

## Sociedades Cooperativas. ¿Tratamiento diferenciado en la Ley del Impuesto Sobre la Renta?\*

María Delgadina Valenzuela Reyes\*\*

**RESUMEN:** Este artículo estudia los criterios aplicados por el legislador, para declarar la sujeción o no de las cooperativas al pago del impuesto sobre la renta. La investigación aborda diversos subtemas que tienen relación con el título principal, relativo al trato diferenciado de las sociedades cooperativas en la ley fiscal de referencia. Se identifican conceptos, principios y enfoques explícitos en la Constitución Política, en la Ley del Impuesto Sobre la Renta y en la Ley General de Sociedades Cooperativas, como parte importante del régimen jurídico mexicano que resulta aplicable a los fines de las temáticas involucradas. Por ende, se considera la definición y naturaleza jurídica de la sociedad cooperativa en base a su carácter mercantil, empresarial y a la obtención de lucro, con énfasis en la necesidad de unificación de criterios por el legislador fiscal a efecto de declarar a los distintos tipos de cooperativas como no contribuyentes de este impuesto.

**Palabras claves:** Cooperativas, lucro, exención, impuesto sobre la renta.

**ABSTRACT:** This article studies the criteria applied by the lawmaker, to declare whether cooperatives are subject or not to the payment of income tax. This research addresses several sub-themes that are related to the main title, regarding the differential treatment of cooperatives in the referenced Tax Law. Concepts, principles and explicit approaches are identified in the Political Constitution, the Income Tax Law and the General Law of Cooperative Societies, as an important part of the Mexican Legal Regime that is applicable to the purposes of the themes involved. Therefore, the definition and legal nature of the Cooperative Society is considered based on its mercantile, business and profitability, with emphasis on the need for unification of criteria by the tax lawmaker in order to state the different types of Cooperatives as non-taxpayers of this tax.

**Keywords:** Cooperatives, profit, exemption, income tax.

---

\* Artículo recibido el 3 de julio de 2017 y aceptado para su publicación el 3 de octubre de 2017.

\*\* Doctora en Derecho y Medalla Gabino Barrera por la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México, catedrática de la Universidad Autónoma de Sinaloa e Investigadora Nacional Nivel II. Autora del libro: *Derecho de pesca y cooperativas*

**SUMARIO.** Introducción. 1. La sociedad cooperativa. Persona moral para efectos del impuesto sobre la renta 2. La sociedad cooperativa. Su naturaleza. 2.1. El carácter mercantil de la sociedad cooperativa. 2.2. Definición legal de sociedad cooperativa. 2.3. El carácter empresarial de la sociedad cooperativa. 2.4. ¿La sociedad cooperativa persigue un lucro? 3. Exenciones fiscales a la sociedad cooperativa. 3.1. Consideraciones previas. 3.2. Exenciones a las sociedades cooperativas en la ley del impuesto sobre la renta. 3.2.1. La sociedad cooperativa no lucrativa, como criterio para otorgar exenciones fiscales. Conclusiones. Bibliografía.

## **Introducción**

Las sociedades cooperativas como personas morales, deben cubrir diversas contribuciones. Ello nos ha motivado a realizar un estudio que tiene como objetivo central identificar la evolución de la Ley del Impuesto sobre la Renta (en lo sucesivo LISR) y los criterios establecidos, en torno a las obligaciones fiscales de estas sociedades; estudio cuyos resultados nos permitan responder a las siguientes interrogantes:

¿Qué son las sociedades cooperativas? ¿Cuál es su naturaleza? ¿Deben estar exentas del pago del impuesto sobre la renta? ¿Es correcto que la no obtención del lucro sea un criterio para otorgar la exención fiscal? ¿Es posible considerar que existen sociedades cooperativas lucrativas y sociedades cooperativas no lucrativas?

La LISR, ha mostrado una evolución caracterizada por un descenso en las prerrogativas a favor de las sociedades cooperativas. Una política fiscal de apoyo a estas entidades, no puede estar fundada en la cuestión de lucro, y en el criterio que unas cooperativas son lucrativas y otras cooperativas no lo son.

Es necesario que el legislador fiscal comprenda la naturaleza jurídica de las sociedades cooperativas. La exención del impuesto sobre la renta, debe justificarse en atención a la función social que cumplen este tipo de entidades, lo que permite diferenciarlas de las demás sociedades mercantiles de corte capitalista, y que justifica un régimen de privilegios, como lo es, el declararlas no contribuyentes de este impuesto.

Los métodos que guían la presente investigación son el sistemático, en cuanto a establecer el grado de conexión entre los preceptos relativos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) y la normativa cooperativa, mercantil y fiscal, en atención a criterios doctrinarios y jurisprudenciales. De igual forma se hace uso de los métodos deductivo e inductivo, analítico y sintético, en una pluralidad metodológica que nos lleve a un estudio integral de carácter dialéctico, a fin de arribar a las conclusiones derivadas de la comprobación de las afirmaciones contenidas en esta investigación.

