último, los permisionarios trabajarán personalmente en la explotación del servicio; es evidente que al conceder las autoridades estatales permiso de transportes de ruta no a una sociedad cooperativa ni persona física que haga la explotación del servicio, sino a una empresa que no tiene carácter de cooperativa, aplica inexactamente, la ley y viola las garantías constitucionales.*

La siguiente tesis muestra que las Sociedades Cooperativas podrán tener un solo trabajador el cual realizará actos administrativos y a su vez tener varios socios cooperativistas, los cuales pueden ser de naturaleza capitalista pero principalmente naturaleza industrial:

---

<sup>18</sup> [www.scjn.gob.mx](http://www.scjn.gob.mx)

<sup>19</sup> [www.scjn.gob.mx](http://www.scjn.gob.mx)

<sup>20</sup>*Tesis Aislada en la materia Administrativa en la Quinta Época en la Segunda Sala, informe 1949 en la página 65. LA EXISTENCIA DE OFICINISTAS EN UNA SOCIEDAD COOPERATIVA DE PRODUCCION, NO CONTRARIA DE NINGUNA MANERA LO DISPUESTO POR EL ARTICULO 62 DE LA LEY GENERAL DE SOCIEDADES COOPERATIVAS. La tercera de las causas que se invocan como fundatorias del acuerdo que se reclama en este juicio de garantías, consistente en que al utilizar la Sociedad Cooperativa de que se trata el servicio de asalariados, no se llenan los requisitos que señala el artículo 62 de la Ley General de Sociedades Cooperativas, es inoperante también, porque del acta de referencia aparece que sólo existía uno, con el carácter de oficinista, lo que no contraría el citado artículo 62; porque si bien es cierto que los miembros de la cooperativa deben aportar su trabajo personal, también lo es que los incisos a y b, de la disposición mencionada, autoriza a emplear asalariados para la ejecución de obras determinadas y para trabajos eventuales o por tiempo fijo, distintos de los requeridos por el objeto de la sociedad; y, en la especie, la misma acta que se analiza, reconoce que el asalariado de quien se trata, tiene el carácter de oficinista, distinto del trabajo de los demás cooperativistas.*

La exclusión de los socios cooperativistas de la entidad, podrá ser recurrida ante instancias administrativas:

<sup>21</sup>*Tesis Aislada en la materia Administrativa de la Quinta Época en la Segunda Sala en el Informe 1943 en la página 44. EXCLUSION DE SOCIOS DE UNA COOPERATIVA. Cuando los quejosos no tienen conocimiento del acuerdo de exclusión, la resolución que dicte la Secretaría de la Economía Nacional confirmando ese acuerdo es violatoria de garantías, porque los quejosos no estuvieron en posibilidad de hacer valer el recurso establecido en el artículo 25 de la Ley General de Sociedades Cooperativas.*

La siguiente tesis muestra que los permisos para poder operar como Sociedad Cooperativa podrán ser revocados:

<sup>22</sup>*Tesis Aislada en la materia Administrativa de la Quinta Época en la Segunda Sala, en el Informe 1930 en la página 72. REVOCACION DEL PERMISO CONCEDIDO PARA EL FUNCIONAMIENTO DE UNA SOCIEDAD COOPERATIVA. Es violatoria de garantías la revocación del permiso para el funcionamiento que concedió a una sociedad cooperativa, la Secretaría de Industria, Comercio y Trabajo, en virtud de que dicho permiso no puede ser provisional; pues de acuerdo con el artículo 81 de la Ley de Cooperativas, para que las Secretarías de Agricultura y fomento e Industria, Comercio y Trabajo puedan otorgar el reconocimiento legal de las sociedades cooperativas que lo soliciten, es indispensable que las bases constitutivas se ajusten estrictamente a las disposiciones de la referida ley y sus reglamentos; con mayor razón, si la relacionada Secretaría de Industria aceptó que la misma cooperativa estaba formada de acuerdo con los requisitos que exigen los artículos 10 y 36 de la mencionada Ley de Cooperativas.*

---

<sup>20</sup> [www.scjn.gob.mx](http://www.scjn.gob.mx)

<sup>21</sup> [www.scjn.gob.mx](http://www.scjn.gob.mx)

<sup>22</sup> [www.scjn.gob.mx](http://www.scjn.gob.mx)

La siguiente tesis nos muestra que no solamente aplica la LGSC, sino también la LGSM<sup>23</sup>:

*<sup>24</sup>Tesis XIX.2o.22 K en la página 1178 en la materia Común de enero de 1998 en la Novena Época Instancia: Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Noveno Circuito publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo VII. SOCIEDADES COOPERATIVAS, REPRESENTACIÓN DE LAS. SUPLETORIEDAD DE LA LEY GENERAL DE SOCIEDADES MERCANTILES. En ausencia de disposición en un ordenamiento especial, como lo es la Ley General de Sociedades Cooperativas, es lógico acudir a la norma general que rige instituciones similares, como la Ley General de Sociedades Mercantiles, que reconoce a las cooperativas en sus artículos 1o. y 4o. como sociedades de ese tipo, por lo que resultan aplicables sus disposiciones en cuanto no pugnen con su naturaleza. Ahora bien, aun cuando la ley que rige a dichas sociedades limita el término de la función de sus administradores, en ausencia de una disposición que establezca expresamente que cumplido dicho término, éstos se encuentran incapacitados para representar a la sociedad correspondiente en defensa de sus intereses, debe aplicarse lo dispuesto por el artículo 154 de la ley supletoria, que establece la regla general consistente en que éstos continuarán en el desempeño de sus funciones hasta la designación de los nuevos; ya que de no considerarse así, se dejaría a tales personas morales en un absoluto estado de indefensión.*

Adicionalmente podemos señalar que las Sociedades Cooperativas, no pueden funcionar sin sus órganos de la sociedad, siendo el consejo rector y los interventores, y como órganos potestativos la asamblea general de delegados, el director y el comité de recursos. La asamblea general es el órgano supremo de expresión de la voluntad social en las materias cuyo conocimiento le viene atribuido por vía legal o estatutaria; el consejo rector es el órgano de gobierno, gestión y representación de la cooperativa, y como tal es componente para establecer las directrices generales de actuación de la cooperativa; los interventores constituyen el órgano de fiscalización interna de la gestión de la cooperativa llevada a cabo por el consejo rector.

Cuando en una cooperativa concurren circunstancias que dificulten la presencia simultánea de todos los socios en la asamblea general, estatutariamente se podrá establecer que la competencia de la asamblea general se ejerza mediante una asamblea de segundo grado, constituida por delegados designados en juntas preparatorias. Los estatutos pueden prever un director, cuya designación, contratación y destitución corresponde al consejo rector. El comité de recursos es un órgano de constitución estatutaria que tiene por cometido propio y específico la tramitación y resolución de cuantos recursos vengán atribuidos a su conocimiento o al de la asamblea general por vía legal o estatutaria. Estatutariamente o en virtud de acuerdo de la asamblea general se podrán crear comisiones. Comités o consejos con funciones

---

<sup>23</sup> Ley General de Sociedades Mercantiles

<sup>24</sup> [www.scjn.gob.mx](http://www.scjn.gob.mx)

interpretativas, de estudio de propuestas, iniciativas y sugerencias, de investigación de encuestas y análogas.

Las Sociedades Cooperativas, son las sociedades mercantiles por excelencia, que tuvieron mucha aplicación en los años noventas en México y que empezaron a perder fuerza en la primer década del presente siglo, sin embargo, tomaron fuerza en los últimos seis años, más sin embargo, se ha satanizado su uso por parte del mismo gobierno que ha permitido su régimen favorable en materia fiscal. Sin embargo, llevando a la cabo la constitución y tratamiento de las Sociedades Cooperativas conforme a Derecho, los gobernados no tienen ningún problema aún que sufran visitas domiciliarias o revisiones de gabinete por parte de las autoridades tanto federales como estatales y por tanto, contribuyan de forma proporcional y equitativa.

Asimismo, existen tesis y jurisprudencias que permiten el trato preferencial a las Cooperativas, sin embargo, la autoridad pasa por alto esta situación y lleva a cabo revisiones a diestra y siniestra debido tanto al desconocimiento de su tratamiento fiscal, como a su empeño en obtener recursos a costa del detrimento del patrimonio de los gobernados. Otro esquema que también es antiquísimo y que sigue teniendo mucha aplicación en todo el mundo es el Fideicomiso. Su tratamiento es universal debido a que se le dio mucho uso en el Derecho Romano y posteriormente fue trascendiendo por medio de la conquista y la imposición del Imperio Romano, lo que lo ha traído hasta nuestros días.

En México tuvo un trato preferencial por muchos años en materia fiscal, y a pesar de que se ha conservado el mismo, no ha sido constante y se ha disminuido. Lo importante de esta sociedad, es aplicarla conforme a Derecho, pero considerando que las autoridades no tienen conocimiento de su aplicación y por tanto, hay que hacerlo de una forma transparente para su no condena ni satanización, por lo que nuestro de una forma general tanto las facilidades que se tienen como su impacto conforme a las estrategias empresariales.

La Sociedad Cooperativa se puede combinar con otros regímenes, para llevar a cabo estructuras empresariales muy fuertes e importantes, tanto para beneficio de los socios cooperativistas como de los trabajadores que se encuentren en ellas. No obstante lo anterior, debe observarse que son una persona moral, que permite ver lo que es el trabamiento de las personas físicas. El aspecto importante a considerar al final de nuestro estudio es que las sociedades cooperativas pueden no pagar el ISR si lo difieren o en su caso lo reinvierten.

Ese trato preferencial lo vamos a observar al final de nuestro trabajo pero, enmarcamos anteriormente las tesis que lo soportan:

***25 RENTA. EL ARTÍCULO 85-A DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL OTORGAR UNA OPCIÓN PARA CALCULAR EL GRAVAMEN A LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS DE PRODUCCIÓN, NO VIOLA EL***

---

<sup>25</sup> [www.scjn.gob.mx](http://www.scjn.gob.mx)

**PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2006).** El citado artículo, al establecer una opción para las sociedades cooperativas de producción constituidas únicamente por socios personas físicas, para calcular el impuesto sobre la renta aplicando lo dispuesto en la Sección I del Capítulo II del Título IV de la Ley de la materia - régimen de personas físicas con actividades empresariales y profesionales- y permitirles diferir la totalidad del tributo hasta el ejercicio fiscal en el que distribuyan a sus socios la utilidad gravable que les corresponda y no efectuar pagos provisionales del impuesto, no viola el principio de equidad tributaria contenido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Mexicanos, pues existe una base objetiva que justifica la diferencia de trato entre las mencionadas cooperativas y las demás sociedades mercantiles. Lo anterior es así, ya que la naturaleza jurídica de las sociedades cooperativas de producción es diversa a la de las sociedades mercantiles eminentemente capitalistas, pues las primeras son de carácter social, esto es, se rigen por 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 y distribución de bienes y servicios; mientras que las segundas no tienen estas características sociales. De ahí que las aludidas cooperativas deben recibir un trato diferente para efectos del impuesto sobre la renta, pues sería contrario a su objeto equipararlas con otras sociedades, pues si bien tienen como fin la comercialización de bienes y servicios para obtener la mayor ganancia posible, ello es mediante una actividad económica social -no necesariamente mercantil-, lo cual debe entenderse como un medio y no como un fin, para cumplir adecuadamente con su objetivo social extracapitalista, dentro de un régimen de empresa común y en el marco de los principios cooperativos de mutualidad, equidad, solidaridad, etcétera, lo que confirma su carácter eminentemente social a diferencia de las empresas mercantiles cuyo afán de lucro persigue incrementar el capital aportado por cada uno de los socios. Además, de la exposición de motivos relativa al artículo 85-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta se advierte que la intención del legislador al establecer un régimen fiscal diferente para este tipo de sociedades, fue en todo momento incentivar este tipo de organización, máxime que el tema fue objeto de recomendación internacional.

Esta tesis nos menciona lo referente a la acreditación del interés jurídico respecto a la violación del principio de equidad en la aplicación del régimen opcional a las Cooperativas de Producción:

<sup>26</sup>Tesis Aislada XIX.2o.A.C.40 A en la materia Administrativa de la Novena Época en el Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Noveno Circuito publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXV de junio de 2007 en la página 1168. **RENTA. SI SE IMPUGNA EL ARTÍCULO 85-A DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO AL CONSIDERAR QUE VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA, BASTA QUE EL QUEJOSO DEMUESTRE QUE ES SUJETO DEL TRIBUTOS PARA ACREDITAR SU INTERÉS JURÍDICO, SIN QUE DEBA EXIGIRSE UN ACTO CONCRETO DE APLICACIÓN.** Cuando en el amparo se plantea la inconstitucionalidad del

---

<sup>26</sup> www.scjn.gob.mx

artículo 85-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta porque da un trato inequitativo, privilegiando o beneficiando a las sociedades cooperativas de producción respecto de sociedades mercantiles que se ubican en la misma hipótesis de causación del tributo, al determinarlo conforme a reglas distintas, asimilando el régimen de las primeras al de las personas físicas con actividades empresariales, lo que implica excluirlas de realizar pagos provisionales del mencionado gravamen, resulta un contrasentido exigir que el quejoso demuestre la aplicación tácita o expresa de la citada disposición, pues precisamente ese planteamiento implica que se le ha excluido de ella; de ahí que en esos casos el interés jurídico se acredita con la demostración de que se es sujeto pasivo de la norma combatida, como en el caso, con la sola exhibición del comprobante del pago provisional que están obligadas a realizar las personas morales en términos del artículo 14 de la aludida ley, sin que deba exigirse un acto concreto de aplicación.

La siguiente jurisprudencia menciona también el principio de equidad que es respetado por la aplicación de un régimen preferencial a las Sociedades Cooperativas de Producción:

<sup>27</sup>Tesis Jurisprudencial 2a./J. 170/2006 en la materia Constitucional, Administrativa de la Novena Época en la Segunda Sala, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXIV de diciembre de 2006 en la página 215. **RENTA. EL ARTÍCULO 85-A DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2006).** El citado precepto, al establecer una opción a favor de las sociedades cooperativas de producción, consistente en calcular el impuesto conforme al Título IV, Capítulo II, Sección I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta (régimen de personas físicas con actividades empresariales y profesionales), en lugar de aplicar el Título II de dicho ordenamiento (régimen de las personas morales), así como diferir la totalidad del impuesto hasta el ejercicio fiscal en que distribuyan a sus socios la utilidad que les corresponda, y la posibilidad de no efectuar pagos provisionales a cuenta del impuesto anual, no transgrede el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en relación con el resto de las personas morales que tributan aplicando el referido Título II. Lo anterior es así, pues el trato diferenciado se justifica ya que, por un lado, dichas sociedades constituyen agrupaciones que desarrollan una actividad económica y una solidaridad de grupo basada en principios cooperativos en los que destaca su contribución a la apertura y al desarrollo económico, y sus funciones sociales en beneficio de las diversas capas de la población, mientras que las sociedades mercantiles no tienen dichas características, por lo que no se trata de entes jurídicos iguales y, por el otro, su instrumentación como medio para impulsar el desarrollo económico y la consecución de diversos fines sociales como la solidaridad, el fomento de empleos, así como su protección, que derivan del artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. En concordancia con lo anterior, el legislador ordinario estimó necesario otorgar un trato preferente a las sociedades cooperativas de

---

<sup>27</sup> [www.scjn.gob.mx](http://www.scjn.gob.mx)

*producción en el ámbito fiscal, con la finalidad de impulsar el desarrollo económico nacional.*

Sin embargo, otro punto a considerar es que las sociedades cooperativas han sufrido una enorme transformación en los últimos cincuenta años; consideradas en sus orígenes como organismos mercantiles para otorgarles más tarde una categoría jurídica específica y, con posterioridad, la formación -a través de ellas- de pequeñas empresas, se han convertido en los años recientes en empresas de autogestión, para adquirir en nuestros días el carácter de uniones con una estructura económica y social propias que en México forman parte de un extenso movimiento cooperativo nacional, cuyos principios, de acuerdo con la nueva ley que se comenta, están orientados a:

1. Fomentar la libertad de asociación y permitir, en cualquier momento, el retiro voluntario de las personas que las constituyan, con base en la plena autonomía de la voluntad.
2. Establecerlas y hacerlas funcionar con apoyo en la administración democrática.
3. Acordar libremente el monto de las aportaciones de los socios y la distribución de los rendimientos que se obtengan en proporción a dicha participación.
4. Fomentar la educación y la participación en la integración cooperativa y en particular la educación solidaria; y
5. Promover la cultura ecológica para el beneficio colectivo.

Desde un punto de vista doctrinal revisten interés los cooperativistas integrales, representados por Carlos Gide, quien expone sus principales ideas en su libro "Cooperación" y en artículos aparecidos en la revista de Economía Política, encuéntrase también ideas interesantes en el libro "La cooperación y el movimiento cooperativo" de Brocard, "Las federaciones de compra y producción" y "El orden cooperativo" de B. Lavergne y "La república cooperativa" de Poison. En Italia son defensores del cooperativismo integral Rabbeno, Vollenborg y Lussatti.

<sup>28</sup>Los primeros ideólogos del cooperativismo ortodoxo, entre ellos el francés G. FAUQUET. Afirmaban que " La primera finalidad de la institución cooperativa es elevar el nivel de vida de sus miembros; pero, por los medios empleados las cualidades que exige a sus socios y desarrolla en estos, aspira y alcanza algo más elevado. En tal caso, la meta de la cooperación es hacer hombres responsables y solidarios a fin de que cada uno de estos se eduque para la vida privada y todos juntos para la vida social." El cooperativismo nació de las necesidades económicas y sociales de los hombres. Debemos de contemplar con emoción y admiración la proeza de los hombres que formaron las primeras cooperativas, sobreponiéndose con valor y dignidad a las circunstancias adversas. En realidad fueron hombres realizadores del órgano ejecutivo de su propia evolución, es decir de la institución cooperativa.

---

<sup>28</sup> [http://digitool-uam.greendata.es//exlibris/dtl/d3\\_1/apache\\_media/L2V4bGlicmlzL2R0bC9kM18xL2FwYWNoZV9tZWRRpYS8yODAzNg==.pdf](http://digitool-uam.greendata.es//exlibris/dtl/d3_1/apache_media/L2V4bGlicmlzL2R0bC9kM18xL2FwYWNoZV9tZWRRpYS8yODAzNg==.pdf)

<sup>29</sup>Gide ha sido considerado jefe de la Escuela de Nimes; a juicio de este autor la cooperación no debe limitarse a la creación de asociaciones aisladas, que sigan las prácticas y sistemas del individualismo. La cooperación debe remover de arriba a abajo el orden de cosas existente, para cuyo fin hay que formar una vasta organización de las diversas clases de cooperativas, poniendo en la base de esa organización a la agrupación consumidora, como iniciadora de la pacífica revolución que se quiere emprender y como elemento fundamental de la nueva organización, porque el consumidor no es nada y debe serlo todo y la producción debe estar a su servicio, en contraste con la situación actual en que la producción está orientada en beneficio de la ganancia del productor, en vez de atender a las necesidades sociales. “La asociación de los consumidores – dice Gide- volverá a poner a cada cosa en su lugar”.

<sup>30</sup>Roberto L. Mantilla Molina señala que es imposible definir la cooperativa por notas puramente jurídicas, porque la sustancia económica está en ella inseparablemente unida a la forma jurídica y es necesario hacerla entrar en la definición. En vista de ello podemos definir la sociedad cooperativa como aquella que tiene por finalidad permitir a sus componente obtener la máxima remuneración por su fuerza de trabajo, o el máximo de bienes o servicios por el dinero que pagan a la propia cooperativa, y en la cual las utilidades se reparten en proporción a los servicios prestados a la sociedad o recibidos de ella.

<sup>31</sup>Vahan Totomiantz señala que La cooperación es una unión libre de personas y capital variable que busca, no las ganancias, sino el mejoramiento de la situación económica y moral. Gide señala que el cooperativismo es todo un programa de renovación social que representa un esfuerzo colectivo de la sociedad humana encaminada a cambiar el actual estado económico en el mundo y a terminar con la explotación que hoy sufre el hombre en sus condiciones de consumidor y productor. Se puede decir por parte de varios estudiosos que las cooperativas de producción son instituciones primordialmente para crear fuentes de trabajo a los socios, produciendo bienes (artículos que serán vendidos) o, en su caso, prestar servicios mediante profesionales que se han organizado en la cooperativa de producción.

La Sociedad Cooperativa tiene como finalidad la ayuda mutua de sus socios (cooperativistas) con base en el trabajo aportado por éstos a la misma, razón por la cual, la Constitución contiene disposiciones en su favor, atinentes a un mejor crecimiento económico del país, como lo refiere el artículo 25, párrafo séptimo: Corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, que fortalezca la soberanía de la Nación y su régimen democrático.

<sup>32</sup>Thaller define la cooperativa como una sociedad que aprovisiona a sus propios miembros de géneros o de mercancías, o que les suministra habitación o ventajas pecuniarias, o también, que recluta entre sus miembros su personal obrero, para repartir los beneficios entre los asociados (o socios) a prorrata de

<sup>29</sup> <http://redalyc.uaemex.mx/pdf/174/17404401.pdf>

<sup>30</sup> <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/4/1973/13.pdf>

<sup>31</sup> <http://www.monografias.com/trabajos82/doctrinas-del-cooperativismo/doctrinas-del-cooperativismo2.shtml>

<sup>32</sup> <http://www.monografias.com/trabajos82/doctrinas-del-cooperativismo/doctrinas-del-cooperativismo2.shtml>

la cifra anual de negocios, o de los trabajos que cada uno de ellos ha realizado para la empresa. Heinsheimer la define de esta manera: sociedades que tienen por objeto fomentar la economía privada de los socios mediante el ejercicio de una industria en común. Lavergne que niega el carácter de cooperativas a las de productores, formula siguiente definición: Una cooperativa distributiva es toda sociedad en la cual las utilidades, ya sea que provenga de la producción o de la simple venta al detalle, si no son afectadas al fondo de reserva, se reembolsan a aquellos clientes que son a la vez accionistas de la sociedad, en proporción a las compras que hayan efectuado.

En otros términos, podemos señalar que la cooperativa es una sociedad que asocia, en régimen de libre adhesión y baja voluntaria, a personas que tienen intereses o necesidades socioeconómicas comunes, para cuya satisfacción y al servicio de la comunidad desarrollan actividades empresariales con la finalidad de satisfacer las necesidades de los socios. En base a lo anterior, consideramos que los principios generales que informan la constitución y funcionamiento de las sociedades cooperativas son los siguientes:

- a) Libre adhesión y baja voluntaria de los socios, con la consiguiente variabilidad del capital social
- b) Igualdad de derechos y obligaciones entre los socios.
- c) Estructura, gestión y control democráticos.
- d) Interés voluntario y limitado a las aportaciones al capital social.
- e) Participación en la actividad cooperativa.
- f) Participación de socios en resultados, en proporción a la actividad desarrollada en la cooperativa.
- g) Educación y formación cooperativa de miembros, y la difusión en su entorno de estos principios.
- h) Promoción de las relaciones inter-cooperativas para el mejor servicio de sus intereses comunes.
- i) Autonomía de las cooperativas frente a toda instancia política, económica religiosa o sindical.
- j) Domicilio social: La cooperativa tendrá su domicilio dentro del municipio donde realice principalmente las actividades con sus socios o centralice la gestión administrativa.
- k) Responsabilidad: La responsabilidad del socio por las deudas de la cooperativa quedará limitada a sus aportaciones suscritas al capital social, estén o no desembolsadas.

Los actos cooperativos son aquellos acontecimientos en que interviene la voluntad humana, encaminados directamente a la producción de los efectos previstos en la norma jurídica. Enfocándonos a las sociedades cooperativas son actos cooperativos los realizados por las sociedades cooperativas interviniendo la voluntad de los socios cooperativistas y encaminados a la producción de efectos en la norma jurídica

Que el acto jurídico sea un acto de voluntad es un punto sobre el cual todo el mundo está de acuerdo. Pero que todo acto de voluntad no es un acto jurídico, es también algo en lo que todo el mundo conviene fácilmente. No es dudoso

que ciertos efectos del derecho se produzcan sin que haya un acto de voluntad. Por ejemplo, el nacimiento, la muerte, la destrucción material y accidental de una cosa, la separación accidental de los frutos de las plantas a las cuales están adheridos, son hechos no voluntarios a consecuencia de los cuales se producen efectos jurídicos. Consideremos que la Sociedad Cooperativa efectúa actos cooperativos de comercio con fines de lucro, ya que estos se encuentran implícitos dentro de los actos de comercio en el artículo 75 del Código de Comercio. Es un acto jurídico todo acto de voluntad que interviene con la intención de que se produzca una modificación en el orden jurídico, tal como existe en el momento en que se produce, o tal como existirá en un momento futuro dado.

Esto merece el análisis del conjunto de las Cooperativas, más allá de las diferencias de sectores, modalidades o tamaños. También es independiente de cuanto pesan relativamente en la preocupación de los socios las distintas "necesidades y aspiraciones económicas, sociales y culturales". También, en forma previa, se tiene que reconocer la validez de la pregunta sobre si existen "modelos" para la gestión y organización de las cooperativas.

<sup>33</sup>Indirectamente Peter Davis se refiere al tema en un reciente estudio para la OIT sobre la "Administración de la Diferencia Cooperativa" y la aplicación de prácticas modernas de gestión: "La administración es una actividad esencialmente práctica, por lo tanto, no ocurre en el vacío, sino dentro de un contexto definido y específico" Plantea la necesidad de reconocer y responder rápidamente a las señales del ambiente y que esas respuestas "deberán seleccionarse tomando en cuenta los valores sobre los que se basa la organización y el propósito hacia el cual ésta se dirige".

El artículo 5 de la LGSC señala cuales son los actos cooperativos, los cuales enuncio, siendo actos cooperativos los relativos a la organización y funcionamiento interno de las sociedades cooperativas, considerando tanto desde la planeación de la sociedad cooperativa, como por todos los movimientos que se realizan para su funcionamiento, el establecimiento de un control interno, hasta la conclusión de cada ejercicio y la reinversión de los rendimientos o en su caso la distribución de los mismos. Para llevar entender mejor este punto, llevemos a cabo una serie de preguntas con sus respectivas respuestas.

Un acto cooperativo, es todo aquél movimiento que se va a llevar a cabo en las Sociedades Cooperativas, enfocándonos en su giro principal, el cual puede ser la producción de bienes o de servicios, en relación con todas las actividades que nos conllevan a lograr ese fin. Es un acto cooperativo, ni mercantil, ni jurídico, ya que si fuese mercantil, estaría enmarcado en el Código Mercantil y la Ley General de Sociedades Mercantiles, o en su caso, si fuese un acto jurídico, estaría regulado por otra disposición que no fuese la Ley General de Sociedades Cooperativas.

---

<sup>33</sup> <http://www.redelaldia.org/IMG/pdf/0241.pdf>

Es un acto cooperativo, para esto, pongo un ejemplo; la Ley Cooperativa en México señala que las Sociedades Cooperativas podrán ser o de Producción, o de Consumo o de Ahorro y Préstamo, y en materia Fiscal, la primera tributa como Título II de la LISR, es decir, como una Persona Moral Lucrativa, en tanto que las otras dos tributan como Persona Moral con Fines No Lucrativos, lo que conlleva a que se encuentren bajo otro esquema de tributación que no implica las mismas obligaciones. Asimismo, con el régimen fiscal, centro de esta investigación, las cooperativas tributan como si fuesen personas físicas y no como personas morales, situación que se da únicamente por el hecho de ser Cooperativas. Por otro lado me gustaría comentar un caso que no se dio en México pero si en Argentina, considerando esta en una revocación de lo Contencioso Administrativo Federal en Argentina, respecto a una sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación que pretendía que una cooperativa tributara impuestos por los servicios prestados por sus integrantes a terceros. El tribunal señaló que "los actos que las cooperativas realizan con sus asociados poseen una naturaleza jurídica peculiar, y por ende no pueden reputarse como operaciones de mercado.

La aplicación de los actos cooperativos se da cuando la Sociedad lleva a cabo todo movimiento interno, basado en dichos actos, los cuales, se presentan como en manual de organización, o en su caso, un diagrama de flujo de las operaciones de las mismas, situación que debe de estar regulada por un control interno para que la entidad no deje de salirse del marco cooperativista. El objeto de estos actos, es llevar a cabo el funcionamiento de las Sociedades Cooperativas, de tal forma que se persiga el fin de la Sociedad Cooperativa y que el control interno vaya aparejado para que no existan desviaciones en su funcionamiento. Como es el caso de la reinversión de los rendimientos generados por la sociedad al final de cada ejercicio.

La finalidad de los Actos Cooperativos, es que la Cooperativa cumpla con su cometido, en este caso, que sean los trabajadores los dueños de los medios de producción, y estos a su vez, reinviertan los rendimientos o en su caso los distribuyan y de esta forma se cubra el importe del ISR en el momento de la distribución y no anticipadamente.

Las consecuencias de derechos que trae aparejada la ejecución de un acto jurídico es únicamente en lo que es su constitución, ya que lo que esté enmarcada en su acta constitutiva y sus posteriores modificaciones, será el fin que se tendrá que perseguir, por lo que un acto en contra podría traer consecuencias de derecho.

La aplicación de todos los actos jurídicos en las Sociedades Cooperativas y las consecuencias se dan en caso de no cumplir con todas sus obligaciones como son las establecidas en la LGSC<sup>34</sup>, aquellas que apliquen de la LGSM<sup>35</sup>, en su caso el Código de Comercio y todas aquellas correspondientes en materia fiscal.

---

<sup>34</sup> Ley General de Sociedades Cooperativas

<sup>35</sup> Ley General de Sociedades Mercantiles

### **1.1. Sociedades Cooperativas de Consumo (Generalidades)**

La LGSC<sup>36</sup> en su artículo 22 menciona que 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.

Con base en el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, consumo, de consumir es la acción y efecto de consumir comestibles y otros géneros de vida efímera, el gastar energía, la extinción de caudales, de juros, libranzas o créditos contra la real Hacienda; el impuesto municipal sobre los comestibles y otros géneros que se introducen en una población para venderlos o consumirlos en ella. Respecto de una sociedad o de la civilización: Que está basada en un sistema tendente a estimular la producción y uso de bienes no estrictamente necesarios.

Con lo anterior podemos decir que la sociedad cooperativa de consumo, sirve para que se produzcan bienes o servicios para los mismos socios cooperativistas, sin que se dé de una forma fija enajenación al público en general, por lo que es una especie de sociedad mutualista o de trueque, sin que se busque precisamente un lucro o beneficio con terceras personas, y en caso de hacerlo, se deberán de incluir a estas terceras personas como socios cooperativistas de consumo. Mas sin embargo, el artículo 25 da lugar a que no siempre se les asocie como socios cooperativistas, pero perderán derecho de excedentes que se pudieran generar en la sociedad.

Una cooperativa de consumo es un tipo de cooperativa creada por y para los consumidores con el fin de satisfacer sus necesidades, tanto bienes como servicios, permitiéndoles ejercer su derecho a organizarse para el autoabastecimiento en las mejores condiciones posibles de calidad y precio.

En términos prácticos el discurso crítico contra una sociedad de consumos y de intermediarios entre producto y demanda puede caer en la más pura demagogia si se deja para una sociedad hipotética del futuro la resolución de unos estilos de vida del ahora, ya que las cooperativas de consumo responden a un clásico modelo de trato entre productores y consumidores sin pasar por los aparatosos procesos de intermediación, donde cada eslabón incorpora márgenes de beneficio dando precios finales verdaderamente abultados y a veces prohibitivos. Un modelo de participación que reduzca intermediarios a la vez que controle la calidad del proceso tanto de producción como de conservación y traslado, beneficia tanto a unos como a otros. A los productores por poder valorar sus tiempos y esfuerzos de trabajo y a los consumidores por librarse de pagar los costes suplementarios, que se derivan de más niveles en la organización del proceso económico. claro que el proceso en última instancia viene dictado por la distancia entre el origen del producto y el lugar de consumo sumado a las dificultades para su obtención y manufacturación, lo que tiene la palabra con respecto al número de niveles intermedios.

---

<sup>36</sup> Ley General de Sociedades Cooperativas

Los cooperativistas de consumo se pueden beneficiar en el control de la calidad de los productos, eliminando prácticas fraudulentas y antinaturales en su obtención o creación, en la decisión de extensión del catálogo de oferta, en el acceso opcional a los lugares de producción y al contacto in situ con los productos, incluso en la participación en su recolección, en la reducción de precios, siguiendo un criterio, en la posibilidad de reserva de trueques (trabajo a tiempo parcial por artículos), en la interrelación con otras cooperativas formando redes y ayudando a un equilibrio entre excedentes (a más consumidores potenciales, mas versatilidad, variedad y autorregulación), en la constitución práctica de un modelo comercial alternativo pero que puede ser utilizado en paralelo al clásico, en función del combinado particular que cada hogar haga de las ofertas de uno y de otro, en la participación en un debate sobre calidad tanto por lo que hace a productos de ingesta y bienes de uso como a la calidad de vida en general en función de las cosas con que nos llenamos.

El artículo 23 de la LGSC establece que 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.

Aquí se respalda jurídicamente lo citado en el artículo 22 al mencionar que no se podrá lucrar con el público en general, a no ser que se considere a esas terceras personas como socios cooperativistas de consumo, integrándose así a la sociedad y en caso de que no se asocien, entonces perderán derechos de excedentes que en su caso se generen en la sociedad.

Cualquier grupo de personas mayores de edad pueden formar una cooperativa de consumidores. La adquisición de bienes y/o servicios en las mejores condiciones es el objetivo principal de cualquier cooperativa de consumo. En el caso de las cooperativas de consumo consciente, los objetivos específicos son consumir productos ecológicos, locales, pagando un precio justo en origen y reduciendo la cadena de intermediarios.

El artículo 24 de la LGSC<sup>37</sup> indica que 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.

Recordemos que en las demás sociedades mercantiles, generan una utilidad la cual se reparte a los socios o accionistas dependiendo de su aportación de capital. Sin embargo, en el caso de las sociedades cooperativas de producción, como se aportan bienes o servicios que son consumidos por los mismos socios cooperativistas, entonces en base al mayor consumo se obtendrán los mayores excedentes, en caso de haberlos.

---

<sup>37</sup> Ley General de Sociedades Cooperativas

El artículo 25 de la LGSC señala que 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.

Como mencionamos en los artículos anteriores, el público en general que tenga operaciones con la sociedad cooperativa de consumo, deberá volverse socia de la misma o en su caso, perderá los excedentes generados por la sociedad que le correspondan.

Depende de como se enfoquen las cooperativas de consumidores en su origen. Sí es cierto que se puede comprar más barato pero si entre sus objetivos estatutarios está el fomento del consumo ecológico o el fomento del cooperativismo, por ejemplo, los excedentes se invierten en la mejora de la sociedad, en la comunidad local, y no en plusvalías al capital invertido. Lo normal en las cooperativas de consumo es que comprar barato sea una ventaja más, entre otras.

El artículo 26 de la LGSC establece que 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.

Este artículo especifica que podrá dedicarse a cualquier actividad lícita la sociedad cooperativa de consumo, al igual que las cooperativas de producción.

<sup>38</sup>Un ejemplo de una Sociedad Cooperativa de Consumo es la Sociedad Cooperativa de Consumo Pemex (SCCP) que tiene más de 60 años de operar y atiende a casi 50 mil personas y el 2006 pagó dividendos por \$40 millones de pesos. Su misión es atender al personal de confianza que labora en Pemex, aunque desde 1999 también da servicio al personal sindicalizado. La gestión de la sociedad cooperativa es captar la inversión, ofrecer crédito al consumo y protección familiar a sus socios y usuarios. Los servicios complementarios que ofrece la Sociedad Cooperativa son: una agencia de viajes –con nombramiento IATA<sup>39</sup> (apta para emitir boletos)—; una sala de exhibición donde se ofrecen productos de línea blanca, equipo de cómputo, electrónica y telefonía celular; y la SCCP<sup>40</sup> ha establecido convenios con casas comerciales para beneficio de sus socios y usuarios. La actividad de cobranza es realmente extraordinaria en la SCCP. La recuperación del capital es a través de descuentos de nómina. Sin embargo, debido a que Pemex no tiene un solo centro de pagos la labor es ardua. No sólo en cada una de las empresas de la paraestatal existen

---

<sup>38</sup> <http://www.computrabajo.com.mx/bt-empd-socopemex.htm>

<sup>39</sup> Asociación Internacional de Transporte Aéreo, (en inglés International Air Transport Association)

<sup>40</sup> Sociedad Cooperativa de Consumo Pemex

diferentes formas de pago, incluso en cada centro de trabajo. En total la SCCP trabaja con más de 120 nóminas.

En esencia, la Sociedad Cooperativa no podrá concederse privilegio alguno a los fundadores o directores, tampoco exigir a los socios de nuevo ingreso que suscriban más de un certificado de aportación. Queda prohibido que las sociedades sujetas a las disposiciones de la ley General de Sociedades Mercantiles utilicen en sus denominaciones sociales las palabras cooperativas o cooperadores u otras similares que pudieran llevar a creer que se trata de una sociedad cooperativa.

Esta sociedad debe constituirse por escrito mediante acta levantada por quintuplicado en la que la Asamblea General que celebren los interesados y contendrá las bases para su funcionamiento y organización, los ejemplares de dichas actas deben enviarse a la Secretaría de Comercio (SE) para la autorización del funcionamiento de la sociedad y para que esta inscriba en el registro cooperativo nacional que depende de la propia secretaría.

## 1.2. Sociedades Cooperativas de Ahorro y Préstamo (Generalidades)

Las Cooperativas de Ahorro y Préstamo tienen su origen en gran parte en la Ley federal del trabajo, recordemos que el artículo 110 menciona que los descuentos en los salarios de los trabajadores, están prohibidos salvo en los casos y con los requisitos siguientes:

.....  
 IV. Pago de cuotas para la constitución y fomento de sociedades cooperativas y de cajas de ahorro, siempre que los trabajadores manifiesten expresa y libremente su conformidad y que no sean mayores del treinta por ciento del excedente del salario mínimo;  
 .....

Con base en lo anterior, podemos decir que surge la Ley de Ahorro y Crédito Popular, así como la Ley para regular las Actividades de las Sociedades Cooperativas de Ahorro y Préstamo, estableciéndose tres regímenes:

- En primer lugar están las cajas pequeñas, con un límite de socios y activos que sólo deben registrarse ante las doce federaciones autorizadas por la CNBV<sup>41</sup> y no cuentan con un fondo de protección para los ahorros.
- Segundo, existen las cajas en el régimen de prórroga condicionada que, con apoyo de la Federación, tienen un plan de trabajo que les ayuda para cumplir con todos los requisitos que requiera la Ley para que pueda ser autorizada.
- Finalmente están las entidades autorizadas, que son sociedades que ya han pasado todos los filtros, tanto a nivel del comité de supervisión como dentro de la misma CNBV que ha recibido los expedientes de las cajas.

OJO: Las entidades pueden tomar dos figuras: cooperativas que para cumplir con ley deben operar como Sociedades Cooperativas de Ahorro y Préstamo, así como sociedades anónimas denominadas Sociedades Financieras Populares conformadas por un grupo de inversionistas.

El antecedente se da en el proceso de fomento y de estructuración de las cajas populares lo inició la iglesia católica mediante el trabajo realizado por el Secretariado Social Mexicano, el cual destacó que la orientación adecuada del ahorro, aun entre los más pobres, era uno de los motores más importantes del desarrollo popular autosuficiente. Las cajas de ahorro tienen su origen en los montepíos que administraban las sacristías de las parroquias para atender necesidades económicas de sus fieles, así como para realizar obras y servicios de beneficio común. En 1951, por gestiones del Secretariado Social Mexicano dirigido por Pedro Velázquez, después de publicar folletos sobre las cajas populares, se constituyeron las tres primeras en la Ciudad de México.

Las cajas populares se concibieron como organizaciones de mutua ayuda formadas por personas que comparten un vínculo común natural y se asocian para ahorrar en conjunto con el fin de fomentar préstamos fáciles para resolver sus propias necesidades. Las cajas de ahorro admiten a todo tipo de

---

<sup>41</sup> Comisión Nacional Bancaria y de Valores

participantes que puedan hacer uso de sus servicios y estén dispuestos a asumir la responsabilidad de ser socios. Adoptan un régimen democrático de gobierno: en asamblea eligen a sus cuerpos directivos formados por sus propios miembros.

Los socios aportan el capital social; subsistieron y evolucionaron sin apoyos ni reconocimientos gubernamentales. La sociedad organizada en las cajas ha sostenido a sus administraciones y ha contribuido a su propio crecimiento. Son un claro modelo de organización colectiva de ayuda mutua y de compromiso con la comunidad. Tras visitar diversas organizaciones cooperativas en Estados Unidos y conocer numerosas formas de organización social para iniciar el movimiento popular mexicano de ahorro y crédito, el sacerdote Manuel Velázquez, considerado el fundador de este movimiento, identificó el modelo de las cajas populares.

