

Tratamiento Fiscal del Fondo de Previsión Social de la Sociedad Cooperativa Prestadora de Servicios de Personal (Outsourcing)

(Taxation of Social Security Fund for the Cooperative Society Personal Service Lender)

Ramírez Castillo, Miguel Eduardo*

Resumen. A la Sociedad Cooperativa, se le distingue por ser una sociedad mercantil con ciertas particularidades a diferencia de los demás tipos de sociedades, tan es así que se rige por su legislación especial. En los últimos años en México, se ha detectado un incremento de sociedades cooperativas dedicadas al suministro de personal (outsourcing), toda vez que el esquema fue considerado por algunos especialistas fiscales como una alternativa para las empresas que buscan disminuir sus cargas impositivas derivadas de las relaciones laborales. Dicho esquema básicamente consiste en transferir a los trabajadores de las empresas a la sociedad cooperativa, los cuales al ser registrados como socios, las remuneraciones que estos perciben son bajo el concepto de previsión social; en lugar de salarios evitando así la retención y pago del Impuesto Sobre la Renta correspondiente. Con motivo de lo anterior, en la presente investigación se analizan y califican los aspectos más relevantes del asunto.

Palabras claves. Sociedad cooperativa, evasión fiscal, outsourcing, previsión social.

Abstract. A cooperative society is distinguished as a corporation with certain features unlike other types of companies, so much so that is governed by a special legislation. In recent years Mexico has seen an increase of cooperative societies dedicated to supply services (outsourcing), since the scheme was considered by some experts as an alternative tax for companies seeking to lower their tax burdens resulting from relations. This scheme basically consists of transferring workers from companies to the cooperative, which when registered as members the remuneration that they perceive are under the concept of social welfare, instead of avoiding wage withholding and payment of VAT Income for. On the occasion of the above, this research analyzes and scored the most relevant aspects of the case.

Introducción

El Servicio de Administración Tributaria [SAT] (2007) refuerza sus acciones de fiscalización a nivel nacional, mediante auditorías profundas tanto a las sociedades cooperativas, como a las empresas que utilizan sus servicios. El SAT ha identificado un incremento considerable de sociedades cooperativas de producción de servicios dedicadas a la prestación de servicios profesionales y al suministro de recursos humanos (Outsourcing), que tienen como propósito reducir indebidamente el pago de contribuciones.

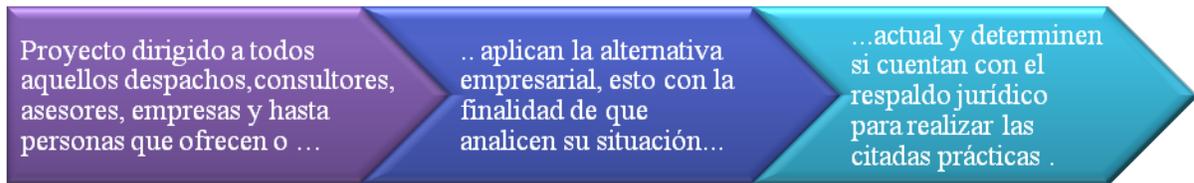
Los asesores que recomiendan este esquema, aseguran que no tiene repercusiones fiscales, sin embargo, los tribunales han considerado que los fondos de previsión social recibidos por los socios cooperativistas constituyen ingresos por los que se está obligado al pago del ISR. (SAT, 2007)

Justificación

Es importante conocer de manera general el funcionamiento del *esquema de suministro de personal por medio de Sociedades Cooperativas* y en específico el tratamiento fiscal que

se le da a las remuneraciones que perciben los socios cooperativistas bajo el concepto de previsión social.

La autoridad ha manifestado que quienes asesoran o realizan la aplicación del esquema antes citado, no han aplicado en forma apropiada las disposiciones fiscales relacionadas con el concepto antes mencionado.



Objetivos de la investigación

Los objetivos de la investigación que se pretenden alcanzar son muy variados; es por ello que a continuación se clasificaron en dos categorías determinando sólo los más relevantes:

General.

- Evaluar la aplicación actual de las disposiciones fiscales relativas a la previsión social de las Sociedades Cooperativas.