## **1. La sociedad cooperativa. Persona moral para efectos del impuesto sobre la renta**

## Sociedades Cooperativas. ¿Tratamiento diferenciado en la Ley del Impuesto Sobre la Renta?

El artículo 25, fracción V, del Código Civil Federal, otorga el carácter de personas morales a las sociedades cooperativas, es decir, reconoce la personalidad jurídica de aquel grupo de personas que crean una sociedad de este tipo, cumpliendo las disposiciones legales aplicables.

Esta personalidad permite establecer la diferencia entre las personas físicas y la naciente sociedad cooperativa y constituye uno de los ejes de cualquier sistema económico, debido a que otorga a los individuos "...la seguridad jurídica de que en condiciones de normalidad, los actos de la persona moral no trascenderán a la esfera jurídica de quienes la integran..."<sup>1</sup> como así lo indica el criterio del Quinto Tribunal Colegiado en materia Civil del Primer Circuito.

Las condiciones de normalidad a que alude este criterio, se refiere a que no sea utilizada la persona moral como pantalla de protección para realizar actos con propósitos ilícitos "...aunque no necesariamente sean de naturaleza delictiva".<sup>2</sup>

Un ejemplo de esta situación anómala señalada por el anterior criterio judicial, se considera en el anexo 3 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017, publicada el 23 de diciembre de 2016, en los criterios no vinculativos de las disposiciones fiscales, en el punto 16/ISR/NV, relativa a salarios y previsión social de las sociedades cooperativas,<sup>3</sup> al considerar práctica fiscal indebida el omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución o la pretensión de obtener un beneficio con perjuicio de la hacienda pública, una persona moral o física, utilice de manera directa o indirecta a una sociedad de este tipo, para que le preste servicios idénticos, similares o análogos a los que realizan sus trabajadores o prestadores de servicios.

Es desde luego inadmisibles que una sociedad cooperativa se preste a situaciones ilícitas lo que va en detrimento de los fines de carácter social que deben animarla, por lo que es necesario que las autoridades competentes ejerzan una vigilancia y supervisión eficaz que permita erradicar este tipo de prácticas que afectan no solo a los cooperativistas, sino a todo el movimiento en su conjunto.

La obligación de pagar el impuesto sobre la renta, para las personas físicas y las morales residentes en México está establecida en el artículo 1o. de la LISR, en consonancia con el mismo numeral del Código Fiscal de la Federación. En su artículo 7o., la LISR expresa que, cuando en esta ley se mencione a la persona moral, se entienden comprendidas, entre otras, a las sociedades mercantiles.

---

<sup>1</sup> VELO CORPORATIVO. SU LEVANTAMIENTO ES DE APLICACIÓN RESTRICTIVA Y SUBSIDIARIA, TA I.5o.C.72 C (10a.), Quinto Tribunal Colegiado en materia Civil del Primer Circuito, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, 2004359, Libro XXIII, Tomo 3, Agosto de 2013, p. 1750.

<sup>2</sup> Idem.

<sup>3</sup> Cfr. DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN, *Anexos 3 y 7 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017, publicada el 23 de diciembre de 2016*, México, Secretaría de Gobernación, 27 de diciembre de 2016, [http://www.dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5467688&fecha=27/12/2016](http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5467688&fecha=27/12/2016), consulta: 16 de mayo de 2017.

Estas dos leyes fiscales, concretan la obligación de contribuir establecida en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y constituye uno de los medios que utiliza el Estado para obtener los recursos económicos que requiere para sufragar los gastos originados en la satisfacción de las necesidades públicas, políticas y sociales.

## **2. La sociedad cooperativa. Su naturaleza**

Es preciso clarificar la naturaleza jurídica de la sociedad cooperativa, con la finalidad de comprender mejor las características y fines de esta organización social para el trabajo, de tal suerte que nos permita identificarla como una sociedad mercantil que funciona en forma de empresa; que interviene en el mercado al comprar o vender lo que produce; y que el lucro o beneficio que por tales actividades obtiene, no está reñido con su carácter social, al contrario, le permite consolidarse como entidad económica, y a sus socios, mejorar sus condiciones de vida.

### **2.1. El carácter mercantil de la sociedad cooperativa**

La sociedad cooperativa es una sociedad mercantil, esta calidad le es reconocida por el artículo 1o. de la Ley General de Sociedades Mercantiles, sin embargo, como reconocimiento a sus especiales características y principios, en su artículo 212 mandata que se rija por su legislación especial, es decir, por la Ley General de Sociedades Cooperativas, (en lo sucesivo LGSC), la cual, en su numeral 10 párrafo segundo, establece la supletoriedad de la Ley mercantil, por lo que ésta resulta aplicable a las cooperativas *mutatis mutandis* en lo que no se oponga a la naturaleza, organización y funcionamiento de éstas.

La LGSC expresa en su artículo 13 que a partir del momento en que se firme el acta constitutiva, las sociedades cooperativas contarán con personalidad jurídica, tendrán patrimonio propio y podrán celebrar actos y contratos, así como asociarse libremente con otras para la consecución de su objeto social. En el último párrafo de este artículo establece la obligación de inscribir el acta constitutiva en el Registro Público de Comercio que corresponda a su domicilio social.