Los sacerdotes Manuel y Pedro Velázquez decidieron utilizar el término de cajas populares que a su vez empleó Alfonso Desjardins desde 1900 en Canadá oriental. Teniendo como premisas la promoción de la organización social y el impulso al cooperativismo democrático, la educación popular y la participación política, se conformó en el país un sistema de ahorro y crédito con base en la unión y el ahorro, el cual perdura como el movimiento popular financiero más importante de México. Las tres primeras cajas se establecieron en 1951, pero hasta 1954 se convocó al primer Congreso Nacional de Cajas Populares, que constituyó el Consejo Central de Cajas Populares.

Las cajas populares de todo el país se agruparon en federaciones regionales, lo cual mejoró la organización de estas instituciones y amplió su cobertura. La Confederación Mexicana de Cajas Populares se fundó 10 años después, lo que marcó una nueva etapa en la historia de las cajas populares, ya que promovió la unificación de las federaciones de Yucatán, Jalisco, el D.F.<sup>42</sup>, el Estado de México, Zacatecas, Coahuila y Querétaro. Hacia enero de 1964 había en total unas 500 cajas populares con poco más de 30,000 asociados y ahorros cercanos a 12 millones de pesos. La Confederación Mexicana de Cajas Populares se instituyó para proporcionar a sus asociadas, las federaciones, servicios de educación cooperativa y asesoría técnica y para propiciar nuevas formas de sistemas de financiamiento entre los socios. A cambio, las federaciones efectuaban aportaciones económicas para el sustento de la Confederación.

Entre los servicios más notables estaba el otorgamiento de créditos accesibles para incrementar el fondo de operación de las federaciones, supervisar el funcionamiento interno, proteger a los socios por medio de seguros sobre sus ahorros y sus préstamos, representar al movimiento ante toda persona o institución nacional o internacional, así como dar fianzas de manejo honesto a su personal y proteger los bienes de las cajas contra pérdidas. Esto manifestaba que el carácter civil prevalecía después de 10 años de una etapa formativa en la que los sacerdotes actuaron como asesores morales. Esta etapa de transición significó el primer gran reto para las organizaciones en que

---

<sup>42</sup> Distrito Federal

participaban el clero y la sociedad civil: por un lado, un pueblo con poco conocimiento y destreza en los manejos administrativos, y por el otro un crecimiento de las cajas que implicaba una enorme carga de trabajo.

A partir de 1960 se desarrolló una etapa natural de capacitación en la práctica de los dirigentes, los líderes sociales que tomaron el control de las cajas de ahorro. Desde 1970 la organización de las cajas populares se caracteriza por una independencia casi total de la iglesia católica y también por la orientación empresarial que se le dio. Dejaron de conducirse con una administración doméstica para hacerse profesional, y quedó atrás el voluntariado de dos o tres directivos que le dedicaban sólo unas horas a la organización, para proceder a contratar personal con horario definido y servicio al público. Sin duda, las normas morales y la disciplina en el manejo de los recursos establecidas por la Confederación fueron elementos clave para que las cajas populares se convirtieran en lo que hasta ahora son, además de consolidar la democracia en la toma de decisiones.

Otro momento clave en la historia de las cajas populares fue la reforma de la Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito en diciembre de 1991 que dio origen a las sociedades de ahorro y préstamo (SAP), figura jurídica por la cual optaron varias cajas populares para obtener reconocimiento legal; sin embargo, el movimiento organizado sufrió una serie de escisiones. En agosto de 1994 una reforma de la Ley General de Sociedades Cooperativas reconoció a la cooperativa de ahorro y préstamo como una modalidad de la de consumo, por lo que varias cajas se separaron de la Confederación y optaron por la figura jurídica de sociedad cooperativa. Con ello la mayoría de las cajas populares que estaban en proceso de autorización como SAP adoptó la figura de cooperativa. Como resultado en 1998 la Confederación Nacional, que había tenido gran liderazgo, se dividió en:

- La Caja Popular Mexicana SAP<sup>43</sup>;
- La Confederación Nacional Mexicana de Cooperativas de Ahorro y Préstamo;
- La Asociación Nacional de Uniones Regionales de Cooperativas, y
- La Asociación Mexicana de Sociedades de Ahorro y Préstamo.

Por último, se generaron y mantuvieron cajas integradas en organismos regionales o dispersas. De 1991 a 1994, unas 500 cajas populares que operaban sin regulación alguna

Se transformaron en sociedades de ahorro y préstamo o en sociedades cooperativas de

ahorro y préstamo. El sector del ahorro y el crédito populares lo constituyen en la actualidad las cajas populares, las cooperativas de ahorro y préstamo, las sociedades de ahorro y préstamo, las instituciones y organismos financieros rurales, las cajas solidarias y las microfinancieras, en su mayoría federadas y, a su vez, reunidas en la, Comacrep, AC<sup>44</sup>, así como diversas organizaciones de la sociedad civil que realizan actividades microfinancieras aunque no sea su actividad principal sino un medio para lograr fines como el desarrollo de sus comunidades.

---

<sup>43</sup> Sociedad de Ahorro y Préstamo

<sup>44</sup> Consejo Mexicano del Ahorro y Crédito Popular

Las organizaciones iniciaron en 2001 un proceso para la reagrupación, profesionalización y consolidación del sector. El ahorro y crédito popular se considera un proceso de organización ciudadana irreversible que comenzó con la propuesta de un marco regulatorio y promotor amplio y convergente. Quizá el mayor de sus retos sea transitar de

la etapa de la informalidad a la formalidad reglamentaria, lo que definirá las bases del otorgamiento de servicios financieros para los próximos 10 años y, por consiguiente, la posición del sector en un sistema financiero cada vez más globalizado, competido y mercantilizado. En todo ello ha de ser consecuente con él, reto social de sustentar los principios y los valores cooperativos: la ayuda mutua y el compromiso con la sociedad.

Hoy en cambio se reconoce la importancia de proveer servicios financieros a toda la población, en especial la de menores ingresos. Alrededor de 80% de los mexicanos carece de acceso a estos servicios. Por ello, individuos que buscaban autoemplearse han encontrado en la caja popular la fórmula para realizar un proyecto productivo o prestar servicios. Por una parte, se promueve la consolidación de empleos que de no recibir el crédito es muy probable que desaparecieran. Por la otra, se crean puestos de trabajo en zonas marginadas.

La LACP<sup>45</sup> de México, aprobada en 2001, establece un marco legal al cual está transitando un gran número de organizaciones de finanzas populares como cajas populares, cooperativas, cajas de ahorro, uniones de crédito, microbancos, cajas solidarias, entre otras, las cuales se convertirán en entidades de ahorro y crédito popular autorizadas por la CNBV<sup>46</sup>.

El artículo 33 de la LGSC<sup>47</sup> menciona que las Sociedades Cooperativas que tengan por objeto el ahorro y préstamo se regirán por la Ley General Cooperativa y por la Ley que regula a las Sociedades Cooperativas de Ahorro y Préstamo. El ahorro será la captación de recursos de la sociedad a través de depósitos en dinero de los Socios; y como préstamo la entrega de dichos recursos a los mismos Socios.

Con base en el diccionario de la real academia de la lengua española el ahorro es la acción de ahorrar, la cosa que se ahorra. Ahorrar es reservar alguna parte del gasto ordinario, guardar dinero como previsión para necesidades futuras, es evitar un gasto o consumo mayor, es evitar o excusar algún trabajo, riesgo, dificultad u otra cosa. Entre ganaderos, conceder a los mayores y pastores cierto número de cabezas de ganado libres de todo pago y gasto, y con todo el aprovechamiento para ellos. Dar libertad al esclavo o prisionero. Quitarse del cuerpo una prenda de vestir. Aligerarse de ropa.

---

<sup>45</sup> Ley de Ahorro y Crédito Popular

<sup>46</sup> Comisión Nacional Bancaria y de Valores

<sup>47</sup> Ley General de Sociedades Cooperativas

El artículo 33 Bis de la LGSC<sup>48</sup> establece que las cooperativas de ahorro y préstamos se van a constituir con cuando menos 25 Socios, a diferencia de las demás cooperativas que se constituyen con 5 socios.

El artículo 33 Bis 1 de la LGSC señala cuales deben de ser las bases constitutivas de las Sociedades Cooperativas de Ahorro y Préstamo, adicionales a las establecidas en el artículo 16 de la Ley General Cooperativa:

- I. El procedimiento para elección de consejeros y funcionarios de primer nivel;
- II. Los requisitos a cumplir por las personas electas como consejeros y funcionarios;
- III. Las obligaciones de los consejeros y de los funcionarios de primer nivel;
- IV. Los lineamientos y objetivos de los programas de capacitación a los consejeros y funcionarios; considerando la complejidad de las operaciones y la región en que opera la Sociedad Cooperativa de AyP<sup>49</sup>, y
- V. En su caso, la zona geográfica en la que operarían.

La LPRASCAP<sup>50</sup> menciona en su artículo primero que dicha ley es de orden público, interés social y observancia general en todo el territorio nacional y que reconoce con base en el artículo 25 de la CPEUM que las Sociedades Cooperativas de Ahorro y Préstamo son integrantes del sector social de la economía, y tienen por objeto la captación de fondos o recursos monetarios y su colocación mediante préstamos, créditos u otras operaciones por parte de las Sociedades Cooperativas de Ahorro y Préstamo con sus Socios.

El artículo cuarto de la LPRASCAP menciona que las sociedades cooperativas de AyP podrán captar recursos monetarios de sus Socios.

La LPRASCAP menciona en su artículo octavo que las Sociedades Cooperativas de AyP deberán solicitar su inscripción en el Comité de Supervisión Auxiliar registro de Sociedades Cooperativas de AyP dentro de los 180 días naturales siguientes a su inscripción en el Registro Público de Comercio del domicilio social correspondiente.

En este último caso, las Federaciones que actúen como coadyuvantes, serán corresponsables de la información del registro que presenten las Sociedades Cooperativas de AyP.

En el registro antes citado, se incluirán los siguientes datos con base en el artículo noveno de la LPRASCAP:

- I. La denominación social.
- II. El domicilio social.
- III. Los datos de su constitución.
- IV. El número de Socios.
- V. El monto de activos.
- VI. El lugar o lugares donde se llevan a cabo sus operaciones.

---

<sup>48</sup> Ley General de Sociedades Cooperativas

<sup>49</sup> Ahorro y Préstamo

<sup>50</sup> Ley para regular las actividades de las Sociedades Cooperativas de Ahorro y Préstamo

- VII.** El nombre de sus administradores, directivos y funcionarios.
  - VIII.** El nivel de operaciones que corresponda del I a IV.
  - IX.** En su caso, nombre y domicilio de la Federación a la que esté afiliada.
  - X.** Otras anotaciones registrales.
- El Comité de Supervisión Auxiliar actualizará el registro trimestralmente.

El artículo 10 de la LPRASCAP establece que las Sociedades Cooperativas de AyP con activos igual o superiores a 2'500,000 UDIS requerirán autorización del Comité de Supervisión Auxiliar, asignándoles un nivel entre I al IV.

El artículo 13 de la LPRASCAP<sup>51</sup> señala que las Sociedades Cooperativas de AyP cuyo monto de activos no rebase los 2'500,000 UDIS contarán con un nivel de operaciones básico y no requerirán de la autorización de la Comisión.

El artículo 18 de la LPRASCAP cita que las Sociedades Cooperativas de AyP<sup>52</sup> con Niveles de Operación del I al IV estarán sujetas a supervisión del Comité.

Asimismo, dichas sociedades estarán sujetas a la supervisión de la CNBV<sup>53</sup>, considerando los siguientes niveles:

- I.** Nivel de Operaciones I. Sociedades Cooperativas de AyP con un monto de activos totales iguales o inferiores a 10 millones de UDIS.
- II.** Nivel de Operaciones II. Sociedades Cooperativas de AyP con un monto de activos totales superiores a 10 millones e iguales o inferiores a 50 millones de UDIS.
- III.** Nivel de Operaciones III. Sociedades Cooperativas de AyP con un monto de activos totales superiores a 50 millones e iguales o inferiores a 250 millones de UDIS.
- IV.** Nivel de Operaciones IV. Sociedades Cooperativas de AyP con un monto de activos totales superiores a 250 millones de UDIS.

<sup>54</sup>Tesis Aislada XVI.2o.C.33 C en la materia Civil de la Novena Época publicada en el Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Sexto Circuito publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXVI de agosto de 2007 en la página 1892. VÍA MERCANTIL. RESULTA PROCEDENTE ÉSTA Y NO LA CIVIL, CUANDO DE ACUERDO CON LOS ESTATUTOS DE UNA SOCIEDAD COOPERATIVA, SUS ACTIVIDADES SON DE AHORRO Y PRÉSTAMO. De conformidad con el artículo 21 de la Ley General de Sociedades Cooperativas, existen tres clases de sociedades que forman parte del sistema cooperativo, las cuales se denominan de consumidores de bienes y/o servicios, de productores de bienes y/o servicios y, de ahorro y préstamo; empero, estas últimas en términos de los artículos 33 de aquel ordenamiento legal y 2o., 4o. y 7o. de la Ley de Ahorro y Crédito Popular, además de integrar el denominado Sistema de Ahorro y Crédito Popular, se consideran intermediarios financieros, de conformidad con el artículo 103, fracción I, de la Ley de Instituciones de Crédito. En esas condiciones, si de acuerdo con los estatutos de una sociedad

<sup>51</sup> Ley para regular las actividades de las Sociedades Cooperativas de Ahorro y Préstamo

<sup>52</sup> Ahorro y Préstamo

<sup>53</sup> Comisión Nacional Bancaria y de Valores

<sup>54</sup> [www.scjn.gob.mx](http://www.scjn.gob.mx)

cooperativa, sus actividades son de ahorro y préstamo, conforme a dichos preceptos legales, sus actos se rigen por una legislación especial y en su defecto por la ley mercantil, en términos del artículo 8o. de la citada Ley de Ahorro y Crédito Popular, de ahí que cuando se demande el cumplimiento de un contrato de mutuo celebrado por dicha persona moral, resulta procedente la vía mercantil y no la civil. Caso distinto se presenta cuando se trata de una asociación civil o de una sociedad cooperativa cuyo objeto sea exclusivamente la captación de recursos de sus integrantes para su colocación entre éstos, pues en esa hipótesis la sociedad no realiza operaciones de ahorro y crédito popular, como lo establece el artículo 4o. bis de la última ley invocada.

El TFJFyA<sup>55</sup> ha pronunciado las siguientes tesis respecto a la autorización para operar como Cooperativas de AyP:

*JURISPRUDENCIA. NÚM. VI-J-1aS-22. LEY DE AHORRO Y CRÉDITO POPULAR SUSPENSIÓN DEFINITIVA. PROCEDE NEGARLA CONTRA LA RESOLUCIÓN QUE ORDENA A UNA SOCIEDAD COOPERATIVA NO AUTORIZADA, LA SUSPENSIÓN DE LA CAPTACIÓN DE RECURSOS Y LAS OPERACIONES DE AHORRO Y/O INVERSIÓN, RESERVADAS A LAS ENTIDADES FINANCIERAS DEBIDAMENTE AUTORIZADAS.- Conforme al artículo Tercero Transitorio de la Ley General de Sociedades Cooperativas, publicada el 4 de junio de 2001, las Sociedades Cooperativas de Ahorro y Préstamo constituidas con anterioridad al inicio de la vigencia de la Ley de Ahorro y Crédito Popular, contaban con un plazo de 2 años para solicitar a la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, la autorización para operar como Entidad y, concluido dicho plazo, si no la hubieren obtenido, debían abstenerse de captar recursos, en caso contrario, se ubicarían en los supuestos de infracción previstos por la referida Ley de Ahorro y Crédito Popular, la cual en su artículo 6°, dispone que las palabras Sociedad Cooperativa de Ahorro y Préstamo, Caja Popular y Caja de Ahorro, sólo podrán ser utilizadas por Sociedades Cooperativas de Ahorro y Préstamo autorizadas para operar como Entidades en términos de dicha Ley. Por tanto, si en la resolución impugnada se ordena a una Sociedad Cooperativa no autorizada, la suspensión de la captación de recursos, el que liquiden las operaciones de ahorro y/o inversión*

*<sup>56</sup>SUSPENSIÓN DEFINITIVA. PROCEDE NEGARLA CONTRA LA RESOLUCIÓN QUE ORDENA A UNA SOCIEDAD COOPERATIVA NO AUTORIZADA, LA SUSPENSIÓN DE LA CAPTACIÓN DE RECURSOS Y LAS OPERACIONES DE AHORRO Y/O INVERSIÓN, RESERVADAS A LAS ENTIDADES FINANCIERAS DEBIDAMENTE AUTORIZADAS.- Conforme al artículo Tercero Transitorio de la Ley General de Sociedades Cooperativas, publicada el 4 de junio de 2001, las Sociedades Cooperativas de Ahorro y Préstamo constituidas con anterioridad al inicio de la vigencia de la Ley de Ahorro y Crédito Popular, contaban con un plazo de 2 años para solicitar a la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, la autorización para operar como Entidad y, concluido dicho plazo, si no la hubieren obtenido, debían abstenerse de captar recursos, en caso contrario, se ubicarían en los supuestos de*

<sup>55</sup> Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa

<sup>56</sup> Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa

*infracción previstos por la referida Ley de Ahorro y Crédito Popular, la cual en su artículo 6°, dispone que las palabras Sociedad Cooperativa de Ahorro y Préstamo, Caja Popular y Caja de Ahorro, sólo podrán ser utilizadas por Sociedades Cooperativas de Ahorro y Préstamo autorizadas para operar como Entidades en términos de dicha Ley. Por tanto, si en la resolución impugnada se ordena a una Sociedad Cooperativa no autorizada, la suspensión de la captación de recursos, el que liquiden las operaciones de ahorro y/o inversión que mantienen con sus socios y eliminar de su nombre comercial y/o denominación social y de su publicidad cualquier palabra que implique ahorro, actividad financiera, caja popular, caja de ahorro y cualquier similar, deberá negarse la suspensión definitiva de la ejecución del acto impugnado, pues además de contravenirse disposiciones de orden público, ya que la Ley de Ahorro y Crédito Popular es de orden público y de observancia general en todo el territorio nacional, y que la suspensión tiene por objeto evitar que la actora realice operaciones para las cuales no tiene autorización, se estaría creando a favor de la misma, un derecho que no tenía antes de la emisión del acto impugnado.*

### 1. 3. Sociedades Cooperativas de Producción

El artículo 27 de la LGSC<sup>57</sup> menciona que 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.

En este párrafo podemos apreciar que la sociedad cooperativa de producción, a diferencia de la de consumo, se dedica a producir pero no únicamente para sus socios, sino para el público en general

El diccionario de la Real Academia de la Lengua Española menciona que producción significa la acción de producir, cosa producida, acto o modo de producirse, la suma de los productos del suelo o de la industria.

Asimismo, el artículo 28 de la LGSC establece que 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.

A diferencia de las sociedades mercantiles constituidas por socios capitalistas como es el caso de la SA o S de RL, los rendimientos que se generen en un ejercicio por parte de la Sociedad Cooperativa, se distribuirá entre los socios cooperativistas pero no con base en una aportación de capital, sino con base en su trabajo aportado, es decir, como socios industriales.

El artículo 29 de la LGSC establece que 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.

Por tanto, en el caso de la Sociedades Cooperativas de Producción de bienes, que existe mayor complejidad, su acta constitutiva señalara esa parte técnica, lo que no se aprecia en las cooperativas dedicadas a prestar servicios.

*<sup>58</sup>Tesis Aislada en la materia laboral de la Octava Época en el Tercer Tribunal Colegiado del Segundo Circuito publicada en el Semanario Judicial de la Federación X de noviembre de 1992 en la página 245. COOPERATIVA DE PRODUCCION, SUS SOCIOS NO DEBEN SER CONSIDERADOS TRABAJADORES DE LA MISMA. Si la sociedad cooperativa acredita que el demandante tiene la calidad de socio de la misma, éste no puede alegar que además tenga el carácter de trabajador, en virtud de que de acuerdo a lo que dispone el artículo 56 de la Ley General de Sociedades Cooperativas, los*

<sup>57</sup> Ley General de Sociedades Cooperativas

<sup>58</sup> [www.scjn.gob.mx](http://www.scjn.gob.mx)

*socios deben contribuir con su trabajo para lograr el objetivo de la sociedad, es decir, que el servicio que le prestan sus socios no es como consecuencia de una relación laboral, sino como resultado de la obligación inherente a su calidad de socios cooperativistas. Por tanto, debe concluirse que no se dan los supuestos del artículo 20 de la Ley Federal del Trabajo para que puedan ser considerados como trabajadores de la cooperativa.*

<sup>59</sup>*Tesis Aislada en la materia laboral de la Séptima Época en el Tercer Tribunal Colegiado del Primer Circuito publicada en el Semanario Judicial de la Federación 205-216 Sexta Parte en la página 133. COOPERATIVA DE PRODUCCION, SOCIOS DE LA. NO DEBEN SER CONSIDERADOS TRABAJADORES DE LA MISMA. Si la sociedad cooperativa acredita que el demandante tiene la calidad de socio de la misma, éste no puede alegar que además tenga el carácter de trabajador, en virtud de que de acuerdo a lo que dispone el artículo 56 de la Ley General de Sociedades Cooperativas, los socios deben contribuir con su trabajo para lograr el objetivo de la sociedad, es decir, que el servicio que le prestan sus socios no es como consecuencia de una relación laboral, sino como resultado de la obligación inherente a su calidad de socios cooperativistas. Por tanto, debe concluirse que no se dan los supuestos del artículo 17 de la Ley Federal del Trabajo para que puedan ser considerados como trabajadores de la cooperativa.*

<sup>60</sup>*Tesis Aislada 679 en la materia laboral de la Séptima Época en el Tercer Tribunal Colegiado del Primer Circuito en el Apéndice 2000 tomo V, trabajo, P.R. TCC en la página 417. COOPERATIVA DE PRODUCCIÓN, SOCIOS DE LA. NO DEBEN SER CONSIDERADOS TRABAJADORES DE LA MISMA. Si la sociedad cooperativa acredita que el demandante tiene la calidad de socio de la misma, éste no puede alegar que además tenga el carácter de trabajador, en virtud de que de acuerdo a lo que dispone el artículo 56 de la Ley General de Sociedades Cooperativas, los socios deben contribuir con su trabajo para lograr el objetivo de la sociedad, es decir, que el servicio que le prestan sus socios no es como consecuencia de una relación laboral, sino como resultado de la obligación inherente a su calidad de socios cooperativistas. Por tanto, debe concluirse que no se dan los supuestos del artículo 17 de la Ley Federal del Trabajo para que puedan ser considerados como trabajadores de la cooperativa.*

---

<sup>59</sup> [www.scjn.gob.mx](http://www.scjn.gob.mx)

<sup>60</sup> [www.scjn.gob.mx](http://www.scjn.gob.mx)

## **2. Marco Jurídico de las Sociedades Cooperativas de Producción**

Antes de hablar de Cooperativas, hablemos del Estado, ya que hemos escuchado que muchos políticos se refieren a la reforma del Estado, no es otra cosa que reforma a la Constitución. Cuando hablamos de Estado, aludimos a una sociedad permanentemente establecida con un orden jurídico, con un territorio, con un gobierno que tiende a la realización de los valores sociales, individuales, intelectuales y materiales de los individuos que la componen. De lo anterior, queda claro que estamos hablando del Todo Estatal, estamos hablando acerca de la organización política suprema de esa sociedad y, en cambio, cuando aludimos al Gobierno, nos estamos refiriendo únicamente al poder público.

En ocasiones confundimos los términos de Estado y de Gobierno, esto sucede porque en ocasiones identificamos la fuerza del Estado con el Gobierno, y porque a través del poder público actúa el Estado en determinadas competencias que la propia Constitución le atribuye, pero reiteramos que es muy importante no confundir al Estado con el Gobierno. Para ello, tenemos que enfatizar que el Estado aparece como la totalidad del orden jurídico sobre un territorio determinado y en esa unidad, es el titular de la soberanía. El Gobierno, por su parte, es la encarnación personal del Estado, que se manifiesta por la acción de los titulares de los órganos. Así, el gobierno puede cambiar de persona, titulares, de configuración, incluso, de estructura y seguir siendo el mismo Estado.

Pese a ello, existe una confusión entre formas de Estado y formas de Gobierno, aun para algunos autores contemporáneos de muy elevadas luces como el tratadista Reinhold Zippellius, para quien las formas de Gobierno son equiparables a las formas de Estado. En tanto que para Carlos Garza García, las formas de Estado atañen a la organización del poder público, con referencia al territorio o las demarcaciones territoriales por las que se compone un país mientras que las formas de Gobierno, conciernen a la manera de organizar el Gobierno para el ejercicio de las funciones públicas.

Luis Pizarro es un autor citado por Serra Rojas, que a nuestro entender distingue con claridad las diferencias entre las formas de Gobierno y las formas de Estado, ya que nos dice que se llaman formas de Estado a las distintas formas que una nación puede adoptar, no por la estructura y engranaje de los órganos soberanos, sino por la división o desplazamiento de sus competencias. Entonces, las formas de Estado hacen referencia a la estructura general de la organización total del país; en cambio las formas de Gobierno implican la estructura que pueden adoptar en un país los órganos encargados de ejercer las funciones soberanas de relacionarse entre sí. Son los órganos encargados de la dirección estatal.

Reiteramos, cuando definimos al Gobierno al Gobierno, en realidad estamos aludiendo al poder público y su relación con la sociedad y cuando aludimos a las formas de Estado estamos hablando del Todo Estatal, de los órdenes

jurídicos y de los planteamientos competenciales, pero sobre todo, estamos aludiendo al pueblo, al territorio y a la soberanía.

El principio de supremacía constitucional descansa en solidas consideraciones lógico-jurídicas. En efecto, atendiendo a que la constitución es la expresión normativa de las decisiones fundamentales de carácter político, social, económico, cultural y religioso, así como la base misma de la estructura jurídica del estado que sobre este se organiza, debe autopreservarse frente a la actuación toda de los órganos estatales que ella misma crea -órganos primarios- o de los órganos derivados dicha autopreservación reside primordialmente en el mencionado principio, según el cual se adjetiva el ordenamiento constitucional como ley suprema o *lex legum*, es decir, ley de leyes.

Casi todas las constituciones escritas señalan que la constitución es la norma suprema del país. Es decir que dentro de ese orden jurídico, la constitución es la norma de mayor jerarquía y por lo tanto, una norma contraria a la constitución no debe ser aplicada del concepto de supremacía constitucional derivan dos principios:

Dice el artículo 133: esta constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el presidente de la República, con aprobación del senado, serán la ley suprema de toda la unión. los jueces de cada estado se arreglarán a dicha constitución, leyes y tratados a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las constituciones o leyes de los estados.

El principio de supremacía constitucional se ha establecido en todas las constituciones mexicanas, si bien en algunos casos se estableció en forma muy clara, el artículo 126 de la constitución de 1857 fue tomado literalmente de la constitución norteamericana y es el que quedo en la actual constitución, con reformas de 1934, a la redacción, no al sentido.

Son varias las disposiciones de las Sociedades Cooperativas, principiando con la CPEUM<sup>61</sup> y terminando con decretos, por lo cual, analizaremos cada una de ellas. Cabe mencionar que las Sociedades Cooperativas tienen una mención especial desde la carta magna, a lo que se les asignó su ley particular en relación a las demás sociedades mercantiles.

---

<sup>61</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

## 2.1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

<sup>62</sup>La tesis de Kelsen de supremacía constitucional parte de dos características: jerarquía y unidad. Para Hans Kelsen, habrá un sistema jurídico cuando se compartan estas dos características. En virtud de que éstas se eslabona con congruencia al estado de derecho. En la cúspide del sistema jurídico se localiza la constitución, seguida de las leyes ordinarias, después por las disposiciones reglamentarias y por último los actos jurídicos concretos. Para que una norma sea válida, debe tener su sustento en la norma inmediata superior en virtud de la cual fue creada, debido a que a través de ella tiene razón la validez, Hans Kelsen nos dice que una norma jurídica es válida por haber sido creada conforme a otra superior en la forma establecida.

Según Kelsen la creación de normas generales tiene varias etapas:

Debido a que ciertas constituciones otorgan a determinadas autoridades administrativas una función materialmente legislativa, que consiste en la creación de normas generales, pero no por el órgano legislativo, sino por el jefe de estado o algún miembro de su gabinete, las cuales se desarrollan en un sentido de ley, porque son normas generales que están de acuerdo con una ley. las normas generales determinan a los órganos encargados de aplicar el derecho así como el procedimiento a que deben someterse. La segunda función determina los actos jurídicos y administrativos de dichos órganos por medio de sus actos se crean las normas individualizadas para los casos concretos.

El tercer nivel contiene los reglamentos, los cuales no son indispensables en todos los casos, es decir, no hay siempre reglamentos su existencia se debe algunas veces a la creación de las leyes o normas generales los cuales se dividen en dos o más etapas, ciertas constituciones otorgan a determinadas autoridades administrativas, por ejemplo, al jefe de estado o a los miembros de su gabinete el poder de expedir normas generales, de acuerdo con las cuales, se elaboran determinadas prescripciones de la ley y estas normas generales que no son creadas por el legislador, sino por los órganos que se sustentan en las normas generales que expide el legislador, se llaman reglamentos.

El cuarto nivel son las normas individuales creadas bajo las bases de normas generales. Existen dos tipos de actos individuales, ambos implican la aplicación específica de normas jurídicas por una el acto judicial y por otra el acto administrativo.

El acto jurídico como norma individual considera en primer término a la decisión judicial, es decir a la función desempeñada por los tribunales para la aplicación del derecho. Es decir cuando se dirimen o se resuelven litigios y controversias entre dos personas jurídicas, el resultado implica el establecimiento de una determinada sanción y con ello el tribunal resuelve aplicar la norma general a un caso concreto, y al mismo tiempo en ese mismo acto no solo aplica la norma general, sino que también crea una norma individual que establece dicha sanción. Kelsen nos dice que las normas individualizadas, de la misma

---

<sup>62</sup> [www.derecho.unam.mx/DUAD/alumnos/planes;1304.doc](http://www.derecho.unam.mx/DUAD/alumnos/planes;1304.doc)

forma que aplican normas generales, también aplicar la creación de una norma específica, esa es la creación del acto individualizado: creación y aplicación simultáneamente de instituciones jurídicas. De lo que podemos extraer que la función judicial y legislativa constituyen un mismo sentido.

La CPEUM<sup>63</sup> es la Carta Magna debido a que de ella se desprenden todas las leyes reglamentarias; mencionando incluso que se le considera como Ley Suprema debido a que su proceso legislativo es más complicado, debido a que como lo señala la misma en su artículo 135 que para ser adicionada o reformada se requiere que intervengan las dos cámaras del Congreso, así como la mayoría de las legislaturas de los Estados y en ningún caso la misma puede ser derogada o abrogada; es por eso que su complejidad de modificación la hace Suprema, debido a que tienen que intervenir todas las legislaturas de la Nación o mejor conocido como Estado Mexicano. Principalmente, y para efectos de nuestro estudio, analizaremos los artículos primero, quinto, octavo, noveno, vigésimo quinto, vigésimo octavo, septuagésimo tercero y el artículo laboral 123. Al final se estudiará nuestro artículo base en materia fiscal, el 31 y específicamente en su fracción IV.

El artículo 135 constitucional, que integra el título octavo de nuestra norma básica, regula el procedimiento por virtud del cual se pueden llevar a cabo las reformas constitucionales. Sin embargo, el ordenamiento no establece de manera específica quienes son los titulares de la iniciativa de reformas y adiciones constitucionales, razón por la cual deben aplicarse los criterios que la propia Constitución determina para la iniciativa de leyes y decretos ante el Congreso de la Unión, que localizamos en los artículos 71 y 122, base primera, fracción V, ñ) constitucionales.

El doctor de la Cueva señala varias características del poder reformador en México, el cual está integrado por el Congreso Federal y por las legislaciones locales, es un órgano complejo. El procedimiento se inicia en el congreso federal. No existe disposición especial reguladora de la potestad de iniciativa con lo que debe remitirse a la regla general del artículo 71 de nuestra constitución, el cual establece que la iniciativa corresponde al presidente de la república, a los diputados y senadores ante el congreso de la unión y a las legislaciones de los estados. Cabe señalar que el artículo 71 se refiere a la facultad de iniciativa federal, es decir para las leyes federales. Algunos autores cuestionan la aplicación del artículo 71.

De la Cueva aclara que el presidente de la república no dispone de la facultad de veto, sino sólo en el caso del procedimiento legislativo en materia federal, al mismo tiempo nos señala que el presidente de la república no tiene facultad de veto en materia de reforma constitucional, porque ésta es una facultad que está prevista para el presidente de la república para un proceso de carácter federal y no está previsto para un procedimiento de carácter constitucional como es la

---

<sup>63</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

reforma constitucional; no se le puede otorgar al presidente por ningún método jurídico razonable, ni por mayoría de razón, ni por analogía, la facultad de veto que tiene, en un procedimiento inferior como es el legislativo ordinario.

El artículo 135 constitucional, es regla general para la reformabilidad de nuestra ley suprema, pero existen otros procedimientos excepcionales que no corresponden al propio artículo 135 constitucional como son los siguientes casos:

- Cuando se trata de admitir nuevos tratados o territorios a la nación, se aplica el procedimiento establecido en la fracción I del artículo 73, el cual otorga la facultad al congreso.
- Otro dispositivo excepcional al artículo 135, es el relativo al previsto en el artículo 73 fracción II que alude a la facultad que tiene el congreso para erigir los territorios en estados.
- La fracción III de propio artículo 73 señala otra excepción que es la relativa a la reforma de nuevos estados dentro de los límites ya existentes, y se requiere la aprobación del congreso, de una mayoría especial en las legislaturas de los estados;

Los artículos que señalo a continuación, los consideramos como básicos en materia fiscal, llegando a considera en su caso el artículo 14 en diversos momentos de nuestro trabajo, así como el artículo 16, ya que son los básicos en materia de defensa fiscal. Con base en lo anterior, procedamos a estudiar todos y cada uno de ellos.

El artículo primero de la CPEUM<sup>64</sup> menciona que en los EUM<sup>65</sup> todo individuo gozará de las garantías que otorga esta Constitución, las cuales no podrán restringirse ni suspenderse, sino en los casos y con las condiciones que ella misma establece.

Este Artículo contiene el principio de igualdad a favor de todos los individuos que se encuentran en el territorio nacional. Cuando hablamos de individuo, no únicamente nos referimos a las personas físicas, sino también a las personas jurídicas, como es el caso de la Sociedad Cooperativa que estamos estudiando. La Igualdad Jurídica consiste en evitar que las distinciones que se hagan a las personas tengan como base circunstancias o atributos tales como raza, la situación económica, la religión, las ideas políticas. Nuestra Ley Fundamental da a todo ser humano y a las personas morales (sociedades), la capacidad de gozar y de ejercer sin excepción de los Derechos o Garantías establecidas en la propia Constitución, sin distinciones de nacionalidad, raza, religión o sexo.

---

<sup>64</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

<sup>65</sup> Estados Unidos Mexicanos

El Artículo consagra que todo ser humano es libre en razón del hecho de ser hombre, por lo tanto, el individuo que sea esclavo de otro país, por el solo hecho de ingresar a nuestro territorio obtendrá su libertad. En México no existe la esclavitud, reiterando la garantía de igualdad.

El ser humano es un sujeto especialmente complejo por la diversidad de sus componentes genéticos, biológicos y culturales, porque tiene la capacidad de actuar racional e irracionalmente y porque dispone del imperativo que lo impulsa a trascender la naturaleza de la que forma parte. A diferencia de los miembros de otras especies, que se caracterizan por ser estáticos y plenos en su existencia, el hombre es la unidad natural dinámica e inacabada que se hace y rehace cotidianamente y determina su ser al trascender a través de sus semejantes. Sobre estas ideas, <sup>66</sup>Recasens Siches afirma que la personalidad del individuo: “es una especie de totalidad relativamente organizada de esos múltiples componentes o factores, pero no es una totalidad ya hecha, no es una cosa estática, sino que por el contrario, es una totalidad dinámica, siempre en proceso cambiante, más o menos, pero indefectiblemente en movimiento. Se puede, en principio, intentar descubrir los factores actuantes, la organización de éstos y su resultado en la personalidad de un individuo en un cierto momento. Pero lo que sea verdad respecto de ese momento, puede ya no serlo respecto de otro momento...”

La <sup>67</sup>UNESCO define a los derechos humanos de la siguiente manera:

“Los derechos del hombre son aquellas condiciones de vida sin las cuales, en cualquier fase histórica dada de una sociedad, los hombres no pueden dar de sí lo mejor que hay en ellos como miembros activos de la comunidad, porque se ven privados de los medios para realizarse plenamente como seres humanos”.

<sup>68</sup>Alfonso Noriega Cantú expone que “Los derechos públicos son, esencialmente, los derechos del hombre, de la persona humana libre, y aun mas, los derechos que esta tiene frente al estado, y que, por su propia naturaleza, son anteriores y superiores a este, ya que es indudable que los derechos otorgados al arbitrio de un gobernante, o bien, de una mayoría legislativa, no pueden considerarse como derechos fundamentales auténticos”.

<sup>69</sup>Ignacio Burgoa define: “los derechos del hombre traducen substancialmente en potestades inseparables e inherentes a su personalidad; son elementos propios y consubstanciales de su naturaleza como ser racional, independientemente de la posición jurídico-positiva en que pudiera estar colocado ante el estado y sus autoridades.

---

<sup>66</sup> Anduli, revista Andaluza de Ciencias Sociales, Departamento de Sociología, Universidad de Sevilla

<sup>67</sup> Organización de las Naciones Unidas para la Educación, la Ciencia y la Cultura (en [inglés](#) *United Nations Educational, Scientific and Cultural Organization*)

<sup>68</sup> <http://www.derecho.unam.mx/web2/modules.php?name=red&file=estudios>

<sup>69</sup> <http://www.latimedireito.adv.br/art93.htm>

Los derechos humanos: casi todas las constituciones contienen los límites de los órganos de gobierno deben respetar en su actuación, es decir lo que no pueden realizar. la acción del gobierno se debe detener ante los derechos de las personas. Las condiciones garantizan a toda persona una serie de facultades y se garantizan por el solo hecho de existir y de vivir en ese estado.

Los derechos humanos se expresan generalmente de dos declaraciones:

- La de garantías individuales, que contiene todas las facultades que la ley fundamentalmente reconoce al hombre, en cuanto hombre, en su individualidad.
- La declaración de garantías sociales, las cuales tratan de proteger a los grupos sociales más débiles.
- Una declaración de derechos o garantías individuales generalmente pueden ser subdivididas en garantías de igualdad, de libertad y de seguridad jurídica.
- Los principios que deben ser respetados por toda autoridad y por el estado, son los principios de libertad, dignidad e igualdad, porque han sido objeto de lucha por los seres humanos e históricamente han sido conquistados y son parte de la cultura humana es decir son los principios universales, porque se luchó con gran fervor por conquistarlos.
- La concepción de los derechos humanos se ha ampliado ya que no involucra únicamente los derechos individuales que tenemos frente al estado, sino que además de las denominadas garantías sociales, las constituciones contemporáneas contienen también las declaraciones de garantías sociales, de ahí que de contener las garantías que se refieren a las facultades que la ley fundamentalmente reconoce al ser humano en cuanto ser individual, reconozca una serie de garantías que se denominan sociales que tienen como propósito proteger a los grupos más desprotegidos y marginados”.

Carpizo nos dice aludiendo a la diferencia entre los textos de la constitución de 1857 respecto de la de 1917 que la actual constitución simplemente ya no expresa la fuente de las garantías individuales, que es la idea de los derechos del hombre, pero sostiene Carpizo, la idea sigue siendo la misma que la establecida en el constituyente del 57, para ello debe observarse la similitud que existe en los contenidos de las dos declaraciones de derechos humanos, y las ideas expresadas en los debates de los artículos de una y otra ley fundamental. la actual constitución no habla de derechos humanos sino de garantías individuales, nos aclara Carpizo respecto a la naturaleza de los derechos humanos, que la garantía individual es la medida en que la constitución mexicana quiso precisar que mientras el derecho humano es una idea general y abstracta, la garantía es una idea individualizada.

El estado liberal plantea una separación entre el estado y la sociedad civil, pero el mundo moderno es testigo de una apertura progresiva de la administración pública hacia la sociedad producto de la exigencia de esos espacios por parte de la sociedad esto lleva a que exista una mayor interrelación entre ambas partes pues el estado tiene relación con cada una de las actividades que desarrolla la sociedad lo que implica que la sociedad participe en mayor medida con los poderes del estado lo cual se da con relación al fenómeno del surgimiento de intereses que ya no son individuales el estado sino colectivos y difusos, o sea que no son concretos a un individuo en específico ni a un grupo humano en específico con una determinada personalidad y un interés jurídico concreto e individualizado, por eso es difuso porque no se individualiza en una persona con interés jurídico concreto. Este interés difuso forma parte de un interés general, pero cuya acción de actuación no es propia del estado sino que se puede hacer valer también a través de los integrantes de la sociedad.