Específicos:

- Descubrir si la Autoridad Fiscal tiene la razón jurídica para sancionar a quienes asesoran o aplican el esquemas de suministro de personal (outsourcing) por medio de sociedades cooperativas, indagando si además es necesario reformar la Ley General de Sociedades Cooperativas para evitar se sigan instrumentando esquemas de sustitución laboral que incurran en conductas de evasión fiscal.
- Averiguar si la previsión social erogada por las sociedades cooperativas a sus socios es distinta de la entregada por los patrones a sus trabajadores en otro tipo de sociedad mercantil.
- Investigar si las remuneraciones percibidas por los socios cooperativistas bajo el concepto de previsión social, constituyen ingresos gravados por la Ley del Impuesto Sobre la Renta y si además están sujetas a requisitos y condiciones para su deducción, como gasto estrictamente indispensable.

Hipótesis

Con base en la problemática citada, se ha elaborado una solución factible o tentativa, la cual se comprobará positiva o negativamente en la presente investigación. Se menciona que dicha hipótesis constituye una herramienta que ayudará a ordenar, estructurar y sistematizar la obtención de un conocimiento.

La hipótesis propuesta es la siguiente:

Hipótesis General

- H(i) Los asesores que recomiendan el esquema de sociedades cooperativas aplican de manera adecuada las disposiciones fiscales relacionadas con la previsión social de las mismas.

Metodología de la investigación. El diseño de investigación que se manejará, será *No experimental*, ya que su propósito es observar y analizar las propiedades, características y los perfiles importantes de esta estrategia fiscal. Asimismo al establecer relaciones, diferencias y posturas del tema objeto de estudio, se maneja una investigación del tipo *Documental*, la cual consiste en la presentación selectiva de información concerniente a la problemática, tales como criterios y sugerencias por personas especializadas en el área.

La información necesaria para la investigación se obtiene de las siguientes fuentes: libros, documentos electrónicos editados por ilustres autores, sentencias emitidas por las autoridades correspondientes que traten sobre el asunto y legislación federal aplicable en materia de sociedades cooperativas.

1.- Cooperativismo: Antecedentes y su Regulación

¿Qué es el Cooperativismo? El cooperativismo a lo largo de su historia ha sido considerado y definido de múltiples formas: como doctrina política, modo de producción, etc.; sin embargo, es algo más que un concepto. En la actualidad se puede afirmar que el cooperativismo es un plan económico que forma parte importante en muchos estados; su desarrollo y difusión indican que podría llegar a modificar la estructura política de las sociedades que lo han implantado y se constituye en una realidad para el siglo XXI. (Ballina Ríos, p. 30)

La Alianza Cooperativa Internacional (ACI), organización fundada en Londres en 1895, que representa cooperativas de todo el mundo, define el término de cooperativa de la siguiente manera: *“Una cooperativa es una asociación autónoma de personas que se han unido de forma voluntaria para satisfacer sus necesidades y aspiraciones económicas, sociales y culturales en común mediante una empresa de propiedad conjunta y de gestión democrática”*.

Cooperativismo en México. Al iniciarse el siglo XX, las actividades cooperativas en nuestro país eran escasas, poco significativas y no tuvieron grandes avances en esa época. Los largos años de dictadura del Presidente Porfirio Díaz habían adormecido y frenado los ideales cooperativos. Un antecedente revolucionario del cooperativismo es el "Centro Mutuo Cooperativo de México", cuyos miembros eran decididos partidarios de don Francisco I. Madero. Por esa razón, al triunfar la Revolución Mexicana, el movimiento cooperativo obtuvo su anhelada oportunidad de avance y expansión. Durante la época postrevolucionaria, de 1911 a 1926, el cooperativismo empezó a crecer, a pesar de no existir todavía un marco jurídico propio. (CNCADRM, 2011)

El Presidente Plutarco Elías Calles está considerado como 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. El Presidente Lázaro Cárdenas, considerado el gran promotor del cooperativismo mexicano en 1938, *promulgó una revolucionaria Ley General de Sociedades Cooperativas*, que originó un enorme desarrollo social y económico del nuevo cooperativismo mexicano. (CNCADRM, 2011)