Como puede observarse, tanto la firma del acta constitutiva como su inscripción en el Registro Público de Comercio, son requisitos impuestos por la LGSC, para que la sociedad cooperativa tenga vida propia, es decir, cuente con personalidad jurídica como persona moral distinta de sus socios y por ello disfrute "...de los derechos y las obligaciones que fijan las leyes".<sup>4</sup>

### **2.2. Definición legal de sociedad cooperativa**

La sociedad cooperativa, acorde al artículo 2o. de la LGSC, es una forma de organización social integrada por personas físicas, guiadas por intereses comunes y

---

<sup>4</sup> ZARKÍN CORTÉS, Sergio Salomón, *Derecho corporativo*, 5a. ed., Porrúa, México, 2015 p. 190.

en los principios de solidaridad, esfuerzo propio y ayuda mutua, con el propósito de satisfacer necesidades individuales y colectivas, a través de la realización de actividades económicas de producción, distribución y consumo de bienes y servicios.

Esta definición legal contiene los elementos constitutivos de este tipo de sociedades:

- **Forma de organización social**

La expresión engloba dos palabras: organización, referida a la acción y efecto de organizar u organizarse.<sup>5</sup> Y social, relativo a la sociedad, es decir, al individuo que ya no actúa aislado, sino organizado con otros para la realización de un fin común.

- **Integrada por personas físicas**

Esta característica de la sociedad cooperativa indica que sólo puede estar conformada por personas individualmente consideradas, lo que excluye del acto constitutivo a las personas morales.

- **Sociedad guiada por intereses comunes**

Esta expresión se refiere a que quienes forman la sociedad, no tengan intereses contradictorios; en consecuencia, debe prevalecer el interés comunitario en pro del bienestar colectivo. En la doctrina se le denomina *affectio societatis*, a la intención de los contratantes en torno a la unión de sus capitales y de sus esfuerzos, para obtener una utilidad común, como también soportar las pérdidas. Una unión basada en la buena fe y la confianza mutua.

- **Sociedad basada en principios de solidaridad, esfuerzo propio y ayuda mutua**

Los principios son directrices plasmadas por el legislador, con el propósito de alcanzar los valores de la cooperación; se convierten en la brújula que indica el camino que debe seguirse en la búsqueda de un fin común determinado.

Es así como, la solidaridad, el esfuerzo propio y la ayuda mutua se convierten en la razón de ser de la entidad. Tales valores permiten superar límites que a través de su aplicación, permitirán satisfacer de mejor manera tanto el objeto de la sociedad, como las aspiraciones individuales de sus integrantes.

La ayuda mutua deriva de mutualidad, como característica distintiva de la cooperación. La cooperativa es para los consumidores, ahorradores o trabajadores; es decir, para que quienes la integran satisfagan sus propias necesidades suprimiendo a los intermediarios, sean comerciantes, instituciones crediticias, o patrones; según el tipo de sociedad.

Es irrefutable su carácter social, al cumplir una función por demás positiva en el seno de la economía de un país, lo que la hace merecedora a tener un lugar especial en las políticas legislativas, en especial las de carácter fiscal. Y en las políticas

---

<sup>5</sup> REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, *Diccionario de la Lengua Española*, 22a. ed., t. II, Espasa Calpe, España, 2001, 2001, p. 1631.

públicas a través de apoyos crediticios, de capacitación y de cualquier otra índole que incida en su adecuado desarrollo.

- **Sociedad creada para la realización de actividades económicas de producción, distribución y consumo de bienes y servicios**

En esta parte de la definición legal que comentamos, se expresa el objeto inmediato de la sociedad: realizar actividades económicas de producción, distribución y consumo de bienes y servicios. Es decir, el legislador distingue los siguientes tipos de sociedades cooperativas:

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

El objeto de llevar a cabo actividades económicas, en los distintos tipos enumerados por el legislador, determina la característica empresarial de este tipo de sociedades, por las razones que a continuación expresamos.

### **2.3. El carácter empresarial de la sociedad cooperativa**

La calidad empresarial de la sociedad cooperativa ha sido reconocida por diversos autores, dentro de los cuales consideramos a Barrera Graf<sup>6</sup> y Alfredo Althaus.<sup>7</sup> En el mismo sentido, Lluís y Navas,<sup>8</sup> para quien la cooperativa, en sí misma no es una empresa, pero de la organización que establece y de sus actividades resulta una empresa debido a que, requiere intervenir tanto en el comercio como en la producción, con la finalidad de estar en posibilidades de cumplir con el objeto social para el cual se crea.

### **2.4. ¿La sociedad cooperativa persigue un lucro?**

De acuerdo a la Real Academia Española, lucro es la "Ganancia o provecho que se saca de algo".<sup>9</sup> Esta definición resulta aplicable a toda aquella utilidad que obtiene la sociedad cooperativa cuando coloca en el mercado lo producido por sus socios, o cuando éstos adquieren los productos que la cooperativa compra en el mercado, de igual forma, cuando los socios cooperativistas utilizan los servicios que la cooperativa les ofrece. En esta tesitura, resulta difícil pensar que exista una cooperativa cuyo fin económico no consista en la búsqueda de un provecho, es decir, de un lucro.<sup>10</sup>

La sociedad cooperativa de consumo, al comprar como "mayorista" los bienes y servicios que sus socios necesitan, busca obtenerlos al mejor precio, y es esta diferencia

---

<sup>6</sup> BARRERA GRAF, Jorge, *Instituciones de Derecho Mercantil*, 2a. ed., Porrúa, México, 1991, p. 762

<sup>7</sup> ALTHAUS, Alfredo, *Tratado de Derecho Cooperativo*, Argentina, Zeus, 1977, pp. 70 y 71.

