

Factores que inciden en el cumplimiento fiscal de las sociedades cooperativas pesqueras

Factors that Affect the Tax Compliance of Cooperative Fishing Societies

*Fatores que afetam a conformidade fiscal das sociedades cooperativas de
pesca*

Víctor Manuel Villasuso Pino

Universidad Autónoma de Yucatán, México

villapin@correo.uady.mx

Ana Laura Bojórquez Carrillo

Universidad Autónoma de Yucatán, México

anabc@correo.uady.mx

Lilia Carolina Avilés Heredia

Universidad Autónoma de Yucatán, México

aheredia@correo.uady.mx

Idalia Amparo de los Santos Briones

Universidad Autónoma de Yucatán, México

idalia.santos@correo.uady.mx

Resumen

El objetivo de esta investigación es conocer las percepciones de los contadores, responsables del cumplimiento fiscal de las sociedades cooperativas de pesca respecto de los factores relacionados con la complejidad y el entendimiento de las normas tributarias, así como el uso de tecnologías que estas sociedades aplican. La problemática que se suscita para cumplir con las obligaciones fiscales del Impuesto Sobre la Renta (ISR) se debe a que la legislación vigente señala tres formas de tributación que se encuentran en normatividades dispersas: la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), la Resolución Miscelánea Fiscal y la Resolución de Facilidades Administrativas,



ocasionando de esa forma que estas normas sean complejas en su aplicación y entendimiento para los contadores.

Este estudio tuvo un enfoque cualitativo no experimental y transversal. Las técnicas de investigación fueron: análisis de contenido de las disposiciones fiscales, la observación y la entrevista estructurada. La población estuvo conformada por seis contadores encargados del cumplimiento fiscal de las sociedades cooperativas de producción pesquera de San Felipe y de Río Lagartos, ubicadas en Yucatán. Las preguntas se enfocaron a recabar las percepciones de los contadores respecto a si conocen y/o aplican las disposiciones fiscales relativas a la determinación del impuesto (ingresos exentos, reducción del impuesto, entre otros); si calculan el ISR en forma directa o a través de sus integrantes; cuáles son los diferentes regímenes fiscales en que pueden tributar estas sociedades; los estímulos fiscales que las favorecen; así como las facilidades administrativas otorgadas a este sector y las contenidas en la resolución de carácter general. Adicionalmente, se les cuestionó si consideran que las normas fiscales aplicables a las sociedades cooperativas de pesca son complejas y de difícil entendimiento y cuáles consideran que sean las consecuencias del uso de la tecnología en el cumplimiento fiscal.

Los principales resultados obtenidos en esta investigación respecto del grado de conocimiento y la aplicación de las normas fiscales por parte de los contadores que se encargan del cumplimiento de las obligaciones fiscales de las cooperativas analizadas son: el 100% de los contadores entrevistados manifestó conocer y aplicar las disposiciones fiscales relativas a los ingresos exentos, las facilidades administrativas y la determinación del Impuesto Sobre la Renta como persona moral. En este mismo porcentaje, los entrevistados manifestaron conocer cuáles son las erogaciones parcialmente deducibles/acreditables pero solo el 66.67% las aplica; también el 100% manifestó conocer el concepto de anticipo a cuenta de rendimientos y la resolución de carácter general pero solo el 83.33% de ellos los aplica.

En función de los resultados hallados se concluyó que la complejidad y el entendimiento de la normatividad tributaria sí son factores que afectan negativamente para el adecuado cumplimiento fiscal de las cooperativas pesqueras; en cambio, el factor uso de tecnología afecta positivamente el cumplimiento fiscal de las mencionadas cooperativas.



Palabras clave: complejidad y entendimiento tributario, cooperativas pesqueras, cumplimiento fiscal, Impuesto Sobre la Renta, uso de tecnología.

Abstract

The objective of this research is to understand the perceptions of accountants, responsible for the tax compliance of cooperative fishing companies with respect to the factors related to the complexity and understanding of the tax rules, as well as the use of technologies that these societies apply. The problem that arises to comply with the tax obligations of Income Tax (ISR) is that the current legislation indicates three forms of taxation that are found in scattered regulations: Income Tax Law (ISR), Miscellaneous Resolution Fiscal, Resolution of Administrative Facilities, thus causing these rules to be complex in their application and understanding for accountants.

This study had a non-experimental and cross-sectional qualitative approach. The research techniques were: content analysis of tax provisions, observation and structured interview. The population was made up of six accountants in charge of the tax compliance of the cooperative societies of fish production of San Felipe and of River Lagartos, located in Yucatán. The questions focused on collecting the perceptions of accountants regarding whether they know and / or apply the tax provisions related to the determination of the tax (exempt income, tax reduction, among others); if they calculate the Income Tax Law directly or through its members; what are the different tax regimes in which these companies can tax; the fiscal stimulus that favors them; as well as the administrative facilities granted to this sector and those contained in the resolution of a general nature. In addition, they were questioned whether they consider that the fiscal rules applicable to cooperative fishing societies are complex and difficult to understand and which they consider the consequences of using technology in tax compliance.

The main results obtained in this investigation regarding the degree of knowledge and the application of the fiscal rules by the accountants who are in charge of the fulfillment of the



fiscal obligations of the analyzed cooperatives are: 100% of the counters interviewed stated to know and apply the tax provisions relating to exempt income, administrative facilities and the determination of the Income Tax Law as a moral person. In this same percentage, the respondents stated that they were aware of the partially deductible / creditable expenses, but only 66.67% applied them, and 100% stated that they knew the concept of advance payments and the General Resolution, but only 83.33% of them apply.

Based on the results found, it was concluded that the complexity and understanding of tax regulations are factors that negatively affect the proper tax compliance of fishing cooperatives, while the use of technology, positively affects the tax compliance of the aforementioned cooperatives.

Keywords: tax complexity and understanding, fishing cooperatives, tax compliance, Income Tax Law, use of technology.