No obstante La LGSC 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. En la nueva ley publicada en el *DOF* el 3 de agosto de 1994, sí contiene una definición de sociedad cooperativa que pone de relieve sus características esenciales; en el *artículo 2* se lee que sociedad cooperativa es: “una forma de organización social integrada por personas físicas con base en intereses comunes y en los principios de solidaridad, esfuerzo propio y ayuda mutua, con el propósito de satisfacer necesidades individuales y colectivas, a través de la realización de actividades económicas de producción, distribución y consumo de bienes y servicios”. (CNCADRM, 2011)

Régimen Legal de las Sociedades Cooperativas. La Ley General de las Sociedades Cooperativas [LGSC] señala que forman parte del Sistema Cooperativo las siguientes clases de sociedades cooperativas: (LGSC, Artículo 21)

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

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

Las sociedades cooperativas podrán constituir los siguientes fondos sociales: (LGSC, Artículo 53)

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

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. (LGSC, Artículo 57)

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. (LGSC, Artículo 57)

2.- Subcontratación (Outsourcing)

En los últimos años el outsourcing ha marcado una tendencia en las actividades de las organizaciones, ya que son cada vez más las que disponen de estos servicios con el objetivo de incrementar la actividad productiva y reducir los gastos financieros e impositivos derivados de la relación laboral con los trabajadores.

Outsourcing significa la contratación de organizaciones externas para realizar funciones que antes ejecutaban empleados de la empresa. Las empresas a menudo contratan los servicios de despachos de contaduría, por ejemplo, para que se encarguen de los servicios financieros. El interés en el outsourcing ha sido estimulado por ejecutivos que desean centrar las actividades de sus organizaciones en lo que hacen mejor: sus aspectos medulares de competencia. Cada vez más, actividades como mantenimiento, seguridad, abastecimiento y nómina son delegadas a empresas externas con el fin de incrementar la flexibilidad de la organización y disminuir los costos de los gastos generales. (Bohlander, Snell y Sherman, p.18)

3.- Evasión, Elusión Y Simulación Fiscal

De acuerdo con el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los particulares deberán contribuir para los gastos públicos de la Federación, así como de los Estados y Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. (Ariel, p.1)

Sin embargo, existen numerosas infracciones* a las normas tributarias, ya que no todos los sujetos obligados cumplen con las obligaciones exigidas por la legislación tributaria en tiempo y forma, dando ello lugar al nacimiento del “ilícito tributario”. Conducta que podrá ser retribuida con sanciones de carácter administrativo, penal o civil, de acuerdo con la política legislativa del sistema jurídico en que se ubique el ilícito tributario. (Ariel, p.1)

Ríos Granados define el término *ilícito tributario* como la “vulneración de las normas tributarias mediante una conducta antijurídica, la cual puede consistir en la omisión de actos ordenados o en la ejecución de los prohibidos por la ley”. (Ariel, p.1)

Continuando con este orden de ideas se debe señalar que cuando se habla de “evasión”, se refiere a un concepto genérico que contempla toda actividad tendiente a sustraer -total o parcialmente- en propio beneficio, un tributo legalmente debido a la Administración Tributaria. En tal sentido, Carlos María Folco define la evasión fiscal como “todo acto u omisión que, en contradicción con la ley fiscal aplicable al mismo, provoca indebidamente la disminución o eliminación de la denominada carga tributaria”. (Ariel, p.3)

Partiendo de ello, conviene ahora distinguir entre evasión y elusión fiscal. La evasión fiscal es un ilícito que lleva aparejada una serie de consecuencias jurídicas [17], mientras que cuando nos referimos a elusión no hay, en principio, ilícito tributario. (Ariel, p.4)

Para un importante grupo de doctrinarios, citando a Dino Jarach como principal referente, la *elusión tributaria es una figura consistente en eliminar o reducir la carga tributaria mediante la utilización de medios jurídicos lícitos*, es decir, bajo el amparo de efugios o resquicios legales, no tenidos en cuenta por el legislador en la etapa de elaboración de la ley, ya sea por una deficiente redacción, o bien porque esa ley origina efectos no previstos al entrar en relación con el resto del ordenamiento jurídico tributario. (Ariel, p.4)

El 29 de diciembre de 1997, se publicó en el *Diario Oficial de la Federación* la reforma del artículo 109, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación (“CFF”). Por virtud de la misma, se creó un nuevo tipo de delito fiscal: **la simulación**. (González, p.177)