<sup>8</sup> LLUIS Y NAVAS, Jaime, *Derecho cooperativo*, T. I, Bosch, Barcelona, 1972, p. 42.

<sup>9</sup> REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, *Diccionario de la Lengua Española*, 22a.vigésima ed., t. II, Espasa, España, 2001, p. 1402.

<sup>10</sup> LLUIS Y NAVAS, Jaime, ob. cit., pp. 56, 58, 62 y 135.

## Sociedades Cooperativas. ¿Tratamiento diferenciado en la Ley del Impuesto Sobre la Renta?

entre el precio que obtiene en el mercado, y el de su suministro a los cooperativistas, el que permite que logre un margen de beneficio o lucro.

El legislador cooperativo limita el lucro obtenido por esta sociedad, en virtud que, si bien en su artículo 23, la autoriza a realizar operaciones con el público en general; le impone la obligación de permitir a los consumidores ingresar como socios en el plazo que al efecto se establezca en sus bases constitutivas, para tal efecto, los excedentes generados por sus compras, se destinarán a cubrir y pagar su certificado de aportación.

En el supuesto que los compradores no asociados, omitan hacer uso de los excedentes formados a su favor o no hubieren solicitado su ingreso a la sociedad, los montos correspondientes deberán destinarse a incrementar los fondos de reserva o de educación cooperativa, en atención a lo que para tal efecto se prevea en las bases constitutivas de la sociedad (artículo 25 LGSC).

En consecuencia, la ley no permite que los socios se distribuyan las ganancias que se obtengan con las operaciones de la sociedad, porque en tal caso, se estaría generando un enriquecimiento sin causa. Es por tanto, una notable limitación legal del beneficio, lo que no significa la prohibición del mismo.<sup>11</sup>

Por su parte, la sociedad cooperativa de producción, al vender en el mercado lo que producen sus socios no lo hace a precio de coste, sino que vende el producto a los precios que determina la oferta y la demanda. El beneficio que obtiene es el que resulta de la diferencia entre el precio de coste de la mercancía y su precio de venta.<sup>12</sup> Este funcionamiento de la sociedad, dará oportunidad al asociado de recibir en concepto de beneficio cantidades mayores por su trabajo, que las que le hubieran correspondido si prestara sus servicios laborales en una empresa al servicio de un patrón.

Es difícil pensar en una sociedad cooperativa que no requiera obtener un lucro o ganancia con el desarrollo de su actividad, y si pensamos en este supuesto, ¿Cómo es que obtendrían recursos para repartir a sus socios en concepto de utilidad, beneficio o con cualquier otro nombre que quiera llamársele? Al negar en las cooperativas el lucro, -dice Oliveros- se niega el beneficio, que es a lo que se reduce en última instancia el lucro.<sup>13</sup>

Por ende, es lícito y acorde a la naturaleza de estas sociedades la pretensión y obtención de beneficios empresariales, como indicadores de la rentabilidad y competitividad<sup>14</sup> lograda y como retribución justa a la inversión y el esfuerzo personal de los socios cooperativistas.

---

<sup>11</sup> LLUIS Y NAVAS, Jaime, ob. cit., p. 62.

<sup>12</sup> OLIVEROS VILLA, Pedro, *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad del Zulia*, "Valor de los conceptos de lucro, necesidad, grupo y servicio en orden a una caracterización de la cooperativa", año IX, núm. 27, Maracaibo, septiembre-diciembre de 1969, p. 71.

<sup>13</sup> Idem.

<sup>14</sup> La rentabilidad determina el grado de beneficio obtenido y la competitividad es un indicador que la sociedad logra colocarse en la preferencia de los consumidores.

Es en este sentido el criterio sostenido por el Tercer Tribunal Colegiado en materia Civil del Primer Circuito, cuando hace referencia al fin común en la sociedad cooperativa el cual permite a los socios participar de las ganancias obtenidas con la realización del fin social, y de igual forma, en su caso, soportar las pérdidas; por tal motivo, define a la sociedad cooperativa como "... un acto jurídico mediante el cual los socios se obligan a combinar sus recursos o sus esfuerzos para la realización de un fin común, de carácter preponderantemente económico y con fines de especulación mercantil".<sup>15</sup>

Convendría también reconocer que ese provecho o lucro que se obtiene en la sociedad cooperativa se diferencia de las demás sociedades mercantiles en el sentido de distribución, que toma como base la participación en las actividades sociales en vez de la aportación de capital (Artículo 6, Fracción IV de la LGSC). Este criterio de distribución nos permitiría, como acertadamente lo observa Lluís y Navas<sup>16</sup> a no calificarlas de capitalistas.