La suspensión de garantía implica una razón de estado. Es un régimen de excepción que establece nuestra constitución, en virtud de la cual, bajo ciertas condiciones se suspenda el régimen de garantías individuales de que gozamos, con objeto de atender circunstancias excepcionales que exige una serie de actuaciones estatales y sociales. La suspensión de garantías es la atención de una situación (sui generis) que debe establecer todo régimen jurídico. es el reconocimiento de que en una situación normas se puede generar anormalidades, que motiven, justamente, reglas o figuras jurídicas que permitan atender ese estado de anormalidad, la suspensión de garantías implica la cesación de la vigencia de determinadas normas constitucionales, porque en virtud de esa suspensión, tanto los derechos públicos subjetivos, como las obligaciones estatales que se derivan o se emanan de la relación jurídica que las garantías entrañan, dejan de tener eficacia, ejercitabilidad y exigibilidad jurídica y se requiere, por lo tanto, de una reglamentación para atender esas situaciones de emergencia, mientras prevalezca la emergencia prevalece la suspensión de garantías. la suspensión de garantías tiene a su vez causas específicas, autoridades que intervienen y participan y también modalidades jurídicas. y para ello se basan en el artículo 29 constitucional.

El artículo 38 constitucional señala que los derechos o prerrogativas de los ciudadanos se suspenden:

- I.** Por falta de cumplimiento, sin causa justificada, de cualquiera de las obligaciones que impone el artículo 36. Esta suspensión durará un año y se impondrá además de las otras penas que por el mismo hecho señalare la ley;
- II.** Por estar sujeto a un proceso criminal por delito que merezca pena corporal, a contar desde la fecha del auto de formal prisión;
- III.** Durante la extinción de una pena corporal;
- IV.** Por vagancia o ebriedad consuetudinaria, declarada en los términos que prevengan las leyes;

- V. Por estar prófugo de la justicia, desde que se dicte la orden de aprehensión hasta que prescriba la acción penal, y
- VI. Por sentencia ejecutoria que imponga como pena esa suspensión.

La ley fijará los casos en que se pierden y los demás en que se suspenden los derechos de ciudadano, y la manera de hacer la rehabilitación.

El artículo quinto de la <sup>70</sup>CPEUM menciona que *a ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícitos. Esta libertad solo podrá vedarse por determinación judicial, cuando se ataquen los derechos de tercero, o por resolución gubernativa, dictada en los términos que marque la ley, cuando se ofendan los derechos de la sociedad. Nadie puede ser privado del producto de su trabajo, sino por resolución judicial.*

En la CPEUM de 1857 el artículo quinto señalaba que nadie podía ser obligado a prestar trabajos personales, sin la justa retribución y sin su pleno consentimiento. Señalaba que la ley no podía autorizar ningún contrato que tuviera por objeto la pérdida, o el irrevocable sacrificio de la libertad del hombre, ya sea por causa de trabajo, de educación o de voto religioso. Tampoco podía autorizar convenios en que el hombre pactara su proscripción o destierro.

El artículo octavo de la CPEUM menciona que *los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición, siempre que ésta se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa; pero en materia política sólo podrán hacer uso de ese derecho los ciudadanos de la República.*

El derecho de petición es una garantía constitucional que menciona el derecho que tienes de petitionar o solicitar algo a la autoridad y la obligación que esta tiene de contestarte por escrito. Este derecho se ejerce por escrito para que te responda de la misma forma. Cuando solicitas algo a la autoridad esta no puede quedarse callada, tiene la obligación de contestarte por escrito. Si no lo hace entonces existe una violación a las garantías constitucionales y podrás acudir al Juicio de Amparo para obligar a la autoridad a que no se vulnere tu derecho. En este caso, se evitaría la violación por parte de la autoridad, dando respuesta a tu petición. Por el solo hecho de pedir, no significa que tu solicitud sea favorable, lo que se garantiza es que te den respuesta.

El Derecho de Petición es una garantía de libertad que consiste en la obligación de las autoridades de contestar las peticiones por escrito, de manera pacífica y en forma respetuosa. (Es una consecuencia del régimen de legalidad).

El artículo noveno de la CPEUM menciona que *no se podrá coartar el derecho de asociarse o reunirse pacíficamente con cualquier objeto lícito; pero solamente los ciudadanos de la República podrán hacerlo para tomar parte en los asuntos políticos del país.*

---

<sup>70</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

El artículo 25 de la CPEUM que cita al Plan Nacional de Desarrollo y en su párrafo séptimo que *el Estado mediante Ley establecerá los mecanismos que faciliten la organización y la expansión de la actividad económica del sector social a través de las sociedades cooperativas ya sea de producción o de consumo de bienes o de servicios.*

El problema central de la teoría política es la clasificación de los gobiernos. Desde un punto de vista jurídico se trata de la distinción entre diferentes arquetipos de Constituciones. De aquí que el problema pueda ser presentado también como el de la distinción entre las diferentes formas de Estado.

La teoría política de la antigüedad distinguió tres formas de Estado: monarquía, aristocracia y democracia y la teoría moderna no ha rebasado esa triconomía. La organización del poder soberano se cita como el criterio en que dicha clasificación se basa. Cuando el poder soberano de una comunidad pertenece a un individuo, dicese que el gobierno o la Constitución son monárquicos. Cuando el poder pertenece a varios individuos, la Constitución se llama republicana. La república es una aristocracia o una democracia, según que el soberano poder pertenezca a una minoría o a una mayoría del pueblo.

El número de los individuos en quienes reside el poder soberano es, sin embargo, un criterio de clasificación muy superficial. El poder del Estado consiste, como hemos visto, en la validez y eficacia del ordenamiento jurídico. Ya Aristóteles había descrito al Estado como orden.

El criterio por el cual la Constitución monárquica se distingue de la republicana, y la aristocrática de la democracia, está en la forma en que regula la creación del orden jurídico. Esencialmente, la Constitución regula solamente la creación de las normas jurídicas generales, al determinar a los órganos legislativos y el procedimiento de la legislación. Si la Constitución contiene además estipulaciones relativas a los órganos supremos de la administración y de la jurisdicción, ello se debe a que estos órganos también crean normas jurídicas. La clasificación de los gobiernos es en realidad una clasificación de las Constituciones, usado este último término en su sentido material. Pues la distinción entre monarquía, aristocracia y democracia esencialmente se refiere a la organización de la legislación. Un Estado es considerado como democracia o aristocracia si su legislación es de naturaleza democrática o aristocrática, aun cuando su administración y su poder judicial puedan tener un carácter diferente. De manera parecida, el Estado se clasifica como monarquía cuando el monarca es jurídicamente el legislador, aun cuando su poder en este campo de la rama ejecutiva se encuentre rigurosamente restringido y en el campo del poder judicial prácticamente no exista.

No solamente el criterio de la clasificación tradicional, también la triconomía tradicional resulta insuficiente. Si el criterio clasificador consiste en la forma en que, de acuerdo con la Constitución, el orden jurídico es creado, entonces es más correcto distinguir, en vez de tres, dos tipos de Constituciones: democracia y autocracia. Esta distinción se basa en la idea de la libertad política.

Políticamente libre es el individuo que se encuentra sujeto a un ordenamiento jurídico en cuya creación participa. Un individuo es libre si aquello que de acuerdo con el orden social debe hacer, coincide con lo que quiere hacer. La democracia significa que la voluntad representada en el orden legal del Estado es idéntica a las voluntades de los súbditos. La oposición a la democracia está constituida por la servidumbre implícita en la autocracia. En esta forma de gobierno los súbditos se encuentran excluidos de la creación del ordenamiento jurídico, por lo que en ninguna forma se garantiza la armonía entre dicho ordenamiento y la voluntad de los particulares.

Definidas así, la democracia y la autocracia no son realmente descripciones de las Constituciones históricamente dadas, sino que más bien representan tipos ideales. En la realidad política no hay ningún Estado que se ciña completamente a uno o a otro de estos tipos ideales. Cada Estado representa una mezcla de elementos de ambos, de tal manera que algunas comunidades se acercan más al primero de estos polos, y otras al segundo. Entre los dos extremos existe una multitud de etapas intermedias, la mayoría de las cuales no posee una designación específica. De acuerdo con la terminología usual, un Estado es llamado democracia si en su organización prevalece el principio democrático, y autocracia si en su organización predomina el principio autocrático.

<sup>71</sup>La soberanía es a los pueblos lo que la libertad a los hombres. Con esta expresión, Mario de la Cueva, invocando al constitucionalista mexicano del siglo XIX, José María del Castillo Velasco, expresaba en su cátedra la esencia ideológica de la soberanía. La palabra deriva de las locuciones latinas Super Omnia que significan sobre todo. En términos generales, soberanía se utiliza como sinónimo de poder, potestad, imperio y majestad, por eso, en una primera fase es posible identificarla con el poder del Estado.

Maurice Hauriou señala que dentro del concepto revolucionario de la soberanía nacional impulsa a la doctrina de la soberanía parlamentaria es la teoría de la emanación, combinada con la de la delegación. a partir del momento en que admite que toda soberanía reside originalmente en la nación (Hauriou no distingue entre soberanía nacional o popular) y que esta soberanía puede ser objeto de una amplia delegación, el beneficiario normal de una operación de este tipo es necesariamente una asamblea. a este proceso "emanación-delegación", Hauriou opone otro, el de la nacionalización de la soberanía.

Carre de Malberg indica que en la democracia directa el ciudadano es legislador y en la representatividad, elector, condición esta que permite a algún teórico reconocer en la democracia el único sistema político donde los esclavos eligen a sus amos.

---

<sup>71</sup> [http://www.scielo.org.mx/scielo.php?pid=S0041-86332004000400002&script=sci\\_arttext](http://www.scielo.org.mx/scielo.php?pid=S0041-86332004000400002&script=sci_arttext)

El artículo 28 de la CPEUM menciona la prohibición de los monopolios en México, y en su párrafo noveno, que no constituyen monopolios las sociedades cooperativas de productores para que, en defensa de sus intereses o del interés general, vendan directamente en los mercados extranjeros los productos nacionales o industriales que sean la principal fuente de riqueza de la región en que se produzcan o que no sean artículos de primera necesidad

El artículo 73 de la CPEUM menciona que el Congreso tiene facultad en su fracción XXIX-N, para expedir leyes en materia de constitución, organización, funcionamiento y extinción de las sociedades cooperativas. Estas leyes establecerán las bases para la concurrencia en materia de fomento y desarrollo sustentable de la actividad cooperativa de la Federación, Estados y Municipios, así como del Distrito Federal, en el ámbito de sus respectivas competencias.

Los órganos de los poderes ejecutivo y judicial crean normas generales solamente por vía de excepción. Su tarea típica es crear normas individualizadas sobre la base de las generales creadas por la legislación y la costumbre, y hacer efectivas las sanciones estipuladas por esas normas generales y por normas individualizadas. El acto por el cual se hace efectiva una sanción es ejecución en el sentido más estricto de este término. Como veremos después, la administración tiene también otras funciones distintas de la creación de normas individualizadas y aplicación de sanciones. En la medida en que los llamados poderes ejecutivo y judicial consisten en la creación de normas individualizadas, el poder legislativo, por una parte, y los poderes ejecutivo y judicial por la otra, solamente representan diferentes etapas del proceso por el cual el orden jurídico nacional es creado y aplicado. Este es el proceso por el cual el derecho, o lo que es igual, el Estado, se recrea a sí mismo permanentemente.

La doctrina de los tres poderes del Estado es la doctrina de las diferentes etapas de creación y aplicación del orden jurídico nacional. Como el derecho regula su propia creación, la creación de normas generales debe también efectuarse de acuerdo con otras normas generales. El proceso legislativo, es decir, la creación de normas jurídicas generales, se divide cuando menos en dos etapas: la creación de normas generales usualmente llamadas legislación, y la de normas generales que regulan este proceso legislativo. Las últimas formas el contenido esencial de ese sistema normativo que se designa con el nombre de Constitución.

La mayoría de las Constituciones que se supone encarnan el principio de la separación de poderes, autoriza al jefe del poder ejecutivo a expedir normas generales en lugar del órgano legislativo, sin una autorización especial de dicho órgano, dada en la forma de una ley otorgada de facultades, cuando se presentan circunstancias especiales, tales como una guerra, una rebelión o una

crisis económica. Al lado del órgano legislativo ordinario, esas Constituciones aceptan un órgano legislativo extraordinario al cual se le quita únicamente la denominación del legislativo.

Algunas veces, la competencia legislativa concedida al jefe del poder ejecutivo es muy amplia. Puede ser capaz de regular materias que, como suele decirse, no han sido anteriormente reguladas ni por preceptos legales ni por el derecho consuetudinario. Pero esta fórmula, empleada para determinar la competencia legislativa del jefe del Estado, no es enteramente correcta. Si existe un orden jurídico, con normas de derecho legislado y derecho consuetudinario, no hay materias que no se encuentren reguladas jurídicamente. Es imposible que exista algo así como un vacuum jurídico. Si el orden jurídico no obliga a los individuos a cierta conducta, éstos son legalmente libres. Legalmente no pueden ser obligados a conducirse de esa manera. Quien tratase de forzarlos a ello, cometería un acto antijurídico, es decir, violaría el derecho existente. En la medida en que el orden jurídico guarda silencio, crea una esfera de libertad individual. Esta esfera se encuentra protegida y, por tanto, regulada por el orden jurídico, que obliga a los órganos del Estado a no invadirla. Sólo bajo la autoridad de una norma se permite a los órganos estatales interferir con la libertad del individuo; pero cada norma de este tipo significa que el individuo está obligado a observar determinado comportamiento y que su esfera de libertad se encuentra restringida. Si el jefe del Estado tiene autorización constitucional para regular, por medio de un decreto, materias que no han sido anteriormente reguladas por el orden jurídico, las materias en cuestión son las que no han sido reguladas positivamente, es decir, mediante normas que imponen deberes jurídicos a los súbditos, sino que lo han sido negativamente, porque caen dentro de una esfera de libertad individual jurídicamente protegida.

La circunstancia de que se invista de tal competencia al jefe del poder ejecutivo, por regla general no significa que el órgano legislativo ordinario sea privado de la posibilidad de regular positivamente las mismas materias. El jefe del poder ejecutivo tiene usualmente competencia para regularlas, en la medida en que el órgano legislativo deja de hacerlo. Pierde tal competencia tan pronto como el legislador somete las mismas materias a una regulación propia.

El jefe del poder ejecutivo ejercita una función legislativa cuando tiene el derecho de evitar, por medio del veto, que normas aprobadas por el órgano legislativo se conviertan en leyes, o cuando tales normas no pueden convertirse en preceptos legales sin la sanción del mismo ejecutivo. El veto del poder ejecutivo puede ser absoluto o suspensivo. En el segundo caso es necesaria una nueva decisión del órgano legislativo, para dar al proyecto carácter de ley. El jefe del poder ejecutivo cumple de hecho una función

legislativa, incluso por la sencilla razón de que puede tener el derecho de tomar la iniciativa en el proceso legislativo, sometiendo un proyecto de ley al órgano encargado de legislar. Tal derecho pertenece algunas veces al gabinete y a cada ministro del propio gabinete, dentro de la esfera de su competencia. Semejante participación del jefe del poder ejecutivo o del gabinete en las tareas legislativas, es establecida incluso por Constituciones que se encuentran basadas en el principio de la separación de poderes.

Por legislación se entiende, no la creación de todas las normas generales, sino sólo la de normas generales por órganos específicos, a saber: los llamados cuerpos legislativos. Esta terminología tiene orígenes históricos y políticos. Cuando todas las funciones del Estado se hallan concentradas en la persona de un monarca absoluto, hay escaso fundamento para la formación de un concepto de legislación como función distinta de las otras del Estado, especialmente si las normas generales son creadas por la vía consuetudinaria. El concepto moderno de legislación no pudo surgir hasta que la creación deliberada de normas generales por órganos centrales específicos, empezó a existir al lado o en lugar de la creación consuetudinaria, y tal función fue confiada a un órgano caracterizado como representante del pueblo o de una clase de éste. La distinción teórica entre los tres poderes del Estado tiene que ser vista contra el fondo de la doctrina política de la separación de poderes, que ha sido incorporada a las Constituciones de la mayoría de las democracias modernas y de las monarquías constitucionales. De acuerdo con tal doctrina, la creación de normas generales pertenece al cuerpo legislativo, ya aisladamente, ya en colaboración con el jefe del Estado. La regla se encuentra, sin embargo, sujeta a ciertas excepciones.

La creación de normas generales por un órgano distinto de la asamblea legislativa, es decir, por órganos del poder ejecutivo o del poder judicial, es concebida usualmente como función ejecutiva o judicial.

Desde un punto de vista funcional, no existe una esencial diferencia entre esas normas y las leyes o estatutos (normas generales) creados por el cuerpo legislativo. Las generales creadas por el cuerpo legislativo son llamadas leyes, para distinguirlas de esas otras normas generales que, excepcionalmente, pueden ser creadas por un órgano distinto del legislativo. Las generales expedidas por órganos del poder ejecutivo, usualmente no se llaman leyes sino ordenanzas o decretos. Las ordenanzas o decretos no expedidos sobre las base de una ley de la que serían aplicación, sino expedidos en lugar de ciertos estatutos, son llamados en la terminología francesa *Decrets-Lois* y en la alemana *Verordnungen Mit Gesetzeskraft*.

Desde un punto de vista sistemático, es particularmente incorrecto referir a la función ejecutiva la creación de normas generales, cuando, en circunstancias excepcionales, tales normas son creadas por el jefe del Estado en vez de serlo por el cuerpo legislativo.

Por legislación con función es difícil entender otra cosa que no sea la creación de normas jurídicas generales. Un órgano es legislativo sólo en cuanto está autorizado para crear normas generales de derecho. En la realidad política, nunca ocurre que las normas generales de un orden jurídico nacional tengan que ser creadas exclusivamente por un órgano designado como legislador. No hay ningún orden legal de un Estado moderno en el cual los tribunales y las autoridades administrativas queden excluidos de la creación de normas jurídicas generales, esto es, de la actividad de legislar, y de legislar no solamente sobre la base de leyes y preceptos de derecho consuetudinario, sino también directamente sobre la base de la Constitución. Lo que prácticamente importa es sólo la organización de la función legislativa, de acuerdo con la cual todas las normas generales han de ser creadas, bien por el órgano llamado legislativo, bien sobre la base de una autorización de este órgano concedida a otros que son clasificados como órganos de los poderes ejecutivo y judicial. Las normas generales creadas por tales órganos son llamadas decretos o reglamentos, o tienen otra designación específica; pero desde el punto de vista funcional poseen el mismo carácter que las leyes promulgadas por el llamado legislativo, y de llamar a las normas generales creadas por éste leyes o estatutos, se justifica sin embargo en cierta medida, cuando ese órgano tiene una determinada prerrogativa para la creación de normas generales. Este es el caso cuando todos los otros órganos sólo pueden expedir normas generales basándose en una autorización emanada del llamado legislativo. En tal hipótesis, este último es la fuente de todas las normas generales, en parte directamente, en parte indirectamente, a través de los órganos en que delega la competencia legislativa.

La función policial del Estado se entiende como función de orden general de gobierno. Debemos notar que la palabra policía tiene la misma raíz que política. La idea de policía hacía alusión al orden general en la comunidad y no sólo a los aspectos de vigilancia o de represión.

El primitivo Estado moderno presenta también una intensa actividad reglamentaria, una fuerte acción normativa. Su poder centralizado se manifiesta en la elaboración y aplicación de preceptos reguladores de la vida ciudadana. Esta normación alcanza prácticamente todos los ámbitos de la vida de los súbditos, incluso aquellos que hoy se consideran de carácter privada: había normas hasta para la celebración y festejo de las bodas. Era un Estado altamente regulado profundamente intervencionista. La regulación de la autoridad del padre de familia, era jurídicamente minuciosa, muy bien definida: en ese entonces, la igualdad del hombre y la mujer era impensable. El jefe de

la familia era el hombre, tenía que gobernarla hacia adentro bajo normas muy precisas que han dejado su huella en el derecho de familia. Pocas cosas eran tal mal vistas, tan censuradas y tan generadoras de desprecio colectivo como el que la señora mandara en la casa.

Hemos visto ya que los tribunales realizan una función legislativa cuando están autorizados para nulificar leyes inconstitucionales. La cumplen también cuando tienen competencia para nulificar un reglamento, basándose en que es contrario a una ley o en que no parece razonable. En la última hipótesis, la función legislativa de los tribunales resulta especialmente notoria.

Allí donde el derecho consuetudinario es válido, la creación de normas generales no se encuentra reservada al llamado órgano legislativo, ni siquiera en el sentido de que otros órganos sólo pueden crear esas normas con autorización de dicho órgano. La costumbre es un método de creación de normas generales, que constituye una genuina alternativa con la legislación. Por lo que respecta al efecto de su función jurídica, la costumbre y la legislación no difieren en modo alguno. El derecho consuetudinario y el legislado son igualmente obligatorios para el individuo.

El artículo 123 de la CPEUM<sup>72</sup> señala lo correspondiente al trabajo y en su fracción XXX que serán consideradas de utilidad social, las sociedades cooperativas para la construcción de casas baratas e higiénicas, destinadas a ser adquiridas en propiedad, por los trabajadores en plazos determinados.

<sup>73</sup>La historia del derecho del trabajo es uno de los episodios más dramáticos de la lucha de clases, por su profundo sentido de reivindicación de los valores humano, porque es una lucha por la liberación y dignificación del trabajo. El origen del Derecho del Trabajo no tiene una fecha concreta ya que en Inglaterra con la llamada Revolución Cartista, por las cartas dirigidas al parlamento de 1824, reconoció éste, la libertad de asociación; mientras Francia tuvo que esperar hasta 1884.

<sup>74</sup>El parlamento inglés reconoció el derecho de asociación de los obreros, que formaron los "Trade Unions" o sindicatos en 1824. El ejemplo de Inglaterra se extendió a muchos países pero en los que más sobresalió fue Francia. En 1884 tuvo lugar la consolidación del derecho laboral francés con el reconocimiento de los obreros a la asociación profesional.

---

<sup>72</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

<sup>73</sup> <http://www.galeon.com/abmagana/alaboralc1.htm>

<sup>74</sup> <http://donpedrojunior.blogspot.com/2010/12/segunda-parte-del-libro-de-ciencias.html>

Hubo varios factores que influyeron en la iniciación de la lucha laboral, entre los principales está la revolución industrial, ya que entre sus efectos esta la transición del taller a la fabrica; y es precisamente ahí donde había grandes aglomeraciones de hombres, donde se gestó la rebeldía contra la injusticia, consecuencia de los accidentes, cuya causa era precisamente las máquinas. Y fueron precisamente estas circunstancias las que trajeron a la memoria la idea de la unión de los hombres para luchar por condiciones más humanas para la prestación de los servicios.

Otro factor, es la aparición y el crecimiento del movimiento obrero, sin duda alguna el factor fundamental. Fueron muchas las cuestiones a las que tuvieron que enfrentarse los sindicatos: la estructura hermética del sistema político y jurídico de la burguesía; la actitud abstencionista del Estado, expresada en la formula Laisser-Faire, Laisser-Passer. Desde de los orígenes, el movimiento obrero, entendió que se trataba, de una lucha total contra la burguesía y de su cómplice, el Estado.

<sup>75</sup>En los primeros 50 años del siglo XX se gesta la edad heroica del movimiento obrero y del derecho del trabajo, ya que se fraguo la lucha sindical y el derecho del trabajo, pues se luchaba por sus ideas, y sus libertades sindicales, de huelga, de negociación y contratación colectivas, son su finalidad inmediata, la condición para que pudiera nacer el Derecho sustantivo en una sociedad en la que su Estado era impotente frente a la fórmula del "dejar-hacer, dejar-pasar de los fisiócratas.

En un periodo de la época de tolerancia, los trabajadores pudieron asociarse libremente, sin temor hacer perseguidos, pero las reformas a las leyes penales y la consecuente libertad de sindicación, no trajeron consigo el reconocimiento de las Asociaciones como personas jurídicas, ya que no se permitió el derecho de huelga, porque el Estado apoyaba al patrón. La era de tolerancia evolucionó hacia una nueva etapa, que se denomino el reconocimiento de las instituciones y de los principios fundamentales del derecho del trabajo por la legislación ordinaria; es una evolución lenta y gradual, cuyos perfiles principiaron a definirse claramente al consumarse el tránsito de los siglos.

Por otra parte, la idea socialista cobraba fuerza día con día y condujo a la organización de la Internacional Comunista, y a la formación del partido Obrero Social Demócrata. Con el tratado de Versalles, el Derecho del Trabajo rompió las bases nacionales y se internacionalizó al prescribir normas de observancia obligatorias para el beneficio de toda la clase trabajadora.

---

<sup>75</sup> <http://tlahui.com/constitucionc/?cat=7>

<sup>76</sup>Cuándo Juan Álvarez y Comonfort convocaron a un Congreso Constituyente en 1856-1857, de esta Asamblea se hizo la Declaración de derechos, donde los artículos cuarto, quinto y noveno, son relativos a las libertades de profesión, industria y trabajo, al principio de que "nadie puede ser obligado a prestar trabajos personales sin una justa retribución y sin su pleno conocimiento", y a la libertad de asociación, en dos ocasiones se propuso al Congreso la cuestión del derecho del trabajo, pero no se logró el reconocimiento, ya que los defensores del individualismo, la propiedad privada y de la escuela liberal, constituyeron un obstáculo insalvable. Maximiliano de Hadsburgo, expidió una legislación social en defensa de los campesinos y de los trabajadores, prohibió los trabajos gratuitos y forzados, previno que nadie podía obligar sus servicios sino temporalmente y ordenó que los padres o tutores debían autorizar el trabajo de los menores, posteriormente se expidió lo que se denominó Ley del trabajo del imperio, donde autorizaba a los campesinos separarse en cualquier tiempo de la finca donde prestaban sus servicios, jornada de trabajo de sol a sol con dos horas intermedias de reposo, pago del salario en efectivo, reglamentación de las deudas de los campesinos, inspección del trabajo, sanciones pecuniarias por la violación de las normas antecedentes. La vigencia de la Constitución de 1857 confirmó la era de la tolerancia, y nuestros juristas con un sentido humano de larga tradición, al elaborar el Código Civil de 1870, procuraron dignificar el trabajo declarando que la prestación del servicio no podía ser equiparada al contrato de arrendamiento, porque el hombre no es ni podía ser tratado como las cosas; el mandato, el ejercicio de profesiones y el contrato de trabajo, formaron un solo título, aplicable a todas las actividades, sin embargo las condiciones de los trabajadores no cambiaron mucho ese año.

El año de 1906 fue testigo de dos grandes episodios de nuestra lucha de clases: en el mes de Junio, los obreros mineros de Cananea declararon una huelga para obtener mejores salarios y suprimir los privilegios que la empresa otorgaba a los empleados norteamericanos; es fama que el Gobernador de Sonora, Izabal, aplastó el movimiento con ayuda del ejército norteamericano. En el mes de Noviembre se iniciaron las escaramuzas en la industria textil: los empresarios de Puebla impusieron un reglamento de fábrica que destruía la libertad y la dignidad de los hombres; Los trabajadores se declararon en huelga, pero los empresarios convencieron a todos los dueños de fábricas para que decretaran un paro general, acudieron entonces los obreros con el presidente Díaz, para que arbitrara el conflicto, sin embargo éste le dio el triunfo a los empresarios; La única dádiva que lograron los obreros consistió en la prohibición del trabajo de los menores de siete años.

<sup>77</sup>El día 1º de Julio de 1906, el Partido Liberal, presidido por Ricardo Flores Magón, publicó un manifiesto y programa, que contiene el documento pre-

---

<sup>76</sup> <http://es.scribd.com/doc/73403868/Historia-de-Derecho-Mexicano>

<sup>77</sup> [http://www.antorcha.net/biblioteca\\_virtual/historia/rebeldia/rebeldia.html](http://www.antorcha.net/biblioteca_virtual/historia/rebeldia/rebeldia.html)

revolucionario más importante a favor de un derecho del trabajo; en él están delineados claramente algunos de los principios e instituciones de nuestra Declaración de derechos sociales. El documento analiza la situación del país y las condiciones de las clases campesina y obrera, y concluye proponiendo reformas trascendentales en los problemas político, agrario y de trabajo. En este último aspecto, el Partido Liberal recalcó la necesidad de crear las bases generales para una legislación humana del trabajo: mayoría de trabajadores mexicanos en todas las empresas e igualdad de salario para nacionales y extranjeros; prohibición del trabajo para menores de 14 años; jornada máxima de ocho horas, descanso hebdomadario obligatorio, fijación de los salarios mínimos, reglamentación del trabajo a destajo, pago del salario en efectivo, pago semanal de las retribuciones, prohibición de las tiendas de raya, anulación de las deudas de los campesinos, reglamentación de la actividad de los medieros, del servicio domestico y del trabajo a domicilio, higiene y seguridad en las fábricas, y talleres habitación higiénica para los trabajadores.

La Constitución de nuestro país en su art. 123 refiere las leyes laborales. La historia el derecho del trabajo se divide en los siguientes períodos:

- a- De 1917 a 1931 existieron leyes estatales con diferentes reglamentos.
- b- De 1931 cuando se federalizaron las leyes locales y nació la Ley Federal del Trabajo a 1962 en que se hicieron importantes reformas al artículo 123 constitucional.
- c- De 1962 a 1968 en que se presentó la iniciativa de la ley actual.
- d- De 1970 a 1980, cuando se puso en vigencia nuestra Ley actual.
- e- De 1980 a la fecha.

La libertad, la igualdad, la dignidad y la salud de los trabajadores como fines del derecho laboral. El trabajo es un derecho y un deber social, lo que equivale al enterramiento del individualismo radical del sistema capitalista, para el cual, el hombre no tienen derechos contra la sociedad, ni ésta contra aquél, pues dado su enunciado, la fórmula conducía al derecho de los hombres a que la sociedad, y concretamente su economía, crearan las condiciones que garantizaran a la persona humana la posibilidad de cumplir su deber de realizar un trabajo útil para bien de ella misma. La sociedad tiene derecho a esperar de sus miembros un trabajo útil y honesto, y por esto el trabajo es un deber, pero el reverso de este deber del hombre, es la obligación que tiene la sociedad de crear condiciones sociales de vida que permitan a los hombres el desarrollo de sus actividades.

La idea de la libertad y el derecho del trabajo. A partir de la Declaración de derechos de la Constitución francesa de 1793, el mundo habla de la libertad de trabajo como uno de los derechos del hombre. La Carta Magna de Querétaro, expresa en su art. Cuarto: "a ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria o comercio o trabajo que le acomode..." Por lo tanto la

persona es libre para dedicarse a una profesión o a otra, mediante una decisión personal que no puede impedir el Estado.

La norma posee una significación fundamental, porque la relación del trabajo no es, ni puede ser, una enajenación de la persona, y porque no podrá tener por efecto el menoscabo, la pérdida o el irrevocable sacrificio de la libertad del hombre, sino por el contrario, en toda relación de trabajo, la libertad debe continuar siendo el atributo esencial de la persona del trabajador.

El principio de igualdad y el derecho del trabajo. La igualdad sin la libertad no puede existir y ésta no florece donde falta aquélla. La idea de igualdad posee significaciones particularmente fuertes en el derecho del trabajo, la igualdad es la idea-fuerza que impulsó a los hombres a la batalla por nuestro estatuto y que continúa siendo uno de los factores más poderosos para su integración.

<sup>78</sup>La contratación colectiva, consecuencia de la igualación de las fuerzas, ha sido y es el procedimiento que lanza al estatuto laboral hacia las proximidades de la justicia social. Sin embargo parece que la mayor grandeza de igualdad se presenta en la cuestión relativa a las condiciones de trabajo, uno de los capítulos del derecho individual del trabajo. El art. Tercero de la Ley de 1931 dice: "No podrán establecer distinciones entre los trabajadores por motivo de raza, sexo, edad, credo religioso, doctrina política o condición social". En el párrafo séptimo de la Declaración dice: "para trabajo igual debe corresponder trabajo igual".

Consideraciones en torno a la idea de una existencia decorosa. La finalidad última o suprema del derecho del trabajo es otorgar a los trabajadores una existencia o un nivel económico decoroso. El art. Tercero de la Ley al final de su párrafo primero, dice: "El trabajo debe efectuarse en condiciones que aseguren un nivel económico decoroso para el trabajador y su familia". Una existencia decorosa sólo puede darse si el hombre está en condiciones de satisfacer todas las necesidades materiales de él y su familia, de proveer a la educación a la enseñanza general y a la preparación técnica y universitaria de sus hijos, y de asomarse a los planos de la cultura, en forma que tanto él como su familia puedan desarrollar sus facultades físicas y espirituales.

La responsabilidad civil y el derecho del trabajo. La responsabilidad en el derecho civil: todo hecho del hombre que causa un daño a otro, obliga a aquél cuya culpa se produjo, a su reparación. La doctrina de la responsabilidad civil, los seguros sociales y los riesgos del trabajo, Alemania inauguró el camino de los seguros sociales, obra del Canciller Bismarck, nació la institución como consecuencia de un pensamiento nuevo, por encima del derecho civil, como una idea nueva que dejaba de lado la concepción individualista de la sociedad y del derecho. Declaro el Canciller, debe tener el derecho de que su actividad

---

<sup>78</sup> <http://www.cfomaquiladoras.org/ponenciagustavodelarosa.html>

en el presente y el mañana inmediato le aseguren su existencia en el futuro, cuando los años o la adversidad no le permitan trabajar. La creación de los seguros sociales implicaba una segunda decisión, la solución fue que se construyera sobre la base de que la sociedad, representada por el Estado, y la economía, representada por el trabajo y el capital, debían contribuir al aseguramiento de los riesgos susceptibles de producir la disminución o la pérdida de la aptitud para el trabajo, entre cuyos riesgos se encontraban no solamente los accidentes y enfermedades que tomaban su causa en el trabajo, sino también los riesgos naturales, como la maternidad, la vejez, la invalidez y la muerte que arrojaba a la familia a la miseria; fue una solución. Con la que se creó una reparación social despersonalizada, y ya no una individualizada por los actos de cada empresario.

Los miembros de la comisión de la Ley de 1931, se manifestaron unánimemente, en que las empresas están obligadas a pagar a los trabajadores los salarios que les corresponden por el tiempo que están obligados a poner su energía de trabajo a disposición de ellas, obligación que únicamente puede cancelarse en los casos y previo el cumplimiento de los requisitos previstos por las leyes.

El artículo 31 de la CPEUM en su fracción IV menciona que son obligación de todos los Mexicanos, “Contribuir a los gastos públicos, así como de la Federación, Estados, D.F. y Municipios en donde residan de la manera proporcional y equitativa de que dispongan las leyes fiscales.” Este artículo se analiza al final por ser el centro de nuestro estudio.

“La Riqueza de las Naciones”, obra fundamental de Adam Smith, que tiene como base la escuela naturalista de la filosofía, se divide en cinco libros tratando respectivamente, de los problemas de la producción, la distribución y el cambio, del capital, de las diferentes políticas económicas que han seguido en diversas épocas distintas naciones, de los sistemas anteriores de economía política y, de las finanzas públicas. Es en el V libro denominado “De las Rentas del Soberano o de la República”, donde dedica una parte al estudio de los impuestos, formulando cuatro grandes principios fundamentales de la tributación, que Smith les llama las cuatro máximas de los tributos, mismas que por su acierto continúan comentándose e inspirando a las legislaciones modernas.

En la parte II, denominada “De los Tributos” dice Adam Smith: antes de entrar en el examen particular de estos impuestos es necesario dejar establecidas las cuatro máximas siguientes, que comprenden a todos los tributos en general.

### **Principio de Justicia.**

“Los vasallos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno a proporción de sus respectivas facultades, en cuanto sea posible esta regulación, esto es a proporción de las rentas o haberes de que gozan bajo la protección de aquel Estado... En la observancia o en la omisión de esta máxima consiste lo que llamamos igualdad o desigualdad en la imposición. “ es decir, equidad o falta de equidad de los impuestos.

Este principio de justicia se proclama en la Constitución Política Mexicana al establecer en la fracción IV del artículo 31, la obligación de los mexicanos de contribuir los gastos públicos de manera proporcional y equitativa que establezcan las leyes.

Este principio de justicia en el tributo, se desdobra en dos subprincipios, los cuales se mencionan a continuación:

### **Generalidad**

El cual exige que paguen impuestos todas las personas que se encuentren comprendidas dentro de las hipótesis generales y abstractas que establezcan las leyes y que no dejen de pagarlos quienes se comprendan en ellas. Se encuentra inmerso este subprincipio en el artículo 31, IV, de la Constitución Federal. No se vulnera porque se concedan exenciones subjetivas u objetivas en las leyes tributarias ni tampoco a quienes carecen de capacidad contributiva.

**Subprincipio de generalidad.** Quiere decir que todos deben pagar impuestos, o en términos negativos, que nadie debe estar exento de la obligación de pagar impuestos. Sin embargo, no debe entenderse en términos tan absolutos esta obligación, sino limitada por el concepto de capacidad contributiva, es decir, todos los que tengan alguna capacidad contributiva, es decir, todos los que tengan alguna capacidad contributiva estarán obligados a pagar impuestos; nadie que tenga capacidad contributiva debe estar exento de la obligación de pagarlos.

### **Uniformidad**

Reconoce igualdad de todos los ciudadanos frente al impuesto. Esa igualdad, según criterio adoptado por Sergio Francisco de la Garza, requiere que todos contribuyan a los gastos públicos de acuerdo con su capacidad contributiva, de tal manera que a mayor capacidad contributiva la aportación sea mayor. Justificando la existencia de los impuestos progresivos. Se complementa, argumenta Sergio de la Garza, con el criterio subjetivo propuesto por John

Stuart Mill, de la igualdad de sacrificio, en el impuesto sobre la renta se distinguen las rentas fundadas, que tienen su origen en el capital; las rentas no fundadas, que tienen su origen en el trabajo y las rentas mixtas, que tienen su origen en las empresas, combinación de capital y trabajo. El principio de la igualdad de sacrificio requiere que los gravámenes sobre las primeras sean más pesados, porque requieren menor sacrificio para obtenerlas; los de las últimas son más moderados, por el ingrediente de trabajo que representa: y por último, que sean más leves para las rentas del trabajo que son las que obtienen con mayor sacrificio.

En este particular, se difiere de este criterio en el cual se justifican los impuestos progresivos, ya que Adam Smith, invoca la proporcionalidad respecto a los haberes que los particulares gozan bajo la protección del Estado, es decir a la mayor o menor parte de beneficio que les corresponda o que el estado les proporcione. No menciona que el impuesto será progresivo de acuerdo a la mayor o menor capacidad del contribuyente. La proporcionalidad es respecto al beneficio, no a la capacidad contributiva del particular. La naturaleza del tributo es la contribución al gasto público, la obtención de lo justo para que el Estado satisfaga las necesidades de la colectividad, es decir a lo estrictamente necesario para cubrir el presupuesto de un País, Estado o Municipio; implementar criterios de recaudación de manera progresiva, no atendería a la satisfacción del gasto público entendiendo por este el beneficio del pueblo, sino a la mayor o menor capacidad del contribuyente, alejándose de la naturaleza del tributo la cual es indivisible del presupuesto, es decir del gasto público. No se puede pretender recaudar más de lo que se tiene programado gastar.

**Uniformidad del impuesto.** Quiere decir que todos sean iguales frente al impuesto; pero, en la definición del concepto de igualdad, surge el problema que ha tenido las más variadas contestaciones. Para los teóricos que sostenían que el impuesto es el precio para que el Estado proteja la vida y la propiedad, el concepto de igualdad es claro, como la vida de un individuo vale lo mismo que la del otro, todos deben pagar una misma cuota por este concepto, pero como la propiedad varía, los que la tengan deben pagar lo que corresponda según el valor de su propiedad; nosotros analizamos esta tesis y la desechamos por inexacta.

### **Principio de Certidumbre.**

“El tributo que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y determinado, y en momento alguno arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma

de pago, la cantidad que deba satisfacerse, todo ha de ser claro, llano e intangible para el contribuyente y para cualquier otra persona. Porque donde se verifique lo contrario estará cada vasallo, que contribuya más o menos, bajo el poder no del Gobierno sino del recaudador de tributos, quien puede muy bien, con esa libertad, agravar el impuesto sobre cualquier contribuyente que no se atreva a reclamar, o sacar, a impulsos del terror de semejantes gravámenes, regalos, presentes o gratificaciones inicuas para él. La incertidumbre de la contribución es ocasión para la insolencia, favoreciéndolas astucias de algunos empleados en aquellos destinos quienes suelen ser cuando menos desatentos e intratables. La certeza de lo que cada individuo debe pagar es materia de tanta importancia, que una desigualdad considerable en el modo de contribuir no acarrea, según han experimentado todas las naciones, un mal tan grande como la más leve incertidumbre en la cuantía del tributo”.

Einaudi agrega que el significado de este segundo principio es que el pago del impuesto es ya bastante oneroso para el contribuyente como para que los daños deban aumentarse todavía más por la mala manera de recaudarlo.