<input type="checkbox"/> El texto ANTERIOR de la fracción IV del artículo 109 del CFF establecía:	<input type="checkbox"/> El NUEVO texto establece:
<input type="checkbox"/> [...]	<input type="checkbox"/> Artículo 109. Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:
<input type="checkbox"/> IV. Realice dos o más actos relacionados entre ellos con el único propósito de obtener un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.	<input type="checkbox"/> [...] IV. Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

El Código Fiscal de la Federación [CFF] no define el concepto de simulación. Por lo tanto, en atención al artículo primero del Código Civil para el Distrito Federal en Materia Común y para toda la República en Materia Federal (“el Código Civil”), se deberá aplicar los preceptos del propio Código Civil. (González, p.178). En el artículo 2180 del Código Civil es donde se establece que: “Es simulado el acto en que las partes declaran o confiesan falsamente lo que en realidad no ha pasado o no se ha convenido entre ellas.” (González, p.178)

Ferrara, quien es un experto en materia de simulación, define el concepto de la siguiente manera [1]: *Negocio simulado es el que tiene una apariencia contraria a la realidad, o porque no existe en absoluto o porque es distinto de como aparece*. (González, p.178-179)

Los elementos que constituyen la simulación, son los tres siguientes [2]: (González, p.179)

- 1) Una declaración deliberadamente disconforme con la intención
- 2) Concertada de acuerdo entre las partes sobre la apariencia del acto, que no llevan a cabo realmente.
- 3) Instrumento para engañar a terceras personas.

En el caso de las Sociedades Cooperativas, su legislación especial cubre un aspecto importante que evitará se presenten posibles situaciones de defraudación con la aplicación de este esquema. En la Ley General de Sociedades Cooperativas se establece lo siguiente:

Las sociedades que simulen constituirse en sociedades cooperativas o usen indebidamente las denominaciones alusivas a las mismas, serán nulas de pleno derecho y estarán sujetas a las sanciones que establezcan las leyes respectivas. [...]
(LGSC, Artículo.10)

4.- Estrategia Fiscal

Es en el año 2005, cuando comienzan a publicarse sugerencias a las sociedades cooperativas, para disminuir obligaciones fiscales, a manera ejemplificativa, en **La Revista Mexicana de Estrategias Fiscales** de febrero de esa anualidad, en las páginas 51 y 52, en el artículo titulado: *Sociedades Cooperativas: sus ingresos no son objeto del ISR*” se señaló en forma textual:

“...En todo este análisis armónico de las disposiciones fiscales, encontramos que cuando las sociedades cooperativas distribuyan los fondos sociales, previamente generados y contabilizados, al no encontrarse regulados en la propia Ley del ISR, dichos fondos no estarán sujetos a retención alguna o dicho de mejor manera, se (sic) ingresos no objeto de la ley de acuerdo a las siguientes reflexiones:

- 1. Dichos fondos son para los socios cooperativistas y no para los trabajadores como hacen mención los artículos 8 y 109 de la ley en comento.
[...]*

Análisis del Esquema



Acciones de la Autoridad Fiscal

No obstante, La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el Servicio de Administración Tributaria y otras autoridades fiscales, así como el gremio empresarial, pensaron que la autoridad fiscal tenía la razón cuando La Sala Regional del Noreste sentenció a favor del fisco el **3 de octubre de 2005** y publicó en la Revista que edita dicho Tribunal la tesis que derivó de este asunto, y que lleva por texto:

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.-

Juicio No. 5672/04-06-1.- 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.

El **8 de diciembre de 2005** se publica en el DOF en el apartado de la LISR el Capítulo VII-A. De las Sociedades Cooperativas de Producción que da facilidades a la Sociedades Cooperativas para tributar como Personas Físicas a las Socios Cooperativistas en lugar de pagar el ISR como Persona Moral.

El día **7 de diciembre de 2006**, es publicado en el Diario Oficial de la Federación el documento denominado “Anexo 26 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2006.- Criterios no vinculativos de las disposiciones fiscales y aduaneras. 05/ISR. Sociedades cooperativas. Salarios y previsión social. El cual hace referencia a:

Este criterio señala que las sociedades cooperativas que distribuyan un ingreso a sus socios deberán efectuar la retención del ISR por concepto de asimilables a salarios y en el caso de previsión social respetar las exenciones señaladas en la LISR

El **23 de octubre de 2007**, el SAT expidió el programa permanente de fiscalización a sociedades cooperativas y sus clientes, informando acerca de un importante incremento en este tipo de sociedades de producción de servicios dedicadas a la prestación de servicios profesionales y al suministro de recursos humanos, creadas con el fin de reducir en forma indebida el pago de contribuciones. El SAT señaló que la supuesta planeación fiscal, constituía evidentemente una evasión fiscal logrando con ello, no retener ni pagar impuesto sobre la renta. El SAT determinó que implicaba una transgresión a la Ley del Impuesto sobre la Renta, aplicando exenciones y deducciones de manera incorrecta.