Resumo

O objetivo desta pesquisa é conhecer as percepções dos contadores, responsáveis pela conformidade fiscal das sociedades cooperativas de pesca em relação aos fatores relacionados à complexidade e compreensão das regulamentações tributárias, bem como ao uso de tecnologias que essas sociedades aplicam. O problema que surge para cumprir as obrigações tributárias do imposto de renda (ISR) é porque a legislação atual aponta para três formas de tributação encontradas em regulamentos dispersos: a Lei do imposto sobre o rendimento (LISR), a Resolução Fiscal Diversa e a Resolução de Instalações Administrativas, fazendo com que esses padrões sejam complexos em sua aplicação e entendimento para contadores.

Este estudo teve uma abordagem qualitativa não experimental e transversal. As técnicas de pesquisa foram: análise de conteúdo de provisões fiscais, observação e entrevista estruturada. A população era composta por seis contabilistas responsáveis pelo cumprimento fiscal das cooperativas de produção de pesca de San Felipe e Río Lagartos, localizadas no Yucatán. As perguntas foram focadas em coleccionar as percepções dos contadores sobre se eles conhecem e / ou aplicam as provisões fiscais relacionadas à determinação de imposto (renda isenta,



redução de impostos, entre outros); se eles calcularem ISR diretamente ou através de seus membros; Quais são os diferentes regimes fiscais nos quais essas empresas podem ser tributadas? os estímulos fiscais que os favorecem; bem como as instalações administrativas concedidas a este setor e as contidas na resolução de natureza geral. Além disso, foram perguntados se eles consideram que as normas fiscais aplicáveis às sociedades cooperativas de pesca são complexas e difíceis de entender e que consideram ser as conseqüências do uso da tecnologia na conformidade fiscal.

Os principais resultados obtidos nesta investigação sobre o grau de conhecimento e a aplicação de regulamentos fiscais pelos contabilistas responsáveis pelo cumprimento das obrigações fiscais das cooperativas analisadas são: 100% dos contadores entrevistados disseram que conhecem e aplicam as disposições fiscais relativas ao rendimento isento, as instalações administrativas e a determinação do imposto de renda como pessoa moral. Nessa mesma porcentagem, os entrevistados afirmaram que eles sabem quais são as despesas parcialmente dedutíveis / credíveis, mas apenas 66,67% as aplicam; também 100% disseram que conhecem o conceito de pagamento antecipado em função dos rendimentos e a resolução de natureza geral, mas apenas 83,33% deles os aplicam.

Com base nos resultados encontrados, concluiu-se que a complexidade e a compreensão das regulamentações fiscais são fatores que afetam negativamente a conformidade fiscal adequada das cooperativas de pesca; Por outro lado, o uso do fator de tecnologia afeta positivamente a conformidade fiscal das cooperativas acima mencionadas.

Palavras-chave: complexidade e compreensão fiscal, cooperativas de pesca, conformidade fiscal, imposto de renda, uso de tecnologia.

Fecha Recepción: Febrero 2017

Fecha Aceptación: Junio 2017



Introducción

Según el estudio realizado por la Organización de las Naciones Unidas para la Alimentación y la Agricultura (2016) (FAO, por sus siglas en inglés) sobre el estado mundial de la pesca y acuicultura en México, se reconocen a la pesca y a la acuicultura como actividades claves para el desarrollo de la economía nacional, para la obtención de la seguridad alimentaria, así como la necesidad de que las actividades en el ramo pesquero se desarrollen de acuerdo con la capacidad natural de recuperación y disponibilidad de dicho recurso pesquero. Cuando un grupo de personas decide asociarse para realizar estas actividades, consideradas en la economía como actividades primarias, y trabajar en común aportando su trabajo personal, físico o intelectual, se constituyen legalmente como sociedades cooperativas de producción.

Las sociedades cooperativas de producción se constituyen de acuerdo con la Ley General de Sociedades Cooperativas (2017), que tiene como objetivo reglamentar su constitución, organización, vigilancia, administración y extinción, así como los organismos que agrupen a dichas cooperativas. Se pueden considerar como una “asociación autónoma de personas unidas voluntariamente para satisfacer sus necesidades y aspiraciones económicas, sociales y culturales en común a través de una empresa de propiedad conjunta, y de gestión democrática” (Organización Internacional del Trabajo, 2002, p. 2) y poseen un papel esencial en la economía de un país, ya que, por medio de estas, se pueden generar empleos, proveer alimentos, incentivar el comercio de una población, fomentan la democracia y la inserción social en la comunidad en la cual se desarrollan.

Estas sociedades tienen una forma de organización social integrada por personas físicas que tienen intereses comunes y basados en los principios de solidaridad, esfuerzo propio y ayuda mutua, siendo su propósito la satisfacción de las necesidades individuales y colectivas a través de la realización de actividades económicas de producción, distribución y consumo de bienes y servicios (Ley General de Sociedades Cooperativas, 2017).

Una de las principales actividades productivas de las sociedades cooperativas de producción es la pesquera. La pesca y la acuicultura son una importante fuente de alimentos, nutrición, ingresos y medios de vida para cientos de millones de personas en todo el mundo. En México,



el artículo 17 de la Ley General de Pesca y Acuicultura Sustentable reconoce a la pesca y a la acuicultura como actividades claves para el desarrollo de la economía nacional, para la obtención de la seguridad alimentaria, así como la necesidad de que las actividades en el ramo pesquero se desarrollen de acuerdo con la capacidad natural de recuperación y disponibilidad del recurso pesquero (Valenzuela, 2012).

En 2013, en el Litoral del Golfo de México y Caribe existían un total de 1185 cooperativas dedicadas a la producción pesquera y a la acuicultura, de las cuales 224 cooperativas que se dedicaban a la producción pesquera pertenecían al estado de Campeche, 109 al estado de Yucatán y 35 al estado de Quintana Roo (Secretaría de Agricultura, Ganadería, Desarrollo Rural, Pesca y Alimentación, 2013).