En consecuencia, los certificados de aportación que integran los socios al capital social, no da derecho a las utilidades que genere la empresa, sino únicamente a recibir un interés pactado por los mismos socios y en atención a las limitaciones que al efecto contiene la LGSC, que en su artículo 51 permite que se acuerden la suscripción de certificados excedentes o voluntarios, a los que es posible fijar un interés por el Consejo de Administración, interés que deberá ser acorde con las posibilidades económicas de la sociedad cooperativa, para lo cual establece como referencia las tasas que determinen los bancos para depósitos a plazo fijo.

Es por ello que, los requisitos legales de funcionamiento para toda sociedad cooperativa, la caracterizan como una forma jurídica mercantil especial, precisamente porque el capital no es la base para repartir los beneficios a los socios, sino que éstos se distribuirán de acuerdo a la participación personal del socio, sea de consumo o de trabajo.

Estos beneficios que son fruto de una exitosa actividad empresarial, son un lucro, en el más amplio sentido de la palabra, pero que sin embargo es el resultado del esfuerzo personal de los cooperativistas, por lo que resulta condenable el provecho obtenido a expensas del trabajo ajeno, pero no se rechaza el lucro obtenido a base del trabajo propio, como si sucede en las empresas cooperativas.<sup>17</sup>

La sociedad cooperativa se convierte así, en una oportunidad para estimular la acción emprendedora de quienes la crean y de quienes se adhieren a ella. Sus

---

<sup>15</sup> SOCIEDAD COOPERATIVA. SUS NOTAS DISTINTIVAS Y DEFINICIÓN. TA I.3o.C.1037 C (9a.), Tercer Tribunal Colegiado en materia Civil del Primer Circuito, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, 159892, Libro XV, Diciembre de 2012, Tomo 2, p. 1566

<sup>16</sup> LLUIS Y NAVAS, Jaime. Op. cit. p. 62

<sup>17</sup> VALENZUELA REYES, María Delgadina, *Revista de Derecho Privado*, "La Nueva Ley General de Sociedades Cooperativas ¿Un mayor acercamiento con el Régimen General de las Sociedades Mercantiles?", año 7, núm. 20, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, mayo-agosto de 1996, p. 177.



principios de operación son diferentes a los de otro tipo de sociedades mercantiles; la distribución del beneficio neto que resulte del ejercicio social, en base al consumo, ahorro o trabajo realizado, hace aplicable el principio de distribución equitativa de la riqueza; que aunado a la gestión democrática, donde cada socio tiene un voto, con independencia del capital invertido; permite hacer realidad las aspiraciones de igualdad y de participación solidaria.

### **3. Exenciones fiscales a la sociedad cooperativa**

#### **3.1. Consideraciones previas**

La sociedad cooperativa ha sido objeto de una intensa labor de promoción por parte de organismos internacionales, en especial por la Asamblea General de la Organización de las Naciones Unidas (ONU) que en su Sexagésimo cuarto período de sesiones, de fecha 11 de febrero de 2010, ha reconocido que las cooperativas, en sus distintas formas, promueven la máxima participación posible de todas las personas en el desarrollo económico y social.<sup>18</sup>

En base a tales consideraciones, decide proclamar el año 2012, como Año Internacional de las Cooperativas, para llamar la atención de los Estados miembros a fin que promuevan el crecimiento de este tipo de sociedades como empresas comerciales y sociales para que contribuyan al desarrollo sostenible, la erradicación de la pobreza y la creación de medios de vida en diversos sectores económicos de las zonas urbanas y rurales así como impulsar su creación en nuevas esferas.

También alienta a los gobiernos a impulsar marcos jurídicos y administrativos de regulación de las cooperativas para sentar las bases de su crecimiento y sostenibilidad en un entorno socioeconómico cambiante, a través del establecimiento de "...condiciones equiparables a las de otras empresas comerciales y sociales, incluidos incentivos fiscales apropiados y el acceso a los servicios y mercados financieros".<sup>19</sup>

En la legislación mexicana, las sociedades cooperativas son objeto de atención en diversos artículos de la CPEUM, de los cuales nos interesa mencionar los numerales 25 y 123.

El artículo 25 constitucional reconoce y legitima al sector social como parte integrante de la economía nacional, dentro del cual menciona a: ejidos, organizaciones de trabajadores, *cooperativas*, comunidades, empresas que pertenezcan mayoritaria o exclusivamente a los trabajadores y, en general, de todas las formas de organización social para la producción, distribución y consumo de bienes y servicios socialmente necesarios. Además, establece que la ley debe propiciar los mecanismos que faciliten

---

<sup>18</sup> ORGANIZACIÓN DE LAS NACIONES UNIDAS, *Asamblea General, Sexagésimo cuarto período de sesiones*, A/RES/64/136, de fecha 11 de febrero de 2010, p. 1, <http://www.un.org/esa/socdev/documents/resolutions/2009/a-res-64-136-sp.pdf>, consulta: 13 de mayo de 2017.