El contribuyente debe de tener certeza en el pago del tributo, la ley que los establezca debe de ser clara y comprensiva, nunca ambigua, la tasa, la forma y los plazos de pago deben de ser claros, precisos, y sobre deben darse a conocer al contribuyente con anterioridad al hecho en que se coloque en la hipótesis normativa que establece la contribución. La Constitución consagra este principio de certeza en el artículo 31 fracción IV al mencionar que los mexicanos están obligados a contribuir al gasto público, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, además el artículo 14 consagra la garantía de certeza al establecer que nadie puede ser privado de sus propiedades, posesiones o derechos sino mediante juicio seguido ante tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

### **Principio de Comodidad.**

“Todo tributo o impuesto debe exigirse en el tiempo y modo que sea más cómodo y conveniente a las circunstancias del contribuyente. Un impuesto sobre la renta de la tierra o de las casas, pagadero al mismo tiempo en que el dueño las devenga, es exigido con oportunidad, ya que regularmente debe creerse que tiene entonces de dónde pagar. Los derechos cargados sobre los géneros de consumo, siendo artículos de mero lujo, vienen por último a pagarse por el consumidor, y generalmente del modo menos gravoso que puede ser para él. Los paga, en efecto, poco a poco, a medida que los va necesitando de aquellos géneros, y como tiene también la libertad de comprarlos o no, según le parezca, será culpa suya si al tiempo de pagarlos sufre alguna incomodidad”.

Einaudi comenta que no ha de recaudarse de una sola vez sino fraccionando; no ha de cobrarse antes de la recolección, sino después, etc.:

### **Principio de la Economía.**

“Toda contribución debe disponerse de tal suerte que del poder de los particulares se saque lo menos posible sobre aquellos, o a más de aquello, que entra efectivamente en el Tesoro público del Estado. Un impuesto puede sacar, de hecho, del caudal de los particulares, mucha mayor cantidad que la que llega a entrar en el Tesoro público, de las cuatro siguientes maneras: **la primera** si la exacción o cobranza de él requiere de un gran número de oficiales o dependientes, cuyos salarios absorben la mayor parte del producto total del impuesto, y cuyos provechos o percances impongan una adicional contribución sobre el pueblo; **la segunda**, si el impuesto es de tal naturaleza que oprime o coarta la industria, desanimando al pueblo para aplicarse a ciertos ramos de negociación que proporcionarían trabajo y mantendrían a mayor número de gentes, de tal manera que al obligar a pagar semejante contribución, puede disminuirse y acaso arruinarse enteramente alguno de los fondos con que podría traficar del modo dicho; **la tercera** se reduce a las contribuciones y decomisos en que justamente incurren los desgraciados que pretendieron evadirse de pagar el impuesto, porque estas penas arruinan el caudal que pudiera en beneficio del público girarse de un modo lícito, y la pérdida de estos capitales, aunque justamente impuesta al contraventor, viene ocasionada por lo excesivo de la contribución, pues no hay mayor incentivo para el contrabando que los altos derechos de al ser eludidos prometen altas ganancias al defraudador, por lo que se requiere evitar toda ley que ofrezca primero la tentación de infringirla y que imponga el castigo al que se deja vencer por ella; **en cuarto y último lugar**, si sujeta a los pueblos a frecuentes visitas y odiosas fiscalizaciones de los recaudadores o administradores de rentas, porque esto les expone a una incomodidad, vejación u opresión, y aunque la vejación en un sentido riguroso no constituye gasto, es ciertamente equivalente a lo que el hombre daría por libertarse de tan importuna molestia, cuando no es indispensablemente necesaria”.

Einaudi comenta que todo impuesto debe estar ideado de tal manera que haga salir de los manos del pueblo la menor suma posible, por encima de lo que entra al Tesoro; al mismo tiempo, el producto de los impuestos, una vez salido de las manos del pueblo, debe entrar lo antes posible en el Tesoro público.

## 2.2. Ley General de Sociedades Cooperativas

Los problemas fundamentales de una sociedad, los podemos observar como en el caso de México, en el empleo y la seguridad. En los dos casos anteriores, traen como consecuencia, la inseguridad de tantos asaltos y robos, en el caso del desempleo, acarrea la satisfacción de necesidades básicas como son el alimento.

*El gobierno, da más lugar a la inversión extranjera, ya que al no haber recursos en el país, se da a la tarea de traer inversión de fuera, para producir empleos y satisfacer ese tipo de necesidades. La producción de bienes y servicios, se deriva de a que se dediquen dichas inversiones, ya que pueden producir ciertos bienes que no son tan indispensables. Los diversos sistemas económicos se dan en base a sus raíces históricas, como son los EUA, que tienen un sistema capitalista. En el caso de Cuba, tiene el socialismo.*

La doctrina no se ha puesto de acuerdo en precisar la naturaleza jurídica de esta Sociedad e incluso nuestros tribunales de amparo no han logrado unificar criterios al respecto. El propio legislador cooperativo ha mostrado una actitud de recelo y desconfianza para reconocer la naturaleza mercantil de esta Sociedad, actitud que muestra una evolución que ha venido a modificar este criterio, por lo que se observa una tendencia a acercarse más a la sociedad cooperativa con el régimen general de las sociedades mercantiles.

No puede desconocerse que la LGSC se desprende del artículo 212 de la LGSM, que ordena que rijan las Sociedades Cooperativas por su regulación especial, situación que nos lleva a considerar lo inadecuado de la expresión General que encontramos en la denominación de la Ley que nos ocupa, siendo una ley especial. Ello determina el carácter federal de la legislación cooperativa. Lo que nos llevaría a responder que la Sociedad Cooperativa representa una estructura mercantil especial, traducida en principios que orientan su actuación de manera diversa a las demás sociedades mercantiles. Cuando las Sociedades Cooperativas son reguladas por el Código de Comercio de 1890, no se observa una definición clara en el artículo 238, que la contenía, el cual anuncia de forma vaga que la Sociedad Cooperativa es aquella que por su propia naturaleza se compone de socios cuyo número y cuyo capital son variables.

La Ley General de Sociedades Cooperativas de 1938 no contiene un concepto preciso de sociedad cooperativa, aun cuando sí contiene referencia explícita a los principios cooperativos que habrán de regir a la sociedad. La nueva ley promulgada en 1994 sí contiene una definición de Sociedad Cooperativa que pone de relieve sus características especiales. El artículo primero de la LGSC cita que dicha Ley tiene por objeto regular la constitución, organización, funcionamiento y extinción de las Sociedades Cooperativas y sus Organismos en que libremente se agrupan, así como los derechos de los Socios. Sus disposiciones son de orden público, interés social y de observancia general en el territorio nacional.

### 2.3. Ley General de Sociedades Mercantiles

El Derecho Mercantil pretende acentuar el carácter objetivo del derecho comercial, se basa en el acto de comercio, aunque sin enumerar aquellos a los que atribuye tal carácter, ni intentar una definición, difícilmente puede ser considerado, en opinión de algunos autores hispanos, superior al que redactó don Pedro Sainz de Andino. Sin embargo, habría de tener una gran influencia sobre diversos códigos hispanoamericanos. Derecho mercantil es el sistema de normas jurídicas que determinan su campo de aplicación mediante la calificación de mercantiles dada a ciertos actos, y regulan éstos y la profesión de quienes se dedican a celebrarlos.

Tan pronto como la economía cerrada o natural, en la cual cada grupo satisface íntegramente sus necesidades por sí mismo, resulta inadecuada a la compleja organización de una sociedad, surge un fenómeno, el trueque, que tal vez en sí mismo no puede ser calificado de mercantil, pero que tiene como necesaria consecuencia el comercio. En efecto, si el trueque supone que cada unidad económica produce en exceso determinados satisfactores, y carece de otros que son producidos por distintas células económicas, es porque se ha manifestado ya, aun cuando sea sólo de modo embrionario, la división del trabajo.

En el sistema del derecho romano se encuentran normas aplicables al comercio, pero en manera alguna una distinción entre el derecho civil y el mercantil. La caída del imperio romano de Occidente vino a agravar las condiciones de inseguridad social creadas por las frecuentes incursiones de los bárbaros que la precedieron, inseguridad social que, a su vez, produjo la más completa decadencia de las actividades comerciales. En el derecho mercantil medieval se encuentra el origen de muchas instituciones comerciales contemporáneas: el registro de comercio, las sociedades mercantiles, la letra de cambio, etc.

<sup>79</sup>La creación de los grandes estados nacionales al comenzar la Edad Moderna va aparejada, como es obvio, a la decadencia de los gremios de mercaderes, que habían llegado a asumir, en toda su plenitud, facultades propias del poder público. Un acontecimiento de gran importancia en la historia del derecho mercantil es la promulgación por Napoleón del Código de Comercio francés, que entró en vigor en el año de 1808. Muy otra es la importancia del Código de Comercio para el Imperio Alemán, que entró en vigor en el año de 1900, abrogando al que se había expedido en 1861. La aparición del comercio no está aparejada históricamente con el surgimiento del derecho mercantil.

<sup>80</sup>En la Nueva España como era natural, se imitaron las instituciones jurídico-mercantiles de la metrópoli, y así, hacia el año de 1851, los mercaderes de la

---

<sup>79</sup> Un acontecimiento de gran importancia en la historia del derecho mercantil es la promulgación por Napoleón del Código de Comercio francés, que entró en vigor en el año de 1808

<sup>80</sup> <http://es.scribd.com/doc/80052591/1/CAPITULO-I-EL-DERECHO-MERCANTIL-EN-ESPANA-Y-MEXICO>

ciudad de México constituyeron su Universidad que fue autorizada por la Real Cédula de Felipe II, fechada en 1592, y confirmada por otra Real Cédula del propio monarca, dada en 1594, confirmación que fue necesaria debido a la oposición que la primera suscitó por parte de los escribanos de cámara. La consumación de la independencia de México no trajo consigo la abrogación del derecho privado español, por lo que continuaron en vigor las Ordenanzas de Bilbao.

<sup>81</sup>En uso de las facultades de la Constitución de 1857, al igual que la de 1824, concedía a los Estados para legislar en materia de comercio, por decreto de 24 de junio de 1868 la legislatura poblana declaró aplicable el Código de Lares, con excepción de los preceptos que pugnarán con la Constitución Federal. El Ministerio de Justicia consideró insuficiente que se formulara en términos generales la excepción, y sugirió al Gobernador de Puebla que iniciara la reforma del decreto, a efecto de precisar cuáles preceptos del Código Lares eran contrarios, a la Constitución, y señalaba como tales, entre otros, los referentes a quiebras, en cuanto las quitas y esperas son incompatibles con el estricto cumplimiento de los contratos. Es probable que otros Estados hayan promulgado Códigos de Comercio locales. A título de ejemplo puede citarse el Estado de Tabasco, en el cual se publicó, en 1878 un Código de Comercio, parecido al Código Lares. En el Estado de México pasó lo mismo en 1868.

La facultad de legislar en materia de comercio se confirió al Congreso Federal a consecuencia de la reforma que se hizo, por ley de 14 de diciembre de 1883, a la fracción X del artículo 72 de la Constitución. En virtud de esta reforma se elaboró, con carácter federal, un nuevo Código de Comercio, que comenzó a regir el 20 de julio de 1884, y que al lado de inevitables imperfecciones tenía indudables aciertos, por lo que no se explica que a poco de entrar en vigor se pensara en abrogarlo.

El artículo 10 de la LGSC<sup>82</sup> señala que se aplicará como legislación supletoria en materia de sociedades cooperativas, las disposiciones de la LGSM en lo que no se oponga a la naturaleza, organización y funcionamiento de aquéllas.

El artículo 16 de la LGSM<sup>83</sup> menciona que en el reparto de las ganancias o pérdidas se observarán, salvo pacto en contrario, las reglas siguientes:

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

<sup>81</sup> <http://juridicas.unam.mx/publica/rev/boletin/cont/90/art/art11.htm>

<sup>82</sup> Ley General de Sociedades Cooperativas

<sup>83</sup> Ley General de Sociedades Mercantiles

## 2.4. Código Civil Federal

Los campos en que se puede hablar de la unidad fundamental del proceso con el académico doctrinal, el legislativo y el jurisdiccional, aunque nosotros hemos sostenido, tanto en anteriores trabajos como en la cátedra, la posición unitaria de lo procesal, que constituye la razón misma de la existencia de la teoría general del proceso; debe advertirse que existen sectores muy respetables de la doctrina que postulan posiciones separatistas y, por lo tanto, contrarias a la unidad de lo procesal. Sostener la unidad de lo procesal radica fundamentalmente en postular que el proceso es un fenómeno común y que presenta las mismas características esenciales, aunque los litigios que se ventilen tengan materias o sustancias diferentes o distintas.

Son procesos del derecho privado. Estamos conscientes de que recientemente se ha cuestionado el carácter meramente privado del proceso de familia, en virtud de que muchos de sus institutos y de su problemática, por implicar aspectos de interés y de orden público, podrían salir de la clasificación tradicional del derecho privado. Hasta ahora los problemas del proceso familiar al proceso civil ha sido poco impugnada, lo que de ninguna manera supone la posibilidad del surgimiento de otra rama procesal más el derecho procesal familiar.

El artículo 1792 del código civil señala que convenio es el acuerdo de dos o más personas para crear, transferir, modificar o extinguir obligaciones. En relación a esto el artículo 1793 señala que los convenios que producen o transfieren las obligaciones o derechos toman el nombre de contratos, por lo que un convenio que contrae una obligación se llama contrato. Y para que un contrato exista, se requiere de dos partes que lo integren como lo señala el artículo 1794 del código civil, que son el consentimiento y el objeto que pueda ser materia del contrato. Y cualquiera es hábil para contratar, excepto las personas exceptuadas en la Ley (artículo 1798), y si es hábil, puede contratar por sí, o por medio de otro (artículo 1800); y si contrata por medio de otro, debe de estar autorizado por este, o por la Ley (artículo 1801). Sin embargo, la incapacidad de una de las partes no puede ser invocada por la otra en provecho propio, salvo que sea indivisible el objeto del derecho o de la obligación común. (artículo 1799). El contrato puede ser invalidado si contiene alguno de los siguientes elementos en base al artículo 1795 del código civil:

- I. La incapacidad legal de las partes o con solo de una de ellas;
- II. Que existan vicios del consentimiento;
- III. Porque el objeto, el motivo o el fin sea lícito; y
- IV. Porque el consentimiento no se haya manifestado en la forma que la ley establece.

Además, de lo señalado en este artículo, se señala que la validez y el cumplimiento de los contratos no puede dejarse al arbitrio de uno de los contratantes, como lo señala el artículo 1797. El artículo 1796 del código civil

señala que los contratos se perfeccionan por el mero consentimiento, excepto aquellos que deben revestir una forma establecida por la ley. Desde que se perfeccionan obligan a los contratantes no sólo al cumplimiento de lo expresamente pactado, sino también a las consecuencias que, según su naturaleza, son conforme a la buena fe, al uso o a la Ley.

El artículo 1802 señala que los contratos celebrados a nombre de otro por quien no sea su legítimo representante, serán nulos, a no ser que la persona a cuyo nombre fueron celebrados, los ratifiquen antes de que se retracten por la otra parte. La ratificación debe ser hecha con las mismas formalidades que para el contrato exige la Ley. Si no se obtiene la ratificación, el otro contrato tendrá derecho de exigir daños y perjuicios a quien indebidamente contrato.

“El término obligación en su sentido general y corriente designa todos los deberes que tiene un individuo respecto de la sociedad, respecto de sus semejantes, y aun respecto de sí mismo; pero en derecho, la palabra obligación tiene un sentido técnico y propio, pues designa el vínculo que existe de persona a persona, con respecto a una prestación determinada, que una de ellas debe facilitar a la otra”. Reservaremos en consecuencia dicho vocablo para los fines del presente estudio, utilizando el más amplio en los casos restantes.

Los jurisconsultos romanos espiritualizaron dicha noción, para sentar las bases de una doctrina robusta, que luego se perfeccionó en la glosa, y sobre todo, gracias a los comentaristas del Corpus Iuris<sup>84</sup>. Así pudo influir considerablemente dentro de la codificación moderna, cuyos preceptos –aquí más que en parte alguna- traducen inspiraciones del derecho modelo. Lo comprobaremos a cada paso durante el curso de este trabajo.

El predominio del vínculo, frente a la prestación fué cediendo con el andar de los tiempos, a medida que el valor económico de la segunda se puso de manifiesto; y primeramente en el plano mercantil, pasando más tarde al civil, el criterio subjetivo de los derechos creditorios, dio lugar al objetivo, que consideró de mayor importancia la faz patrimonial, admitiendo como norma la posibilidad de reemplazar a al acreedor, y por último, la de substituir al obligado, sin acudir al expediente de la novación. Este lento proceso, que llegó a su término en el siglo XIX y al comienzo del actual. No debe hacer olvidar que existen dos aspectos en la relación creditoria, y que no sería permitido prescindir de ninguno de ellos.

En el derecho contemporáneo la regla es la negociabilidad de las obligaciones. Nuestro Código Civil las comprende en el principio del artículo 1444 excluyendo las inherentes a los herederos del acreedor, como las obligaciones no transmisibles a los herederos del deudor, se denominan en este Código;

---

<sup>84</sup> Cuerpo de Derecho civil, en latín, la más importante recopilación de derecho romano (529 y 534)

derechos inherentes a la persona, obligaciones inherentes a la persona. Cabe apuntar que las obligaciones de esta calidad, fuera de no pasar a los sucesores universales, tampoco son cesibles a los extraños, según fluye del artículo 1445. En punto al carácter formal, típico para las sociedades embrionarias, y que también se nota en Roma durante los primeros siglos, Atenas con su gran cultura se independizó de él desde muy temprano, y ha desaparecido casi completamente en nuestros tiempos.

Obligación tanto en nuestro idioma como en el latín y las lenguas que de él se derivan, significa a la vez el nexo que une recíprocamente al acreedor con el deudor, y la prestación (acto o abstención), a que el segundo está compelido en interés del primero. No obstante, son evidentemente dos figuras distintas, y la pobreza del léxico suele determinar obscuridades, como por ejemplo al distinguir entre la solidaridad y la indivisibilidad. Para no merecer aquel cargo, diremos obligación, cada vez que se trate de la categoría en su conjunto, y vínculo o prestación, cuando se presente respectivamente alguno de los supuestos descritos. Obligación si bien con menor frecuencia, aparece dentro de la ley misma como equivalente a instrumento. Así la encontramos en los artículos 500-501, 504, etc.

Especialmente en orden mercantil, obligación cobra un sentido propio, ya que se aplica a las deudas que asumen las sociedades anónimas, reglamentadas dentro de la ley no. 8875. Se extiende la palabra a los documentos que representan dichas cargas y que circulan en el mercado, casi siempre como títulos al portador. Ya no a título de sinónimos, pero como desdoblamiento del concepto, se ha distinguido entre la deuda, por un parte y por la otra la responsabilidad.

Entre el derecho civil y el comercial, por las características propias de cada ramo, se ha acentuado las variantes, por mucho que las bases continúen siendo las mismas. Pudo en consecuencia, notarse la ventaja de reducirlos en cada país, a fórmulas comunes, solución que aparte de simplificar las leyes, contribuye a modernizar el primero de esos códigos, de índole más conservadora. El ejemplo partió de la confederación helvética en 1881 y lo imitaron otros países, ya para las metrópolis respectivas o en aquellos sujetos a su dependencia.

Si nos trasladamos a la esfera internacional, que se relaciona directamente con nuestro asunto, fuera de los resultados prácticos obtenidos en los pueblos escandinavos, el caso de mayor importancia es del Código Francés e Italiano, cuyo texto definitivo fué aprobado en París en octubre de 1937. Por más que en Francia no llegó a tener fuerza de ley, puede afirmarse que la consignó en Italia, pues el nuevo Código Civil reproduce casi literalmente el texto aludido.

El concepto de obligación, abstractamente considerado, no se conoció en la Roma primitiva. Siglos después, Paulo en un pasaje, que insertó luego el Digesto, nos revela que había transcurrido la etapa en que el deudor daba su palabra en garantía, para llegarse a una etapa donde se ligaba por este medio. Con mucha exactitud ha podido enseñarse que esto nos transporta a un orden de ideas enteramente nuevo, al substituir el materialismo originario por el imperio de la voluntad. El factor de la fe empeñada se destaca en algunos textos, como en el que la misma recopilación tomó de Papiniano. El acreedor es entonces, quien cree, esto es el que da su corazón y su confianza a quien promete llenar lo prometido, y en cuya lealtad puede esperarse. Al comienzo esto era meramente religioso y moral: todo aquel que violaba su palabra incurría en la cólera divina y en la deshonra. Pero la definición que todos conocemos y que ha influido en el derecho universal, nos muestra ya una figura incorporada a las normas vigentes: *Obligatio est iuris vinculum, quo necessitate adstringimur alicuius solvendae rei, secundum nostra divitalis iura*, y tal criterio estaba afianzado sólidamente en la doctrina de los autores

Disposiciones del Código. Nuestro legislador optó por una regla enumerativa: Las obligaciones son: de dar, de hacer o de no hacer, que responde al propósito expresado en su nota. Se complementa con el 496: “El derecho de exigir la cosa que es objeto de la obligación, es un crédito, y la obligación de hacer, o de dar una cosa, es una deuda. La palabra cosa no es adecuada, correspondiendo la de prestación, que es la propia para el objeto de las obligaciones.

El artículo primero del CCF menciona que las disposiciones de dicho Código regirán en toda la República en asuntos del orden federal.

El artículo 25 del CCF<sup>85</sup> establece que son P.M.<sup>86</sup>:

- I. La nación, los estados y los municipios;
- II. Las demás corporaciones de carácter público reconocidas por la ley;
- III. Las sociedades, civiles o mercantiles;
- IV. Los sindicatos, las asociaciones profesionales y las demás a que se refiere la fracción XVI del artículo 123 de la CPEUM<sup>87</sup>;
- V. Las sociedades cooperativas y mutualistas, y
- VI. Las asociaciones distintas de las enumeradas que se propongan fines políticos, científicos, artísticos, de recreo o cualquiera otro fin lícito, siempre que no fueren desconocidas por la ley.
- VII. Las P.M. extranjeras de naturaleza privada, en los términos del artículo 2736 del CCF.

---

<sup>85</sup> Código Fiscal de la Federación

<sup>86</sup> Personas Morales

<sup>87</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

## 2.5. Código de Comercio

Como la historia y el derecho comparado muestran que la diversidad entre el derecho civil y el derecho mercantil no se ha manifestado constantemente a través de los siglos ni existe en todos los pueblos, ya que si a veces rige un sistema de instituciones comerciales diverso y paralelo al de las instituciones civiles, en otras un solo sistema de normas regula las relaciones entre particulares, sin calificarlas de civiles o mercantiles, se ha hecho problema de la autonomía del derecho mercantil, problema que en realidad plantea tres cuestiones que se han de separar cuidadosamente; a) ¿Conviene dictar leyes propias para el comercio, formalmente separadas de la legislación civil?, b) ¿El estudio del derecho mercantil constituye una ciencia autónoma? y c) ¿Es conveniente exponer la doctrina sobre las instituciones comerciales separadamente de las que se refieren a la materia civil?.

El Código de Comercio vigente en la Republica Mexicana data de 1889, fue expedido por el Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos General Porfirio Díaz, y entro en vigor el 1° de enero de 1890, en él se incluyo toda la materia mercantil operante en la época, atendiendo al tipo de codificación romanista, comprendida en ordenamientos exhaustivos y omnicomprensivos. Este Código fue resultado del análisis y compilación de códigos anteriores, promulgados y derogados en su oportunidad como son el de 1854 y 1884, así como los diferentes proyectos de Código de Comercio. Este Código cambio la tradicional estructura subjetiva de las leyes mercantiles, tradición que se traía desde la legislación colonial española y que perduro hasta los primero textos de México independiente.

<sup>88</sup>Este cambio de estructura se refiere a que se adopto el modelo objetivo francés del acto de comercio, ahora estipulado en el artículo 75 del Código Vigente, en lugar del papel del comerciante matriculado, que antaño se refería a la inscripción de comerciante para poder ejercer tal profesión como único requisito para aplicar las leyes en materia de Comercio. Historia del Código vigente hasta el Código de comerciό de 1854. El Código vigente surge 22 años después de la restauración de la República, al triunfo sobre el imperio de Maximiliano, en 1867.

El artículo primero del CC<sup>89</sup> señala que los actos comerciales sólo se registrarán por lo dispuesto en dicho Código.

El artículo segundo del CC establece que a falta de disposiciones de este ordenamiento y las demás leyes mercantiles, serán aplicables a los actos de comercio las del derecho común contenidas en el Código Civil aplicable en materia federal.

---

<sup>88</sup> <http://www.buenastareas.com/ensayos/Historia-Del-Codigo-De-Comercio-Actual/578965.html>

<sup>89</sup> Código de Comercio

### 3. Marco fiscal de las Sociedades Cooperativas de Producción

El sistema tributario en México, cada vez es más complicado, debido a que surgen más contribuciones con el paso del tiempo, las cuales, en lugar de crear un ambiente de simplificación y seguridad en los gobernados, se vuelve más complicado y creando mucha incertidumbre. Los dos impuestos más importantes son el ISR<sup>90</sup> y el IVA<sup>91</sup>. Por eso nuestro estudio se basa en el Impuesto sobre la Renta, observando las diferencias que se llegan a dar sobre una misma base, originalmente generada, pero disminuida por una serie de conceptos que son permitidos en base a su régimen de tributación, lo que va en contra de los principios constitucionales de tributación.

La actividad financiera es aquella que se lleva a cabo a través del empleo del poder coactivo, es monopólica, carece de finalidad lucrativa, es para un bien común y obtiene ingresos por necesidades colectivas. Tiene cuatro etapas, la obtención de ingresos, la administración y fomento de recursos, las erogaciones y el crecimiento.

El derecho financiero es el conjunto de normas, principios e instituciones que regulan la actividad financiera del Estado, gestión y aplicación de los Recursos Económicos de dicho Estado.

Una disciplina cuenta con autonomía, cuando ocurran los siguientes supuestos:

- a) Tenga objeto de estudio propio.
- b) Tenga Instituciones y conceptos propios
- c) Tenga Metodología

Las fuentes del Derecho Financiero son las siguientes:

- a) Formales
  - i) Constitución
  - ii) Tratados internacionales
  - iii) Leyes, Códigos y Decretos
  - iv) Reglamentos y Reglas Generales
  - v) Circulares
  - vi) Manuales
- b) Reales
  - i) Circunstancias de hecho
- c) Históricas
  - i) Vestigios que sirven de inspiración al legislador

El derecho tributario es una rama del Derecho que se ocupa de las relaciones entre el Fisco y las personas sujetas a obligaciones tributarias de cualquier especie, limitando el poder de tributar y protegiendo al contribuyente en contra de los abusos de ese poder.

---

<sup>90</sup> Impuesto sobre la Renta

<sup>91</sup> Impuesto al Valor Agregado

El derecho tributario fiscal se divide en:

- a) En derecho constitucional tributario.
- b) En derecho fiscal sustantivo o material.
- c) En derecho fiscal formal (administrativo)
- d) En derecho fiscal sancionatorio.
- e) En derecho fiscal procedimental.
- f) En derecho fiscal internacional.

El artículo quinto del CFF menciona en su primer párrafo indica que las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares, las de infracción y sanciones son de aplicación estricta (S, O, B, ToT) y las otras disposiciones se aplican con cualquier método de interpretación jurídica. No implica que las cargas no utilicen método de interpretación jurídica según jurisprudencia.

Ausencia de normas jurídico-positivas aplicables a una cuestión determinada. Cuando se produce esta situación, se recurre a los principios generales del derecho y a la interpretación extensiva o analógica de otras normas.

El presupuesto de Egresos tiene como principios generales:

- a) Principio de universalidad
- b) Principio de no afectación de recursos
- c) Principio de unidad
- d) Principio de especialidad
- e) Principio de anualidad
- f) Principio de predicción
- g) Principio de claridad
- h) Principio de publicidad

<sup>92</sup>La potestad tributaria es cuando el pueblo expresa su voluntad soberana para reformar el estado, plasma en su Constitución la existencia, organización y funcionamiento de sus órganos, los cuales quedan sometidos al orden jurídico en el ejercicio de las atribuciones necesarias para su desempeño. De esta manera la fuerza del estado se transforma en poder público, sometido al derecho, que le sirve de medida en su manifestación, ya que toda su actuación deberá realizarse dentro del marco señalado por él. Esta fuerza del estado ha sido denominada de diferentes maneras: "Aristóteles hablaba de autarquía, que, como afirma Jellinek, era sinónimo de autosuficiencia, es decir, implicaba la capacidad de un pueblo para bastarse asimismo y realizar sus fines sin ayuda o cooperación extraña. En roma se utilizaban las expresiones maiestas, potestas o imperium que significaban la fuerza de dominación y mando del pueblo romano". A través del establecimiento de los órganos del estado se precisan las funciones que debe realizar cada uno de ellos para la consecución

---

<sup>92</sup> <http://www.mitecnologico.com/Main/LaPotestadTributaria>

de los fines preestablecidos. Estos órganos, sometidos al poder general de la organización estatal al igual que el propio pueblo, ejercen las facultades que les fueron atribuidas para la realización de sus funciones, pero siempre actuando dentro del orden jurídico que les dio origen, nunca al margen ni en contra de él. Dentro de este orden de ideas nos encontramos que el poder estado, como organización jurídico - política de la sociedad, queda plasmado en la constitución, de donde dimana la potestad que los órganos pueden ejercer bajo el sometimiento al orden jurídico preestablecido. Acorde con la idea anterior, nuestra constitución política en sus artículos 39, 40, y 41 reconoce esta fuerza como la voluntad del pueblo en quien reside el poder superior del estado mexicano, con una organización determinada para el ejercicio de su poder a través de sus funciones legislativa, ejecutiva y judicial.

Los principios en materia tributaria son:

- a) Principio de legalidad
- b) Principio de igualdad
- c) Principio de generalidad
- d) Principio de proporcionalidad y equidad (capacidad contributiva)
- e) Principio de contribuciones destinadas al gasto público
- f) Principio de no confiscación
- g) Principio de irretroactividad de la ley
- h) Principio de anualidad

En México, la recaudación fiscal de la Federación, se encuentra regulada por la Ley de Ingresos de la Federación, junto con el CFF, los cuales derivados ambos de la CPEUM, divide en tres tipos de ingresos que son:

- Ingresos tributarios
- Ingresos de otros organismos
- Ingreso obtenido de financiamiento

A su vez, los ingresos tributarios, se dividen en tres tipos de ingresos que son:

- Contribuciones
- Productos
- Aprovechamientos

A su vez, las Contribuciones se dividen en cuatro tipos:

- Impuestos
- Aportaciones de Seguridad Social
- Contribuciones de Mejoras
- Derechos

## **CONTENIDO DE PROYECTO LEY DE INGRESOS**

- I. Exposición de motivos que se señale:
  - a) Política de ingresos;
  - b) Montos de ingresos de últimos 5 ejercicios;
  - c) Estimación de ingresos y metas objetivo de siguientes 5 ejercicios;

- d) Explicación sobre gastos fiscales;
- e) Propuesta de endeudamiento neto y estimaciones para 5 ejercicios;
- f) Evaluación de política de deuda;
- g) Estimación de amortizaciones y calendario de siguientes ejercicios;
- h) Estimación de saldo histórico de RFSP y para siguientes 5 ejercicios.

II. Proyecto de Decreto, que incluya:

- a) Estimación de ingresos del Gobierno Federal, entidades de control directo, e ingresos por financiamiento;
- b) Propuestas de endeudamiento neto del Gobierno Federal, de entidades y Distrito Federal, así como intermediación financiera;
- c) Apartado que señale saldo total de deuda contingente de Pidiregas, ingresos derivados de éstos, y nuevos proyectos a contratar y su monto, por entidad y por tipo de inversión;
- d) Disposiciones generales, regímenes específicos y estímulos fiscales;
- e) Disposiciones de transparencia fiscal e información.

### **CONTENIDO PRESUPUESTO DE EGRESOS**

I. Exposición de motivos que se señale:

- a) Política de gasto del Ejecutivo;
- b) Políticas de gasto de Poderes Legislativo y Judicial, y entes autónomos;
- c) Montos de egresos de últimos 5 ejercicios;
- d) Estimación de egresos y metas objetivo de siguientes 5 ejercicios;

Previsiones de gasto conforme a clasificaciones establecidas;

II. Proyecto de Decreto, anexos y tomos:

- a) Previsiones de gasto de ramos autónomos, administrativos y generales;
- b) Capítulos específicos que incluyan: Flujos de efectivo de entidades de control directo e indirecto; gastos obligatorios; compromisos plurianuales y derivados de Pidiregas; provisiones salariales y económicas; atención de la población indígena; y programas especiales;
- c) Disposiciones generales para el ejercicio;
- d) Principales variaciones y su justificación;
- e) Información que permita distinguir gasto regular de operación, gasto adicional propuesto, y propuestas de ajustes al gasto;
- f) Destino del ARE o contribución equivalente; y

Erogaciones correspondientes al PAFEF<sup>93</sup>.

III. Anexos informativos:

- a) Metodología empleada para determinar la estacionalidad y volumen de la recaudación por tipo de ingreso, así como la utilizada para calendarizar el gasto según su clasificación económica;

---

<sup>93</sup> Presupuesto de Apoyo al Fortalecimiento de las Entidades Federativas

- b) Distribución del presupuesto de las dependencias y entidades por unidad responsable y al nivel de desagregación de capítulo y concepto de gasto, y
- c) La demás información que contribuya a la comprensión de los proyectos de LIF y PEF, así como la que solicite la Cámara de Diputados a través de la Comisión de Presupuesto y Cuenta Pública y, en su caso, el Centro de Estudios de las Finanzas Públicas.

1° Abril <i>Ejecutivo entrega al Congreso de la Unión.</i>	Documento que defina objetivos de la Ley de Ingresos y Presupuesto de Egresos, variables macroeconómicas, déficit o superávit, y los programas prioritarios.
30 Junio <i>a Diputados.</i>	“Estructura Programática” a emplear en el proyecto de Presupuesto de Egresos.
8 Septiembre <i>al Congreso de la U.</i>	Criterios Generales de Política Económica, la iniciativa de Ley de Ingresos y el proyecto de Presupuesto de Egresos.
20 Octubre	Aprobación de la LIF por Cámara de Diputados.
31 Octubre	Aprobación de la LIF por Cámara de Senadores.
15 Noviembre	Aprobación de la PEF por Cámara de Diputados.

20 días naturales después de aprobados.	Ambos ordenamientos, deberán ser publicados en el DOF.
20 días naturales después de ser publicado el PEF.	Ejecutivo enviará a la Cámara de Diputados, todos los tomos y anexos del mismo, con las modificaciones respectivas, que conformarán el presupuesto aprobado.
10 días hábiles después publicación	Ejecutivo comunicará a dependencias y entidades la distribución de sus presupuestos (enviará copia a Cámara de Diputados).
5 días hábiles después de comunicación	Administración interna de cada dependencia y entidad comunicará distribución correspondiente a sus unidades responsables.
15 días hábiles posteriores a publicación PEF	SHCP publicará en el DOF, monto y calendarización del Gasto Federalizado.

### 3.1. Código Fiscal de la Federación

El artículo primero del CFF<sup>94</sup> indica que las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.

La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente. Los estados extranjeros, en casos de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidas en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos estados.

Las personas que de conformidad con las leyes fiscales no estén obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes.

<sup>95</sup>*Tesis Aislada en la materia Administrativa de la Séptima Época en el Tercer Tribunal Colegiado del Primer Circuito publicada en el Semanario Judicial de la Federación 73, Sexta Parte en la página 21. **CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION Y LEYES FISCALES ESPECIALES. PREEMINENCIA EN SU APLICACION.** Existe una diferencia en la redacción del artículo 1o. de los códigos tributarios de 1938 y 1966, en cuanto que el primero no remitía preferentemente a las leyes fiscales respectivas, como lo hace el Código Fiscal actualmente en vigor. Sin embargo, tampoco establecía el código anterior una preeminencia del mismo sobre las leyes fiscales especiales, ni podía hacerlo, si se toma en cuenta que el expresado código establece normas genéricas en tanto pueden tener aplicación en cualquier materia tributaria; de esto se sigue, lógicamente, que el código anterior, aunque no lo estableciera, sólo debería tener aplicación en aquellos aspectos no regulados específicamente por las leyes fiscales especiales.*

*Tesis Aislada XVII.1o.14 A en la materia Administrativa de la Novena Época Prime Tribunal Colegiado del Décimo Séptimo Circuito publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XVIII de agosto de 2003 en la página 1724. **CUOTAS OBRERO-PATRONALES. EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO ES DE APLICACIÓN SUPLETORIA A LA LEY DEL SEGURO SOCIAL PARA SU DETERMINACIÓN Y COMPROBACIÓN.** El artículo 9o., párrafo segundo, de la Ley del Seguro Social dispone: "A falta de norma expresa en esta ley, se aplicarán supletoriamente las disposiciones de la Ley Federal del Trabajo, del código o del derecho común, en ese orden, cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del régimen de seguridad social que establece esta ley.", de lo que se infiere que la supletoriedad que prevé dicho precepto, opera sólo a falta de norma expresa en el ordenamiento de que se trata, de ahí que si el artículo 251 de la Ley del Seguro Social regula de manera expresa las facultades del Instituto Mexicano*

<sup>94</sup> Código Fiscal de la Federación

<sup>95</sup> [www.scjn.gob.mx](http://www.scjn.gob.mx)

del Seguro Social para determinar y fijar en cantidad líquida los créditos en su favor, así como también señala las atribuciones que en materia de comprobación de las aportaciones de seguridad social le corresponden, como son: la práctica de visitas domiciliarias, la potestad de revisión de los dictámenes emitidos por contadores públicos, cuando se refieran al cumplimiento de las disposiciones de la ley, el poder requerir la información que estime necesaria, etcétera, es decir, regula explícitamente las facultades de determinación y comprobación de las cuotas que la ley señala en favor del aludido instituto, es evidente entonces que no opera la supletoriedad del Código Fiscal de la Federación tratándose de la determinación y comprobación de las cuotas obrero-patronales.

*Tesis Aislada en la materia Administrativa en la Octava Época en el Cuarto Tribunal Colegiado del Primer Circuito publicada en el Semanario Judicial de la Federación X de diciembre de 1992 en la página 275. **CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. ES SUPLETORIO DE LA LEY DEL SEGURO SOCIAL TRATANDOSE DEL PAGO DE INTERESES CUANDO EL CONTRIBUYENTE EN EXCESO CUBRIO SUS OBLIGACIONES A INSTANCIA DE LA AUTORIDAD. APLICACION DEL ARTICULO 22 DEL.** Como la Ley del Seguro Social, no obstante que prevé la causación de intereses cuando el entero de las cuotas tiene una justificación legal, sin embargo no regula ni su monto o porcentaje, motivo por el cual para su correcta cuantificación debe estarse a lo previsto por el código tributario federal, el que en su artículo 22 regula íntegramente esta figura, ordenamiento que es de aplicación supletoria al caso. Por otra parte, las aportaciones de seguridad social, como las denomina el Código Fiscal Federal, son contribuciones y por tanto las cantidades que de ellas deriven tienen el carácter de crédito fiscal, según lo disponen los artículos 2o, párrafo primero y 4o. de dicho ordenamiento legal y en tal orden de ideas, como crédito fiscal, las aportaciones de seguridad social están sujetas a su regulación legal, entre ellas al pago de intereses como lo establece el artículo 22, párrafo cuarto, cuestionado.*

<sup>96</sup>*Tesis Aislada II.2o.A.42 A en la materia Administrativa de la Novena Época en el Segundo Tribunal Colegiado del Segundo Circuito publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XIX de febrero de 2004 en la página 972. **ACTO DE APLICACIÓN DE LA NORMA. SI LA AUTORIDAD DEMANDADA REFIERE QUE EXISTE UNO ANTERIOR, CORRESPONDE A ÉSTA LA CARGA DE LA PRUEBA (APLICACIÓN SUPLETORIA DEL ARTÍCULO 81 DEL CÓDIGO FEDERAL DE PROCEDIMIENTOS CIVILES EN RELACIÓN CON EL ARTÍCULO 197 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN).** El acto de aplicación de las normas no puede inferirse a base de presunciones, sino que debe estar debidamente acreditado con las constancias respectivas. Por tanto, si la autoridad recurrente sostiene que existió un acto de aplicación anterior pero no demuestra su existencia, y la única constancia que obra en actuaciones para demostrar el acto de aplicación de la norma es la resolución impugnada en el juicio de nulidad, a través de la cual la autoridad demandada dio respuesta a una consulta fiscal planteada, sin que exista prueba en contrario, es inconcuso que el argumento planteado por la*

---

<sup>96</sup> [www.scjn.gob.mx](http://www.scjn.gob.mx)

*autoridad es insuficiente, por partir de una presunción que no está corroborada con prueba plena alguna, razón por la cual la respuesta a la consulta constituye el primer acto de aplicación de la norma referida en perjuicio de la actora, ante la omisión de la autoridad de aportar las pruebas para demostrar lo contrario, situación a la que estaba obligada, en términos del artículo 81 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria al Código Fiscal de la Federación conforme a su artículo 197.*

El CFF<sup>97</sup> en su artículo 2º. Menciona que las contribuciones se clasifican en:

- I. Impuestos. Son contribuciones establecidas en Ley que deben pagar P.F. y P.M. que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma, distintas de las aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.
- II. Aportaciones de seguridad social. Son contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la Ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.  
Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social, dichas contribuciones tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social.
- III. Contribuciones de mejoras. Son establecidas en Ley a cargo de las P.F. y P.M. que se beneficien de manera directa por obras públicas.
- IV. Derechos. Son contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

<sup>98</sup> *Jurisprudencia 1a./J. 77/2011 en la materia Constitucional en la Novena Época, Primera Sala, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXXIV de agosto de 2011 en la página 118. **PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. EL LEGISLADOR CUENTA CON UN MARGEN AMPLIO DE CONFIGURACIÓN, AL DEFINIR LAS TASAS Y TARIFAS.** La jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reconocido que los gobernados deben concurrir al sostenimiento de las cargas públicas en función de sus respectivas capacidades, de lo cual se sigue que quienes más aptitud o capacidad reportan, deben contribuir de forma diferenciada y, específicamente, en mayor medida. No obstante, los principios constitucionales de la materia tributaria no permiten asumir que exista un sistema de tasas o tarifas justas per se. Lo anterior, porque la determinación de la justicia en la tributación debe considerar los siguientes elementos: a) que la determinación de la tasa máxima forma parte del ámbito amplio de configuración política que el Tribunal*

<sup>97</sup> Código Fiscal de la Federación

<sup>98</sup> [www.scjn.gob.mx](http://www.scjn.gob.mx)

Constitucional debe reconocer al legislador tributario; b) que dicha determinación puede ser tomada considerando al sistema tributario en lo general, de tal manera que la tasa o tarifa máxima del impuesto sobre la renta puede obedecer a la definición de la tasa aplicable en otros gravámenes; c) que el fenómeno financiero público no se agota en la propia recaudación, sino que su análisis puede abarcar también el aspecto relativo a la forma en que se distribuye el gasto público; y, finalmente, d) que el "sacrificio" que la tributación puede significar en cada caso es un elemento eminentemente subjetivo, con base en el cual podrían llegar a desprenderse postulados generales, mas no estructuras técnicas ni parámetros de medición que pretendan ser objetivos y aplicables en la práctica. En tal virtud, se concluye que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no otorga elementos definitivos que permitan a este Alto Tribunal emitir un pronunciamiento definitivo sobre la suficiencia o corrección del tipo tributario al que deba ajustarse el gravamen. Por ello, el juicio relativo a la proporcionalidad del gravamen debe limitarse a verificar si la tributación se ajusta a la capacidad contributiva de los gobernados, conforme a una banda -cuya apreciación y medida corresponde al propio legislador-, en la que el parámetro más bajo, en el cual no debe penetrar la tributación, es el mínimo existencial o mínimo vital que permite la subsistencia del causante como agente titular de derechos y obligaciones en un Estado social y democrático de Derecho; mientras que el parámetro máximo lo constituye la no confiscatoriedad del gravamen, de tal suerte que no se agote el patrimonio del causante o la fuente de la que deriva la obligación tributaria. Esta deferencia al legislador para la delimitación de los elementos integrantes de la tabla que contiene la tarifa, obedece a la intención de otorgar plena vigencia al principio democrático, dado que las circunstancias que se han descrito reflejan la dificultad para lograr consensos en torno a quiénes deben recibir el mismo trato frente a la ley, y quiénes son lo suficientemente distintos para pagar mayores impuestos o recibir más beneficios. A juicio de este Alto Tribunal, son los procesos democráticos los competentes para establecer tales distinciones.