De acuerdo con lo publicado por la FAO, México tuvo una producción pesquera en 2014 de 1 396 205 toneladas, obteniendo el lugar número 16 en producción mundial (Organización de las Naciones Unidas para la Alimentación y la Agricultura, 2016, p. 11).

El 13 de octubre de 2011 se publicaron modificaciones a la Carta Magna, que consistieron: en una adición al artículo cuarto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM citado por Valenzuela, 2012), la cual señala que: “Toda persona tiene derecho a la alimentación nutritiva, suficiente y de calidad. El Estado lo garantizará”; y al artículo 27 en la fracción XX se le adicionó: “El desarrollo rural integral y sustentable... también tendrá entre sus fines que el Estado garantice el abasto suficiente y oportuno de los alimentos básicos que la ley establezca”.

El gobierno federal ha otorgado subvenciones y apoyos económicos, por ser un sector prioritario, y para efectos impositivos los considera con un tratamiento preferente al otorgarles exenciones de ingresos, reducciones en la tasa impositiva y facilidades administrativas en el cumplimiento fiscal.

El problema que se suscita es que la normatividad que regula el cumplimiento tributario de estas sociedades cooperativas de producción pesqueras es demasiado compleja en su entendimiento y aplicación, pues en la Ley del Impuesto Sobre la Renta (2017) se establecen tres regímenes de tributación para cumplir con las obligaciones en forma correcta. Otro problema al que se



enfrentan es que las disposiciones fiscales se encuentran dispersas en la legislación, es decir, a las sociedades cooperativas se les aplica, además de la ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) y su reglamento, otras disposiciones que se encuentran en resoluciones misceláneas de carácter general, y también le son aplicables normas establecidas en la resolución de facilidades administrativas, haciendo de esta forma un marco fiscal complejo.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente a partir del año 2014, aunque es semejante el tratamiento fiscal del cálculo del Impuesto Sobre la Renta (ISR) para este tipo de sociedades, tuvo cambios sustanciales, como, por ejemplo, la complejidad para el cálculo de la limitación de la reducción del ISR, aunado con la obligación de registrar la contabilidad por medios electrónicos.

Las sociedades cooperativas que son objeto de estudio de esta investigación se encuentran en zonas de baja marginación y el nivel de estudios de los socios es relativamente bajo, ya que los mayores porcentajes corresponden a nivel secundaria (34.5%), primaria (32.7%) y ningún estudio escolar (19.5%). Este resultado se presenta en el cuadro siguiente:

Tabla 1. Estudios formales terminados

		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido	Ninguno	22	19.5	19.5	19.5
	Primaria	37	32.7	32.7	52.2
	Secundaria	39	34.5	34.5	86.7
	Preparatoria	13	11.5	11.5	98.2
	Licenciatura	1	.9	.9	99.1
	Maestría	1	.9	.9	100.0
	Total	113	100.0	100.0	

Fuente: Obtenido de los resultados de las encuestas aplicadas, marzo 2017.

El porcentaje acumulado de las personas que tienen el nivel escolar de primaria y secundaria da como resultado que 67.2% de los socios de las cooperativas pesqueras encuestadas han recibido la educación básica obligatoria de conformidad con lo señalado en el artículo 3 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.



Los directivos de estas cooperativas pesqueras carecen de los conocimientos necesarios para cumplir con las obligaciones fiscales de las sociedades que representan ya que, como se ha podido observar, en su mayoría solo tienen educación básica obligatoria. La complejidad de las normas tributarias aplicables a estas sociedades y su dispersión en numerosos ordenamientos obliga a estos directivos a la contratación de profesionales en contaduría para que se responsabilicen de llevar las cuentas contables, así como el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Para efectos de esta investigación se realizaron entrevistas con los contadores públicos contratados por estos directivos, encontrándose que estos profesionistas no se actualizan oportunamente sobre las modificaciones que sufren las disposiciones fiscales aplicables a este tipo de sociedades, pues ninguno tomó un curso de actualización sobre el régimen fiscal de las sociedades cooperativas del sector primario en los últimos dos años, lo que dificulta el cumplimiento correcto y oportuno de estas obligaciones.

Por lo tanto, es importante mencionar que existen varios factores que influyen en las cooperativas pesqueras para cumplir con sus obligaciones fiscales. Para efectos de esta investigación, se consideraron los siguientes:

1. Complejidad y falta de entendimiento de la normatividad fiscal.
2. Percepción general y complejidad sobre el uso de tecnologías de información.

Con base en lo anteriormente comentado, el objetivo de esta investigación es analizar las percepciones respecto a los factores de complejidad y entendimiento de la normatividad tributaria y el uso de tecnología para el cumplimiento fiscal de las cooperativas pesqueras.

Según Sour (2011), en el modelo del cumplimiento fiscal tradicional, el contribuyente decide qué parte de sus ingresos declara al resolver un problema de maximización de la utilidad esperada. El contribuyente se enfrenta a una conmutación entre el ahorro fiscal del subdeclarar sus verdaderos ingresos y el riesgo de ser auditado y de la imposición de penalizaciones por incumplimientos detectados. La amenaza de la detección y el castigo influyen en el cumplimiento de los individuos. En este sentido, la imposición de una supervisión más estricta y mayores



penalizaciones pueden afectar de manera negativa la disposición del contribuyente a cumplir, ya que puede suponer que las autoridades no confían en los contribuyentes.

La complejidad de la función impositiva es vista por el contribuyente como una oportunidad mayor de evadir o eludir impuestos, lo que puede originar una reducción del cumplimiento fiscal ya que “una excesiva complejidad del sistema tributario impone costos de cumplimiento fiscal nada despreciables... además una mayor complejidad del sistema impositivo se asocia con mayores costos de gestión del impuesto, lo que tiende a reducir el cumplimiento fiscal” (Panadés, 2012, p. 325).