<sup>19</sup> *Ibidem*, p. 2.

la organización y la expansión de la actividad económica de este sector, del cual son parte importante las cooperativas. Cuando se refiere a “ley”, lo hace de manera genérica, en vista de ello, quedan incluidas todas aquellas leyes que de una u otra forma contribuyan al desarrollo y fortalecimiento del sector social. De igual forma, al referirse a las cooperativas, lo hace con criterio de unicidad, sin establecer distinciones entre los distintos tipos previstos por la ley especial que las rige.

Así pues, el citado artículo 25 de la ley suprema, se convierte en el marco legal para que el Poder Legislativo expida leyes que favorezcan el desarrollo del sector social y de las sociedades cooperativas. Dentro de estas leyes se encuentran las de carácter fiscal y en específico, la ley que regula el impuesto sobre la renta, que en aras de este fomento implica un mandato constitucional, en el sentido que solo es admisible la contribución al gasto público cuando hay diferente tratamiento para situaciones distintas y paridad de tratamiento para situaciones idénticas.

El artículo 28 de la ley suprema prohíbe las exenciones de impuestos “...en los términos y condiciones que fijan las leyes”. No obstante, como bien lo observa la tesis de jurisprudencia del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, si la creación de impuestos, así como los elementos que los conforman son facultades exclusivas del legislador, “...también lo es la de establecer exenciones impositivas, que guardan una conexión inseparable con los elementos tributarios de legalidad y equidad, sin que valga en contra de tales disposiciones constitucionales, ningún precepto legal”.<sup>20</sup>

Por su parte, el artículo 123 de la constitución expresa 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, conforme a la ley”.

Estos artículos constitucionales son la justificación para que las sociedades cooperativas como parte integrante del sector social de la economía, reciban en la ley tratamientos diferenciados que permitan su impulso y expansión, de tal manera que en base a ellos, la LISR establezca un tratamiento diferenciado traducido en exenciones fiscales.

### **3.2. Exenciones a las sociedades cooperativas en la ley del impuesto sobre la renta**

Las exenciones fiscales son conjunto de técnicas “...configuradoras del tributo que permiten modular la incidencia del gravamen, bien excluyendo supuestos especiales, o reduciendo en ciertas hipótesis la cuantía del tributo”.<sup>21</sup> Se caracterizan

---

<sup>20</sup> EXENCION DE IMPUESTOS. SOLO COMPETE ESTABLECERLA AL PODER LEGISLATIVO EN UNA LEY, NO AL EJECUTIVO EN USO DE LA FACULTAD REGLAMENTARIA, T.J. P./J. 25/91, Pleno, Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, 205799, Tomo VII, Junio de 1991 p. 54.

<sup>21</sup> HERRERA MOLINA, Pedro M. y GARCIA CARRETERO, Belén, *Enciclopedia jurídica mexicana*, Voz: “Exención fiscal”, 2a. ed., t. III, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México, Porrúa, 2004, p. 902.

## Sociedades Cooperativas. ¿Tratamiento diferenciado en la Ley del Impuesto Sobre la Renta?

por ser beneficios económicos que permiten a las personas no pagar impuestos o cubrir en forma parcial éstos. Se conceden por el legislador fiscal, con la finalidad de cumplir con el propósito del artículo 25 constitucional, en el sentido de fomentar el desarrollo económico y social.

La LISR, se ha caracterizado por establecer apoyos fiscales para las sociedades cooperativas. Ya en la ley publicada en el Diario Oficial de la Federación del 30 de diciembre de 1980, en el título III, denominado: De las personas morales con fines no lucrativos, consideró en su numeral 68 a estas sociedades y dispuso que: "...no son contribuyentes del impuesto sobre la renta".

Para 1990 tuvo lugar una modificación que consistió en limitar el tratamiento previsto en la ley para las personas morales con fines no lucrativos, "...con el objeto de que dicho tratamiento comprenda únicamente a las que, por las actividades que realizan, deben quedar incluidas en ese esquema".<sup>22</sup>

Así, en su artículo 10-B, dispuso una exención parcial para las sociedades cooperativas de producción, al disponer que no pagarían el impuesto sobre la renta por los ingresos provenientes de sus actividades, siempre que no excedan en el ejercicio de 20 veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente elevado al año, por cada uno de sus socios o asociados. Tal exención en ningún caso debía exceder en su totalidad, de 200 veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica de la persona moral, elevado al año. En el artículo 70, fracción VII de esta ley, se exceptuó del pago del impuesto sobre la renta a las sociedades cooperativas de consumo.

La vigente LISR, suprimió la exención parcial en favor de las sociedades cooperativas de producción, quedando subsistente solo para aquellas que se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras. Sin embargo, en el título III, denominado "Del régimen de las personas morales con fines no lucrativos", en su artículo 79, fracciones VII, VIII y XIII, incluye a las sociedades cooperativas de consumo y a las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, respecto de las cuales declara que "...No son contribuyentes del impuesto sobre la renta" al igual que los "Organismos que conforme a la Ley agrupen a las sociedades cooperativas, ya sea de productores o de consumidores".

Si consideramos el contenido de los preceptos citados en las diversas leyes sobre la renta, de una situación de privilegio sin excepción para las sociedades cooperativas, se traslada a una distinción que afectó a las cooperativas de producción, para las cuales se previó una exención parcial en sus inicios hasta llegar a una exclusión total en la vigente ley, dejándola subsistente sólo para las sociedades cooperativas de producción dedicadas exclusivamente a las actividades propias del sector primario de la economía.