Discusión y Resultados

Es a partir del año 2009, cuando se realizó una modificación a la LISR en relación con la previsión social, como una medida para frenar la implementación de este tipo de estrategias. El 4 de junio de 2009 se publica en el Diario Oficial de la Federación el *Decreto que reforma y adiciona diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación y de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en especial el artículo segundo que comprende la reforma y adición a los artículos 8 párrafo quinto, 31, fracción XXIII, y 109, párrafos penúltimo y último de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigentes a partir del 05 de junio de 2009.*

El 14 de julio de 2009, por escrito presentado en la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, un particular, por conducto de su representante legal, solicitó el amparo y protección de la Justicia Federal contra las autoridades y actos derivados del decreto ya citado. El quejoso argumenta que el pago del impuesto sobre la renta tratándose del fondo de previsión social de Sociedades Cooperativas, es una **violación a la garantía de equidad tributaria**

Una vez agotada las instancias anteriores, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de La Nación, entró a analizar el fondo del asunto el 25 de marzo de 2010, para lo cual atendió los conceptos de violación expresados en la demanda de garantías, en los que se aprecia que la promovente se duele, específicamente, de tres cuestiones:

1. La reforma al artículo 31, fracción XXIII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta es violatoria del principio de equidad tributario, **pues la previsión social erogada por las sociedades cooperativas es distinta de la entregada por los patrones a sus trabajadores**; de tal manera que al exigirse a aquéllas, mayores requisitos para poder deducir, genera una desigualdad. Además, la definición que hace la reforma al artículo 8° de la ley en comento, pasa por alto la naturaleza distinta de esas relaciones.
2. El artículo 31, fracción XXIII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, **da un trato desigual** y discriminatorio a las sociedades cooperativas, respecto de las otras sociedades (*anónima, en comandita simple, de responsabilidad limitada y en nombre colectivo*), pues estas últimas **no deben cumplir con todos los requisitos fiscales que se exigen para las sociedades cooperativas, específicamente en relación con la deducibilidad de la previsión social**; lo que implica además, que se trata de una ley privativa.
3. El artículo 109 de la Ley del Impuesto sobre la Renta **carece de fundamentación y motivación**, pues no se advierte de la exposición de motivos del decreto que lo reformó, que se hubieren expresado razones para **establecer un monto máximo**

respecto de la exención del ingreso que por concepto de previsión social perciben las personas ahí señaladas.

Sin embargo, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia señala que las razones precedentes conducen a negar la protección constitucional solicitada contra los artículos 8°, 31, fracción XXIII, y 109, fracción VI y penúltimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor a partir del cinco de junio de dos mil nueve. Con testimonio de esta resolución del 19 de mayo de 2010, se devuelven los autos al Juzgado de origen y, en su oportunidad, este asunto se archiva como concluido.

Conclusión

En base a las hipótesis con las cuales se inició el proceso de esta investigación, es preciso expresar la postura de la última autoridad en turno, manifestando los argumentos pertinentes que dieron por concluida dicha problemática. Los argumentos consisten en lo siguiente:

<p>La hipótesis adicional H(1) establece que si la Autoridad Fiscal tiene la razón jurídica para sancionar a quienes asesoran o aplican el esquema de suministro de personal (outsourcing) por medio de sociedades cooperativas.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • HIPOTESIS AFIRMATIVA • La resolución dictada por la Segunda Sala de la SCJN, la cual consiste en no amparar ni proteger a la quejosa contra lo establecido en los artículos reclamados, demuestra que la razón jurídica se encuentra del lado de la autoridad fiscal.
<p><u>Hipótesis H(2)</u>: Es necesario reformar la Ley General de Sociedades Cooperativas para evitar se sigan instrumentando esquemas de sustitución laboral que incurran en conductas de evasión fiscal.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • HIPÓTESIS RECHAZADA. • No se considera necesario, debido a que el problema no radicaba en la citada ley sino en la legislación fiscal, por tal motivo aun y cuando algunos asesores se hayan aprovechado de la naturaleza jurídica en una inadecuada interpretación, no significa que la ley tenga lagunas que originen actos de evasión o elusión fiscal*.
<p>Hipótesis H(3): La previsión social erogada por las sociedades cooperativas a sus socios es distinta de la entregada por los patrones a sus trabajadores en otro tipo de sociedad mercantil.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • HIPÓTESIS RECHAZADA • La previsión social erogada por las sociedades cooperativas a sus socios, comparte la misma naturaleza de la definida y regulada en la LISR en su artículo 8.

	<ul style="list-style-type: none"> • El concepto de previsión social en materia fiscal es genérico, pues no atiende al tipo de contribuyente.
Hipótesis H(4): Las remuneraciones percibidas por los socios cooperativistas bajo el concepto de previsión social, constituyen ingresos gravados por la LISR y están sujetas a requisitos y condiciones para su deducción, como gasto estrictamente indispensable.	<ul style="list-style-type: none"> • HIPOTESIS AFIRMATIVA • Se consideran ingresos gravados y se encuentran regulados dentro del Título IV, capítulo I, artículo 110 de la LISR. Limitación a la previsión social – Penúltimo párrafo del Art. 109 de la LISR. • Requisitos establecidos en el artículo 31, Fr. XXIII de la LISR, no transgrede la garantía de igualdad y principio de equidad.
Hipótesis general H(i): Los asesores que recomiendan el esquema de sociedades cooperativas han estado aplicando de forma adecuada las disposiciones fiscales relacionadas con la previsión social de las sociedades cooperativas	<ul style="list-style-type: none"> • HIPOTESIS RECHAZADA • SE ACEPTA la <i>Hipótesis Nula</i> H(o), • Los asesores no consideraban los límites, requisitos y condiciones establecidos en la LISR, mismos que ya eran aplicables a los referidos fondos. Los asesores fiscales y quienes aplicaban dicha estrategia mantenían una interpretación que a simple vista parecía ser viable pero en realidad era una inadecuada interpretación de las disposiciones fiscales.

REFERENCIAS

- Fernández Martínez, Refugio de Jesús. (2003). *Derecho Fiscal*. México: McGraw-Hill/Interamericana Editores, S.A. de C.V.
- Feregrino Paredes, Baltazar. (2008). *Diccionario de Términos Fiscales. ISR, IETU, IMPAC, CFF*. México: Ediciones Fiscales ISEF.
- George Bohlander, Scott Snell y Arthur Sherman. (2004). *Administración de recursos humanos*. México: International Thomson Editores, S.A. de C.V.
- Luna Guerra, Antonio. (2010). *Régimen Legal y Fiscal de las Sociedades Cooperativas 2010*. México: Ediciones Fiscales ISEF, S.A.
- Margáin Manautou, Emilio. (2007). *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. México: Editorial Porrúa, S.A. de C.V.
- Pina, Rafael De y Pina Vara, Rafael De. (1996). *Diccionario de Derecho*. México: Editorial Porrúa S.A. de C.V.

REFERENCIAS ELECTRÓNICAS

- Alianza Cooperativa Internacional. (2011). Consultado el 4 de mayo de 2011, de:
<<http://www.ica.coop/es/index.html>>