Quienes se dedican a la realización de actividades de agricultura, ganadería, pesca y silvicultura desde hace, por lo menos, 30 años han tenido, en materia de Impuesto Sobre la Renta, regímenes fiscales que les han permitido tratamientos diferenciados o especiales respecto de quienes se dedican a la realización de otras actividades. Entre estos regímenes es factible citar los siguientes: bases especiales de tributación, régimen simplificado de entradas y salidas (hasta 2001), régimen simplificado de flujo de efectivo (2002 a 2013); sin embargo, a partir de 2014 existe un nuevo régimen que también implica flujo de efectivo, pero que tiene beneficios acotados respecto del que existió hasta 2013 (Gallegos, 2015).

Respecto de la relevancia del sector agropecuario, Cavazos (2014) menciona que por la importancia que tiene dicho sector, a lo largo del tiempo se han establecido beneficios para que tributen de una manera más sencilla que el resto de los contribuyentes.

Para Cavazos (2014), la evolución en la forma de tributación del sector agropecuario ha sido la siguiente:

- Hasta el ejercicio de 1989, las pequeñas y medianas empresas de este sector pagaban sus impuestos bajo un sistema denominado Bases Especiales de Tributación, que consistía en pagar los impuestos en función de una cuota establecida sobre el número de cabezas de ganado o de aves o hectáreas sembradas en explotación.
- En 1990 se eliminó este régimen y nació el régimen simplificado (RS), tanto para personas físicas como morales, basado en entradas y salidas, el cual permitía que, al reinvertir todos los recursos generados en la actividad realizada, no existiera base



gravable y, por lo tanto, tampoco se generaba pago de Impuesto Sobre la Renta (ISR); este régimen permaneció hasta el año 2001.

- En 2002 se incluyó el Régimen Simplificado, que se basaba en el flujo de efectivo; así mismo, ofrecía los beneficios de llevar contabilidad simplificada, aplicar una tasa reducida y en el caso de contribuyentes con ingresos que no rebasaron los diez millones, podían deducir las inversiones como gastos.
- A partir de 2014, la nueva ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) incluye el Capítulo VIII del Título II, aplicable a las personas físicas y morales denominado “Régimen de las Actividades Agrícolas, Ganaderas, Silvícolas y Pesqueras”, que es similar al Régimen Simplificado vigente hasta 2013. Este capítulo es muy breve, se integra únicamente por dos artículos; otros beneficios se encuentran en la Resolución de Facilidades Administrativas.

Sin embargo, en la exposición de motivos de la Iniciativa de Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto Sobre la Renta del Ejercicio 2014, el Ejecutivo Federal parecía que había olvidado la importancia de los estímulos fiscales al sector agropecuario bajo el argumento de la mejora en la equidad en el Sistema Tributario Mexicano al proponer lo siguiente:

En virtud de lo anterior, y toda vez que en la presente Iniciativa se propone eliminar el régimen simplificado previsto en la actual Ley del ISR, el Ejecutivo Federal a mi cargo considera oportuno no mantener el tratamiento fiscal aplicable al sector primario. Con esta medida se otorga un tratamiento más igualitario entre el sector primario y el régimen general y se erradican controversias basadas en el argumento de una transgresión al principio de equidad tributaria, así como las distorsiones generadas en el sistema impositivo a causa de esa distinción (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2017: XXXI).

En el proceso de la evaluación de la iniciativa por parte del Poder Ejecutivo, según Cavazos (2014), se escuchó a los grupos representativos del sector agropecuario, y se decidió que no se eliminaran los beneficios si no que únicamente se limitaran, para no generar mayores efectos negativos en el desarrollo y fortalecimiento de las actividades primarias. De esta forma el



sector primario puede gozar de beneficios; sin embargo, en algunos casos, la aplicación de éstos resulta confusa.

En la legislación en vigor las sociedades cooperativas de producción pueden tributar en tres regímenes que son: el de actividades Agrícolas, Ganaderas, Silvícolas y de Pesca (AGAPES), el régimen general de ley de las personas morales y el de los estímulos fiscales de las Sociedades Cooperativas de Producción.

Las sociedades cooperativas de producción tributan en el régimen de AGAPES cuando obtienen ingresos exclusivamente por la captura de especies marinas y de acuicultura. Para estos efectos se entiende por “exclusivamente” cuando obtienen ingresos por las actividades mencionadas anteriormente, sin incluir los ingresos por las enajenaciones de activo fijo y terrenos que sean de su propiedad y que estuviesen relacionados con su actividad. La ventaja de este régimen es que se determina la base del impuesto con base en flujo de efectivo, es decir los ingresos se acumulan cuando son efectivamente cobrados y las deducciones autorizadas se disminuyen cuando son efectivamente pagadas las contraprestaciones (Ley del Impuesto Sobre la Renta, 2017).

En este régimen la sociedad cooperativa puede tributar mediante dos formas: a) como integrante (persona física o moral) a través de la sociedad cooperativa de producción pesquera y b) en forma directa.

En el régimen que opta la persona moral para determinar el ISR por cuenta de sus integrantes deberán:

- Cumplir con las obligaciones fiscales de acuerdo con la Sección I del Capítulo II del Título IV de la LISR, es decir, conforme al Régimen de Actividades Empresariales y Profesionales de las Personas Físicas.
- Calcular y enterar por cada uno de sus integrantes los pagos provisionales y anuales de ISR, siguiendo el procedimiento de personas físicas con actividad empresarial.
- Llevar un registro por separado de los ingresos, gastos e inversiones, de las operaciones que realicen por cuenta de cada uno de sus integrantes.



- Emitir y recabar la documentación comprobatoria de los ingresos y de las erogaciones de las operaciones que por cuenta de cada uno de sus integrantes.
- Emitir un comprobante fiscal a cada uno de sus integrantes por las liquidaciones que realice y será comprobante de sus ingresos, gastos e inversiones.

Estas personas morales cumplen con sus propias obligaciones en forma conjunta por sus integrantes y enteran el ISR que determinen por cada uno de sus integrantes de manera conjunta en una sola declaración.