Tesis Jurisprudencia P./J. 2/2009 en la materia Constitucional Administrativa de la Novena Época en el Pleno, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXIX de abril de 2009 en la página 1129. **PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. PARA DETERMINAR SI UNA CONTRIBUCIÓN CUMPLE CON ESE PRINCIPIO, ES NECESARIO ATENDER A SU NATURALEZA PARA ESTABLECER LAS FORMAS COMO SE MANIFIESTA LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.** La capacidad contributiva no se manifiesta de la misma manera en todas las contribuciones, pues aparece en forma directa e inmediata en los impuestos directos, como los que recaen en la renta o el patrimonio, porque son soportados por personas que perciben, son propietarias o poseedoras de ellos, mientras que en los indirectos la capacidad tiene un carácter mediato como la circulación de bienes, la erogación, el gasto y el consumo, ya que parten de la previa existencia de una renta o patrimonio, y gravan el uso final de toda la riqueza a través de su destino, gasto o tipo de erogación que refleja indirectamente dicha capacidad. Luego, para determinar si una contribución cumple con el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es necesario atender a

la naturaleza de dicho tributo a fin de conocer la forma como se manifiesta y modifica la capacidad contributiva.

*Tesis Jurisprudencial P./J. 6/2009 en la materia Constitucional, Administrativa de la Novena Época en el Pleno publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXIX de abril de 2009 en la página 1130.* **PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. SU ANÁLISIS EN RELACIÓN CON LA TASA DE LOS IMPUESTOS INDIRECTOS.** El análisis de la proporcionalidad tributaria prevista en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, una vez determinada la naturaleza de la contribución, debe hacerse en función de sus elementos cuantitativos como la tasa imponible, cuya elección por parte del legislador ordinario no puede quedar al margen de regularidad constitucional, aunque se trate de impuestos indirectos en los que se repercute la carga fiscal y dependen de la absorción del mercado, ya que el monto de la tasa impositiva no puede llegar al extremo de impedir el ejercicio de las libertades humanas, de los diferentes bienes que permiten desarrollarse, o poner en riesgo la eficacia de un principio o postulado de la propia Constitución, es decir, el porcentaje, cifra o coeficiente que se aplicará a la base imponible no debe ir más allá de los límites constitucional y razonablemente permitidos. Además, el tipo de tasa debe ser coherente con la naturaleza del tributo, pues su idoneidad a la clase de contribución es un elemento toral para establecer si con ello se vulnera o no el principio de proporcionalidad tributaria, pues lo contrario implicaría validar el tipo de tasa elegida aunque sea incorrecta por alejarse de aquella naturaleza.

<sup>99</sup>*Tesis Aislada I.4o.C.26 K en la materia Común de la Novena Época en el Cuarto Tribunal Colegiado del Primer Circuito publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXVIII de septiembre de 2008 en la página 1392.* **PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. SUS DIFERENCIAS.** No debe confundirse el principio de proporcionalidad entendido como herramienta de interpretación para establecer los límites en la relación de los principios constitucionales contendientes en caso de colisión, ya entre ellos o con algún bien jurídico constitucionalmente legítimo, con el concepto fiscal contenido en la fracción IV del artículo 31 constitucional. Efectivamente, el principio de proporcionalidad como instrumento de interpretación, sirve para hacer una ponderación sobre la idoneidad, fin legítimo y debida adecuación de la intervención estatal en los derechos fundamentales del gobernado. También supone una característica de necesidad e indispensabilidad de la intervención por una parte, al tiempo que de moderación por otra. En suma, la estructura argumentativa del principio de proporcionalidad es la siguiente: 1) determinar la importancia del derecho fundamental y el fin judicial o legislativo que se le opone; 2) comparar la relevancia de ambos, es decir, las intensidades en que éste se beneficia por la intervención en aquél; y 3) formular una regla de precedencia entre dichas posiciones, que disponga cuál de dichos intereses debe ceder frente al otro en el caso concreto, si el protegido por el derecho fundamental o el principio constitucional que apoya el fin judicial o legislativo; en cambio, el principio de proporcionalidad tributaria se refiere a la capacidad

---

<sup>99</sup> [www.scjn.gob.mx](http://www.scjn.gob.mx)

*económica de los contribuyentes, estableciendo una premisa de contribución conforme a la cual quienes cuentan con mayores posibilidades económicas tributarán en forma cualitativamente superior a la de quienes tienen posibilidades más reducidas.*

El artículo 27 del CFF<sup>100</sup> menciona que las personas físicas y las morales, solicitarán su inscripción en RFC ante el SAT., así como la FIEL proporcionando la información relacionada con la identidad, su domicilio y su situación fiscal. En el caso de las Sociedades, se mencionará a la persona encargada de la administración única, dirección general o gerencia general, cualquiera que sea el nombre del cargo con el que se le designe. También, se presentarán los siguientes avisos:

1. El cambio de denominación o razón social
2. El cambio de domicilio fiscal
3. El aumento o la disminución, la suspensión o reanudación de obligaciones
4. La liquidación o apertura de sucesión
5. La cancelación en el R.F.C.

Plazo para la inscripción:

Se presentará dentro del mes siguiente al día en que efectúen las siguientes situaciones:

1. Cuando se firme el Acta Constitutiva de las personas morales residentes en México
2. En el caso de personas físicas y morales residentes en el extranjero, desde que realicen las situaciones jurídicas o de hecho que den lugar a la presentación de declaraciones periódicas
3. Las personas que paguen sueldos y salarios, así como asimilables a los mismos, deberán presentarlas por los contribuyentes a quienes les hagan dichos pagos a partir de que éstos les presten los servicios.

**Respecto a la responsabilidad solidaria, el artículo 26 del CFF cita a las siguientes personas:**

- I. Las personas encargadas de retener o de recaudar impuestos
- II. Las personas que efectúen pagos provisionales a cuenta de otras
- III. Los liquidadores o síndicos de una sociedad por las contribuciones causadas de la liquidación o la quiebra.  
Los directores, gerentes o administradores de las sociedades, serán responsables solidarios cuando no se inscriban en el RFC<sup>101</sup>, no avisen el cambio de domicilio, no exista contabilidad, se altere o se destruya o se cambien de domicilio en el ejercicio de facultades de comprobación.
- IV. Los adquirentes de negociaciones, sin exceder del valor de la misma
- V. Los representantes en México de residentes en el extranjero hasta por el monto de la retención
- VI. Los padres o tutores hasta por el monto de las contribuciones

<sup>100</sup> Código Fiscal de la Federación

<sup>101</sup> Registro Federal de Contribuyentes

- VII. Los legatarios o donatarios, hasta por el monto de los bienes por las obligaciones fiscales que se deriven de ellos
- VIII. Los que se declaren responsables solidarios
- IX. Los que otorguen garantía a favor de un tercero, hasta por el monto de la misma
- X. Lo socios o accionistas de las personas morales. (4 casos)
- XI. Los retenedores respecto a enajenación de acciones. Calculado, retenido y enterado el ISR.
- XII. En el caso de escisión, por las contribuciones causadas antes de la misma
- XIII. Las maquiladoras (por el uso o goce temporal de bienes o inventarios de residentes en el extranjero)
- XIV. Los sueldos y salarios pagados a residentes en el extranjero por residentes en el extranjero
- XV. Las personas encargadas de la administración de los servicios turísticos de tiempo compartido. Cuando sean residentes en el extranjero a partes relacionadas.
- XVI. Los asociantes respecto de los impuestos que les confieren respecto a la Asociación en Participación

Nota. En el caso de las personas físicas, estas responden solidariamente hasta por el monto de sus activos (artículo 26-A CFF<sup>102</sup>)

Respecto a la contabilidad, el artículo 28 del CFF menciona que las personas que estén obligadas a llevar contabilidad, deberán observar las siguientes reglas:

1. Llevarán los sistemas y registros contables, reuniendo los requisitos del RCFF<sup>103</sup>.
2. Se llevarán asientos analíticos, efectuados dentro de los dos meses siguientes a la realización de las actividades respectivas.
3. Llevarán la contabilidad en su domicilio. En caso de no ser así, se presentará el aviso correspondiente.
4. Llevar un control de sus inventarios.
5. En enajenación de gasolina, diesel y gas natural, un control volumétrico.

El artículo 29 del RCFF menciona los requisitos de la contabilidad que son los requisitos mínimos siguientes:

- I. Identificar cada acto o actividad y sus características, relacionándolas con:
  - Su documentación
  - Sus contribuciones
  - Sus tasas o su exención
- II. Identificar las inversiones realizadas con su documentación comprobatoria

<sup>102</sup> Código Fiscal de la Federación

<sup>103</sup> Reglamento del Código Fiscal de la Federación

- III. Llevar las cuentas de mayor, así como la balanza de comprobación
- IV. Formular sus estados de posición financiera
- V. Relacionar los estados de posición financiera con los saldos de las cuentas de mayor
- VI. Llevar el control interno necesario para verificar que no se omita ningún registro
- VII. Identificar las contribuciones que se deben de cancelar o devolver por parte de las autoridades fiscales
- VIII. Comprobar el cumplimiento de los requisitos relativos al otorgamiento de estímulos fiscales

Los comprobantes fiscales con base en el artículo 29-A del CFF<sup>104</sup> son los siguientes:

1. Nombre, denominación o razón social
2. Domicilio fiscal y R.F.C<sup>105</sup>. impresos
3. Folio impreso
4. Lugar y fecha de expedición
5. R.F.C. del cliente
6. Cantidad o clase de mercancías o servicios que se están facturando
7. Valor unitario, subtotal, impuesto trasladado y total consignado en número o letra.
8. Número y fecha del documento aduanero, y aduana por la que se realizó la importación.
9. Fecha de impresión y datos del impresor.
10. En comprobantes de enajenación de ganado, la marca del hierro en la factura.
11. Tener adherido un dispositivo de seguridad.
12. Tener el certificado de sello digital.

Nota. Estos comprobantes tendrán vigencia de dos años a partir de la fecha de impresión, lo que se indicará en el documento. Los comprobantes que no se utilicen al vencer el plazo se cancelarán.

Para efectos fiscales, el Dictamen fiscal, con base en el artículo 32-A del CFF se presenta por los siguientes contribuyentes:

- I. Las P.F<sup>106</sup>. o P.M<sup>107</sup>., que efectúen actividades empresariales y se encuentren en algunos de los siguientes supuestos, deberán de estar dictaminados para efectos fiscales:
  - Las que en el ejercicio inmediato anterior, hayan obtenido ingresos superiores a \$34,803,950.00

<sup>104</sup> Código Fiscal de la Federación

<sup>105</sup> Registro Federal de Contribuyentes

<sup>106</sup> Personas físicas

<sup>107</sup> Personas morales

- Que en el ejercicio anterior, el valor de su Activo sea superior a \$69,607,920.00
- Que en el ejercicio anterior, por lo menos 300 trabajadores le hayan prestado servicios en cada uno de los meses del mismo.

Se considerará una sola P.M.:

El conjunto de aquellas que reúna alguna de las características que se señalan a continuación:

- a) Que sean poseídas por una misma P.F. o P.M. en más del 50 % de las acciones o partes sociales con derecho a voto de las mismas.
- b) Cuando una misma P.F. o P.M. ejerza control efectivo de ellas, aun cuando no determinen resultado fiscal consolidado. Se entiende por control efectivo cuando:
  - Las actividades mercantiles de la sociedad de que se trate se realizan preponderantemente con la sociedad controladora o las controladas
  - Cuando la controladora o las controladas tengan junto con otras P.F. o P.M. vinculadas con ellas, una participación superior al 50 % en las acciones con derecho a voto de la sociedad de que se trate.
  - Cuando la controladora o las controladas tengan una inversión en la sociedad de que se trate, de tal magnitud que de hecho les permita ejercer una influencia preponderante en las operaciones de la empresa.
- II. Las instituciones autorizadas para recibir donativos
- III. Las P.M. fusionadas y escindidas:
  - Las fusionadas por el ejercicio en que ocurra dicho acto. Se dictaminará la P.M. que surja por motivo de la fusión en el ejercicio siguiente.
  - La sociedad escidente y las escindidas por el ejercicio en que ocurra y en el siguiente.
- IV. Las entidades de la Administración Pública Federal.
- V. Las que apliquen el redondeo.

**Artículo 33 CFF<sup>108</sup>.**- Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente:

I.- Proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y para ello procurarán:

.....

**g)** Publicar anualmente las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales que establezcan disposiciones de carácter general agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes; se podrán

---

<sup>108</sup> Código Fiscal de la Federación

publicar aisladamente aquellas disposiciones cuyos efectos se limitan a periodos inferiores a un año. Las resoluciones que se emitan conforme a este inciso y que se refieran a sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, no generarán obligaciones o cargas adicionales a las establecidas en las propias leyes fiscales.

El artículo 35 del CFF indica que los funcionarios fiscales facultados debidamente podrán dar a conocer a las diversas dependencias el criterio que deberán seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales, sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares y únicamente derivarán derechos de los mismos cuando se publiquen en el DOF.

<sup>109</sup>*Tesis Aislada P. LV/2004 en la materia Administrativa de la Novena Época en el Pleno, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XX de septiembre de 2004, página 15. RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL. LAS REGLAS QUE CONTIENE PUEDEN LLEGAR A ESTABLECER OBLIGACIONES A LOS CONTRIBUYENTES, YA QUE NO CONSTITUYEN CRITERIOS DE INTERPRETACIÓN SINO DISPOSICIONES DE OBSERVANCIA GENERAL. De los artículos 33, párrafo penúltimo y 35 del CFF se advierte que la atribución conferida a diversas autoridades fiscales para dar a conocer los criterios internos que deben seguirse en la aplicación de las normas tributarias, se refiere a las interpretaciones que esas autoridades realicen de cualquier disposición de observancia general que incida en el ámbito fiscal, bien sea una ley, un reglamento o una regla general administrativa, por lo que, por su propia naturaleza, no pueden generar obligación alguna a los gobernados sino, en todo caso, ser ilustrativas sobre el alcance de dichas normas y en caso de publicarse en el DOF, otorgarán derechos a los contribuyentes. En cambio, las disposiciones de observancia general cuya emisión y publicación se rigen, respectivamente, por lo dispuesto en los artículos 14, fracción III, de la Ley del SAT y 33, fracción I, inciso g), del CFF, tienen como finalidad precisar la regulación establecida en las leyes y reglamentos fiscales expedidos por el Congreso de la Unión y el Presidente de la República con el fin de lograr su eficaz aplicación y están sujetas a principios que tutelan la seguridad jurídica de los gobernados, entre otros, los de reserva y primacía de la ley, por lo que deben ceñirse a lo previsto en el acto formal y materialmente legislativo que habilita su emisión. En tal virtud, al tratarse de actos de diversa naturaleza no existe razón alguna para considerar que las reglas agrupadas en la Resolución Miscelánea Fiscal se rigen por los mencionados artículos 33, párrafo penúltimo y 35, ya que éstos se refieren exclusivamente a criterios interpretativos que sostengan las autoridades fiscales, los que en ningún momento serán obligatorios para los gobernados, a diferencia de las disposiciones de observancia general que emita el Presidente del SAT, las cuales son de cumplimiento obligatorio para los gobernados, sin*

---

<sup>109</sup> [www.scjn.gob.mx](http://www.scjn.gob.mx)

menoscabo de que alguna de ellas, con motivo de una sentencia dictada en algún medio de defensa que prevé el orden jurídico nacional, pueda perder sus efectos, total o parcialmente, al no ceñirse a los referidos principios y, en su caso, a las condiciones que establezca el legislador para su dictado.

Tesis Aislada 2a. IV/2004 en la materia Constitucional y Administrativa de la Novena Época en la Segunda Sala, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XIX de marzo de 2004 en la página 382. **RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL. EL HECHO DE QUE LAS AUTORIDADES FISCALES PRETENDAN SUBSANAR ALGUNA IRREGULARIDAD DEL LEGISLADOR FEDERAL A TRAVÉS DE AQUÉLLA, NO CONVALIDA EL VICIO DE INCONSTITUCIONALIDAD QUE PUDIERA TENER LA LEY.** Aun cuando las autoridades hacendarias se encuentran facultadas para emitir reglas de carácter general a través de la resolución miscelánea fiscal, según lo dispuesto por el artículo 33, fracción I, inciso g), del CFF, el hecho de que pretendan subsanar irregularidades del legislador federal mediante una resolución miscelánea fiscal, no puede convalidar el posible vicio de inconstitucionalidad que la propia ley pudiera tener, ya que esta última constituye una norma superior que sigue vigente y que sólo puede ser modificada, reformada o derogada, si se cumplen todos los requisitos previstos por el artículo 72 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

<sup>110</sup>Tesis Jurisprudencial VIII.3o. J/11 en la materia Administrativa de la Novena Época en el Tercer Tribunal Colegiado del Octavo Circuito, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XVI de noviembre de 2002 en la página 1079. **RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2000. LA REGLA 5.2.2. CONTRADICE Y SUPERA LO ESTABLECIDO POR LOS ARTÍCULOS 22 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y 6o. DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.** La regla 5.2.2. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2000, si bien tiene por objeto facilitar la exacta observancia de las leyes fiscales expedidas por el Poder Legislativo, no puede ir más allá de los límites de esas leyes, en observancia del principio de la preferencia o primacía de la ley, reconocido y recogido en el artículo 72, inciso F), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; de ahí que las leyes fiscales no pueden ser modificadas por una norma de carácter general emitida por órgano diverso al Legislativo, ya que en la interpretación, reforma o derogación de las leyes o decretos deben observarse los mismos trámites establecidos para su formación. Por consiguiente, si la regla de carácter general 5.2.2. no tiene las características de una ley formalmente emitida por el Poder Legislativo, resulta de ello que al establecer que tratándose de las personas que tributen conforme al régimen establecido en la sección III, capítulo VI, título IV, de la LISR (pequeños contribuyentes), contradice y supera lo dispuesto por los artículos 22 del CFF y 6o. de la LIVA,

---

<sup>110</sup> [www.scjn.gob.mx](http://www.scjn.gob.mx)

*en tanto que estos numerales no limitan en forma alguna el derecho que tienen los contribuyentes de obtener la devolución del saldo a favor que resulte en sus declaraciones.*

*Tesis Aislada II.A.20 A en la materia Administrativa de la Novena Época en el Tribunal Colegiado del Segundo Circuito publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta VII de marzo de 1998 en la página 822. **RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 1997. INCOMPETENCIA PARA EXPEDIRLA POR PARTE DEL SUBSECRETARIO DE INGRESOS DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO.** La expedición de la resolución miscelánea fiscal, de conformidad con el artículo 6o., fracción XXXIV, del Reglamento Interior de la SHCP, compete exclusivamente al secretario de Hacienda y Crédito Público, siendo una facultad indelegable, por lo que si la miscelánea fiscal para mil novecientos noventa y siete fue expedida por el subsecretario de Ingresos de esa secretaría, sustituyéndolo indebidamente y arrogándose una facultad que categóricamente se prevé como no delegable, se viola el artículo 16 constitucional.*

### 3.2. Ley del Impuesto sobre la Renta

La Sociedad Cooperativas es una PM<sup>111</sup>; dichas personas morales tributan dentro del Título II de la LISR<sup>112</sup>, es decir, como cualquier persona moral. Sin embargo, se les da la opción de tributar como personas físicas. Las PF<sup>113</sup> en el Título IV de la LISR. Las Sociedades Cooperativas, a pesar de ser personas morales, como lo señaló el artículo 25 del CCF<sup>114</sup>, tributa como PF, por lo cual, analizaremos el régimen intermedio y el régimen general de las PF respecto a las actividades empresariales:

#### REGIMEN INTERMEDIO

**S** Persona física  
**O** Renta (Régimen intermedio)  
**T** Tarifa 177  
**B** Utilidad gravable  
**PC** Ejercicio  
**PE** abril

Podrán tributar en este Régimen, únicamente aquellos contribuyentes que realicen actividades empresariales con ingresos hasta cuatro millones de pesos.

Cómo determinan su Impuesto sobre la Renta del ejercicio:

	Ingresos acumulables
<i>Menos</i>	Deducciones autorizadas
<i>Igual</i>	Utilidad fiscal
<i>Menos</i>	PTU
<i>Menos</i>	Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores
<i>Igual</i>	Utilidad gravable
<i>Por</i>	Tarifa del artículo 177
<i>Igual</i>	Impuesto sobre la Renta del ejercicio
<i>Menos</i>	Pagos provisionales del ejercicio
<i>Igual</i>	Impuesto sobre la Renta a cargo o a favor

Cómo determinan su Impuesto sobre la Renta en pagos provisionales:

	Ingresos acumulables
<i>Menos</i>	Deducciones autorizadas
<i>Igual</i>	Utilidad fiscal
<i>Menos</i>	PTU
<i>Menos</i>	Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores
<i>Igual</i>	Utilidad gravable

<sup>111</sup> Personas morales

<sup>112</sup> Ley del Impuesto sobre la Renta

<sup>113</sup> Personas físicas

<sup>114</sup> Código Civil Federal

<i>Por</i>	Tarifa del artículo 113
<i>Igual</i>	Impuesto sobre la Renta del periodo
<i>Menos</i>	Pagos provisionales anteriores
<i>Igual</i>	Impuesto sobre la Renta a cargo

Estos contribuyentes tienen menos obligaciones que el régimen general, deducen inversiones como gasto excepto transporte, llevan máquina registradora de comprobación fiscal y efectúan un pago al Estado.

### **REGIMEN GENERAL Y PROFESIONAL**

<b>S</b>	Persona física
<b>O</b>	Renta (Régimen general)
<b>T</b>	Tarifa 177
<b>B</b>	Ingreso disminuido
<b>PC</b>	Ejercicio
<b>PE</b>	abril

Podrán tributar en este Régimen, únicamente aquellos contribuyentes que realicen actividades empresariales y profesionales.

Cómo determinan su Impuesto sobre la Renta del ejercicio:

	Ingresos acumulables
<i>Menos</i>	Deducciones autorizadas
<i>Igual</i>	Utilidad fiscal
<i>Menos</i>	PTU
<i>Menos</i>	Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores
<i>Igual</i>	Utilidad gravable
<i>Por</i>	Tarifa del artículo 177
<i>Igual</i>	Impuesto sobre la Renta del ejercicio
<i>Menos</i>	Pagos provisionales del ejercicio
<i>Igual</i>	Impuesto sobre la Renta a cargo o a favor

Cómo determinan su Impuesto sobre la Renta en pagos provisionales:

	Ingresos acumulables
<i>Menos</i>	Deducciones autorizadas
<i>Igual</i>	Utilidad fiscal
<i>Menos</i>	PTU
<i>Menos</i>	Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores
<i>Igual</i>	Utilidad gravable
<i>Por</i>	Tarifa del artículo 113

<i>Igual</i>	Impuesto sobre la Renta del periodo
<i>Menos</i>	Pagos provisionales anteriores
<i>Igual</i>	Impuesto sobre la Renta a cargo

### ***MOMENTO DE ACUMULACIÓN***

Con base en el artículo 122 LISR<sup>115</sup> los ingresos serán acumulables en el momento en que sean efectivamente percibidos.

### **DEDUCCIONES AUTORIZADAS**

Con base en el artículo 123 LISR se podrán efectuar las siguientes deducciones:

- I. Las devoluciones que se reciban, los descuentos o bonificaciones que se hagan, en los tres casos si se acumuló el ingreso del que se derivan.
- II. Adquisiciones de mercancías, de materias primas, productos semiterminados o terminados, que se utilicen para la actividad empresarial o para la prestación de los servicios.  
No serán deducibles en esta fracción activos fijos, terrenos, acciones, partes sociales, obligaciones y otros valores mobiliarios, títulos valor por la propiedad de bienes, excepto certificados de depósito de bienes o mercancías, moneda extranjera, moneda nacional o extranjera de oro o plata, ni las onzas troy.

En la enajenación de terrenos y acciones, se aplicará lo dispuesto en los artículos 21 y 24 de la LISR<sup>116</sup>.

- III. Los gastos.
- IV. Las inversiones.
- V. Los intereses pagados derivados de la actividad empresarial o servicio profesional, sin ajuste alguno, así como los que se generen por capitales tomados en préstamo siempre y cuando dichos capitales hayan sido invertidos en los fines de la actividad.
- VI. Las cuotas pagadas por los patrones al IMSS, incluso cuando éstas sean a cargo de sus trabajadores.  
En el caso de personas físicas residentes en el extranjero con uno o varios establecimientos en el país, podrán efectuar las deducciones que correspondan a las actividades de dicho establecimiento, ya sean las erogadas en México o en cualquier otra parte, aun cuando se prorrateen con algún establecimiento ubicado en el extranjero, aplicando al efecto lo dispuesto en el artículo 30 de esta Ley.

---

<sup>115</sup> Ley del Impuesto sobre la Renta

<sup>116</sup> Ley del Impuesto sobre la Renta

### Requisitos de las deducciones

El artículo 125 de la LISR menciona que las deducciones hayan sido efectivamente erogadas en el ejercicio de que se trate. Tratándose de inversiones, éstas deberán deducirse en el ejercicio en el que se inicie su utilización o en el ejercicio siguiente, aun cuando en dicho ejercicio no se haya erogado en su totalidad el monto original de la inversión.

- I. Que sean estrictamente indispensables para la obtención de los ingresos por los que se está obligado al pago de este impuesto en los términos de esta Sección, excepto, en el caso de donativos.

### Deducción de inversiones (artículo 124)

Se determinará la deducción de inversiones en base a la Sección II del Capítulo II del Título II de la LISR. Los por cientos que aplicarán serán sobre el MOI<sup>117</sup>, aun cuando ésta no se haya pagado en su totalidad en el ejercicio en que proceda su deducción. Cuando no se pueda separar el MOI de los intereses que en su caso se paguen por el financiamiento, el por ciento que corresponda se aplicará sobre el monto total, en cuyo caso, los intereses no podrán deducirse en los términos de la fracción V del artículo 123 de la LISR (es decir, en su totalidad y sin ajuste alguno).

### PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES (PTU)

El artículo 123 de la CPEUM<sup>118</sup> señala que toda persona tiene derecho al trabajo digno y socialmente útil; al efecto, se promoverán la creación de empleos y la organización social de trabajo. El apartado A menciona lo correspondiente a la iniciativa privada y en su fracción IX se señalan las reglas para el reparto de las utilidades las empresas de las cuales, consideramos de importancia para nuestro estudio las siguientes:

- a) La Ley podrá exceptuar de la obligación de repartir utilidades a las empresas de nueva creación durante un número determinado y limitado de años;
- b) Para determinar el monto de las utilidades de cada empresa se tomará como base la renta gravable de conformidad con la LISR;
- c) El derecho de los trabajadores a participar en las utilidades no implica intervenir en la dirección o administración.

---

<sup>117</sup> Monto Original de la Inversión

<sup>118</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

El artículo 122 de la LFT<sup>119</sup> menciona que el reparto de utilidades entre los trabajadores deberá efectuarse dentro de los sesenta días siguientes a la fecha en que deba pagarse el impuesto anual.

El artículo 123 de la LFT cita que la utilidad repartible se dividirá en dos partes iguales: la primera considerando el número de días trabajados, y la segunda en proporción a los salarios devengados.

El artículo 126 de la LFT señala que quedan exceptuadas de repartir utilidades:

I. Las empresas de nueva creación, durante el primer año de funcionamiento;  
 II. Las empresas de nueva creación, dedicadas a la elaboración de un producto nuevo, durante los dos primeros años de funcionamiento.

III. Las empresas de industria extractiva, de nueva creación, durante el período de exploración;

IV. Las instituciones de asistencia privada, reconocidas por las leyes, que con bienes de propiedad particular ejecuten actos con fines humanitarios de asistencia, sin propósitos de lucro y sin designar individualmente a los beneficiarios;

.....  
 VI. Las empresas que tengan un capital menor del que fije la STPS<sup>120</sup> por ramas de la industria.

El artículo 127 de la LFT menciona que el derecho de los trabajadores a participar en el reparto de utilidades se ajustará a las normas siguientes:

I. Directores, administradores y gerentes no participarán en las utilidades;

II. Los trabajadores de confianza participarán en las utilidades pero hasta el tope del salario del trabajador sindicalizado más alto.

III. En arrendadoras, prestadoras de servicios u otorgantes de crédito, no podrá exceder de un mes de salario;

IV. En la industria de construcción, la Comisión determinará qué trabajadores tienen derecho;

El artículo 128 de la LFT menciona que no se harán compensaciones de los años de pérdida con los de ganancia.

El artículo 131 de la LFT cita que el derecho de los trabajadores a participar en las utilidades no implica la facultad de intervenir en la dirección o administración de las empresas.

Asimismo, el artículo 132 de la LISR menciona que la base para la PTU en este Régimen se determinará de la siguiente forma:

---

<sup>119</sup> Ley Federal del Trabajo

<sup>120</sup> Secretaría del Trabajo y Previsión Social

<b>Operación</b>	<b>Concepto</b>
	Utilidad fiscal
Por	TASA 10 %
Igual	PTU a distribuir

#### NOTAS.

Disminución de los 40 salarios mínimos en sector agropecuario y reducción del ISR en un 30.00 %. Personas Morales 20 salarios por socio hasta 200.

Habiendo analizado tanto el régimen intermedio como el régimen general, procederemos entonces a analizar las Sociedades Cooperativas de Producción:

#### **SOCIEDADES COOPERATIVAS**

Al haber analizado que las Sociedades Cooperativas tienen un régimen especial de tributación, determinamos que sus normas sustantivas son las siguientes:

- S** Personas morales
- O** Renta (Sociedades Cooperativas)
- T** Tarifa 177
- B** Utilidad gravable
- PC** Ejercicio
- PE** Abril

### 3.3. Ley del Impuesto al Valor Agregado

En el caso de este Impuesto, su tratamiento es el general, como en cualquier otro contribuyente. Por lo tanto, señalo las normas sustantivas de dicho impuesto, así como en fórmula su estructura de determinación.

<b>Sujeto</b>	Personas físicas y morales
<b>Objeto</b>	Consumo Actos o actividades (Enajenación, Prestación de Servicios Independientes, Uso o Goce e Importación)
<b>Base</b>	El acto o actividad
<b>Tasa</b>	16,11, 0 %.
<b>P.C.</b>	Mensual
<b>P.E.</b>	Día 17

#### Impuesto en el pago mensual

	Impuesto trasladado
<b>menos</b>	Impuesto que nos retengan
<b>menos</b>	Impuesto acreditable
<b>menos</b>	Impuesto pendiente de acreditar
<b>igual</b>	Impuesto a cargo o a favor

#### Determinación del Impuesto acreditable

	Impuesto acreditable de compras identificadas con actos gravados
<b>mas</b>	Impuesto acreditable de gastos identificado con actos gravados
<b>mas</b>	Impuesto acreditable de inversiones identificado con actos gravados
<b>igual</b>	Impuesto acreditable del pago mensual

Al IVA no identificado se le aplicará el factor de prorrateo.

#### Factor de prorrateo

Total de actos gravados / Total de actos gravados y exentos = Factor de prorrateo

### 3.4. Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo

Este impuesto se llevó a cabo para grabar a las gasolineras y a las farmacéuticas, sin embargo, se manejó que fuera para efectos de gravar a los vendedores ambulantes. Sin embargo, este impuesto es acreditable contra el ISR y contra el IETU. Sus normas sustantivas son las siguientes:

<b>Sujeto</b>	Personas físicas y morales
<b>Objeto</b>	Excedente de depósitos de \$15,000.00 por banco
<b>Base</b>	El excedente de \$15,000.00
<b>Tasa</b>	3%
<b>P.C.</b>	Mensual
<b>P.E.</b>	Retención cuando exceda de \$15,000.00

Como se observa en las normas sustantivas, este impuesto solo se debe de pagar por personas que lleguen a depositar más de \$15,000.00 en efectivo en una institución bancaria, por lo que el excedente de depósitos de \$15,000.00 por banco, causará el IDE a la tasa del 3% en forma mensual y por banco, es decir, se puede tener más de \$15,000.00 de depósitos en efectivo en los distintos bancos, no sucursales, ya que dos sucursales del mismo banco implican un solo banco. Este impuesto es acreditable contra ISR o contra el retenido a terceros, o compensable contra otras contribuciones federales

### 3.5. Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única

Este impuesto se considera que grava los ingresos, sin embargo, en realidad es un ISR disfrazado. Este impuesto es acreditable contra el ISR y su vez, se puede dar un Acreditamiento con el IDE. Sus normas sustantivas son las siguientes:

- S. Personas físicas y morales residentes en México, y extranjeros con establecimiento en México
- O. Ingreso.
  - I. Enajenación de bienes.
  - II. Prestación de servicios independientes.
  - III. Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.
  - IV. Residentes en el extranjero por ingresos atribuibles al establecimiento.
- B. Ingresos percibidos menos las deducciones autorizadas.
- T. 17.50%
- P.C. Ejercicio
- P.E. Marzo, abril

#### IETU ANUAL (Art. 8 LIETU)

	Ingresos percibidos
Menos	Deducciones autorizadas
Menos	Deducción adicional inversiones
Igual	Base para el IETU
Por	Tasa 17.50%
Igual	IETU anual
Menos	Crédito fiscal
Menos	Acreditamiento por nómina
Menos	Crédito fiscal por inversiones
Menos	ISR del ejercicio
Igual	IETU anual
Menos	Pagos provisionales del IETU
Igual	IETU a cargo o a favor

**IETU PROVISIONAL (Art. 9 y 10 LIETU)**

	Ingresos percibidos en el periodo
Menos	Deducciones autorizadas en el periodo
Menos	Deducción adicional de inversiones
Igual	Base para el IETU
Por	Tasa 17.50%
Igual	IETU provisional
Menos	Crédito fiscal
Menos	Acreditamiento por nómina
Menos	Crédito fiscal por inversiones
Menos	ISR provisional
Igual	IETU del periodo
Menos	Pagos provisionales anteriores del IETU
Igual	Pago provisional del IETU

Ingresos                      Los cobrados. TODOS  
Deducciones                Las pagadas. CASI TODAS

**Crédito fiscal (Art. 11 LIETU)**

Ingresos percibidos  
Menos                      Deducciones autorizadas (mayores)  
Igual                        Diferencia  
Por                            Tasa 17.50%  
Igual                        Crédito fiscal (Diez ejercicios) (Actualizable Junio-Diciembre,  
Diciembre-Junio) (Acreditable contra ISR)

**Acreditamiento por nómina**

Nómina gravable para ISR del ejercicio  
Mas                          Aportaciones de Seguridad Social  
Igual                        Suma  
Por                            Tasa 17.50%  
Igual                        Acreditamiento por nómina

### 3.6. Ley del Seguro Social y del INFONAVIT

El artículo 12 de la LSS<sup>121</sup> menciona a los sujetos de aseguramiento del régimen obligatorio, y en su fracción II señala a los socios de sociedades cooperativas. Esto es independiente de lo señalado en la fracción primera, en el caso de las personas que presten, en forma permanente o eventual, un servicio remunerado, personal y subordinado, cualquiera que sea el acto que le dé origen;

El artículo 19 LSS menciona que las sociedades cooperativas pagarán la cuota correspondiente a los patrones, y cada uno de los socios a que se refiere la fracción II del artículo 12 de la LSS, cubrirán sus cuotas como trabajadores.

El artículo 27 LSS establece que el salario base de cotización se integra con los pagos hechos en efectivo por cuota diaria, gratificaciones, percepciones, alimentación, habitación, primas, comisiones, prestaciones en especie y cualquiera otra cantidad o prestación que se entregue al trabajador por su trabajo. Se excluyen como integrantes del salario base de cotización, dada su naturaleza, los siguientes conceptos:

- I. Los instrumentos de trabajo como herramientas, ropa y otros similares;
  - II. El ahorro, cuando se integre por un depósito de cantidad semanal, quincenal o mensual igual del trabajador y de la empresa; si se constituye en forma diversa o puede el trabajador retirarlo más de dos veces al año, integrará salario; tampoco se tomarán en cuenta las cantidades otorgadas por el patrón para fines sociales de carácter sindical;
  - III. Las aportaciones adicionales que el patrón convenga otorgar a favor de sus trabajadores por concepto de cuotas del seguro de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez;
  - IV. Las cuotas que en términos de la LSS le corresponde cubrir al patrón, las aportaciones al INFONAVIT, y las PTU;
  - V. La alimentación y la habitación cuando se entreguen en forma onerosa a los trabajadores; se entiende que son onerosas estas prestaciones cuando el trabajador pague por cada una de ellas, como mínimo, el veinte por ciento del salario mínimo general diario que rija en el DF;
  - VI. Las despensas en especie o en dinero, siempre y cuando su importe no rebase el cuarenta por ciento del salario mínimo general diario vigente en el DF;
  - VII. Los premios por asistencia y puntualidad, siempre que el importe de cada uno de estos conceptos no rebase el diez por ciento del salario base de cotización;
  - VIII. Las cantidades aportadas para fines sociales, considerándose como tales las entregadas para constituir fondos de algún plan de pensiones establecido por el patrón o derivado de contratación colectiva. Los planes de pensiones serán sólo los que reúnan los requisitos que establezca la CONSAR, y
  - IX. El tiempo extraordinario dentro de los márgenes señalados en la LFT.
- Para que los conceptos mencionados en este precepto se excluyan como integrantes del salario base de cotización, deberán estar debidamente registrados en la contabilidad del patrón.

---

<sup>121</sup> Ley del Seguro Social

En los conceptos previstos en las fracciones VI, VII y IX cuando el importe de estas prestaciones rebase el porcentaje establecido, solamente se integrarán los excedentes al salario base de cotización

El artículo 34 LSS señala que cuando encontrándose el asegurado al servicio de un mismo patrón se modifique el salario estipulado, se estará a lo siguiente:

**I.** En los casos previstos en la fracción I del artículo 30, el patrón estará obligado a presentar al Instituto los avisos de modificación del salario diario base de cotización dentro de un plazo máximo de cinco días hábiles, contados a partir del día siguiente a la fecha en que cambie el salario;

**II.** En los casos previstos en la fracción II del artículo 30, los patrones estarán obligados a comunicar al Instituto dentro de los primeros cinco días hábiles de los meses de enero, marzo, mayo, julio, septiembre y noviembre, las modificaciones del salario diario promedio obtenido en el bimestre anterior, y

**III.** En los casos previstos en la fracción III del artículo 30, si se modifican los elementos fijos del salario, el patrón deberá presentar el aviso de modificación dentro de los cinco días hábiles siguientes de la fecha en que cambie el salario. Si al concluir el bimestre respectivo hubo modificación de los elementos variables que se integran al salario, el patrón presentará al Instituto el aviso de modificación en los términos de la fracción II anterior.