- Ariel Rezzoagli, Bruno. (2009, 10 de febrero). "Ilícitos Tributarios". *Amicus Curiae*, Revista Jurídica. Año II - No. 2. División de Universidad Abierta de la Facultad de Derecho. UNAM. Obtenido el 26 de julio de 2011, de: <http://www.derecho.duad.unam.mx/amicus-curiae/art_anteriores.html>
- Ballina Ríos, Francisco. (1998, abril) "¿Cooperativismo o corporativismo? Una Disyuntiva Organizacional mexicana para el Siglo XXI". *Contaduría y Administración*, No.189. México, FCA-UNAM. Obtenido el 20 de enero de 2011, de: <<http://www.ejournal.unam.mx/autor1.html?a=2672>>
- "Criterios y Comunicados, La Sociedad Cooperativa". *AFAE Corporativo, Jurídico*. Google. Com. Palabra Clave: La Sociedad Cooperativa. Obtenido el 30 de junio de 2010, de: <<http://www.juridicoafae.com/pdf/afae8.pdf>>
- Diccionario de la Lengua Española 22ª*. Ed. (2011). Consultado el 20 de mayo de 2011, de la base de datos de la Real Academia Española: <<http://www.rae.es/rae.html>>
- González Luna M., Santiago. (1999, Enero-Abril). "Breves reflexiones en torno a la simulación y al fraude a la ley en el Código Fiscal de la Federación". *Revista de Derecho Privado*. Número 28. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Biblioteca Jurídica Virtual. Obtenido el 27 de julio de 2011, de: <<http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/indice.htm?r=revdpriv&n=28>>
- Rojas Coria, Rosendo y Rojas Herrera, Juan José. (2011). "*Cooperativismo en México*". Obtenido el 25 de enero de 2011, de la base de datos de la Confederación Nacional Cooperativa de Actividades Diversas de la República Mexicana [CNCADRM]: <http://www.confe-coop.org.mx/index.php?option=com_content&task=view&id=35&Itemid=82>
- Valenzuela Reyes, María Delgadina. (1998, Mayo-Agosto). "Principios legales orientadores de la Sociedad Cooperativa en México". *Revista de Derecho Privado*. Número 26. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Biblioteca Jurídica Virtual. Obtenido el 22 de enero de 2011, de: <<http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/indice.htm?r=revdpriv&n=26>>
- Secretaría de Hacienda y Crédito Público. (2007, junio). *Guía de Estudio para la asignatura. Formación e Información Tributaria, 2ª. Edición*. Obtenido el 20 de febrero de 2011, de la base de datos de México, Servicio de Administración Tributaria: <http://www.sat.gob.mx/civismo_fiscal/contenidos/miescuela/pdfs/superior/fit/fit2.pdf>
- Secretaría de Hacienda y Crédito Público. (2008, 16 de junio). *Comunicado de Prensa núm. 39/2008. SAT, IMSS e INFONAVIT detectan conductas de evasión*. Obtenido el 20 de mayo de 2010, de la base de datos de México, Servicio de Administración Tributaria: <http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/servicios/noticias_boletines/33_12418.html>
- Secretaría de Hacienda y Crédito Público. (2010, 21 de abril). *Comunicado de Prensa núm. 53/2010. Acción de fiscalización simultánea en siete ciudades a un despacho por prácticas fiscales indebidas*. Obtenido el 24 de abril de 2010, de la base de datos de México, Servicio de Administración Tributaria: <http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/servicios/noticias_boletines/33_18541.html>
- Secretaría de Hacienda y Crédito Público. (2011, enero). *Evasión en el pago del Impuesto Sobre la Renta sobre nóminas a través de terceros*. Obtenido el 27 de julio de 2011, de la base de datos de México, Servicio de Administración Tributaria: <http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/transparencia/51_20252.html>
- Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. (2010, 16 de junio). *Amparo en Revisión 00279/2010-00. Materia Administrativo Fiscal. Pago del impuesto sobre la renta tratándose del fondo de previsión social de sociedades cooperativas argumenta violación a la garantía de equidad tributaria*. Obtenido el 10 de abril de 2011, de la base de datos de México,

Suprema Corte de Justicia de la Nación: Versiones Públicas de las Sentencias que Emiten el Pleno y las Salas. <<http://www2.scjn.gob.mx/expedientes/>>
Servicio Electrónico de Consulta Fiscal y Jurídica Versión 9.3 (2009). Sisthemis.
Editorial Themis, S.A. de C.V. Consultado el 18 de noviembre de 2010:
<<http://www.themis.com.mx>>

LEGISLACIÓN FEDERAL

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- Ley Federal del Trabajo.
- Ley General de Sociedades Cooperativas.
- Ley de Amparo, Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- Ley del Seguro Social.
- Código Fiscal de la Federación.

LEGISLACIÓN DEL DISTRITO FEDERAL

- Ley de Fomento Cooperativo del Distrito Federal.
-

***Acerca del autor**

Miguel Eduardo Ramírez Castillo tiene un título de Maestría en la Facultad de Contaduría Pública y Administración de la Universidad Autónoma de Nuevo León.