Cuando la sociedad cooperativa tributa en forma directa deberá cumplir con las obligaciones del Título II (De las Personas Morales) pero acumulando sus ingresos, efectuando sus deducciones y calculando los pagos provisionales e impuesto anual con base en flujo de efectivo, es decir, con los mismos términos que lo hacen las personas físicas sujetas al Régimen General de Actividades Empresariales.

En este régimen tienen las siguientes ventajas:

- a) Hasta un límite de ingresos no pagan ISR (ingresos exentos).
- b) Reducción del ISR.

El primero consiste en que, si la persona moral tributa en forma directa, no pagará el impuesto sobre la renta hasta por la cantidad de 20 veces de la Unidad de Medida de Actualización (UMA's) por cada socio siempre que no exceda, en su totalidad, de 200 veces la UMA's elevado al año; y la segunda ventaja consiste en la reducción de ISR del 30% siempre y cuando los ingresos sean mayores a 20 veces la UMA's pero inferiores a 423 veces la UMA's, ambas elevado al año. Este cálculo es complejo porque administrativamente se tienen que controlar los datos contables contemplados en la fórmula señalada en la Resolución Miscelánea Fiscal (2017), y esta norma es publicada con una periodicidad anual pudiendo cambiar cuando lo señale el Servicio de Administración Tributaria.

Ahora bien, si tributa la persona moral a través de sus integrantes personas físicas, y que cada socio tenga ingresos superiores a 20 veces de la UMA's del contribuyente elevado al año, sin exceder de 423 veces de la UMA's del contribuyente elevado al año, sin que en su totalidad



los ingresos en el ejercicio de la sociedad o asociación excedan de 4230 veces de la UMA´s elevado al año, le será aplicable la exención de los ingresos hasta por la cantidad de 20 veces de la Unidad de Medida de Actualización (UMA´s) por cada socio siempre que no exceda, en su totalidad, de 200 veces la UMA´s elevado al año, por el excedente se pagará el impuesto reduciéndose en un 30%.

Además de las ventajas señaladas en los dos párrafos anteriores, pueden optar por deducir gastos menores sin requisitos fiscales hasta por la cantidad del 10% de los ingresos y con un tope anual de \$800 000.00 (Facilidades Administrativas, 2017). Los requisitos que deben contener estas erogaciones son: que estén a nombre la sociedad cooperativa, que se hayan pagado, que estén registrados en la contabilidad y que las erogaciones se vayan acumulando en el ejercicio que se quiera deducir.

Las Sociedades Cooperativas de Producción Pesquera deberán tributar en el Régimen General de las Personas Morales, según el Título II de la LISR, cuando no cumplan el requisito de la exclusividad en las actividades pesqueras, es decir, que no cumplen con el requisito de que al menos 90% de sus ingresos totales provengan de dichas actividades. Esta situación trae como consecuencia que la base del ISR se determine tanto los ingresos como las deducciones autorizadas en forma devengada. En este régimen no se tienen las ventajas de los ingresos exentos, reducción de ISR y las facilidades administrativas.

Cuando las Sociedades Cooperativas de Producción Pesquera constituidas únicamente por personas físicas que no puedan tributar en el régimen de AGAPES y deban hacerlo en el régimen general de las personas morales, tendrán la opción de calcular el ISR en el régimen de los estímulos fiscales, contemplado en el Capítulo VII del Título VII de la LISR.

El estímulo fiscal otorgado por el artículo 194 de la LISR, consiste en calcular el ISR que les corresponda por las actividades que realicen, aplicando lo dispuesto en el régimen de las Personas Físicas con Actividades Empresariales y Profesionales.

Para la determinación del ISR se llevará a cabo el siguiente procedimiento:



- I. Las sociedades cooperativas de producción pesquera deberán de calcular la utilidad gravable del ejercicio disminuyendo de sus ingresos acumulables del ejercicio las deducciones autorizadas del ejercicio, la PTU pagada en el ejercicio y las pérdidas fiscales pendientes de amortizar. Esta utilidad gravable se repartirá entre los socios de las cooperativas de acuerdo con su participación en la misma.
- II. Las sociedades cooperativas de producción llevarán una cuenta llamada “Cuenta de utilidad Gravable”, la cual aumentará con la utilidad gravable del ejercicio y disminuirá el importe de la utilidad gravable pagada.

Estas cooperativas podrán diferir la totalidad del impuesto calculado, hasta el ejercicio fiscal en el que distribuyan a sus socios la utilidad gravable que les corresponda; sin embargo, transcurrido el plazo de dos años y si no se han distribuido las utilidades, se deberá pagar el impuesto correspondiente en el momento en el que haya transcurrido dicho plazo.

De igual forma, el artículo 194 de LISR señala que las sociedades cooperativas de producción que no distribuyan rendimientos a sus socios solo podrán invertir dichos recursos en bienes que a su vez generen más empleos a sus socios cooperativistas.

Es importante aclarar cuando las cooperativas tributen en este régimen no tendrán ingresos exentos, ni derecho a la reducción del ISR que le diera a pagar y tampoco tendrán la posibilidad de acoger los beneficios de la resolución de facilidades administrativas.

En los tres regímenes fiscales las sociedades cooperativas de producción pueden entregar anticipos a cuenta de los rendimientos a sus socios, siendo estos una deducción autorizada; además, a los miembros que reciben esta percepción se les da el tratamiento como un ingreso asimilado a sueldos y salarios, siendo acumulable para efectos de ISR. La Resolución Miscelánea Fiscal (2017) permite exentar estos ingresos hasta el monto de 20 UMA´s elevado al año por cada socio de la cooperativa que reciba el anticipo a cuenta del rendimiento.

Ahora bien, respecto al factor uso de la tecnología es menester precisar que el SAT desde 2007 ha implementado paulatinamente los medios electrónicos para el cumplimiento de las obligaciones fiscales como se puede apreciar en las reformas que se han efectuado en el Código



Fiscal de la Federación (2017) (CFF), con el objeto de simplificar el cumplimiento de las obligaciones a los contribuyentes y para efficientar sus procedimientos de fiscalización.