---

<sup>22</sup> CÁMARA DE DIPUTADOS, *Dictamen, Proyecto de Reforma, Ley del Impuesto sobre la Renta*, Año II, Núm. 8, México, noviembre 15, 1989, p., 159.

### 3.2.1. La sociedad cooperativa no lucrativa, como criterio para otorgar exenciones fiscales

Como ha quedado establecido en el punto que antecede, la LISR dedica un título especial al régimen de personas morales con fines no lucrativos, en el cual incluye a la cooperativa de consumo, no así a la cooperativa de producción.

Esta diferencia de trato es justificada en una tesis aislada de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia, cuando dice que la distinción que hace el legislador fiscal, responde a categorías abstractas de sujetos que se encuentran en situaciones objetivamente distintas que por cuestiones de orden económico y social es necesario un tratamiento fiscal diferente, tal distinción se sustenta en los siguientes argumentos:

... mientras la finalidad de las sociedades cooperativas de consumo consiste en suministrar a sus miembros, a precios módicos, los artículos o servicios que requieren para la satisfacción de sus necesidades, la concerniente a las de producción radica en la comercialización de bienes y servicios para obtener de ellos la mayor ganancia posible, lo que demuestra que el ánimo de lucro y la capacidad contributiva de dichos entes difiere sustancialmente y justifica el trato distinto que el legislador federal les otorga, pues es claro que dichas entidades no se ubican en un plano de igualdad y, por ende, no deben recibir el mismo tratamiento jurídico.<sup>23</sup>

Como puede observarse de los criterios legislativos y jurisprudenciales, hay una diferencia de trato entre los tipos de sociedades cooperativas, considerando a unas lucrativas y a otras sin fines de lucro. Tales criterios, tanto el legislativo como el jurisprudencial, suponen que la definición de sociedad cooperativa debe elucidarse en cada contexto de actuación de la misma, para determinar lo que debe entenderse por ella. Por ende, llegan a la conclusión que no puede adoptarse una definición única o convencional, sino que habrá que atender a las circunstancias del caso.

Son criterios equivocados, no solo en cuanto a la naturaleza jurídica de la sociedad cooperativa y la ley que la rige, sino también en cuanto a su actividad económica. La política fiscal en apoyo a las sociedades cooperativas no puede estar basada en la cuestión de lucro, sino que debe justificarse en la función social que si cumplen las sociedades cooperativas.

La legislación fiscal, que amparada en el artículo 25 de la norma fundamental, establece estímulos para las sociedades de este tipo, no puede basarse en diferencias en torno a que unas lucran y otras no. La noción de sociedad cooperativa es unívoca, *ad finem*, dentro del sistema cooperativo, por ende, tanto las cooperativas de consumo, las de ahorro y préstamo, como las de producción, participan de la misma naturaleza jurídica.

---

<sup>23</sup> RENTA. LOS ARTÍCULOS 93 Y 95, FRACCIÓN VII, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVA, AL NO INCLUIR DENTRO DE LA EXENCIÓN DE QUE GOZAN LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS DE CONSUMO A LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS DE PRODUCCIÓN, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA, TA 1a. LVII/2003, Primera Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, 182957, Tomo XVIII, Octubre de 2003, p.16.

## **Sociedades Cooperativas. ¿Tratamiento diferenciado en la Ley del Impuesto Sobre la Renta?**

La exención fiscal a la cooperativa debe imponerse como un medio para facilitar el desarrollo de la sociedad, sin desconocer su carácter lucrativo. Debe tenerse presente que el destino de ese lucro cooperativo, sirve para incrementar los fondos y reservas sociales; a remuneración limitada a los certificados de aportación y a reparto de rendimientos entre los socios en atención al trabajo, consumo o utilización de los servicios que estos hubiesen efectuado en beneficio de la sociedad.

Este destino dado al lucro cooperativo, se diferencia del lucro en la empresa mercantil capitalista que busca aumentar el capital aportado por cada uno de los socios. Es por ello, que la capacidad económica de la típica sociedad mercantil capitalista es superior al de la sociedad cooperativa, al ser ésta, una sociedad constituida por individuos que no cuentan con grandes recursos para sufragar los gastos propios de toda empresa, por ende, no puede apreciarse con los mismos parámetros a ambos tipos de sociedades mercantiles.

### **Conclusiones**

La sociedad cooperativa es una empresa de carácter mercantil, cuyos integrantes pertenecen a sectores de la población vulnerables por su carácter de consumidores, ahorradores o trabajadores que a través de la solidaridad y ayuda mutua unen sus capitales y sus esfuerzos personales, para el consumo, ahorro o producción de bienes y servicios, para satisfacer sus necesidades personales y familiares, en un afán de mejoramiento de sus condiciones de vida.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, señala la necesidad de fomento mediante una legislación que facilite la organización y expansión de las sociedades cooperativas como parte del sector social, ello conlleva un criterio unitario, al referirse a estas sociedades desde un punto de vista específico.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta, otorga a la sociedad cooperativa una diferencia de trato, al considerar a las cooperativas de consumo y de ahorro y préstamo, como personas morales no lucrativas. Criterio que no aplica para las sociedades cooperativas de producción.