El salario diario se determinará, dividiendo el importe total de los ingresos variables obtenidos en el bimestre anterior entre el número de días de salario devengado y sumando su resultado a los elementos fijos del salario diario.

En todos los casos previstos en este artículo, si la modificación se origina por revisión del contrato colectivo, se comunicará al Instituto dentro de los treinta días naturales siguientes a su celebración.

Las sociedades cooperativas deberán presentar los avisos de modificación de las percepciones base de cotización de sus socios, de conformidad con lo establecido en este artículo.

El artículo 29 LINFONAVIT<sup>122</sup> menciona que son obligaciones de los patrones:

**I.-** Proceder a inscribirse e inscribir a sus trabajadores en el Instituto y dar los avisos correspondientes. Los patrones estarán obligados, siempre que contraten un nuevo trabajador, a solicitarle su CURP.

Los patrones inscribirán a sus trabajadores con el salario que perciban al momento de su inscripción;

**II.-** Determinar el monto de las aportaciones del cinco por ciento sobre el salario de los

trabajadores a su servicio y efectuar el pago en las entidades receptoras que actúen por cuenta y orden del Instituto, para su abono en la subcuenta de vivienda de las cuentas individuales de los trabajadores previstas en los sistemas de ahorro para el retiro, en los términos de la presente Ley y sus reglamentos, así como en lo conducente, conforme a lo previsto en la LSS y en la LFT. En lo que corresponde a la integración y cálculo de la base y límite superior salarial para el pago de aportaciones, se aplicará lo contenido en la LSS.

---

<sup>122</sup> Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores

Estas aportaciones son gastos de previsión de las empresas y forman parte del patrimonio de los trabajadores.

Los patrones, al realizar el pago, deberán proporcionar la información relativa a cada trabajador en la forma y con la periodicidad que al efecto establezca la LINFONAVIT y la LSS y la LSAR.

El registro sobre la individualización de los recursos de la subcuenta de vivienda de las cuentas

individuales de los sistemas de ahorro para el retiro, estará a cargo de las administradoras de fondos para el retiro, en los términos que se establecen en la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro y su Reglamento. Lo anterior, independientemente de los registros individuales que determine llevar el Instituto.

Es obligación del patrón pagar las aportaciones por cada trabajador mientras exista la relación laboral y subsistirá hasta que se presente el aviso de baja correspondiente. Si se comprueba que dicho trabajador fue inscrito por otro patrón, el Instituto devolverá al patrón omiso, a su solicitud, el importe de las aportaciones pagadas en exceso, a partir de la fecha de la nueva alta;

**III.-** Hacer los descuentos a sus trabajadores en sus salarios, conforme a lo previsto en los artículos 97 y 110 de la LFT, que se destinen al pago de abonos para cubrir préstamos otorgados por el Instituto, así como enterar el importe de dichos descuentos en las entidades receptoras que actúen por cuenta y orden del Instituto, en la forma y términos que establece la LSS y sus disposiciones reglamentarias. La integración y cálculo de la base salarial para efectos de los descuentos será la contenida en la fracción II del presente artículo.

A fin de que el Instituto pueda individualizar dichos descuentos, los patrones deberán proporcionarle la información relativa a cada trabajador en la forma y periodicidad que al efecto establezca la LINFONAVIT y reglamentos;

**IV.-** Proporcionar al Instituto los elementos necesarios para precisar la existencia, naturaleza y cuantía de las obligaciones a su cargo, establecidas en la LINFONAVIT y reglamentos;

**V.-** Permitir las inspecciones y visitas domiciliarias que practique el Instituto, las que se sujetarán a lo establecido por la LINFONAVIT, el CFF y sus disposiciones reglamentarias. A efecto de evitar duplicidad de acciones, el Instituto podrá convenir con el IMSS la coordinación de estas acciones fiscales;

**VI.-** Atender los requerimientos de pago e información que les formule el Instituto, de conformidad con las disposiciones legales y reglamentarias correspondientes;

**VII.-** Expedir y entregar, semanal o quincenalmente, a cada trabajador constancia escrita del número de días trabajados y del salario percibido, conforme a los períodos de pago establecidos, tratándose de patrones que se dediquen en forma permanente o esporádica a la actividad de la construcción.

Asimismo, deberán cubrir las aportaciones, aun en el caso de que no sea posible determinar el o los trabajadores a quienes se deban aplicar, en cuyo caso su monto se depositará en una cuenta específica que se manejará en los mismos términos que los recursos individualizados del Fondo Nacional de la Vivienda, hasta en tanto se esté en posibilidad de individualizar los pagos a favor de sus titulares, en los términos de la LSS. Lo anterior, sin perjuicio de que aquellos trabajadores que acrediten sus derechos, se les abonen a sus cuentas individuales de los sistemas de ahorro para el retiro, los importes que les correspondan.

La administradora de fondos para el retiro en la que el trabajador se encuentre registrado tendrá a petición del mismo, la obligación de individualizar las aportaciones a que se refiere esta fracción contra la presentación de las constancias mencionadas;

**VIII.-** Presentar al Instituto copia con firma autógrafa del informe sobre la situación fiscal del

contribuyente con los anexos referentes a las contribuciones por concepto de aportaciones patronales de conformidad con lo dispuesto en el Reglamento del CFF, cuando en los términos de dicho Código, estén obligados a dictaminar por contador público autorizado sus estados financieros.

Cualquier otro patrón podrá optar por dictaminar por contador público autorizado el cumplimiento de sus obligaciones ante el Instituto en los términos de las disposiciones reglamentarias correspondientes, y

**IX.-** Las demás previstas en la Ley y sus reglamentos.

La obligación de efectuar las aportaciones y hacer los descuentos a que se refieren las fracciones II y III anteriores, se suspenderá cuando no se paguen salarios por ausencias en los términos de la LSS, siempre que se dé aviso oportuno al Instituto, en conformidad al artículo 31. Tratándose de incapacidades expedidas por el IMSS, subsistirá la obligación del pago de aportaciones.

En caso de sustitución patronal, el patrón sustituido será solidariamente responsable con el nuevo de las obligaciones derivadas de la LINFONAVIT, nacidas antes de la fecha de la sustitución, hasta por el término de dos años, concluido el cual todas las responsabilidades serán atribuibles al nuevo patrón.

### **3.7. Impuesto sobre nóminas en el D.F. y Estado de México**

Con base en el artículo 31 de la CPEUM<sup>123</sup> en su fracción IV, se deben de cubrir las contribuciones tanto a la Federación como a las entidades federativas incluido el DF<sup>124</sup> y a los municipios, por lo tanto, además de las contribuciones federales ya señaladas, se tienen que pagar las contribuciones estatales siguientes, considerando para nuestro estudio el DF y Estado de México.

#### **Distrito Federal**

##### **Impuesto sobre nóminas**

El artículo 156 del CFDF<sup>125</sup> menciona que se encuentran obligadas al pago del impuesto sobre nóminas, las personas físicas y morales que, en el DF, realicen erogaciones en dinero o en especie por concepto de remuneración al trabajo personal subordinado, independientemente de la designación que se les otorgue.

Para los efectos de este impuesto, se considerarán erogaciones destinadas a remunerar el trabajo personal subordinado, las siguientes:

- I. Sueldos y salarios;
- II. Tiempo extraordinario de trabajo;
- III. Premios, primas, bonos, estímulos e incentivos;
- IV. Compensaciones;
- V. Gratificaciones y aguinaldos;
- VI. Participación patronal al fondo de ahorros;
- VII. Primas de antigüedad;
- VIII. Comisiones, y
- IX. Pagos realizados a administradores, comisarios o miembros de los consejos directivos de vigilancia o administración de sociedades y asociaciones.

El artículo 157 del CFDF cita que no se causará el Impuesto sobre Nóminas, por las erogaciones que se realicen por concepto de:

- I. Instrumentos y materiales necesarios para la ejecución del trabajo;
- II. Aportaciones al SAR;
- III. Gastos funerarios;
- IV. Jubilaciones, pensiones, haberes de retiro, así como las pensiones vitalicias u otras formas de retiro; las indemnizaciones por riesgos de trabajo de acuerdo a la ley aplicable;
- V. Aportaciones al INFONAVIT<sup>126</sup> y al FOVISSSTE<sup>127</sup> destinadas al crédito para la vivienda de sus trabajadores;
- VI. Cuotas al IMSS<sup>128</sup> y al ISSSTE<sup>129</sup>;

<sup>123</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

<sup>124</sup> Distrito Federal

<sup>125</sup> Código Fiscal del Distrito Federal

<sup>126</sup> Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores

<sup>127</sup> Fondo de la Vivienda para la Seguridad y Servicio Social a los Trabajadores del Estado

<sup>128</sup> Instituto Mexicano del Seguro Social

VII. Las aportaciones adicionales que el patrón convenga otorgar a favor de sus trabajadores por concepto de cuotas del seguro de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, del sistema obligatorio y las que fueren aportadas para constituir fondos de algún plan de pensiones, establecido por el patrón o derivado de contratación colectiva que voluntariamente establezca el patrón. Los planes de pensiones serán sólo los que reúnan los requisitos que establezca la CONSAR<sup>130</sup>;

VIII. Gastos de representación y viáticos;

IX. Alimentación, habitación y despensas onerosas;

X. Intereses subsidiados en créditos al personal;

XI. Primas por seguros obligatorios por Ley, en donde no se otorguen préstamos a los trabajadores por la aseguradora;

XII. Prestaciones de previsión social regulares y permanentes que se concedan de manera general, de acuerdo con las leyes o contratos de trabajo;

XIII. Las PTU, y

XIV. Personas contratadas con discapacidad.

Para que los conceptos mencionados se excluyan como integrantes de la base del Impuesto sobre Nóminas, deberán estar registrados en contabilidad.

El artículo 158 del CFDF<sup>131</sup> señala que el Impuesto sobre Nóminas se determinará, aplicando la tasa del 2.5% sobre el monto total de las erogaciones realizadas por concepto de remuneraciones al trabajo personal subordinado.

El artículo 159 del CFDF establece que el Impuesto sobre Nóminas se causará en el momento en que se realicen las erogaciones por el trabajo personal subordinado y se pagará mediante declaración, en la forma oficial aprobada, que deberá presentarse a más tardar el día diecisiete del mes siguiente.

Los contribuyentes del Impuesto sobre Nóminas, deberán formular declaraciones aun cuando no hubieren realizado erogaciones a que se refiere el párrafo anterior, en el período de que se trate, hasta en tanto no presenten el aviso de baja al padrón o de suspensión temporal de actividades.

## **Estado de México**

### **Impuesto sobre nóminas**

El artículo 56 del CFEM<sup>132</sup> menciona que están obligados al pago de este impuesto, las personas físicas o morales, incluidas las asociaciones en participación, que realicen pagos en efectivo o especie por concepto de remuneraciones al trabajo personal, prestado dentro del territorio del Estado, independientemente de la denominación que se les otorgue.

---

<sup>129</sup> Instituto de Seguridad y Servicio Social a los Trabajadores del Estado

<sup>130</sup> Comisión Nacional de los Sistemas de Ahorro para el Retiro

<sup>131</sup> Código Fiscal del Distrito Federal

<sup>132</sup> Código Financiero del Estado de México

También están obligados a retener y enterar este impuesto en términos del presente Código, las personas físicas o morales que contraten la prestación de servicios con empresas cuyo domicilio esté ubicado fuera del territorio de esta entidad, para que le proporcionen los trabajadores, siempre que el servicio personal se preste en el territorio del Estado. En este caso deberán entregar a la persona física o moral que le proporcione los trabajadores, la constancia de retención correspondiente.

Para efectos de este impuesto se consideran remuneraciones, las siguientes:

- I. Pagos de sueldos y salarios.
- II. Pagos de tiempo extraordinario de trabajo.
- III. Pagos de premios, primas, bonos, estímulos e incentivos.
- IV. Pagos de compensaciones.
- V. Pagos de gratificaciones y aguinaldos.
- VI. Pagos de participación patronal al fondo de ahorros.
- VII. Pagos de primas de antigüedad.
- VIII. Pagos de participación de los trabajadores en las utilidades.
- X. Pagos de comisiones.
- XI. Pagos realizados a administradores, comisarios o miembros de los consejos directivos de vigilancia o de administración de sociedades o asociaciones.
- XII. Pagos de servicios de comedor y comida proporcionado a los trabajadores.
- XIII. Pagos de vales de despensa.
- XIV. Pagos de servicio de transporte.
- XV. Pagos de primas de seguros para gastos médicos o de vida.
- XVI. Pagos realizados a las personas por los servicios que presten a un prestatario, siempre que dichos servicios se lleven a cabo en las instalaciones o por cuenta de éste último, por los que no se deba pagar el impuesto al valor agregado.

El artículo 56 Bis del CFEM menciona que quienes realicen pagos a trabajadores por concepto de edificación de obra, e incumplan con la obligación puntual del pago de este impuesto, deberán proporcionar a la oficina rentística correspondiente, la base para determinar correctamente la cantidad a pagar y los accesorios legales generados.

Los propietarios que realicen la edificación de una sola vivienda social progresiva para su habitación personal, cuyo monto global no exceda de 55,000 UDIS no causaran este impuesto. Tampoco causaran este impuesto, los propietarios que realicen modificaciones y/o remodelaciones a una vivienda social progresiva, cuando la obra no exceda un monto de 11,000 UDIS. El documento con el que se acreditaran los supuestos anteriores lo constituirá la licencia de construcción que expida la autoridad municipal correspondiente.

Al importe que resulte de multiplicar el número de metros cuadrados de construcción por el costo de mano de obra por metro cuadrado, de acuerdo a la actividad que se realice conforme al artículo 57 de dicho código.

El artículo 57 del CFEM<sup>133</sup> cita que el impuesto se determinará aplicando la tasa del 2.5% sobre el monto total de los pagos efectuados por concepto de remuneraciones al trabajo personal a que se refiere el artículo 56 de dicho Código.

El artículo 58 del CFEM señala que este impuesto se causará en el momento en que se realicen las erogaciones por remuneraciones al trabajo personal a que se refiere el artículo 56 de este Código, y se pagará mediante declaración en la forma oficial aprobada, que deberá presentarse a más tardar el día diecisiete del mes siguiente a aquél en que se causó el impuesto.

El contribuyente que tenga diversas sucursales en el territorio del Estado, podrá optar por realizar un solo pago concentrado por todas sus oficinas en una declaración, previa autorización de la autoridad fiscal, debiendo anexar a cada pago concentrado una relación de todas las sucursales con que cuente, indicando para cada una, su domicilio, número de empleados e importe de salarios pagados en el período de la declaración y el monto del impuesto correspondiente.

Los contribuyentes que realicen pagos concentrados deberán tener un solo registro por la matriz y sus sucursales. En caso de que se modifique el número de sucursales, se deberá presentar nueva solicitud de autorización de pagos concentrados.

El artículo 59 del CFEM indica que no se pagará este impuesto, por las erogaciones que se realicen por concepto de las siguientes remuneraciones prestadas de manera general:

- I. Derogada.
- II. Derogada.
- III. Becas educacionales y deportivas para los trabajadores.
- IV. Derogada.
- V. Indemnizaciones por riesgos o enfermedades profesionales.
- VI. Pensiones, jubilaciones y gastos funerarios.
- VII. Pagos a trabajadores domésticos.
- VIII. Pagos a discapacitados.
- IX. Derogada.
- X. Contraprestaciones pagadas por:

---

<sup>133</sup> Código Financiero del Estado de México

- A). El Estado y los municipios, así como los organismos públicos descentralizados y fideicomisos estatales o municipales.
- B). Derogado.
- C). Las organizaciones y partidos políticos registrados conforme a las leyes de la materia.
- D). Las instituciones de beneficencia reconocidas por el Estado.
- E). Los sindicatos, cámaras empresariales y las instituciones que los agrupen.
- F). Las microindustrias inscritas en el Padrón Nacional de la Microindustria, hasta por 6 trabajadores, que perciban el salario mínimo general vigente del área geográfica que corresponda.
- G). Las asociaciones en participación que cuenten hasta con seis trabajadores que perciban el salario mínimo general vigente en el área geográfica que corresponda.
- H). Derogado.
- I). Derogado.
- XI. Pagos a administradores, comisarios o miembros de los consejos de administración de sociedades o asociaciones de carácter civil o mercantil que no provengan de una relación laboral.

#### 4. Marco financiero de las Sociedades Cooperativas de Producción

Analizaremos tanto la parte financiera general como la parte fiscal que tiene una repercusión financiera dentro de las sociedades cooperativas.

Desde 1994 y hasta el año 2001, se les dio estímulos fiscales a las Sociedades Cooperativas, los cuales afectaban directamente ingresos catalogados como exentos. En 2002 con la actual Ley del ISR, se quitaron dichas exenciones, sin embargo, se conservaban estímulos en relación con las aportaciones de seguridad social, las cuales en algunos conceptos tenían una reducción en las aportaciones. Para 2005, con la crisis económica nacional, se crea el decreto para que las empresas en lugar de liquidarse, se constituyeran como Sociedades Cooperativas o empresas de carácter social; y en 2006 surge el régimen opcional.

La diferencia entre el Título II de la LISR<sup>134</sup> y el Título III, radica en que en el primer caso, se presentan desde pagos provisionales, pasando por la declaración anual y las declaraciones informativas. En el segundo caso, solo se presentan declaraciones informativas, ni se presentan pagos provisionales, ni declaración anual, únicamente se hace referencia al remanente, independientemente si se informa de las retenciones efectuadas o no.

Pero adicionalmente, en el Título II, si se tiene una utilidad fiscal, se debe de pagar un ISR<sup>135</sup> anual, y en el caso del Título III, solo se informa si existe un remanente anual, el cual, es una especie de utilidad fiscal en Título II, pero que en los No Lucrativos tiene el nombre de remanente además de que se señala en la declaración informativa si es distribuido o no. Si señala como no distribuida, no se paga ningún ISR, ya que se pudiese en su caso diferir o reinvertir en la entidad.

Recordemos que en el Título III, tributan las Sociedades Cooperativas de Consumo, las cuales, gozan de esas ventajas, pero al encontrarse las dedicadas a la Producción y que se ubican en el Título II, en un principio, este tipo de Sociedades, buscaban el amparo de la justicia federal por considerar que si las Cooperativas de Consumo eran catalogadas como No Lucrativas, se les dejaba de privilegiar a las Cooperativas de Producción, al ubicarlas como Título II, y por tanto, la autoridad busca con este nuevo régimen, el darles un tratamiento parecido al no obligarlas a presentar pagos provisionales, y no pagar un impuesto al 30% como persona moral, sino, dividir la utilidad gravable generada en el ejercicio y pagar el ISR por cada Socio Cooperativista, pero no forzosamente en el ejercicio en el que se genera, sino, al distribuirla a los

---

<sup>134</sup> Ley del Impuesto sobre la Renta

<sup>135</sup> Impuesto sobre la Renta

Socios Cooperativistas, lo que es un diferimiento del mismo o un no pago si se reinvierte como se logra en el Título III.

Pero debemos de considerar otro punto importante que se da de 2007 a 2009 y todo con base en que quien fuera Secretario de Hacienda en esos tres años, desconocía totalmente la disposición fiscal mexicana y por tanto, lo único que buscaba eran establecer parches y terrorismo fiscal en nuestro país, a través de criterios Vinculativos y no Vinculativos, los cuales, trataban de frenar a las Sociedades Cooperativas, lo cual, esperemos que cambie con el nuevo Secretario de Hacienda a partir de 2010.

Además podemos decir, que algunos contribuyentes estiman que si la misma ley permite esas ventajas, entonces, porque la autoridad las sataniza, teniendo la respuesta a la mano, considerando que la autoridad, en forma personal hace uso de ellas, pero no permite que las mismas las utilicen otros tantos contribuyentes, llevando con esto al máximo, el abuso del poder y el beneficio personal de los propios gobernantes.

Debemos de considerar que el marco financiero es el aspecto más importante que se debe de cuidar en toda entidad, sin embargo, ese marco financiero está totalmente afectado por la disminución del impacto positivo que resta los resultados, por lo tanto, por mucho que se cuiden todos los elementos del estado de resultados, llámese costo, gastos de operación, gastos extraordinarios o costo integral de financiero, siempre se verán afectados por el impacto impositivo al final del ejercicio.

#### 4.1. Los rendimientos generados

El artículo sexto de la LGSC<sup>136</sup> menciona que las sociedades cooperativas deberán observar en su funcionamiento, además de otros principios, el principio de distribución de los rendimientos en proporción a la participación de los socios.

De la misma forma que el párrafo anterior, el artículo 28 de la LGSC establece que 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.

El artículo 36 de la LGSC cita que 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; adicionalmente, la Asamblea conocerá y resolverá del reparto de rendimientos, excedentes y percepción de anticipos entre socios.

Con base en lo anterior, el artículo 49 de la LGSC menciona que 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.

Adicionalmente, el artículo 54 de la LGSC indica que el Fondo de Reserva se constituirá con el 10 al 20% de los rendimientos que obtengan las sociedades cooperativas en cada ejercicio social.

El artículo 55 indica que 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.

El artículo 61 señala que 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.

El artículo 85-A de la LISR<sup>137</sup> menciona que las sociedades cooperativas de producción para calcular el ISR<sup>138</sup> por sus actividades podrán aplicar las disposición de las personas físicas empresarias del Régimen General, con algunas ventajas de las personas morales confines no lucrativas.

---

<sup>136</sup> Ley General de Sociedades Cooperativas

<sup>137</sup> Ley del Impuesto sobre la Renta

<sup>138</sup> Impuesto sobre la Renta

Dicha Ley menciona lo siguiente:

*I. Calcularán el impuesto del ejercicio de cada uno de sus 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 al efecto lo dispuesto en el artículo 130 de esta Ley.*

*Las sociedades cooperativas de producción a que se refiere este Capítulo, podrán diferir la totalidad del impuesto a que se refiere esta fracción, hasta el ejercicio fiscal en el que distribuyan a sus socios la utilidad gravable que les corresponda.*

#### 4.2. El fondo de previsión social

La LGSC<sup>139</sup> menciona en su artículo 57 que 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 LSS<sup>140</sup>.

Asimismo el artículo 58 de la LGSC indica que 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.

Para efectos fiscales el artículo octavo de la LISR señala que se considera previsión social las erogaciones efectuadas que tengan por objeto satisfacer contingencias o necesidades presentes o futuras, así como el otorgar beneficios a favor de los trabajadores o de los socios o miembros de las sociedades cooperativas, tendientes a su superación física, social, económica o cultural, que les permitan el mejoramiento en su calidad de vida y en la de su familia. En ningún caso se considerará previsión social a las erogaciones efectuadas a favor de personas que no tengan el carácter de trabajadores o de socios o miembros de sociedades cooperativas.

#### **CALCULO DE INGRESOS EXENTOS, EN SOCIOS COOPERATIVISTAS.**

	Salario	Previsión Soc.	Suma	Exento	Gravado
Caso 1	80,000.00	20,000.00	100,000.00	20,000.00	0.00
Caso 2	120,000.00	20,000.00	140,000.00	20,000.00	0.00
Caso 3	130,000.00	20,000.00	150,000.00	20,000.00	0.00
Caso 4	130,000.00	30,000.00	160,000.00	29,253.15	746.85
Caso 5	140,000.00	20,000.00	160,000.00	20,000.00	0.00
Caso 6	140,000.00	30,000.00	170,000.00	22,750.45	7,249.55

<sup>139</sup> Ley General de Sociedades Cooperativas

<sup>140</sup> Ley del Seguro Social

En todos los casos el salario está gravado. En el caso de la previsión social está exenta mínimo un salario mínimo que es:  $1 * 365 * 62.33 = \$ 22,750.45$ . En el caso de que la previsión social sea mayor que un salario mínimo entonces se suma con el salario y estará exenta del importe del salario al importe de siete veces el salario mínimo:  $7 * 365 * 62.33 = \$ 159,253.15$ .

Como podemos observar en el cuadro anterior, se les otorga una prestación de previsión social a los socios cooperativistas, la cual disminuye la utilidad de la sociedad cooperativa y por otro lado, constituye un ingreso exento hasta el límite señalado, por lo que no causa ningún impuesto para la sociedad cooperativa ni para el trabajador, a no ser por el excedente. Recordemos que la LGSC señala que se podrá formar un fondo de previsión social el cual es deducible para efectos de la sociedad cooperativa y por otro lado, se deberían de considerar ingresos para el socio cooperativista pero el cuadro anterior nos muestra que estará exento de dicho impuesto hasta el importe de un salario mínimo o en su caso de comparar la diferencia entre el salario y hasta siete salarios mínimos, lo cual le daría una exención mayor de ISR<sup>141</sup>.

En base a lo anterior, el artículo 43-A del RLISR<sup>142</sup> menciona que las prestaciones de previsión social que excedan los límites de exención, no serán deducibles, por lo que el excedente sólo será deducible cuando el contribuyente cubra por cuenta del trabajador el impuesto que corresponda a dicho excedente, considerándose el importe de dicho impuesto como ingreso para el trabajador por el mismo concepto y efectúe asimismo las retenciones correspondientes

Para estos efectos, el SAT<sup>143</sup> ha publicado un criterio no vinculativo, que a final de cuentas no es ley y por tanto, no tiene validez, pero que implica una visión del terrorismo fiscal que la autoridad hacendaria aplica en materia de Sociedades Cooperativas respecto a los límites de exención antes explicado en este libro, siendo enmarcado con el criterio no vinculativo **05/ISR denominado Sociedades cooperativas. Salarios y previsión social y que señala:**

*“Se considera que realiza una práctica fiscal indebida:*

*I. Quien para omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución o para obtener un beneficio en perjuicio del fisco federal, constituya o contrate de manera directa o indirecta a una sociedad cooperativa, para que ésta le preste servicios idénticos, similares o análogos a los que sus trabajadores o prestadores de servicios le prestan o hayan prestado.*

*II. La sociedad cooperativa que deduzca las cantidades entregadas a sus socios cooperativistas, provenientes del Fondo de Previsión Social, así como el socio cooperativista que no considere dichas cantidades como ingresos por los que está obligado al pago del ISR.*

*III. Quien asesore, aconseje, preste servicios o participe en la realización o la implementación de cualquiera de las prácticas anteriores.*

<sup>141</sup> Impuesto sobre la Renta

<sup>142</sup> Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta

<sup>143</sup> Servicio de Administración Tributaria

*Este criterio también es aplicable a las sociedades en nombre colectivo o en comandita simple.”*

Como podemos observar el criterio anterior, es puro terrorismo, sin embargo, debemos de considerar que existen contribuyentes que extralimitan dicho fondo, lo cual, también es incorrecto, sin embargo, guardando un adecuado respaldo jurídico y también coherencia y lógica en dichas prestaciones, se logrará una exención respetable en materia de previsión social.

A partir de 2009, se realizó una modificación a la LISR<sup>144</sup> en relación a la previsión social, a lo cual, vamos a llevar a cabo varias consideraciones.

Se ha tomado en algunos casos, la figura de Sociedad Cooperativa como anteriormente comente para efectos de supuestas planeaciones fiscales, tratando de exentar montos muy altos de ingresos, principalmente en los denominados PRESTADORES DE SERVICIOS DE OUTSOURCING. Debemos de considerar que el artículo 106 de la LISR que las personas físicas deberán de acumular todos sus ingresos.

El artículo quinto del Código Fiscal de la Federación en su segundo párrafo señala que a falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común en donde encontramos tanto al Código Civil, como el Código Mercantil y el Código Penal. Dentro de la disposición mercantil, encontramos también a la LGSM<sup>145</sup>, la cual, en su tratamiento integral, menciona a los socios capitalistas y a los socios industriales.

Para el caso de los Socios Industriales, que son los que encontramos en la Sociedad Cooperativa, Sociedad en Nombre Colectivo o Sociedad en Comandita Simple, son los que la misma legislación pueden percibir conceptos de alimentos; más sin embargo, esto no aplica para los socios capitalistas.

En relación al tema de los socios industriales, pueden percibir dichos conceptos, más sin embargo, que estos estén debidamente comprobados. En el caso de la Sociedad Anónima y Sociedad de Responsabilidad Limitada no aplican estos conceptos, y en el caso de los trabajadores de los mismos se presenta esta situación.

En algunos casos, se hace un manejo de la disposición, por ejemplo, quieren argumentar que cierta prestación es por un concepto en específico, para evitar el pago de impuesto sobre la renta y no gravar en seguro social, como en el siguiente caso:

---

<sup>144</sup> Ley del Impuesto sobre la Renta

<sup>145</sup> Ley General de Sociedades Mercantiles

INGRESO POR SALARIO	\$ 2,000.00
ALIMENTOS	<u>98,000.00</u>
TOTAL	\$100,000.00

Y con estos números, pretenden que la autoridad no grave los \$98,000.00, lo cual resulta absurdo. A continuación cito, diversos preceptos legales al respecto:

**ART. 49 LEY GENERAL DE SOCIEDADES MERCANTILES.** *Los socios industriales deberán percibir, salvo pacto en contrario, las cantidades las cantidades que periódicamente necesiten para alimentos, en el concepto de que dichas cantidades y época de percepción serán fijadas por acuerdo de la mayoría de los socios y en su defecto por la autoridad judicial. Los que perciban los socios industriales por alimentos se computará en los balances anuales a cuenta de utilidades, sin que tengan obligación de reintegrarlo en los casos en el que el balance no arroje utilidades o las arroje en cantidad menor.*

*Los socios capitalistas que administren podrán recibir periódicamente, por acuerdo de la mayoría de los socios una remuneración con cargo a gastos generales.*

Para definir el concepto de alimentos, se debe acudir a la legislación civil federal, que de conformidad con el artículo 2 del Código de Comercio, resulta supletoria de la materia mercantil.

El artículo 308 del CCF<sup>146</sup> dispone que la institución de los alimentos comprenden la comida, el vestido, la habitación y la asistencia en caso de enfermedad, así como los gastos necesarios para la educación del alimentista.

Respecto al concepto de alimentos previsto en el artículo 49 de la LGSM<sup>147</sup>, debe desentrañarse su alcance, ya que tal ordenamiento resulta omiso y sólo hace mención a que los anticipos a cuenta de las utilidades de la sociedad, tendrán como fin satisfacer dicha figura.

Debido a esto, se freno tal situación con una reforma a la LISR<sup>148</sup>, publicándose el día 04 de junio de 2009 que dice lo siguiente:

**Artículo 8o.**.....

*Para los efectos de esta ley, se considera previsión social las erogaciones efectuadas que tengan por objeto satisfacer contingencias o necesidades presentes o futuras, así como el otorgar beneficios a favor de los trabajadores o de los socios o miembros de las sociedades cooperativas, tendientes a su superación física, social, económica o cultural, que les permitan el mejoramiento en su calidad de vida y en la de su familia. En ningún caso se*

<sup>146</sup> Código Civil Federal

<sup>147</sup> Ley General de Sociedades Mercantiles

<sup>148</sup> Ley del Impuesto sobre la Renta

considerará *previsión social* a las erogaciones efectuadas a favor de personas que no tengan el carácter de trabajadores o de socios o miembros de sociedades cooperativas.

**Artículo 31.** .....

**XXIII.** *Tratándose de gastos que conforme a la Ley General de Sociedades Cooperativas se generen como parte del fondo de previsión social a que se refiere el artículo 58 de dicho ordenamiento y se otorguen a los socios cooperativistas, los mismos serán deducibles cuando se disponga de los recursos del fondo correspondiente, siempre que se cumpla con los siguientes requisitos:*

**a)** *Que el fondo de previsión social del que deriven se constituya con la aportación anual del porcentaje, que sobre los ingresos netos, sea determinado por la Asamblea General.*

**b)** *Que el fondo de previsión social esté destinado en términos del artículo 57 de la Ley General de Sociedades Cooperativas a las siguientes reservas:*

- 1.** *Para cubrir riesgos y enfermedades profesionales.*
- 2.** *Para formar fondos y haberes de retiro de socios.*
- 3.** *Para formar fondos para primas de antigüedad.*
- 4.** *Para formar fondos con fines diversos que cubran: 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.*

*Para aplicar la deducción a que se refiere este numeral la sociedad cooperativa deberá pagar, salvo en el caso de subsidios por incapacidad, directamente a los prestadores de servicios y a favor del socio cooperativista de que se trate, las prestaciones de previsión social correspondientes, debiendo contar con la documentación comprobatoria expedida a nombre de la sociedad cooperativa.*

**c)** *Acreditar que al inicio de cada ejercicio la Asamblea General fijó las prioridades para la aplicación del fondo de previsión social de conformidad con las perspectivas económicas de la sociedad cooperativa.*

**Artículo 109.** .....

**VI.** *La previsión social a que se refiere esta fracción es la establecida en el artículo 8o., quinto párrafo de esta Ley.*

**VIII.** *Los provenientes de cajas de ahorro de trabajadores y de fondos de ahorro establecidos por las empresas para sus trabajadores cuando reúnan los requisitos de deducibilidad del Título II de esta Ley o, en su caso, de este Título.*

**XXII.** *Los percibidos en concepto de alimentos por las personas físicas que tengan el carácter de acreedores alimentarios en términos de la legislación civil aplicable.*

*La exención aplicable a los ingresos obtenidos por concepto de prestaciones de previsión social se limitará cuando la suma de los ingresos por la prestación de servicios personales subordinados o aquellos que reciban, por parte de las*

sociedades cooperativas, los socios o miembros de las mismas y el monto de la exención exceda de una cantidad equivalente a siete veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, elevado al año; cuando dicha suma exceda de la cantidad citada, solamente se considerará como ingreso no sujeto al pago del impuesto un monto hasta de un salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, elevado al año. Esta limitación en ningún caso deberá dar como resultado que la suma de los ingresos por la prestación de servicios personales subordinados o aquellos que reciban, por parte de las sociedades cooperativas, los socios o miembros de las mismas y el importe de la exención, sea inferior a siete veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, elevado al año.

Lo dispuesto en el párrafo anterior, no será aplicable tratándose de jubilaciones, pensiones, haberes de retiro, pensiones vitalicias, indemnizaciones por riesgos de trabajo o enfermedades, que se concedan de acuerdo con las leyes, contratos colectivos de trabajo o contratos ley, reembolsos de gastos médicos, dentales, hospitalarios y de funeral, concedidos de manera general de acuerdo con las leyes o contratos de trabajo, seguros de gastos médicos, seguros de vida y fondos de ahorro, siempre que se reúnan los requisitos establecidos en las fracciones XII y XXIII del artículo 31 de esta Ley, aun cuando quien otorgue dichas prestaciones de previsión social no sea contribuyente del impuesto establecido en esta Ley.

A este supuesto, menciono algunas tesis, las cuales van relacionadas con la interpretación de las disposiciones fiscales, lo que debemos de considerar que algunos quieren abusar con el uso de las mismas:

<sup>149</sup>Tesis Aislada IV.1o.A.44 A en la materia administrativa, en la página 1795 de la Novena Época Primer Tribunal Colegiado del Cuarto Circuito, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXIII, Mayo de 2006. **LEYES FISCALES. SU INTERPRETACIÓN SISTEMÁTICA NO CONTRAVIENE EL PRINCIPIO DE APLICACIÓN ESTRICTA QUE LAS RIGE.** La circunstancia de que sean de aplicación estricta determinadas disposiciones de carácter tributario, no impide al intérprete acudir a los diversos métodos que permitan conocer la verdadera intención de quien las creó, cuando de su análisis literal - en virtud de las palabras utilizadas- se genere incertidumbre sobre su significado; de ahí que si se hace una interpretación sistemática de diversas disposiciones, no se contraviene el principio de aplicación estricta que rige las leyes fiscales, tal como lo ha considerado la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

<sup>150</sup>Tesis Jurisprudencial 2a./J. 133/2002 en la Materia Administrativa, en la página 238 de la Novena Época Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, diciembre de 2002. **CONTRIBUCIONES. LAS DISPOSICIONES REFERENTES A SUS ELEMENTOS ESENCIALES, AUNQUE SON DE APLICACIÓN ESTRICTA, ADMITEN DIVERSOS MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN PARA DESENTAÑAR SU SENTIDO.** El hecho de que el legislador haya establecido que las disposiciones fiscales que

<sup>149</sup> www.scjn.gob.mx

<sup>150</sup> www.scjn.gob.mx

prevén elementos esenciales, como son sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de una contribución y las excepciones a ésta, son de aplicación estricta, no significa que el intérprete no pueda acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del creador de aquellas disposiciones, cuando de su análisis literal en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, se genere incertidumbre sobre su significado, ya que el efecto de lo ordenado por el legislador es obligar a aquél a que realice la aplicación estricta de la respectiva hipótesis jurídica única y exclusivamente a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en ella, una vez desentrañado su alcance.

*Tesis Aislada VIII.2o.48 A en la Materia Administrativa, en la página 573 de la Novena Época Tribunales Colegiados de Circuito, en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta IX, Abril de 1999. **NORMA JURÍDICA FISCAL. SU INTERPRETACIÓN PUEDE SER DE ESTRUCTA APLICACIÓN O NO, SEGÚN CONTEMPLA UNA CARGA O BENEFICIO PARA EL PARTICULAR CONTRIBUYENTE.** En la interpretación de una norma jurídica fiscal, debe considerarse si establece cargas o beneficios a los particulares contribuyentes, para determinar si son de estricta aplicación, o bien sea factible aplicar cualquier método permitido por la hermenéutica jurídica que va desde el literal, gramatical, lógico, histórico, sistemático y teleológico. Así, debe examinarse si la disposición se refiere al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, y si efectivamente grava su esfera jurídica o patrimonial, o contempla un beneficio, caso este en que resulta aplicable cualquier método de interpretación para desentrañar el sentido del concepto legal.*

*Tesis Jurisprudencial 3a./J. 18/91 en la Materia Administrativa, en la página 24 de la Octava Época Tercera Sala, Semanario Judicial de la Federación VII, Abril de 1991. **LEYES FISCALES. LA INTERPRETACION SISTEMATICA DE SUS NORMAS NO CONTRAVIENE LOS PRINCIPIOS DE INTERPRETACION Y APLICACION ESTRUCTA Y DE LEGALIDAD QUE RIGEN EN DICHA MATERIA.** Si bien es cierto que la interpretación y aplicación de las normas impositivas es estricta, también es cierto que resultaría imposible interpretar cada precepto considerándolo fuera del contexto normativo del que forma parte, ya que de ser así, cualquier intento estricto de interpretación resultaría infructuoso para determinar el sentido y alcance de las normas. Toda norma requiere de una interpretación, aunque sea literal, sin importar su rango, ya sea constitucional, legal, reglamentario, contractual o de cualquier otra índole, y un principio de hermenéutica obliga a interpretar los preceptos jurídicos en función a los demás que integran el ordenamiento al que pertenecen, y en función a los demás ordenamientos que integran un determinado régimen jurídico; sin que ello implique que en materia impositiva una interpretación estricta pero al fin y al cabo interpretación, vaya a obligar al sujeto pasivo de la norma tributaria al pago de contribuciones no establecidas en las leyes fiscales. En consecuencia, interrelacionar las normas de manera sistemática no viola el principio de interpretación y aplicación estricta que rige la materia fiscal, ni el principio de legalidad que prevalece en dicha materia, de acuerdo con el artículo 31, fracción IV, constitucional.*

<sup>151</sup> Tesis jurisprudencial 33 en la materia administrativa, en la página 61 de la Novena Época Segunda Sala, Apéndice (actualización 2002). **CONTRIBUCIONES. LAS DISPOSICIONES REFERENTES A SUS ELEMENTOS ESENCIALES, AUNQUE SON DE APLICACIÓN ESTRICTA, ADMITEN DIVERSOS MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN PARA DESENTRAÑAR SU SENTIDO.** El hecho de que el legislador haya establecido que las disposiciones fiscales que prevén elementos esenciales, como son sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de una contribución y las excepciones a ésta, son de aplicación estricta, no significa que el intérprete no pueda acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del creador de aquellas disposiciones, cuando de su análisis literal en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, se genere incertidumbre sobre su significado, ya que el efecto de lo ordenado por el legislador es obligar a aquél a que realice la aplicación estricta de la respectiva hipótesis jurídica única y exclusivamente a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en ella, una vez desentrañado su alcance.

Es de agregarse una tesis del TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA que “cimbro” a quienes utilizaban a las Sociedades Cooperativas y que de la misma se justifican créditos fiscales determinados por las autoridades fiscales.

Juicio No. 5672/04-06-01-1.- Resuelto por la Sala Regional del Noreste del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 3 de octubre de 2005, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Jorge A. Castañeda González.- Secretaria: Lic. Daniela Méndez Chávez.