Entre dichas reformas se pueden mencionar las siguientes:

- Pasar de la elaboración de las facturas de forma manual a lo que hoy en día conocemos como comprobantes fiscales digitales (CFDI's).
- Se han puesto a disposición de los contribuyentes mediante la página web del Servicio de Administración Tributaria (SAT) un gran número de trámites que se pueden realizar en línea.
- La presentación de los pagos de impuestos se realiza de forma digital.
- De igual forma ha implementado cambios que está mejorando la fiscalización de los contribuyentes tales como el buzón tributario y la contabilidad electrónica.

Debido a que muchas de las cooperativas pesqueras estaban acostumbradas a realizar sus procesos de manera empírica y manual, dichos cambios vinieron a modificar varios de los procesos administrativos y operativos de este sector, por lo cual tuvieron que empezar a adoptar herramientas tecnológicas para llevar a cabo sus operaciones.

Al inicio, se tuvo que invertir en computadoras, contratación de internet y la capacitación del personal, que por muchos años únicamente habían usado una máquina de escribir; sin embargo, estas mismas cooperativas empezaron a sentir los beneficios de dicha implementación al estar en la posibilidad de poder enviar las facturas de sus productos desde sus centros de pesca o de poder realizar transferencias electrónicas sin tener que ir a las oficinas bancarias.

Los contribuyentes que se encuentran en zonas pesqueras más retiradas pasaron por un proceso de cambio más tardado, ya que tuvieron que probar varias opciones de internet satelital y de plantas de generación de energía eléctrica.

Las Sociedades Cooperativas de Producción Pesqueras, al estar obligadas a presentar declaraciones periódicas y a emitir Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI) por los ingresos que obtengan, deben de solicitar su inscripción ante el Registro Federal de



Contribuyentes (RFC) tal y como lo establece el CFF en su artículo 27. Derivado de los cambios tecnológicos que ha llevado a cabo el SAT, la gran mayoría de los avisos ante el RFC se pueden presentar a través de la página web de esta institución, lo cual representa una gran ayuda a las cooperativas pesqueras, derivado a que muchas de ellas se encuentran en zonas pesqueras retiradas y anteriormente tenían que trasladarse grandes distancias para poder presentar los avisos relacionados con el SAT.

Tal y como los señala el artículo 29 del CFF, las cooperativas pesqueras están obligadas a la emisión de comprobantes fiscales digitales por ingresos que perciban y por las retenciones que realicen, cumpliendo los requisitos que señala el artículo 29-A del CFF.

Sin duda, uno de los mayores cambios fiscales que operativamente han experimentado las cooperativas pesqueras es la transición de realizar sus facturas por sus ventas de manera manual a tener que hacerlas digitalmente. Este cambio representó dejar de usar la máquina de escribir y tener que comprar una computadora y contratar el servicio de acceso a Internet; de igual forma, significó tener que capacitar a su personal en el uso de la computadora, en el software de facturación electrónica y en el uso del correo electrónico para el envío de los Comprobantes Fiscales Digitales (CFDI's).

Por otra parte, las sociedades cooperativas pesqueras tienen la obligación de llevar su contabilidad en medios electrónicos desde el ejercicio 2014, de acuerdo con el artículo 28 del CFF; sin embargo, la obligación del envío de la misma para estos contribuyentes dio inicio a partir del 01 de enero de 2016, según las disposiciones contenidas en la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014.

El sistema de contabilidad electrónica que lleve la cooperativa deberá ser capaz de generar los siguientes archivos en formato XML:

1. El catálogo de cuentas y se debe de enviar antes que se envíe la balanza de comprobación, y cada vez que se modifique.
2. Balanza de comprobación, que se debe enviar en los tres primeros días del segundo mes posterior al mes que corresponda la información contable a enviar. Sin embargo, las cooperativas que hayan optado por presentar sus pagos provisionales de forma



semestral podrán mandar su contabilidad electrónica de forma semestral mediante seis archivos que correspondan a cada uno de los meses que se reportan en los tres primeros días del mes de agosto del año en curso y de febrero del año siguiente.

En el caso de la balanza de comprobación ajustada al cierre del ejercicio, se deberá mandar a más tardar el 20 de abril del año siguiente al ejercicio que corresponda.

3. Pólizas y auxiliares de cuenta. Se deberán enviar a petición de la autoridad.

Todo lo anteriormente expuesto se encuentra en el artículo 28 del CFF (2017) vigente para el ejercicio 2017 y en las reglas 2.8.1.6 y 2.8.1.7 de la Resolución Miscelánea Fiscal (2017).

Metodología

La investigación se realizó bajo un enfoque cualitativo, descriptivo no experimental y transversal. Las técnicas que se aplicaron fueron: análisis de contenido de las disposiciones legales y fiscales, la observación y la entrevista estructurada.

El análisis de información se obtuvo de una guía de entrevista elaborada por los integrantes del Cuerpo Académico del Área Legal de la Facultad de Contaduría y Administración de la Universidad Autónoma de Yucatán, y se realizaron las entrevistas del 11 al 25 de mayo de 2017 a seis contadores públicos responsables de la contabilidad y el cumplimiento de las obligaciones fiscales de las sociedades cooperativas ubicadas en:

- Dos cooperativas de San Felipe. El municipio de San Felipe se encuentra en el litoral norte de Yucatán. Su actividad principal es la agricultura y la pesca. Tiene una población total de 1945 habitantes, de los cuales 739 integran a la población económicamente activa y la mayoría (46.14%) son trabajadores agropecuarios del sector primario.

En 2014, el municipio de San Felipe recibió de ingresos brutos 28.9 millones de pesos según el capítulo de ingresos captados por impuestos, cuotas de seguridad social, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos, participaciones y



aportaciones federales; la mayor parte (18.2 millones) provino de las aportaciones federales y estatales (Instituto Nacional de Estadística y Geografía [INEGI], 2014).