El tratamiento fiscal a las cooperativas debe considerar que solo hay una categoría de sociedades de este tipo, la que establece la Ley General de Sociedades Cooperativas, y a las que se refieren los artículos 25 y 123 de la Carta Magna, por lo que es inadecuado establecer diferencias en cuanto a considerar que existe lucro en unas sociedades cooperativas, y en otras no.

Admitir el lucro en las cooperativas, como sociedades para el consumo y el ahorro; y como sociedades para la producción de bienes y servicios; así como tomar conciencia de sus características especiales en las que se fusionan consumidor, ahorrador y proveedor en las primeras, y patrón y trabajador en las segundas; con la finalidad de suprimir intermediarios y lograr un mejoramiento en sus niveles de vida, permitirá una mejor visión por el legislador, por ende, una visión de unicidad que permita declararlas a todas ellas como no contribuyentes del impuesto sobre la

renta y cumplir así con los preceptos constitucionales que se refieren a su estímulo, desarrollo y expansión.

### Bibliografía

- ALTHAUS, Alfredo, *Tratado de Derecho Cooperativo*, Zeus, Argentina, 1977, 644 pp.
- BARRERA GRAF, Jorge, *Instituciones de Derecho Mercantil*, 2a. ed., Porrúa, México, 1991, 866 pp.
- CÁMARA DE DIPUTADOS, *Dictamen, Proyecto de Reforma, Ley del Impuesto sobre la Renta*, Año II, Núm. 8, México, noviembre 15, 1989.
- DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN, *ANEXOS 3 y 7 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017, publicada el 23 de diciembre de 2016*, Secretaría de Gobernación, México, 27 de diciembre de 2016, [http://www.dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5467688&fecha=27/12/2016](http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5467688&fecha=27/12/2016)
- HERRERA MOLINA, Pedro M. y GARCIA CARRETERO, Belén, *Enciclopedia jurídica mexicana*, Voz: "Exención fiscal", 2a. ed, t. III, Porrúa, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2004, pp. 902 a 910.
- LLUIS Y NAVAS, Jaime, *Derecho cooperativo*, t. I, Bosch, Barcelona, 1972, 669 pp.
- OLIVEROS VILLA, Pedro, *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad del Zulia*, "Valor de los conceptos de lucro, necesidad, grupo y servicio en orden a una caracterización de la cooperativa", año IX, núm. 27, Maracaibo, septiembre-diciembre de 1969, pp. 67 a 84.
- ORGANIZACIÓN DE LAS NACIONES UNIDAS, *Asamblea General, Sexagésimo cuarto período de sesiones, A/RES/64/136*, de fecha 11 de febrero de 2010, <http://www.un.org/esa/socdev/documents/resolutions/2009/a-res-64-136-sp.pdf>, 3 pp.
- REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, *Diccionario de la Lengua Española*, 22a. ed., t. II, Espasa Calpe, España, 2001, pp.1181 a 2368.
- VALENZUELA REYES, María Delgadina, *Revista de Derecho Privado*, "La Nueva Ley General de Sociedades Cooperativas ¿Un mayor acercamiento con el Régimen General de las Sociedades Mercantiles?", año 7, núm. 20, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, mayo-agosto de 1996, pp. 171 a 181.
- ZARKÍN CORTÉS, Sergio Salomón, *Derecho corporativo*, 5a. ed., Porrúa, México, 2015, 556 pp.

### Tesis aisladas y de jurisprudencia

EXENCION DE IMPUESTOS. SOLO COMPETE ESTABLECERLA AL PODER LEGISLATIVO EN UNA LEY, NO AL EJECUTIVO EN USO DE LA

**Sociedades Cooperativas. ¿Tratamiento diferenciado en la  
Ley del Impuesto Sobre la Renta?**

- FACULTAD REGLAMENTARIA, T.J. P./J. 25/91, Pleno, Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, 205799, Tomo VII, Junio de 1991 p. 54.
- RENTA. LOS ARTÍCULOS 93 Y 95, FRACCIÓN VII, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVA, AL NO INCLUIR DENTRO DE LA EXENCIÓN DE QUE GOZAN LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS DE CONSUMO A LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS DE PRODUCCIÓN, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA, TA 1a. LVII/2003, Primera Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, 182957, Tomo XVIII, Octubre de 2003, p.16.
- SOCIEDAD COOPERATIVA. SUS NOTAS DISTINTIVAS Y DEFINICIÓN. TA I.3o.C.1037 C (9a.), Tercer Tribunal Colegiado en materia Civil del Primer Circuito, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, 159892, Libro XV, Diciembre de 2012, Tomo 2, p. 1566.
- VELO CORPORATIVO. SU LEVANTAMIENTO ES DE APLICACIÓN RESTRICTIVA Y SUBSIDIARIA, TA I.5o.C.72 C (10a.), Quinto Tribunal Colegiado en materia Civil del Primer Circuito, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, 2004359, Libro XXIII, Tomo 3, Agosto de 2013.