**SOCIEDADES COOPERATIVAS DE PRODUCCIÓN, LAS CANTIDADES PROVENIENTES DE SU FONDO DE PREVISIÓN SOCIAL CONSTITUYEN INGRESOS GRAVADOS POR LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LOS SOCIOS COOPERATIVISTAS QUE LAS RECIBEN Y NO CONSTITUYEN UNA PARTIDA DEDUCIBLE PARA DICHA SOCIEDAD.-** De conformidad con lo dispuesto en los artículos 53, fracción II y 57 de la Ley General de Sociedades Cooperativas, dichas personas morales pueden constituir un fondo de previsión social que deberá destinarse a las reservas precisadas en el último de los preceptos referidos, y toda vez que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1º de la Ley del Impuesto sobre la Renta (vigente en 2004), están obligadas al pago del impuesto las personas físicas y morales residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan, y que según lo establecido en el diverso 106 de dicha Ley, son gravables los ingresos obtenidos en efectivo, en bienes, en crédito, en servicios o de cualquier otro tipo, es dable colegir que, en principio, son objeto del impuesto sobre la renta todos los ingresos obtenidos por las personas referidas, por lo cual, las cantidades que un socio cooperativista reciba de la sociedad cooperativa, provenientes del fondo de previsión social, sí se encuentran contempladas dentro del objeto de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se encuentran gravadas en términos del artículo 166 de la Ley de dicho impuesto, al constituir ingresos que no están específicamente previstos en los capítulos

---

<sup>151</sup> [www.scjn.gob.mx](http://www.scjn.gob.mx)

*anteriores al IX de la Ley en cita, que incrementan en forma cierta el haber patrimonial del socio que las recibe. Por su parte, las sociedades cooperativas que entregan las cantidades en comento a sus socios, no están en posibilidad de deducir tales cantidades del impuesto sobre la renta a su cargo, ya que un elemento esencial para que la deducción lo sea, consiste en que la Ley del Impuesto sobre la Renta la establezca como tal, pues compete al legislador establecer los conceptos que considera deben ser deducibles, por lo que, en el supuesto de que determinada erogación de una persona moral no se encuentre prevista como deducción autorizada, ésta no puede considerarse como tal, lo que se actualiza en la especie, pues el legislador no estableció expresamente en el numeral 29 de la Ley en estudio, como deducción autorizada, la correspondiente a las cantidades entregadas a los socios cooperativistas provenientes del fondo de previsión social.]*

### **4.3. El fondo de educación cooperativa**

El artículo sexto de la LGSC<sup>152</sup> indica que las sociedades cooperativas deberán observar en su funcionamiento el principio de fomento de la educación cooperativa y de la educación en la economía solidaria.

El artículo 16 de la LGSC indica que las bases constitutivas de las sociedades cooperativas contendrán las áreas de trabajo que vayan a crearse y reglas para su funcionamiento y en particular de la de educación cooperativa.

El artículo 25 de la LGSC señala que 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.

El artículo 26 de la LGSC cita que 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.

El artículo 47 de la LGSC menciona que en todas las sociedades cooperativas que esta Ley menciona, será obligatoria la educación cooperativa y la relativa a la economía solidaria. Para tal efecto, se definirán en la Asamblea General los programas y estrategias a realizar.

El artículo 53 de la LGSC indica que las sociedades cooperativas podrán constituir los siguientes fondos sociales:

- I.-** De Reserva;
- II.-** De Previsión Social, y
- III.-** De Educación Cooperativa.

El artículo 57 de la LGSC señala que 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.

El artículo 59 de la LGSC menciona que el Fondo de Educación Cooperativa será constituido con el porcentaje que acuerde la Asamblea General, pero en

---

<sup>152</sup> Ley General de Sociedades Cooperativas

todo caso dicho porcentaje no será inferior al 1% de los excedentes netos del mes.

El artículo 78 de la LGSC cita que 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 la LGSC. En sus bases constitutivas, se podrá incluir conforme a la fracción sexta el apoyar la celebración de cursos de educación cooperativa en todos los niveles.

#### 4.4. Su diferimiento en el pago del ISR.

El artículo 85-A de la LISR<sup>153</sup> cita que las sociedades cooperativas de producción que únicamente se encuentren constituidas por socios personas físicas, para calcular el ISR que les corresponda por las actividades que realicen, en lugar de aplicar lo dispuesto para las Personas Morales, podrán aplicar lo dispuesto para las Personas Físicas Empresarias, considerando lo siguiente:

I. Calcularán el ISR del ejercicio de cada uno de sus 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 al efecto lo dispuesto en el artículo 130 de la LISR. Las sociedades cooperativas de producción podrán diferir la totalidad del ISR hasta el ejercicio fiscal en el que distribuyan a sus socios la utilidad gravable que les corresponda.

Cuando la sociedad cooperativa de que se trate distribuya a sus socios utilidades provenientes de la cuenta de utilidad gravable, pagará el impuesto diferido aplicando al monto de la utilidad distribuida al socio de que se trate la tarifa a que se refiere el artículo 177 de la LISR. Para los efectos del párrafo anterior, se considerará que las primeras utilidades que se distribuyan son las primeras utilidades que se generaron.

El impuesto que corresponda a cada uno de sus socios, se pagará mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, a más tardar el 17 del mes inmediato siguiente a aquél en el que se pagaron las utilidades gravables, el socio de la cooperativa de que se trate podrá acreditar en su declaración anual del ejercicio que corresponda el ISR por cada socio.

Se considerará que la sociedad cooperativa de producción distribuye utilidades a sus socios, cuando la utilidad gravable se invierta en activos financieros diferentes a las cuentas por cobrar a clientes o en recursos necesarios para la operación normal de la sociedad de que se trate. Las sociedades cooperativas de producción que no distribuyan rendimientos a sus socios, solo podrán invertir dichos recursos en bienes que a su vez generan más empleos o socios cooperativistas.

Actualmente, las empresas se encuentran en una situación económica muy difícil, aparejada a la economía nacional y mundial. Existen ocasiones en que las empresas generan recursos, los cuales no son lo suficientes para cubrir el costo financiero total. Al permitirse a la empresa el no cubrir el ISR en el momento de generarse, sino en forma posterior, considerando el retiro de sus utilidades por parte de los socios cooperativistas, le permite a la Sociedad Cooperativa conservar su liquidez.

La tendencia del ISR<sup>154</sup> es a la baja, lo cual, se puede observar en el sexenio que concluyó en el 2006, comenzando con un ISR al 35% y terminando en un 28%. Actualmente es del 28% lo que se espera disminuya; la propuesta de

---

<sup>153</sup> Ley del Impuesto sobre la Renta

<sup>154</sup> Impuesto sobre la Renta

campaña del actual presidente es que disminuya al 15%, lo cual parece imposible. Por lo anterior, si baja el ISR y si se difiere su pago hasta la distribución de la utilidad, llámese rendimientos en base a la ley cooperativa, puede que la tasa haya disminuido en otro o más puntos porcentuales.

Actualmente, todas las personas morales causan un ISR habiendo generado una utilidad, la cual, se reparta o no se reparta, ya causó un impuesto. En cambio las sociedades cooperativas, pueden causar una utilidad, pero si no la distribuyen, no causan un impuesto y en cambio, ese dinero serviría para reinvertir en la empresa, lo cual, beneficiaría a la misma por adquirir bienes o insumos aplicables a dicha entidad.

Como comenté anteriormente en el APARTADO IV COMPARATIVO ENTRE EL RÉGIMEN OBLIGATORIO Y EL RÉGIMEN OPCIONAL. Respecto al decreto publicado en el 2005 por la SHCP<sup>155</sup> en el señala una opción para que las empresas que se encuentren a punto de la quiebra o liquidación, en lugar de hacerlo y de tener que pagar indemnización a sus trabajadores por la separación laboral, transformen la misma en una Sociedad Cooperativa en la cual, los trabajadores no reciban la indemnización de Ley, sino que reciban certificado de aportación y se vuelvan socios cooperativistas, evitando con esto, el pago del ISR<sup>156</sup> y del Seguro Social por las indemnizaciones correspondientes y la empresa continúe en marcha. Esto fue una buena medida que tristemente duro un año. Esto causo un beneficio de no pago de algunas contribuciones al fisco, lo que fue parte aguas al beneficio objeto de esta investigación.

Si los rendimientos se distribuyen dos años después de la generación de la utilidad, entonces, yo puedo jugar con ese dinero por dos años, en los cuales, puedo hacer crecer ese dinero, claro, teniendo el debido cuidado de que así sea y no malgastarlo.

Igual y si nunca se distribuyen los rendimientos, porque se lleva a cabo la reinversión de los mismos, entonces, nunca se causará el impuesto sobre la renta. Por otro lado, solo se buscará el enterar debidamente las otras contribuciones que no se pueden evitar como sería el impuesto al activo, impuesto al valor agregado o las aportaciones de seguridad social, con exclusión de las aportaciones al INFONAVIT<sup>157</sup> de los socios cooperativistas, ya que no existe relación laboral o mejor conocida de otra forma, subordinación.

En un futuro se espera que la tasa del ISR disminuya como lo requiere la economía mundial, y por lo tanto, al disminuir, el impuesto se difiere y como resultado, se paga a una tasa menor, lo que significa un desembolso menor y como conclusión, una reinversión de la utilidad lo cual conlleva al crecimiento de la misma y por lo mismo no desmoraliza a los socios el pensar que se tendrá que pagar un impuesto el cual, se generó de utilidad realizada con mucho esfuerzo y que en lugar de que salga de la empresa para utilizarse en

---

<sup>155</sup> Secretaría de Hacienda y Crédito Público

<sup>156</sup> Impuesto sobre la Renta

<sup>157</sup> Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores

algo que se desconoce si se utilizará o no, mejor se queda dentro de la sociedad.

La generalidad de las personas morales lucrativas, deben de cubrir el ISR correspondiente al ejercicio, esto solo con determinar la utilidad fiscal, lo cual, aunque dicha utilidad se distribuya o no, ocasiona el desembolso financiero del impuesto, lo que no ocurre con la opción de tributar en el nuevo régimen a las sociedades cooperativas de producción, ya que generan una utilidad la cual, no paga el ISR si no se distribuye dicha utilidad, además de que la misma se puede reinvertir dentro de la misma sociedad esto, invirtiéndola de la siguiente forma:

- En maquinaria para la sociedad.
- En mobiliario para la sociedad.
- En equipo de transporte para la sociedad.
- En equipo de cómputo para la sociedad.
- En reservas para pagos de seguros.
- En pago de patentes y marcas.

El beneficio lo podemos demostrar con un estado de resultados, en el cual se muestra que no hay impacto del ISR.

#### CALCULO DE LA UTILIDAD NETA. ESTADO DE RESULTADOS CONTABLE

	Ventas	10'000,000.00
Menos	Costo de ventas	2'000,000.00
Igual	Utilidad bruta	8'000,000.00
Menos	Gastos de operación	2'000,000.00
Igual	Utilidad en operación	6'000,000.00
Mas	Otros ingresos	100,000.00
Menos	Otros gastos	100,000.00
Igual	Utilidad antes de ISR	6'000,000.00
Menos	ISR	1'800,000.00
Igual	Utilidad neta	4'200,000.00

En cambio si no se paga el ISR quedaría de la siguiente forma:

#### CALCULO DE LA UTILIDAD NETA. ESTADO DE RESULTADOS CONTABLE

	Ventas	10'000,000.00
Menos	Costo de ventas	2'000,000.00
Igual	Utilidad bruta	8'000,000.00
Menos	Gastos de operación	2'000,000.00
Igual	Utilidad en operación	6'000,000.00
Mas	Otros ingresos	100,000.00
Menos	Otros gastos	100,000.00
Igual	Utilidad antes de ISR	6'000,000.00
Menos	ISR	0.00
Igual	Utilidad neta	6'000,000.00

Por lo tanto, podemos observar que el efecto financiero o beneficio financiero es considerable y por otro lado, es una causa de descapitalización de las empresas.

Los dos cálculos anteriores, son los que determinan la utilidad contable con la afectación del ISR que se tendría en dado caso de que se pagara, y al no pagarlo, no existe una repercusión en la utilidad de la sociedad, lo cual, repercute que la salida opcional de la entidad al no pagar el ISR es capitalizar la utilidad, lo que significa la reinversión y por lo tanto, un crecimiento de la empresa.

El artículo 108 del CFF<sup>158</sup> señala que comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

En este caso, no se comete dicho delito debido a que la misma LISR da la opción de la aplicación del diferimiento y disminución del impuesto, lo cual no se encuadra en el tipo penal, por lo que no existe delito y tampoco evasión ya que esta última no está tipificada en dicho Código y como señala el artículo 14 Constitucional que queda prohibido imponer pena alguna por simple analogía, por lo que la aplicación de esta estrategia no significa un delito, sino al contrario, un beneficio para la empresa en México. La propuesta de reforma fiscal para 2008, trae un freno muy fuerte a las empresas, para lo cual es necesaria mayor planeación fiscal.

También considero conveniente agregar que es punto de partida básico el tratamiento no únicamente del artículo 25 constitucional en su séptimo párrafo, sino también en su tercer párrafo, ya que el mismo señala que al desarrollo económico nacional concurrirán, con responsabilidad social, el sector público, el sector social y el sector privado, encontrando a las cooperativas dentro de las dos últimas fuertemente.

A manera de aportación a la Sociedad, propongo la modificación al primer párrafo del artículo 85-A de la LISR<sup>159</sup> para que diga: “Las sociedades cooperativas de producción que únicamente se encuentren constituidas por socios personas físicas, para calcular el ISR que les corresponda por las actividades que realicen, deberán aplicar lo dispuesto en la LISR para personas físicas empresarias”

Ya que el texto actual señala: “Las sociedades cooperativas de producción que únicamente se encuentren constituidas por socios personas físicas, para calcular el impuesto sobre la renta que les corresponda por las actividades que realicen, en lugar de aplicar lo dispuesto en el Título II de esta Ley, podrán aplicar lo dispuesto en la Sección I del Capítulo II del Título IV de la misma, considerando lo siguiente”: Con lo anterior, su tributación es aplicable obligatoriamente a las sociedades cooperativas sin optar por un tipo de tributación u otro.

---

<sup>158</sup> Código Fiscal de la Federación

<sup>159</sup> Ley del Impuesto sobre la Renta

#### 4.5. Su diferimiento en el IETU

El artículo séptimo de la LIETU<sup>160</sup> se calculará por ejercicios y se pagará mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas en el mismo plazo establecido para la presentación de la declaración anual del ISR<sup>161</sup>.

Los contribuyentes que tributen dentro del Régimen Simplificado en le LISR<sup>162</sup>, calcularán y, en su caso, pagarán por cuenta de cada uno de sus integrantes, el IETU que les corresponda a cada uno de éstos, aplicando al efecto lo dispuesto en la LISR, salvo en los casos que de conformidad con la LISR el integrante hubiera optado por cumplir con sus obligaciones fiscales en forma individual, en cuyo caso, dicho integrante cumplirá individualmente con las obligaciones establecidas en la LISR.

#### IETU ANUAL (Art. 8 LIETU)

	Ingresos percibidos
Menos	Deducciones autorizadas
Menos	Deducción adicional inversiones
Igual	Base para el IETU
Por	Tasa 17.50%
Igual	IETU anual
Menos	Crédito fiscal
Menos	Acreditamiento por nómina
Menos	Crédito fiscal por inversiones
Menos	ISR del ejercicio
Igual	IETU anual
Menos	Pagos provisionales del IETU
Igual	IETU a cargo o a favor

Ingresos                      Los cobrados. TODOS

Deducciones                Las pagadas. CASI TODAS

<sup>160</sup> Ley del Impuesto Empresarial a Tasa única

<sup>161</sup> Impuesto sobre la Renta

<sup>162</sup> Ley del Impuesto sobre la Renta

#### 4.6. Exentos del IVA

El artículo primero de la LIVA<sup>163</sup> menciona que están obligadas al pago del IVA<sup>164</sup>, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

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

El artículo noveno de la LIVA indica que no se pagará el impuesto en la enajenación de los siguientes bienes:

- III.- Libros, periódicos y revistas, así como el derecho para usar o explotar una obra, que realice su autor.
- IV.- Bienes muebles usados, a excepción de los enajenados por empresas.

El artículo decimo quinto de la LIVA señala que no se pagará el impuesto por la prestación de los siguientes servicios:

- V.- El transporte público terrestre de personas, excepto por ferrocarril.
- XII.- Los proporcionados a sus miembros como contraprestación normal por sus cuotas y siempre que los servicios que presten sean únicamente los relativos a los fines que les sean propios, tratándose de:
  - a).- Partidos, asociaciones, coaliciones y frentes políticos por ley reconocidos.
  - b).- Sindicatos obreros y organismos que los agrupen.
  - c).- Cámaras de comercio e industria, agrupaciones agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, así como organismos que las reúnan.
  - d).- Asociaciones patronales y colegios de profesionales.
  - e).- Asociaciones o sociedades civiles organizadas con fines científicos, políticos, religiosos y culturales, a excepción de aquéllas que proporcionen servicios con instalaciones deportivas cuando el valor de éstas representen más del 25% del total de las instalaciones.
- XIV.- Los servicios profesionales de medicina, cuando su prestación requiera título de médico conforme a las leyes, siempre que sean prestados por personas físicas, ya sea individualmente por conducto de sociedades civiles.

#### Partes que integran la LIVA

	Concepto	Exentos	Lugar	Momento	Base	Pago	Acred.
<b>Enajen.</b>	8	9	10	11	12		
<b>P. de S.</b>	14	15	16	17	18,18-A		
<b>U. o G.</b>	19	20	21	22	23		
<b>Import.</b>	24	25		26	27	28	
<b>Export.</b>	29						30

<sup>163</sup> Ley del Impuesto al Valor Agregado

<sup>164</sup> Impuesto al Valor Agregado

#### **4.7. Exentos del Impuesto a los Depósitos en Efectivo**

El artículo segundo de la LIDE<sup>165</sup> indica que no estarán obligadas al pago del IDE<sup>166</sup>:

**I.** La Federación, las Entidades Federativas, los Municipios y las entidades de la administración pública paraestatal que, conforme al Título III de la LISR<sup>167</sup> o la Ley de Ingresos de la Federación, estén considerados como no contribuyentes del ISR.

**II.** Las personas morales con fines no lucrativos conforme al Título III de la LISR.

**III.** Las personas físicas y morales, por los depósitos en efectivo que se realicen en sus cuentas, hasta por un monto acumulado de \$15,000.00, en cada mes del ejercicio fiscal, salvo por las adquisiciones en efectivo de cheques de caja. Por el excedente de dicha cantidad se pagará el impuesto a los depósitos en efectivo en los términos de la LISR.

El monto señalado en el párrafo anterior, se determinará considerando todos los depósitos en efectivo que se realicen en todas las cuentas de las que el contribuyente sea titular en una misma institución del sistema financiero.

En los casos a que se refiere el segundo párrafo del artículo 3 de la LISR, el monto señalado en esta fracción se aplicará al titular de la cuenta, salvo que éste manifieste una distribución distinta en los términos descritos en dicho párrafo.

**IV.** Las instituciones del sistema financiero, por los depósitos en efectivo que se realicen en cuentas propias con motivo de su intermediación financiera o de la compraventa de moneda extranjera, salvo los que se realicen en las cuentas a las que se refiere el artículo 11 de la LISR.

**V.** Las personas físicas, por los depósitos en efectivo realizados en sus cuentas que a su vez sean ingresos por los que no se pague el ISR en los términos del artículo 109, fracción XII de la LISR.

**VI.** Las personas físicas, con excepción de las que tributen en los términos del Título IV, Capítulo II, de la LISR, por los depósitos en efectivo que se realicen en cuentas propias abiertas con motivo de los créditos que les hayan sido otorgados por las instituciones del sistema financiero, hasta por el monto adeudado a dichas instituciones.

Para los efectos del párrafo anterior, las personas físicas que tengan abiertas las cuentas a que se refiere dicho párrafo deberán proporcionar a la institución del sistema financiero de que se trate su clave en el RFC<sup>168</sup>, a efecto de que ésta verifique con el SAT<sup>169</sup>, de conformidad con las reglas de carácter general que para tal efecto emita ese órgano desconcentrado, que dichas personas físicas no son contribuyentes que tributan en el Título IV, Capítulo II, de la LISR.

<sup>165</sup> Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo

<sup>166</sup> Impuesto a los Depósitos en Efectivo

<sup>167</sup> Ley del Impuesto sobre la Renta

<sup>168</sup> Registro Federal de Contribuyentes

<sup>169</sup> Servicio de Administración Tributaria

#### 4.8. Distribución de los rendimientos o en su caso, anticipos

El artículo 28 de la LGSC<sup>170</sup> menciona que 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.

La diferencia entre dividendo y utilidad la podemos observar en el siguiente cuadro, dependiendo del tipo de sociedad mercantil de la que estemos hablando:

<b>Tipo de Sociedad Mercantil</b>	<b>Tipo de socio</b>	<b>Tipo de título representativo</b>	<b>Tipo de utilidad o dividendo</b>
Sociedad Anónima	Accionista	Acción	Dividendo
Sociedad de Responsabilidad Limitada	Socio	Parte social	Utilidad
Sociedad en Comandita Simple	Socio	Parte social	Utilidad
Sociedad en Comandita por Acciones	Accionista	Acción	Dividendo
Sociedad en Nombre Colectivo	Socio	Parte social	Utilidad
Sociedad Cooperativa	Socio cooperativista	Certificado de Participación	Rendimiento

Como podremos observar, en el caso de los socios de las primeras cinco sociedades, son lo que se rigen por el capítulo de dividendos y utilidad. En el caso de los socios cooperativistas, se rigen por el capítulo de salarios, al igual que los socios y asociados civiles. Por lo tanto, nuestro tema de estudio, va enfocado, a los dividendos (provenientes de la tenencia de acciones) y utilidades (provenientes de la tenencia de partes sociales), y no tanto a los socios cooperativistas, ya que ellos obtienen anticipos y rendimientos de la Sociedad Cooperativa que se asimilan a salarios, como es el caso de los Socios y Asociados Civiles.

Con base en el Diccionario de la Real Academia, se entiende por anticipo, el anticipar, una anticipación o dinero anticipado.

Con base en el diccionario de la real academia es rendimiento el producto o utilidad que rinde o da alguien o algo. La proporción entre el producto o el resultado obtenido y los medios utilizados.

<sup>170</sup> Ley General de Sociedades Cooperativas

#### 4.9. Ventajas en materia de Seguridad Social

Con base en el artículo 19 de la LSS<sup>171</sup> las sociedades cooperativas pagarán la cuota correspondiente a los patrones, y cada uno de los socios a que se refiere la fracción II del artículo 12 de la LSS, cubrirán sus cuotas como trabajadores.

El artículo 29 de la LINFONAVIT<sup>172</sup> menciona que son obligaciones de los patrones:

- I.- Inscribirse e inscribir a sus trabajadores en el INFONAVIT<sup>173</sup>;
  - II.- Determinar el monto de las aportaciones del cinco por ciento sobre el salario de los trabajadores a su servicio y efectuar el pago en las entidades receptoras. Estas aportaciones son gastos de previsión de las empresas y forman parte del patrimonio de los trabajadores.
- Y otras más.

*Artículo 27 de la Ley del Seguro Social. Para los efectos de dicha Ley, se excluyen como integrantes del salario base de cotización, dada su naturaleza, los siguientes conceptos:*

- I. Los instrumentos de trabajo tales como herramientas, ropa y otros similares;
- II. El ahorro, cuando se integre por un depósito de cantidad semanal, quincenal o mensual igual del trabajador y de la empresa; si se constituye en forma diversa o puede el trabajador retirarlo más de dos veces al año, integrará salario; tampoco se tomarán en cuenta las cantidades otorgadas por el patrón para fines sociales de carácter sindical;  
“En materia de ISR no rebase el 13% del salario del trabajador, tanto por parte del patrón, como del trabajador. No rebase 1.3 salarios mínimos elevados al año.”
- III. Las aportaciones adicionales que el patrón convenga otorgar a favor de sus trabajadores por concepto de cuotas del seguro de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez;
- IV. Las cuotas que en términos de dicha Ley le corresponde cubrir al patrón, las aportaciones al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, y las participaciones en las utilidades de la empresa;
- V. La alimentación y la habitación cuando se entreguen en forma onerosa a los trabajadores; se entiende que son onerosas estas prestaciones cuando el trabajador pague por cada una de ellas, como mínimo, el veinte por ciento del salario mínimo general diario que rija en el Distrito Federal;  $62.33 \times 0.20 = 12.47$
- VI. Las despensas en especie o en dinero, siempre y cuando su importe no rebase el cuarenta por ciento del salario mínimo general diario vigente en el Distrito Federal;  $62.33 \times 0.40 = 24.94$
- VII. Los premios por asistencia y puntualidad, siempre que el importe de cada uno de estos conceptos no rebase el diez por ciento del salario base de cotización;  $62.33 \times 1.0452 = 65.15 \times 0.10 = 6.52$

<sup>171</sup> Ley del Seguro Social

<sup>172</sup> Ley del Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores

<sup>173</sup> Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores

## Primer año con el mínimo

Salario	1.0000
Aguinaldo	$15 / 365 = 0.0411$
Prima vacacional	$1.5 / 365 = 0.0041$
Suma	1.0452

## Segundo año con el mínimo

Salario	1.0000
Aguinaldo	$15 / 365 = 0.0411$
Prima vacacional	$2 / 365 = 0.0054$
Suma	1.0465

## Tercer año con el mínimo

Salario	1.0000
Aguinaldo	$15 / 365 = 0.0411$
Prima vacacional	$2.5 / 365 = 0.0068$
Suma	1.0479

- VIII. Las cantidades aportadas para fines sociales, considerándose como tales las entregadas para constituir fondos de algún plan de pensiones establecido por el patrón o derivado de contratación colectiva. Los planes de pensiones serán solo los que reúnan los requisitos que establezca la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro; y
- IX. El tiempo extraordinario dentro de los márgenes señalados en la Ley Federal del Trabajo.

“Tres días y tres horas por cada semana de servicios”

Para que los conceptos mencionados en este precepto se excluyan como integrantes del salario base de cotización, deberán estar debidamente registrados en la contabilidad del patrón.

En los conceptos previstos en las fracciones VI, VII y IX cuando el importe de estas prestaciones rebase el porcentaje establecido, solamente se integraran los excedentes al salario base de cotización.

#### **4.10. Excepciones en el Impuesto sobre Nóminas**

Como se estudió anteriormente en el Capítulo que incluye lo correspondiente al CFDF<sup>174</sup> y al CFEM<sup>175</sup>, se puede apreciar respecto al impuesto sobre nóminas que pueden existir ventajas respecto a los socios cooperativistas o en su caso a los trabajadores de dichas sociedades.

El artículo 157 del CFDF menciona que no se causará el Impuesto sobre Nóminas, por las erogaciones que se realicen por concepto de:

- I. Instrumentos y materiales necesarios para la ejecución del trabajo;
- II. Aportaciones al SAR<sup>176</sup>;
- III. Gastos funerarios;
- IV. Jubilaciones, pensiones, haberes de retiro, así como las pensiones vitalicias u otras formas de retiro; las indemnizaciones por riesgos de trabajo de acuerdo a la ley aplicable;
- V. Aportaciones al INFONAVIT y al FOVISSSTE destinadas al crédito para la vivienda de sus trabajadores;
- VI. Cuotas al IMSS y al ISSSTE;
- VII. Las aportaciones adicionales que el patrón convenga otorgar a favor de sus trabajadores por concepto de cuotas del seguro de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, del sistema obligatorio y las que fueren aportadas para constituir fondos de algún plan de pensiones, establecido por el patrón o derivado de contratación colectiva que voluntariamente establezca el patrón. Los planes de pensiones serán sólo los que reúnan los requisitos que establezca la CONSAR;
- VIII. Gastos de representación y viáticos;
- IX. Alimentación, habitación y despensas onerosas;
- X. Intereses subsidiados en créditos al personal;
- XI. Primas por seguros obligatorios por disposición de Ley, en cuya vigencia de la póliza no se otorguen préstamos a los trabajadores por parte de la aseguradora;
- XII. Prestaciones de previsión social regulares y permanentes que se concedan de manera general, de acuerdo con las leyes o contratos de trabajo;
- XIII. Las participaciones en las utilidades de la empresa, y
- XIV. Personas contratadas con discapacidad.

Para que los conceptos mencionados en este precepto, se excluyan como integrantes de la base del Impuesto sobre Nóminas, deberán estar registrados en la contabilidad del contribuyente, si fuera el caso.

<sup>174</sup> Código Fiscal del Distrito Federal

<sup>175</sup> Código Financiero del Estado de México

<sup>176</sup> Sistema de Ahorro para el Retiro

El artículo 59 del CFEM menciona que no se pagará este impuesto, por las erogaciones que se realicen por concepto de las siguientes remuneraciones prestadas de manera general:

- III. Becas educacionales y deportivas para los trabajadores.
- V. Indemnizaciones por riesgos o enfermedades profesionales.
- VI. Pensiones, jubilaciones y gastos funerarios.
- VII. Pagos a trabajadores domésticos.
- VIII. Pagos a discapacitados.
- X. Contraprestaciones pagadas por:
  - A). El Estado y los municipios, así como los organismos públicos descentralizados y fideicomisos estatales o municipales.
  - B). Derogado.
  - C). Las organizaciones y partidos políticos registrados conforme a las leyes de la materia.
  - D). Las instituciones de beneficencia reconocidas por el Estado.
  - E). Los sindicatos, cámaras empresariales y las instituciones que los agrupen.
  - F). Las microindustrias inscritas en el Padrón Nacional de la Microindustria, hasta por 6 trabajadores, que perciban el salario mínimo general vigente del área geográfica que corresponda.
  - G). Las asociaciones en participación que cuenten hasta con seis trabajadores que perciban el salario mínimo general vigente en el área geográfica que corresponda.
- XI. Pagos a administradores, comisarios o miembros de los consejos de administración de sociedades o asociaciones de carácter civil o mercantil que no provengan de una relación laboral.

La base filosófica del cooperativismo descansa en la identidad de la naturaleza de que participan los hombres; en que causas análogas producen análogos efectos. El cooperativismo no es sólo 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 ser 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 económico-social (pero no necesariamente mercantil) en régimen de empresa común y dentro del marco de los principios cooperativos (mutualidad, equidad, solidaridad, etc.) No decimos que esa sea su única finalidad, mas sí 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 al intermediario comercial. Insistimos que esta es una característica más de esta sociedad.

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

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

En doctrina, las Sociedades Cooperativas escapan a todo intento de clasificación en virtud de que muchas de estas sociedades, pueden realizar diferentes actividades (con la limitación del Art. 8 LGSC), por lo que, atendiendo a su objeto, dicha tarea resulta estéril.

La LGSC expresamente regula, en su título segundo, cuatro "especies" de cooperativas:

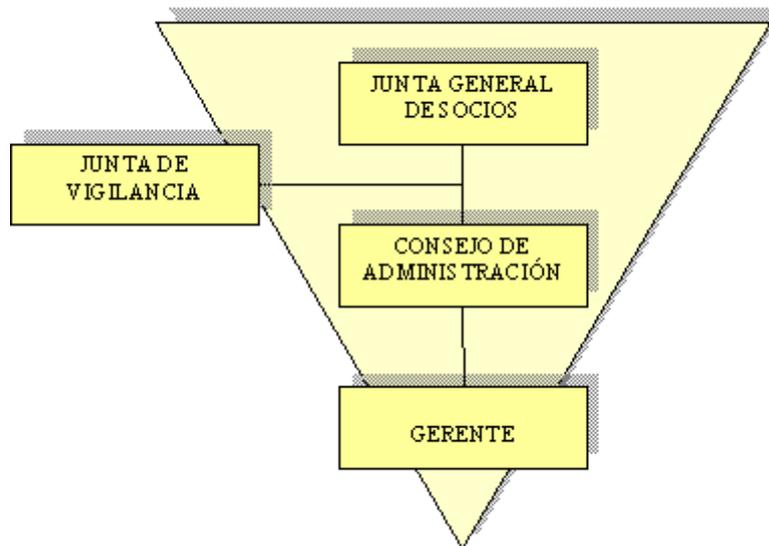
De consumidores, de productores, de intervención oficial; distinguiendo a las dos primeras en razón de su finalidad (adquisición, por parte de sus socios, de bienes o servicios; o para trabajar produciendo bienes o prestando servicios al público -sociedades cooperativas de producción (SCP).

Las de intervención oficial se caracterizan por la atención o explotación (mediante concesiones, permisos, etc.) de servicios públicos. Son Sociedades Cooperativas de participación estatal aquellas que reciben de los gobiernos federal o locales determinados bienes para su explotación.

El Reglamento de Cooperativas Escolares regula este tipo de Sociedades Cooperativas estableciendo que tendrán por finalidad proveer a sus socios (alumnos, maestros y empleados de la escuela donde se constituyan) de útiles escolares, alimentos etc., que necesiten durante la jornada escolar (Art. 13 LGSC). Se habla también de cooperativas de crédito, de construcción, etc., siendo las (SCC) y (SCP) las más importantes.

## 5. Proceso administrativo en las Sociedades Cooperativas de Producción y la adecuada aplicación del mismo

La administración de la cooperativa está compuesta por una junta de vigilancia, un consejo de administración y un gerente. Sin embargo, la instancia de decisiones importantes se denomina junta general de socios.



### DEBERES DE DIRECTIVOS

El consejo de administración, que será elegido por la junta general de socios, tiene a su cargo la administración superior social y representa judicial y extrajudicialmente a la cooperativa para el cumplimiento del objeto social.

Los consejeros, los gerentes, los socios administradores y los miembros del comité organizador y de la comisión liquidadora o el liquidador, según el caso, responderán hasta de la culpa leve en el ejercicio de sus funciones, y serán responsables solidariamente de los perjuicios que causen a la cooperativa por sus actuaciones dolosas o culposas.

La culpa leve, descuido leve o descuido ligero para nuestro derecho consiste en la falta de aquella diligencia y cuidado que los hombres emplean ordinariamente en sus negocios propios.

En todo caso, la ley de cooperativas establece una presunción de responsabilidad para los administradores de la cooperativa en los casos en que la entidad no llevare sus libros o registros; si se repartieren excedentes cuando ello no corresponde; si la cooperativa ocultare sus bienes, reconociere deudas supuestas o simulare enajenaciones, y; si la cooperativa no diere cumplimiento a sus obligaciones legales, reglamentarias y estatutarias, y a las instrucciones de los organismos fiscalizadores correspondientes.

La Junta General de Socios es la autoridad suprema de la cooperativa, y está constituida por la reunión de los socios que figuren debidamente inscritos en el registro social y los acuerdos que adopte, con sujeción a las disposiciones legales, reglamentarias y estatutarias, serán obligatorios para todos los miembros de la cooperativa.

En las Juntas Generales, cada socio tendrá derecho a un voto, tanto en lo que se refiere a la elección de personas, cuanto en lo relativo a las proposiciones que se formulen.

## **Poderes**

Los poderes para asistir con derecho a voz y voto a ellas, a menos que el estatuto exija que la asistencia sea personal, deberán otorgarse por carta poder simple y deberá contener las menciones señaladas en el Reglamento de Cooperativas.

No podrán ser apoderados los miembros del Consejo de Administración, de la Junta de Vigilancia, el Gerente y los trabajadores de las Cooperativas.

Los apoderados deberán ser socios de la cooperativa, salvo que se trate del cónyuge o hijos del socio, o de administradores o trabajadores de éstos, en cuyo caso el poder que se otorgue deberá ser autorizado ante notario.

Ningún socio podrá representar a más de un 5% de los socios presentes o representados en una asamblea general.

No obstante lo dispuesto en los párrafos anteriores, cuando así lo establezcan el estatuto, las Juntas Generales de las Cooperativas de primer grado podrán constituirse por delegados, en los siguientes casos:

- a) Cuando la cooperativa actúe a través de establecimientos ubicados en diversos lugares del territorio nacional, y
- b) Cuando la cooperativa tenga más de dos mil socios.

Los delegados serán elegidos antes de la Junta General de Socios y permanecerán en sus cargos el tiempo que se señale en el estatuto, no pudiendo en caso alguno prolongarse su período más allá de un año.

Para ser delegado se requerirá ser socio de la cooperativa. Los delegados podrán ser reelegidos indefinidamente.

## **Materias de Juntas Generales**

Son materias de Junta General de Socios, entre otras:

- a) El examen de la situación de la cooperativa y de los informes de las juntas de vigilancia y auditores externos y la aprobación o rechazo de la memoria, del

balance, de los estados y demostraciones financieras presentadas por los administradores o liquidadores de la cooperativa.

- b) La distribución de los excedentes o remanentes de cada ejercicio.
- c) La elección o revocación de los miembros del consejo de administración, de los liquidadores y de la junta de vigilancia.
- d) La disolución de la cooperativa.
- e) La transformación, fusión o división de la cooperativa.
- f) La reforma de su estatuto.
- g) La enajenación de un 50% o más de su activo, sea que incluya o no su pasivo; como asimismo la formulación o modificación de cualquier plan de negocios que contemple la enajenación de activos por un monto que supere el porcentaje antedicho. Para estos efectos se presume que constituyen una misma operación de enajenación, aquellas que se perfeccionen por medio de uno o más actos relativos a cualquier bien social, durante cualquier período de 12 meses consecutivos.
- h) El otorgamiento de garantías reales o personales para caucionar obligaciones de terceros, excepto si éstos fueren entidades filiales, en cuyo caso la aprobación del Consejo de Administración será suficiente. Son entidades filiales aquellas organizaciones en que una cooperativa controla directamente, o a través de otra persona natural o jurídica, más del 50% de su capital.
- i) La aprobación de aportes de bienes no consistentes en dinero y estimación de su valor.
- j) El cambio de domicilio social a una región distinta.
- k) La modificación del objeto social.
- l) La modificación de la forma de integración de los órganos de la Cooperativa y de sus atribuciones.
- m) El aumento del capital social, en caso de que sea obligatorio que los socios concurren a su suscripción y pago de las cuotas de capital respectivas.
- n) La adquisición por parte de las cooperativas de la calidad de socias de sociedades colectivas y de socio gestor de sociedades en comandita y la celebración de cualquier contrato que genere la responsabilidad por obligaciones de terceros, salvo que ellos sean una entidad filial de la cooperativa.
- ñ) La fijación de remuneración, participación o asignaciones en dinero o especies que correspondan, en razón de sus cargos, a los miembros del consejo de administración, junta de vigilancia o cualquier otro comité de socios que se establezca en el estatuto.
- o) Las demás materias que por ley o por el estatuto correspondan a su conocimiento o a la competencia de las juntas generales de socios y, en general, cualquier materia que sea de interés social.

### **Quorums (mayorías exigidas)**

1. Requerirán la conformidad de los dos tercios de los socios presentes o representados en la junta general respectiva.
2. Los acuerdos relativos a las demás materias de conocimiento de la junta general, se adoptarán por la mayoría simple de los socios presentes o representados en ella.

**Citación a junta general de socios**

La citación a junta se efectuará por medio de un aviso de citación, que se publicará con una anticipación de no más de 15 días ni menos de 5 días de la fecha en que se realizará la junta, en un diario de circulación en la zona en que la cooperativa tenga operaciones, o bien, en un diario de circulación nacional.

Deberá enviarse, además, una citación por correo a cada socio, al domicilio que éste haya registrado en la cooperativa, con una anticipación mínima de 15 días a la fecha de celebración de la junta, la que deberá contener una referencia a las materias a ser tratadas en ella y las demás menciones que señale el Reglamento.

Sin duda alguna, uno de los grandes problemas que enfrentan la mayoría de las empresas en México, es la mala administración de los recursos generados por la misma.

Asimismo, existe hoy en día un terrorismo fiscal por parte de las autoridades tanto federales como estatales, pero principalmente de las federales en relación a la forma en que tributan estas entidades, más sin embargo, cabe destacar que el mismo marco legal les permite tener ventajas, las cuales no son respetadas por las autoridades ya que consideran que solo puede aplicarse por ciertas personas y no en su totalidad, violando lo dispuesto en la carta magna.

Por eso, llevando a cabo la implementación de una estrategia conforme a derecho, ninguna autoridad podrá lograr que se incumpla la misma, logrando el beneficio por parte de estas sociedades.

El deber de contribuir y su elusión o incumplimiento. Las leyes son reglas que obligan con carácter general. El cumplimiento de las leyes es también un deber moral, sin embargo no es obvio que las leyes se cumplan. Los contribuyentes pueden evitar el deber tributario mediante la elusión fiscal, el fraude a la ley tributaria o la defraudación tributaria. Ni los contribuyentes ni sus asesores deben atenerse en la declaración a las instrucciones administrativas ni a la jurisprudencia del Tribunal Financiero Federal. Si la ley lo hubiera querido así, podía haberlo dispuesto de este modo.

El homo economicus piensa en su conveniencia económica y no reconoce ningún deber moral de conducta. El chalanero o partidario de compensar también sabe que depende de las prestaciones del Estado y de los municipios y que no puede construir por sí mismo carreteras, escuelas, hospitales. El malhumorado está disgustado con la línea política que sigue el Estado. El partidario del liberalismo fiscal es especialmente sensible al impuesto con una limitación de la libertad. El elusor legalista no siente indignación por las leyes fiscales injustas. El inexperto no comprende las leyes fiscales que le afectan. El sensible ante la justicia se ha dado siempre frente a los impuestos injustos que también han dado lugar a revoluciones y guerras.