- Dos cooperativas de Río Lagartos. Río Lagartos es una localidad costera en Yucatán ubicada en el litoral norte de la península. Su actividad principal es la agricultura y la pesca. El total de la población es de 3502 habitantes, de los cuales 1187 integran a la población económicamente activa y la mayoría (39.93%) son trabajadores agropecuarios del sector primario. En 2014, el municipio de Río Lagartos recibió de ingresos brutos 21 millones de pesos según el capítulo de ingresos captados por impuestos, cuotas de seguridad social, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos, participaciones y aportaciones federales; la mayor parte (10.8 millones) provino de las aportaciones federales y estatales (INEGI, 2014).

Estas cooperativas pertenecen a la Federación Regional de la Industria Pesquera de la Zona Oriente de Yucatán, y, como se señaló anteriormente, la población fue de seis contadores públicos externos encargados del cumplimiento fiscal de las sociedades cooperativas de producción pesquera de San Felipe y de Río Lagartos.

En la guía de entrevista las preguntas se enfocaron a recabar las percepciones de los contadores respecto a que si conocen y/o aplican las disposiciones relativas a la reducción de ISR, ingresos exentos, cálculo de ISR de las personas morales en forma directa o través de sus integrantes, los diferentes regímenes fiscales que pueden tributar las sociedades cooperativas, estímulos fiscales, facilidades administrativas y resolución de carácter general, así como si consideran que las normas fiscales aplicables a las sociedades cooperativas de pesca son complejas y de difícil entendimiento y las consecuencias del uso de la tecnología en la operación cooperativa para el cumplimiento fiscal.

En la Tabla 1 “Estudios formales terminados” se muestran los resultados obtenidos mediante la aplicación de una encuesta a los socios de las cooperativas de producción, en el mes de marzo de 2017. El instrumento utilizado es producto de la investigación realizada por los integrantes del Cuerpo Académico del Área Legal, cuyo objetivo fue analizar y determinar la



correlación que existe entre las limitaciones informales en el cumplimiento de sus principios doctrinarios.

Al ser una investigación de enfoque cualitativo no se pueden generalizar los resultados a otras sociedades cooperativas, ya que solo puede tenerse un referente de lo que sucede con las cooperativas involucradas en esta investigación. Otra limitación es la temporalidad pues el estudio se realizó tomando en consideración las obligaciones impuestas por las leyes fiscales vigentes para el ejercicio 2017.

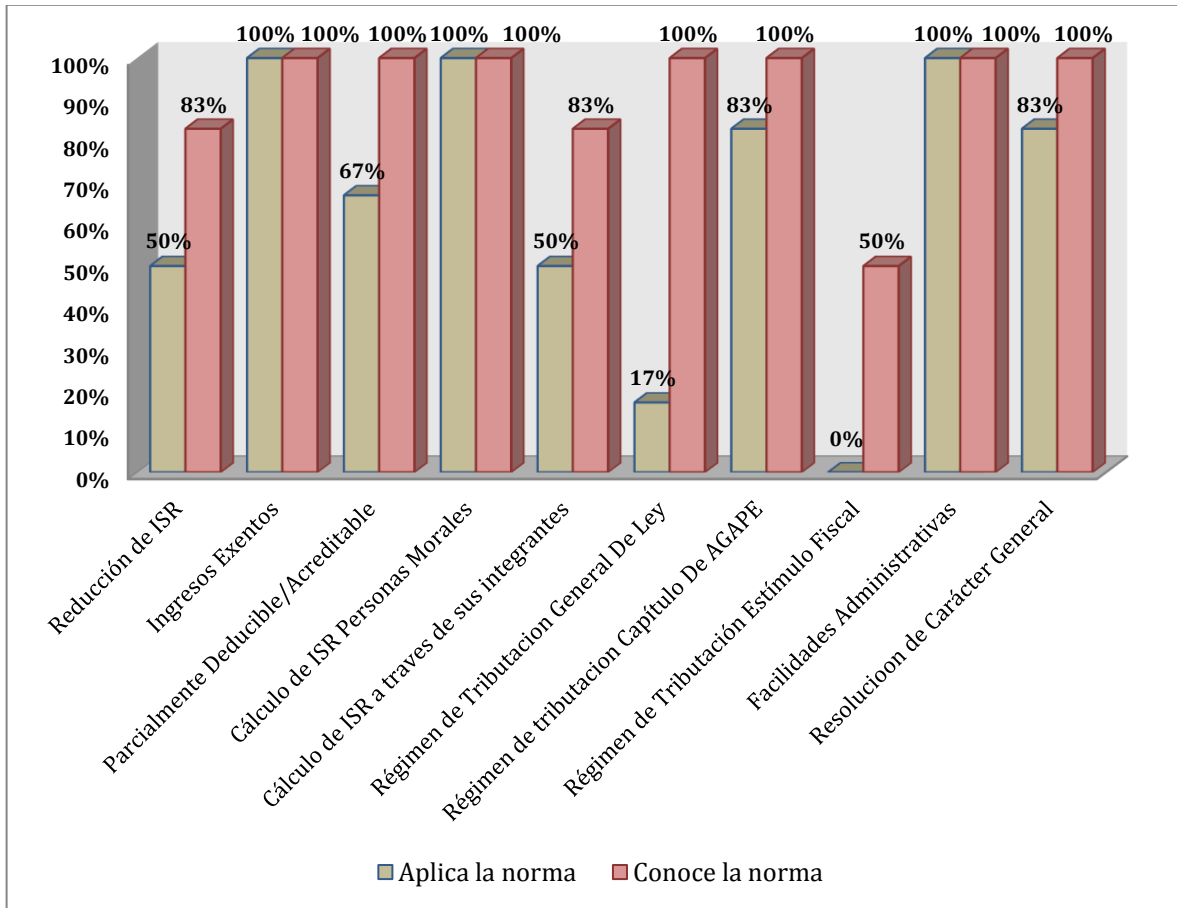
Resultados y discusión

En el presente apartado se muestran los resultados obtenidos de las entrevistas realizadas a los seis contadores de las cooperativas pertenecientes a la Federación Regional de la Industria Pesquera de la Zona Oriente del Estado de Yucatán.