No se trata de analizar si una incorrecta moral tributaria del Estado puede justificar una incorrecta moral del contribuyente. Lo que intenta dilucidarse es si la mala actuación del Estado influye de hecho de forma negativa sobre la moral del contribuyente. Los ciudadanos que no leen revistas especializadas ven continuamente en los periódicos cuál es la situación del Derecho tributario. Un rearme moral de todos los sujetos que intervienen en el ámbito fiscal sería especialmente importante porque, en todo caso, la fe ha quedado diluida en una ética secular y ha desaparecido la fervorosa sumisión a la iglesia y al Estado.

La ley es la ley. Los inspectores de las unidades contra el fraude fiscal gustan de utilizar esta expresión para responder a quienes se muestran críticos con la ley. El incumplimiento de las leyes tributarias injustas no puede dar lugar a una pena justa. Quien comunique a las autoridades financieras datos inexactos o incompletos sobre hechos fiscalmente relevantes o quien infringiendo un deber no informe a las autoridades financieras acerca de hechos fiscalmente relevantes, reduciendo con ello los impuestos u obteniendo para sí o para otro ventajas tributarias ilegítimas, este es el principal delito fiscal.

El que los jueces penales no hayan descubierto hasta ahora esta situación puede deberse a que aún no se han dado cuenta o no han asumido la pérdida del pensamiento jurídico en el Derecho tributario. El derecho penal desempeña doble función protectora del Estado de Derecho; debe contribuir a que el Ente público obtenga de todos los contribuyentes impuestos y a que nadie se separe de la comunidad solidaria de contribuyentes. Para diferenciar es recomendable atender a las diversas motivaciones de la evasión fiscal.

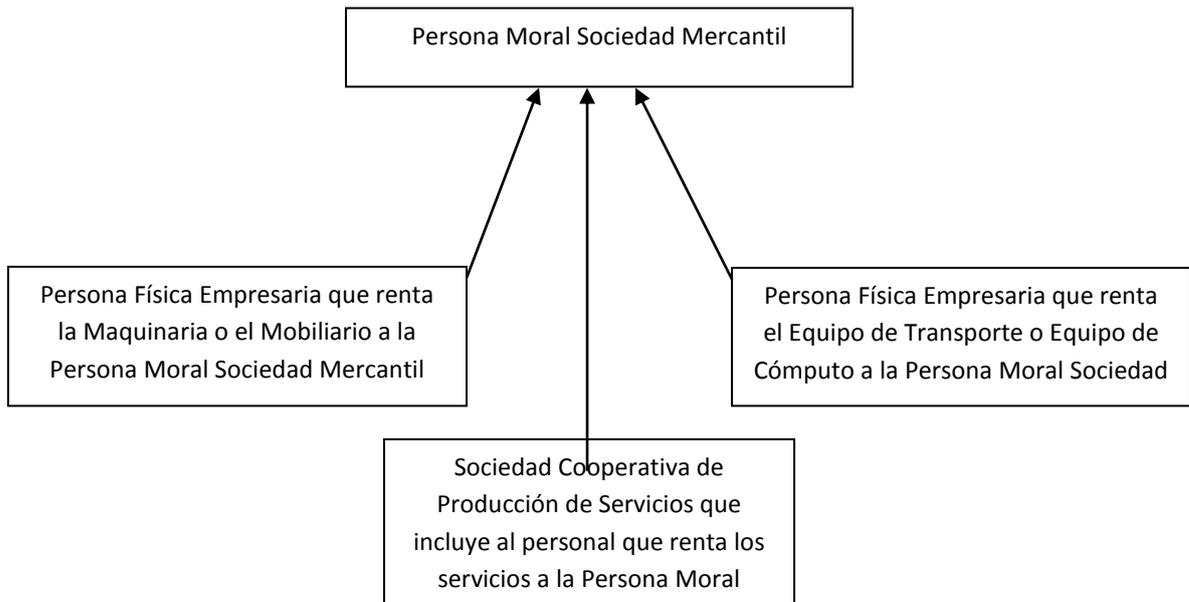
El homo economicus busca una diferencia entre lo torpe y lo astuto; el partidario de compensar tampoco conseguiría eludir la pena señalando genéricamente que un Estado que carece de moral tributaria y derrocha miles de millones no puede exigir un comportamiento moral al contribuyente y debe renunciar a sancionar penalmente a los defraudadores; el elusor legalista no va a recibir una aprobación moral generalizada; los inexpertos en temas fiscales no están en absoluto en condiciones de presentar correctamente su declaración tributaria sin ayuda de un profesional del asesoramiento fiscal o de otra persona competente en materia tributaria; los sensibles a la justicia tampoco pueden limitarse a invocar genéricamente la injusticia del Derecho tributario para evitar la pena.

Si los contribuyentes no actúan por una empecinada enemistad hacia el Derecho, sino que, por el contrario, buscan que se imponga el Derecho y la igualdad que no han sido garantizados por los Tribunales Financieros ni por el Tribunal Constitucional; si esto es así, el Tribunal Penal debería comprobar si la opinión jurídica de los contribuyentes tiene su fundamento firme, empezando por un apoyo en la bibliografía especializada.

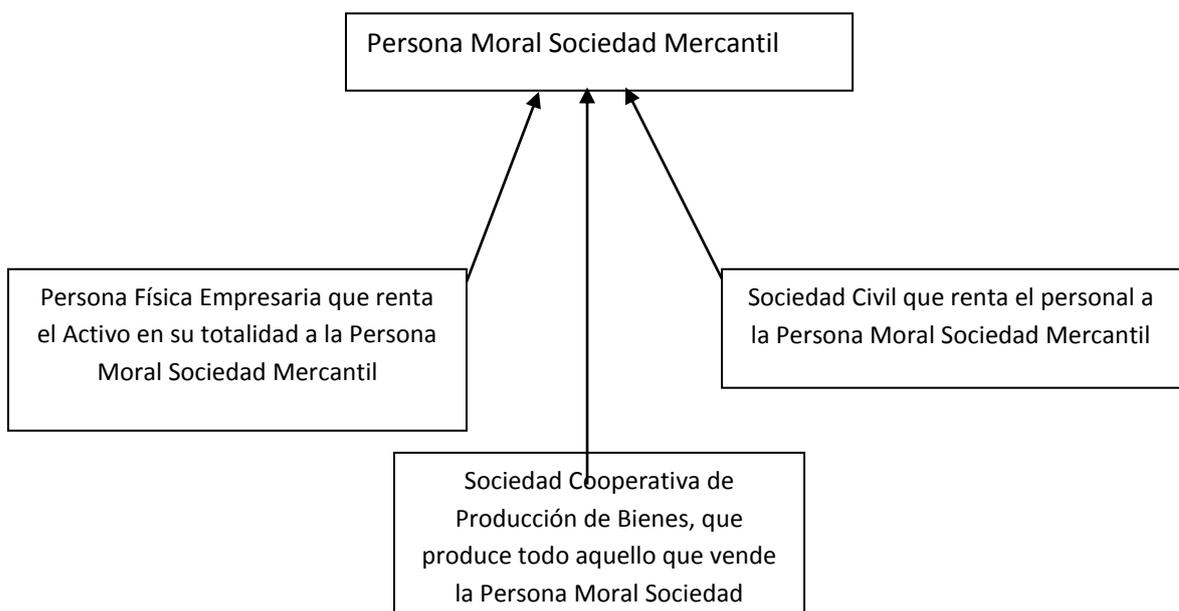
Si los Tribunales Penales no siguieran contemplando la evasión fiscal como un delito basado en la protección del Estado, sino que retirasen su tutela a los impuestos inconstitucionalmente injustos, podrían contribuir eficazmente a que

el legislador se obligase a remodelar el Derecho Tributario con arreglo a las exigencias constitucionales del Estado de Derecho.

Indiscutiblemente, todas las empresas buscan la forma de llevar a cabo una disminución de los impuestos, y principalmente en el Impuesto sobre la Renta, ya que es el impuesto más alto en México al gravarse a una tasa del 30% sobre la renta gravable.



La planeación patrimonial incluye lo aquí señalado debido a que las empresas buscan proteger por un lado su patrimonio y por el otro lado, una menor carga tributaria.



Este es otro escenario que se maneja con las Sociedades Cooperativas.

Este cuadro nos señala de que forma se puede realizar una planeación patrimonial lo cual se puede aplicar con base en las sociedades cooperativas.

### **BENEFICIO FINANCIERO DEL DIFERIMIENTO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA AL MOMENTO DE DISTRIBUIR RENDIMIENTOS EN LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS DE PRODUCCIÓN.**

Actualmente, las empresas se encuentran en una situación económica muy difícil, aparejada a la economía nacional y mundial.

Existen ocasiones en que las empresas generan recursos, los cuales no son lo suficientes para cubrir el costo financiero total. Al permitirse a la empresa el no cubrir el Impuesto sobre la Renta en el momento de generarse, sino en forma posterior, considerando el retiro de sus utilidades por parte de los socios cooperativistas, le permite a la Sociedad Cooperativa conservar su liquidez.

La tendencia del ISR es a la baja, lo cual, se puede observar que actualmente se encuentra al 30% y disminuirá al 28%. Por lo anterior, si baja el ISR y si se difiere su pago hasta la distribución de la utilidad, llámese rendimientos en base a la ley cooperativa, puede que la tasa haya disminuido en otro o más puntos porcentuales.

Actualmente, todas las personas morales causan un impuesto sobre la renta habiendo generado una utilidad, la cual, se reparta o no se reparta, ya causó un impuesto. En cambio las sociedades cooperativas, pueden causar una utilidad, pero si no la distribuyen, no causan un impuesto y en cambio, ese dinero serviría para reinvertir en la empresa, lo cual, beneficiaría a la misma por adquirir bienes o insumos aplicables a dicha entidad.

La dirección y administración de las sociedades cooperativas estará a cargo de los siguientes consejos:

- 1) Asamblea General.
- 2) Consejo Administrativo.
- 3) Consejo de Vigilancia.
- 4) Comisiones que establece la ley.
- 5) Demás que designe el Asamblea General.

La Asamblea General será la autoridad suprema y los acuerdos que tomen obligan a todos los socios presentes y ausentes a sujetarse a estas disposiciones.

Esta asamblea deberá resolver todos los problemas de suma importancia y establecerá las reglas generales para el funcionamiento social.

### Valores cooperativos

Las cooperativas están basadas en los valores de la ayuda mutua, responsabilidad, democracia, igualdad, equidad y solidaridad. En la tradición de sus fundadores, los socios cooperativos hacen suyos los valores éticos de honestidad, transparencia, responsabilidad y vocación social.

### Principios cooperativos

Las sociedades cooperativas deberán observar en su funcionamiento los siguientes principios:

- Libertad de asociación y retiro voluntario de los socios
- Administración democrática
- Limitación de intereses a algunas aportaciones de los socios si así se pactara
- Distribución de los rendimientos en proporción a la participación de los socios
- Fomento de la educación cooperativa y de la educación en la economía solidaria
- Participación en la integración cooperativa
- Respeto al derecho individual de los socios de pertenecer a cualquier partido político o asociación religiosa
- Promoción de la cultura ecológica

El artículo quinto del Código Fiscal de la Federación en su segundo párrafo señala que a falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común en donde encontramos tanto al Código Civil, como el Código Mercantil y el Código Penal. Dentro de la disposición mercantil, encontramos también a la Ley General de Sociedades Mercantiles, la cual, en su tratamiento integral, menciona a los socios capitalistas y a los socios industriales.

Para el caso de los Socios Industriales, que son los que encontramos en la Sociedad Cooperativa, Sociedad en Nombre Colectivo o Sociedad en Comandita Simple, son los que la misma legislación pueden percibir conceptos de alimentos; **más sin embargo, esto no aplica para los socios capitalistas.**

En relación al tema de los socios industriales, pueden percibir dichos conceptos, más sin embargo, que estos estén debidamente comprobados. En el caso de la Sociedad Anónima y Sociedad de Responsabilidad Limitada no aplican estos conceptos, y en el caso de los trabajadores de los mismos se presenta esta situación.

En algunos casos, se hace un manejo de la disposición, por ejemplo, quieren argumentar que cierta prestación es por un concepto en específico, para evitar el pago de impuesto sobre la renta y no gravar en seguro social, como en el siguiente caso:

INGRESO POR SALARIO	\$ 2,000.00
ALIMENTOS	<u>98,000.00</u>
TOTAL	\$100,000.00

Y con estos números, pretenden que la autoridad no grave los \$98,000.00, lo cual resulta absurdo. A continuación cito, diversos preceptos legales al respecto:

**ART. 49 LEY GENERAL DE SOCIEDADES MERCANTILES.** *Los socios industriales deberán percibir, salvo pacto en contrario, las cantidades las cantidades que periódicamente necesiten para alimentos, en el concepto de que dichas cantidades y época de percepción serán fijadas por acuerdo de la mayoría de los socios y en su defecto por la autoridad judicial. Los que perciban los socios industriales por alimentos se computará en los balances anuales a cuenta de utilidades, sin que tengan obligación de reintegrarlo en los casos en el que el balance no arroje utilidades o las arroje en cantidad menor.*

*Los socios capitalistas que administren podrán recibir periódicamente, por acuerdo de la mayoría de los socios una remuneración con cargo a gastos generales.*

Para definir el concepto de alimentos, se debe de acudir a la legislación civil federal, que de conformidad con el artículo 2 del Código de Comercio, resulta supletoria de la materia mercantil.

El artículo 308 del CCF dispone que la institución de los alimentos comprenden la comida, el vestido, la habitación y la asistencia en caso de enfermedad, así como los gastos necesarios para la educación del alimentista.

Respecto al concepto de alimentos previsto en el artículo 49 de la LGSM, debe desentrañarse su alcance, ya que tal ordenamiento resulta omiso y sólo hace mención a que los anticipos a cuenta de las utilidades de la sociedad, tendrán como fin satisfacer dicha figura.

Debido a esto, se freno tal situación con una reforma a la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicándose el día 04 de junio de 2009 que dice lo siguiente:

**Artículo 8o.....**

*Para los efectos de esta ley, se considera previsión social las erogaciones efectuadas que tengan por objeto satisfacer contingencias o necesidades presentes o futuras, así como el otorgar beneficios a favor de los trabajadores o de los socios o miembros de las sociedades cooperativas, tendientes a su superación física, social, económica o cultural, que les permitan el mejoramiento en su calidad de vida y en la de su familia. En ningún caso se*

considerará *previsión social* a las erogaciones efectuadas a favor de personas que no tengan el carácter de trabajadores o de socios o miembros de sociedades cooperativas.

**Artículo 31.** .....

**XXIII.** *Tratándose de gastos que conforme a la Ley General de Sociedades Cooperativas se generen como parte del fondo de previsión social a que se refiere el artículo 58 de dicho ordenamiento y se otorguen a los socios cooperativistas, los mismos serán deducibles cuando se disponga de los recursos del fondo correspondiente, siempre que se cumpla con los siguientes requisitos:*

**a)** *Que el fondo de previsión social del que deriven se constituya con la aportación anual del porcentaje, que sobre los ingresos netos, sea determinado por la Asamblea General.*

**b)** *Que el fondo de previsión social esté destinado en términos del artículo 57 de la Ley General de Sociedades Cooperativas a las siguientes reservas:*

- 1.** *Para cubrir riesgos y enfermedades profesionales.*
- 2.** *Para formar fondos y haberes de retiro de socios.*
- 3.** *Para formar fondos para primas de antigüedad.*
- 4.** *Para formar fondos con fines diversos que cubran: 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.*

*Para aplicar la deducción a que se refiere este numeral la sociedad cooperativa deberá pagar, salvo en el caso de subsidios por incapacidad, directamente a los prestadores de servicios y a favor del socio cooperativista de que se trate, las prestaciones de previsión social correspondientes, debiendo contar con la documentación comprobatoria expedida a nombre de la sociedad cooperativa.*

**c)** *Acreditar que al inicio de cada ejercicio la Asamblea General fijó las prioridades para la aplicación del fondo de previsión social de conformidad con las perspectivas económicas de la sociedad cooperativa.*

**Artículo 109.** .....

**VI.** *La previsión social a que se refiere esta fracción es la establecida en el artículo 8o., quinto párrafo de esta Ley.*

**VIII.** *Los provenientes de cajas de ahorro de trabajadores y de fondos de ahorro establecidos por las empresas para sus trabajadores cuando reúnan los requisitos de deducibilidad del Título II de esta Ley o, en su caso, de este Título.*

**XXII.** *Los percibidos en concepto de alimentos por las personas físicas que tengan el carácter de acreedores alimentarios en términos de la legislación civil aplicable.*

*La exención aplicable a los ingresos obtenidos por concepto de prestaciones de previsión social se limitará cuando la suma de los ingresos por la prestación de servicios personales subordinados o aquellos que reciban, por parte de las*

*sociedades cooperativas, los socios o miembros de las mismas y el monto de la exención exceda de una cantidad equivalente a siete veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, elevado al año; cuando dicha suma exceda de la cantidad citada, solamente se considerará como ingreso no sujeto al pago del impuesto un monto hasta de un salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, elevado al año. Esta limitación en ningún caso deberá dar como resultado que la suma de los ingresos por la prestación de servicios personales subordinados o aquellos que reciban, por parte de las sociedades cooperativas, los socios o miembros de las mismas y el importe de la exención, sea inferior a siete veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, elevado al año.*

*Lo dispuesto en el párrafo anterior, no será aplicable tratándose de jubilaciones, pensiones, haberes de retiro, pensiones vitalicias, indemnizaciones por riesgos de trabajo o enfermedades, que se concedan de acuerdo con las leyes, contratos colectivos de trabajo o contratos ley, reembolsos de gastos médicos, dentales, hospitalarios y de funeral, concedidos de manera general de acuerdo con las leyes o contratos de trabajo, seguros de gastos médicos, seguros de vida y fondos de ahorro, siempre que se reúnan los requisitos establecidos en las fracciones XII y XXIII del artículo 31 de esta Ley, aun cuando quien otorgue dichas prestaciones de previsión social no sea contribuyente del impuesto establecido en esta Ley.*

Adicionalmente existe un criterio no vinculativo del SAT en relación a tal situación que señala lo siguiente:

**05/ISR. Sociedades cooperativas. Salarios y previsión social.**

*Se considera que realiza una práctica fiscal indebida:*

*I. Quien para omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución o para obtener un beneficio en perjuicio del fisco federal, constituya o contrate de manera directa o indirecta a una sociedad cooperativa, para que ésta le preste servicios idénticos, similares o análogos a los que sus trabajadores o prestadores de servicios le prestan o hayan prestado.*

*II. La sociedad cooperativa que deduzca las cantidades entregadas a sus socios cooperativistas, provenientes del Fondo de Previsión Social, así como el socio cooperativista que no considere dichas cantidades como ingresos por los que está obligado al pago de ISR.*

*III. Quien asesore, aconseje, preste servicios o participe en la realización o la implementación de cualquiera de las prácticas anteriores.*

Este criterio también es aplicable a las sociedades en nombre colectivo o en comandita simple.

<sup>177</sup>*Tesis Aislada IV.1o.A.44 A en la materia administrativa, en la página 1795 de la Novena Época Primer Tribunal Colegiado del Cuarto Circuito, publicada en el*

*Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXIII, Mayo de 2006. **LEYES FISCALES. SU INTERPRETACIÓN SISTEMÁTICA NO CONTRAVIENE EL PRINCIPIO DE APLICACIÓN ESTRICTA QUE LAS RIGE.** La circunstancia de que sean de aplicación estricta determinadas disposiciones de carácter tributario, no impide al intérprete acudir a los diversos métodos que permitan conocer la verdadera intención de quien las creó, cuando de su análisis literal - en virtud de las palabras utilizadas- se genere incertidumbre sobre su significado; de ahí que si se hace una interpretación sistemática de diversas disposiciones, no se contraviene el principio de aplicación estricta que rige las leyes fiscales, tal como lo ha considerado la Suprema Corte de Justicia de la Nación.*

<sup>178</sup>*Tesis Jurisprudencial 2a./J. 133/2002 en la Materia Administrativa, en la página 238 de la Novena Época Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, diciembre de 2002. **CONTRIBUCIONES. LAS DISPOSICIONES REFERENTES A SUS ELEMENTOS ESENCIALES, AUNQUE SON DE APLICACIÓN ESTRICTA, ADMITEN DIVERSOS MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN PARA DESENTAÑAR SU SENTIDO.** El hecho de que el legislador haya establecido que las disposiciones fiscales que prevén elementos esenciales, como son sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de una contribución y las excepciones a ésta, son de aplicación estricta, no significa que el intérprete no pueda acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del creador de aquellas disposiciones, cuando de su análisis literal en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, se genere incertidumbre sobre su significado, ya que el efecto de lo ordenado por el legislador es obligar a aquél a que realice la aplicación estricta de la respectiva hipótesis jurídica única y exclusivamente a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en ella, una vez desentrañado su alcance.*

*Tesis Aislada VIII.2o.48 A en la Materia Administrativa, en la página 573 de la Novena Época Tribunales Colegiados de Circuito, en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta IX, Abril de 1999. **NORMA JURÍDICA FISCAL. SU INTERPRETACIÓN PUEDE SER DE ESTRICTA APLICACIÓN O NO, SEGÚN CONTEMPLA UNA CARGA O BENEFICIO PARA EL PARTICULAR CONTRIBUYENTE.** En la interpretación de una norma jurídica fiscal, debe considerarse si establece cargas o beneficios a los particulares contribuyentes, para determinar si son de estricta aplicación, o bien sea factible aplicar cualquier método permitido por la hermenéutica jurídica que va desde el literal, gramatical, lógico, histórico, sistemático y teleológico. Así, debe examinarse si la disposición se refiere al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, y si efectivamente grava su esfera jurídica o patrimonial, o contempla un beneficio, caso este en que resulta aplicable cualquier método de interpretación para desentrañar el sentido del concepto legal.*

*Tesis Jurisprudencial 3a./J. 18/91 en la Materia Administrativa, en la página 24 de la Octava Época Tercera Sala, Semanario Judicial de la Federación VII, Abril de 1991. **LEYES FISCALES. LA INTERPRETACION SISTEMATICA DE SUS NORMAS NO CONTRAVIENE LOS PRINCIPIOS DE INTERPRETACION***

**Y APLICACION ESTRICTA Y DE LEGALIDAD QUE RIGEN EN DICHA MATERIA.** Si bien es cierto que la interpretación y aplicación de las normas impositivas es estricta, también es cierto que resultaría imposible interpretar cada precepto considerándolo fuera del contexto normativo del que forma parte, ya que de ser así, cualquier intento estricto de interpretación resultaría infructuoso para determinar el sentido y alcance de las normas. Toda norma requiere de una interpretación, aunque sea literal, sin importar su rango, ya sea constitucional, legal, reglamentario, contractual o de cualquier otra índole, y un principio de hermenéutica obliga a interpretar los preceptos jurídicos en función a los demás que integran el ordenamiento al que pertenecen, y en función a los demás ordenamientos que integran un determinado régimen jurídico; sin que ello implique que en materia impositiva una interpretación estricta pero al fin y al cabo interpretación, vaya a obligar al sujeto pasivo de la norma tributaria al pago de contribuciones no establecidas en las leyes fiscales. En consecuencia, interrelacionar las normas de manera sistemática no viola el principio de interpretación y aplicación estricta que rige la materia fiscal, ni el principio de legalidad que prevalece en dicha materia, de acuerdo con el artículo 31, fracción IV, constitucional.

<sup>179</sup>Tesis jurisprudencial 33 en la materia administrativa, en la página 61 de la Novena Época Segunda Sala, Apéndice (actualización 2002). **CONTRIBUCIONES. LAS DISPOSICIONES REFERENTES A SUS ELEMENTOS ESENCIALES, AUNQUE SON DE APLICACIÓN ESTRICTA, ADMITEN DIVERSOS MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN PARA DESENTAÑAR SU SENTIDO.** El hecho de que el legislador haya establecido que las disposiciones fiscales que prevén elementos esenciales, como son sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de una contribución y las excepciones a ésta, son de aplicación estricta, no significa que el intérprete no pueda acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del creador de aquellas disposiciones, cuando de su análisis literal en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, se genere incertidumbre sobre su significado, ya que el efecto de lo ordenado por el legislador es obligar a aquél a que realice la aplicación estricta de la respectiva hipótesis jurídica única y exclusivamente a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en ella, una vez desentrañado su alcance.

Es de agregarse una tesis del TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA que “cimbro” a quienes utilizaban a las Sociedades Cooperativas y que de la misma se justifican créditos fiscales determinados por las autoridades fiscales.

<sup>180</sup>Juicio No. 5672/04-06-01-1.- Resuelto por la Sala Regional del Noreste del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 3 de octubre de 2005, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Jorge A. Castañeda González.- Secretaria: Lic. Daniela Méndez Chávez.

**SOCIEDADES COOPERATIVAS DE PRODUCCIÓN, LAS CANTIDADES PROVENIENTES DE SU FONDO DE PREVISIÓN SOCIAL CONSTITUYEN**

<sup>179</sup> [www.scjn.gob.mx](http://www.scjn.gob.mx)

<sup>180</sup> [www.tfffa.gob.mx](http://www.tfffa.gob.mx)

**INGRESOS GRAVADOS POR LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA LOS SOCIOS COOPERATIVISTAS QUE LAS RECIBEN Y NO CONSTITUYEN UNA PARTIDA DEDUCIBLE PARA DICHA SOCIEDAD.-**

*De conformidad con lo dispuesto en los artículos 53, fracción II y 57 de la Ley General de Sociedades Cooperativas, dichas personas morales pueden constituir un fondo de previsión social que deberá destinarse a las reservas precisadas en el último de los preceptos referidos, y toda vez que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1º de la Ley del Impuesto sobre la Renta (vigente en 2004), están obligadas al pago del impuesto las personas físicas y morales residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan, y que según lo establecido en el diverso 106 de dicha Ley, son gravables los ingresos obtenidos en efectivo, en bienes, en crédito, en servicios o de cualquier otro tipo, es dable colegir que, en principio, son objeto del impuesto sobre la renta todos los ingresos obtenidos por las personas referidas, por lo cual, las cantidades que un socio cooperativista reciba de la sociedad cooperativa, provenientes del fondo de previsión social, sí se encuentran contempladas dentro del objeto de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se encuentran gravadas en términos del artículo 166 de la Ley de dicho impuesto, al constituir ingresos que no están específicamente previstos en los capítulos anteriores al IX de la Ley en cita, que incrementan en forma cierta el haber patrimonial del socio que las recibe. Por su parte, las sociedades cooperativas que entregan las cantidades en comento a sus socios, no están en posibilidad de deducir tales cantidades del impuesto sobre la renta a su cargo, ya que un elemento esencial para que la deducción lo sea, consiste en que la Ley del Impuesto sobre la Renta la establezca como tal, pues compete al legislador establecer los conceptos que considera deben ser deducibles, por lo que, en el supuesto de que determinada erogación de una persona moral no se encuentre prevista como deducción autorizada, ésta no puede considerarse como tal, lo que se actualiza en la especie, pues el legislador no estableció expresamente en el numeral 29 de la Ley en estudio, como deducción autorizada, la correspondiente a las cantidades entregadas a los socios cooperativistas provenientes del fondo de previsión social.*

**<sup>181</sup>Instancia Cuarta Sala, Fuente Semanario Judicial de la Federación, Época 6 A, Tomo LXXX11, Página 30. SOCIEDADES COOPERATIVAS, LOS SOCIOS DE LAS, NO SON TRABAJADORES.** El artículo 10 del Reglamento de la Ley General de Sociedades Cooperativas establece con respecto a los socios cooperativistas derechos y obligaciones que de ninguna manera, puede equiparse a los derechos y obligaciones existentes entre obreros y patronos. Amparo directo 7177 /62. Cooperativa de Producción Pesquera Istmeña, S.C.L. 8 de septiembre de 1964. 5 votos. Ponente: Adalberto Padilla Ascencio.

<sup>182</sup>**Instancia Cuarta Sala, Fuente Semanario Judicial de la Federación Época 5 A, Tomo LXXXVIII, Página 469. LOS SOCIOS DE LAS COOPERATIVAS NO TIENEN EL CARÁCTER DE TRABAJADORES.** Si el actor tuvo el carácter de socio provisional de la Cooperativa quejosa, no pudo considerársele al mismo tiempo como asalariado, y las relaciones que existieron entre la Cooperativa quejosa y el propio actor, no constituyeron un contrato de trabajo, por no reunirse los requisitos del artículo 17 de la Ley Federal del Trabajo, pues como socio provisional, el actor estuvo percibiendo las participaciones que le correspondían con tal carácter. Tomo LXXXVIII, Página 469. Cooperativa de Transportes Monterrey-Cadereyta-Reynosa S. C. L. 8 de abril de 1946 Cuatro votos

**Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Época: 8 A, Tomo: X-Noviembre, Página: 245. COOPERATIVA DE PRODUCCIÓN, SUS SOCIOS NO DEBEN SER CONSIDERADOS TRABAJADORES DE LA MISMA.** Si la sociedad cooperativa acredita que el demandante tiene la calidad de socio de la misma, éste no puede alegar que además tenga el carácter de trabajador, en virtud de que de acuerdo a lo que dispone el artículo 56 de la Ley General de Sociedades Cooperativas, los socios deben contribuir con su trabajo para lograr el objetivo de la sociedad, es decir, que el servicio que le prestan sus socios no es como consecuencia de una relación laboral, sino como resultado de la obligación inherente a su calidad de socios cooperativistas. Por tanto, debe concluirse que no se dan los supuestos del artículo 20 de la Ley Federal del Trabajo para que puedan ser considerados como trabajadores de la cooperativa.

- I. Respecto al pago del 2.5% sobre nóminas, corresponde al Estado de México, considerando que la prestación del servicio, la contratación de los trabajadores y la firma del contrato se da en el Distrito Federal, debería de situarse el registro patronal en esta entidad federativa y por tanto aplicar la tasa del 2% ya que sería lo más correcto, ya que aquí se encuentra el centro de trabajo de algunos de los trabajadores y realizando un desembolso mucho menor.

**“ARTICULO 178.-** Se encuentran obligadas al pago del impuesto sobre nóminas, las personas físicas y morales que, en el Distrito Federal, realicen erogaciones en dinero o en especie por concepto de remuneración al trabajo personal subordinado, independientemente de la designación que se les otorgue.

*Para los efectos de este impuesto, se considerarán erogaciones destinadas a remunerar el trabajo personal subordinado, las siguientes:*

*I. Sueldos y salarios;”*

Podemos concluir que se debió de haber pagado el Impuesto Sobre Nómina en el Distrito Federal porque es la sede donde se firmo el contrato de prestación de servicios, situación que quedo aclarada en la citada junta y que inclusive siendo lo más correcto debió de haberse efectuado el pago en cada uno de los Estados donde laboran los trabajadores.

---

<sup>182</sup> www.scjn.gob.mx

## CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Dentro de los antecedentes de la cooperativa observamos que datan de la asociación tradicional rural y agropecuaria en Perú, Bolivia, Ecuador, Chile y Argentina. Lo mismo ocurrió con los aztecas en México y Costa Rica. El movimiento cooperativo moderno se afianza en Rochdale, Lancashire, Inglaterra en 1844 en donde trabajadores textiles trataron de controlar su destino económico; se pusieron en práctica siete principios cooperativos, el libre ingreso, el control democrático, neutralidad política, ventas al contado, devolución de excedentes, interés limitado sobre el capital y continua educación. El cooperativismo mexicano nace en 1873 con la primera cooperativa de producción, formada por sastres y siguiendo otras de carpinteros y sombrereros y la primera regulación jurídica de cooperativas en México aparece en 1889.

En el capítulo primero se analizó que existen seis tipos de sociedades mercantiles que son la Sociedad en nombre colectivo; la Sociedad en comandita simple; la Sociedad de responsabilidad limitada; la Sociedad anónima; la Sociedad en comandita por acciones, y la Sociedad cooperativa. Las Sociedades Cooperativas en México se clasifican en de consumidores ya sea de bienes o de servicios, de productores ya sea de bienes y de servicios, y de ahorro y préstamo. Los principios cooperativos actuales son fomentar la libertad de asociación y permitir, en cualquier momento, el retiro voluntario de las personas que las constituyan, con base en la plena autonomía de la voluntad; la administración democrática; acordar libremente el monto de las aportaciones de los socios y la distribución de los rendimientos que se obtengan en proporción a dicha participación; fomentar la educación y la participación en la integración cooperativa y en particular la educación solidaria; y promover la cultura ecológica para el beneficio colectivo.

En el capítulo segundo se menciona que el marco jurídico de las Sociedades Cooperativas es la CPEUM; posteriormente la Ley General de Sociedades Cooperativas de 1938 no contiene un concepto preciso de sociedad cooperativa, sino hasta la nueva ley promulgada en 1994 sí contiene una definición de Sociedad Cooperativa que pone de relieve sus características especiales. El artículo 1792 del código civil señala lo que es el convenio y el artículo 1793 a los contratos, por lo que un convenio que contrae una obligación se llama contrato. Respecto al Código de Comercio vigente en la República Mexicana data de 1889, entro en vigor el 1° de enero de 1890, incluyendo toda la materia mercantil operante en la época, atendiendo al tipo de codificación romanista, comprendida en ordenamientos exhaustivos y omnicomprensivos.

En el capítulo tercero mencionamos el marco fiscal, el cual comienza por la CPEUM, continuando con el CFF, la Ley de Ingresos Federal y las Leyes Federales de Impuestos dentro de las cuales están la LISR, la LIVA, el LIETU entre otras, posteriormente los reglamentos de dichas leyes fiscales y del CFF, posterior el derecho federal común que se citó en el capítulo anterior, sigue con las reglas misceláneas, las ciencias y técnicas, los diccionarios jurídicos y el diccionario de la real academia de la lengua española.

En el capítulo cuarto se mencionó que desde 1994 y hasta el 2001, tuvieron estímulos fiscales las Sociedades Cooperativas, las cuales se les quitaron en 2002 con la actual Ley del ISR; para 2005 se crea el decreto para que las empresas en lugar de liquidarse, se constituyeran como Sociedades Cooperativas o empresas de carácter social; y en 2006 surge el régimen opcional. Este régimen opcional permite no efectuar pagos provisionales, no pagar el ISR al 30%, sino por cada socio cooperativista y no al final del ejercicio, sino hasta que lo reciba cada socio cooperativista, teniendo la opción de reinversión. El marco financiero es el aspecto más importante de toda entidad, ya que está afectado por la disminución del impacto positivo que resta los resultados.

En el capítulo quinto se menciona que la administración de la cooperativa está compuesta por una junta de vigilancia, un consejo de administración y un gerente. Sin embargo, la instancia de decisiones importantes se denomina junta general de socios. El beneficio financiero se da al administrar los recursos tributarios, pagando en forma proporcional y equitativamente.

Recomendación a la iniciativa privada. Utilizar la figura de sociedad cooperativa tanto de producción como de consumo ya que es la sociedad del futuro.

Recomendación a las autoridades gubernamentales. No satanizar la figura de las sociedades cooperativas.

## BIBLIOGRAFIA

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, C.P. Efraín Lechuga Santillán, Agenda de Amparo ISEF, editorial ISEF, México 2011
- Ley General de Sociedades Cooperativas, C.P. Efraín Lechuga Santillán, Agenda Mercantil ISEF, Editorial ISEF, México 2011
- Ley General de Sociedades Mercantiles, C.P. Efraín Lechuga Santillán, Agenda Mercantil ISEF, Editorial ISEF, México 2011
- Código Fiscal de la Federación, C.P. Efraín Lechuga Santillán, Agenda Fiscal ISEF, editorial ISEF, México, 2011
- Ley del Impuesto sobre la Renta, C.P. Efraín Lechuga Santillán, Agenda Fiscal ISEF, editorial ISEF, México, 2011
- Ley del Impuesto al Valor Agregado, C.P. Efraín Lechuga Santillán, Agenda Fiscal ISEF, editorial ISEF, México, 2011
- Ley del Impuesto Empresarial a Tasa única, C.P. Efraín Lechuga Santillán, Agenda Fiscal ISEF, editorial ISEF, México, 2011
- Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, C.P. Efraín Lechuga Santillán, Agenda Fiscal ISEF, editorial ISEF, México, 2012
- Código de Comercio, C.P. Efraín Lechuga Santillán, Agenda Mercantil ISEF, Editorial ISEF, México 2011
- Código Civil Federal, C.P. Efraín Lechuga Santillán, Agenda Civil ISEF, Editorial ISEF, México 2011
- Ley del Seguro Social, C.P. Efraín Lechuga Santillán, Agenda de Seguridad Social ISEF, Editorial ISEF, México 2011
- Ley del INFONAVIT, C.P. Efraín Lechuga Santillán, Agenda de Seguridad Social ISEF, Editorial ISEF, México 2011
- Código Fiscal del DF, C.P. Efraín Lechuga Santillán, Editorial ISEF, México 2011
- Código Financiero del Estado de México C.P. Efraín Lechuga Santillán, Editorial ISEF, México 2011
- Régimen Legal y Fiscal de Sociedades Cooperativas 2010, L.C. Antonio Luna Guerra, Editorial ISEF, México
- Estudio Práctico del Régimen Fiscal de Dividendos 2011, L.C. Antonio Luna Guerra, Editorial ISEF, México
- [www.sat.gob.mx](http://www.sat.gob.mx)
- [www.diputados.gob.mx](http://www.diputados.gob.mx)
- [www.senado.gob.mx](http://www.senado.gob.mx)
- [www.scjn.gob.mx](http://www.scjn.gob.mx)
- [www.tfjfa.gob.mx](http://www.tfjfa.gob.mx)
- La organización social Inca se baso en el ayllu, que es el conjunto de individuos o de familias unidas por ciertos vínculos como un origen común (real o ficticio) que eran descendientes de un antepasado común mítico y vivían en un lugar determinado. <http://www.historiacultural.com/2010/03/ayllu-inca-organizacion-social.html>

- [http://www.fusoan.org.co/index.php?option=com\\_content&view=article&id=89:dia-internacional-de-las-cooperativas-de-ahorro-y-credito&catid=41:noticias&Itemid=81](http://www.fusoan.org.co/index.php?option=com_content&view=article&id=89:dia-internacional-de-las-cooperativas-de-ahorro-y-credito&catid=41:noticias&Itemid=81)
- <http://www.gestiopolis.com/recursos/documentos/fulldocs/fin/funhistocooperativa.htm>
- [http://www.euskosare.org/komunitateak/forokoop/cooperativas\\_mundo](http://www.euskosare.org/komunitateak/forokoop/cooperativas_mundo)
- [http://www.estudioscooperativos.unlugar.com/index\\_archivos/page0004.html](http://www.estudioscooperativos.unlugar.com/index_archivos/page0004.html)
- <http://www.cruzazul.com.mx/2008/lacruzazul/cooperativismoMexico.aspx>
- [http://digitool-uam.greendata.es/exlibris/dtl/d3\\_1/apache\\_media/L2V4bGlicmlzL2R0bC9kM18xL2FwYWNoZV9tZWRpYS8yODAzNg==.pdf](http://digitool-uam.greendata.es/exlibris/dtl/d3_1/apache_media/L2V4bGlicmlzL2R0bC9kM18xL2FwYWNoZV9tZWRpYS8yODAzNg==.pdf)
- <http://redalyc.uaemex.mx/pdf/174/17404401.pdf>
- <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/4/1973/13.pdf>
- <http://www.monografias.com/trabajos82/doctrinas-del-cooperativismo/doctrinas-del-cooperativismo2.shtml>
- <http://www.monografias.com/trabajos82/doctrinas-del-cooperativismo/doctrinas-del-cooperativismo2.shtml>
- <http://www.redelaldia.org/IMG/pdf/0241.pdf>
- <http://www.computrabajo.com.mx/bt-empd-socopemex.htm>
- [www.derecho.unam.mx/DUAD/alumnos/planes;1304.doc](http://www.derecho.unam.mx/DUAD/alumnos/planes;1304.doc)
- Anduli, revista Andaluza de Ciencias Sociales, Departamento de Sociología, Universidad de Sevilla
- <http://www.derecho.unam.mx/web2/modules.php?name=red&file=estudios>
- <http://www.latimedireito.adv.br/art93.htm>
- [http://www.scielo.org.mx/scielo.php?pid=S0041-86332004000400002&script=sci\\_arttext](http://www.scielo.org.mx/scielo.php?pid=S0041-86332004000400002&script=sci_arttext)
- <http://www.galeon.com/abmagana/alaboralc1.htm>
- <http://donpedrojunior.blogspot.com/2010/12/segunda-parte-del-libro-de-ciencias.html>
- <http://tlahui.com/constitucionc/?cat=7>
- <http://es.scribd.com/doc/73403868/Historia-de-Derecho-Mexicano>
- [http://www.antorcha.net/biblioteca\\_virtual/historia/rebeldia/rebeldia.html](http://www.antorcha.net/biblioteca_virtual/historia/rebeldia/rebeldia.html)
- <http://www.cfomaquiladoras.org/ponenciagustavodelarosa.html>
- <http://es.scribd.com/doc/80052591/1/CAPITULO-I-EL-DERECHO-MERCANTIL-EN-ESPANA-Y-MEXICO>
- <http://juridicas.unam.mx/publica/rev/boletin/cont/90/art/art11.htm>
- <http://www.buenastareas.com/ensayos/Historia-Del-Codigo-De-Comercio-Actual/578965.html>
- <http://www.mitecnologico.com/Main/LaPotestadTributaria>