A continuación, se presenta en forma gráfica el resultado respecto del grado de conocimiento y aplicación de las normas fiscales por parte de los contadores entrevistados que se encargan del cumplimiento de las obligaciones fiscales de las cooperativas analizadas.



Gráfica 1. Normas fiscales conocidas y aplicadas.



Fuente: elaboración propia, con base en las entrevistas a contadores de cooperativas pesqueras (2017).

Con base en los resultados obtenidos en esta gráfica se analizó el factor de complejidad y entendimiento de las normas fiscales relativas a la determinación del ISR para el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Respecto de la complejidad de la norma tributaria y su afectación en el cumplimiento fiscal de las cooperativas de producción pesquera hubo opiniones divididas, ya que el 66.67% consideró que no es compleja, mientras el 33.33% consideró que sí lo es.

Adicionalmente, de los contadores que coincidieron que no es compleja la normatividad, dos manifestaron que, aunque no sea compleja, sí es difícil el entendimiento de las mismas y que pueden ser confusas, pues se pueden prestar a diferentes interpretaciones.



Por su parte, los contadores que opinaron que sí es compleja, manifestaron que el motivo de ello es la falta de claridad en las disposiciones tributarias y la existencia de diversas disposiciones fiscales aplicables, tales como leyes, resolución miscelánea de carácter general, facilidades administrativas y estímulos fiscales.

De los entrevistados, 66.67% mencionó que únicamente aplican el beneficio contemplado en las resoluciones miscelánea y de facilidades administrativas que consiste en considerar como exentos de pago de ISR hasta cierto límite, y los pagos de anticipos a cuenta de rendimientos otorgados a los socios.

Por otra parte, 66.67% de los entrevistados consideró que no hay ninguna consecuencia derivada de la complejidad de la normatividad fiscal aplicada a las cooperativas pesqueras, ya que ellos consideran que dichas normas no son complejas. Sin embargo, de 33.33% de los entrevistados que consideró que aquellas normas sí son complejas, opinan que esta situación trae como consecuencia un mayor gasto administrativo, y que, además, dicha complejidad puede originar que se interpreten de diferentes formas dichas normas, por lo tanto, se puede estar en la incertidumbre si es correcta o no su aplicación.

En lo que respecta a la complejidad de las disposiciones fiscales en la operación, los entrevistados manifestaron que sí se vieron afectadas las cooperativas, ya que sus directivos, quienes son los encargados de realizar los depósitos por las ventas de los productos o de realizar las compras de los insumos, tuvieron que acostumbrarse a los nuevos cambios en cuanto a la verificación del cumplimiento de los requisitos de deducibilidad de gastos, de igual forma otra consecuencias fue un mayor gasto administrativo.

Se pudo evidenciar en este trabajo que existen normas y esquemas tributarios que benefician a estas sociedades, pero los contadores casi no las aplican como es el caso de la norma relativa a la reducción del Impuesto Sobre la Renta (ISR) donde 83% la conoce, pero solo 50% de estos la aplica. El esquema de tributación para calcular el ISR a través de sus integrantes es conocido por 83.33% de los entrevistados, pero ninguno la aplica y el esquema de tributación para determinar el ISR mediante la utilización del estímulo fiscal solo es conocido por 50% de



los contadores entrevistados, pero ninguno la aplica y, tratándose del esquema General de Ley, 100% la conoce y solo 16.67% la aplica.

Por otra parte, respecto al entendimiento de las normas para cumplir debidamente las obligaciones fiscales de las cooperativas de producción pesquera 50% consideró que no es difícil de entender la norma fiscal aplicable a estos contribuyentes y el otro 50% señaló que sí es difícil de entender. La opinión de los contadores que perciben que es difícil el entendimiento de las normas dice que se debe a la falta de claridad de las mencionadas disposiciones fiscales y porque las mismas están dispersas en diferentes normas legales. Según los entrevistados, lo que más se les dificulta al aplicar las normas fiscales es la interpretación de las mismas, los cambios constantes que sufren dichas normas, calcular los ingresos exentos y la proporción que se considera no deducibles en las erogaciones, llevar el control del límite de la comprobación de los gastos simplificados y el cálculo del ISR de la cooperativa cuando tiene otros ingresos que no sean de pesca.

Respecto del uso de la tecnología para el cumplimiento fiscal de las cooperativas de producción pesqueras, 100% de los entrevistados opina que se han tenido que cambiar las formas de trabajo de estos contribuyentes introduciendo la tecnología a sus operaciones; sin embargo, la inestabilidad en el servicio de Internet en las zonas pesqueras ha dificultado estos cambios; a pesar de ello, se ha contratado Internet satelital cuando no hay otra opción. Otras implicaciones han sido los costos que ha representado la actualización de las computadoras, la compra de software para la emisión de los CFDI'S por los ingresos y por los CFDI'S por pagos a los socios, al igual que la capacitación del personal de la cooperativa para que puedan utilizar las nuevas herramientas tecnológicas.

En cuanto a la forma en que ha afectado administrativamente a la cooperativa pesquera la obligación del envío de la contabilidad electrónica, 83.33% de los entrevistados coincidió que no hubo mayor complicación, y que esta obligación ayudó a tener mejor control de las operaciones que realiza la cooperativa y estar al día con su documentación contable.



Por lo que respecta a la emisión de los CFDI'S y la forma en que ha vuelto más complejo el proceso de la realización de las facturas, cuatro de los entrevistados consideraron que no hubo mayor complejidad; mientras tanto, dos dijeron que sí complicó el proceso de la emisión de las facturas.

A pesar de lo anterior, todos coinciden que las herramientas tecnológicas que ha implementado el SAT han traído beneficios, tales como la presentación de las declaraciones, avisos desde la oficina y el envío de las facturas desde un correo electrónico.

Para finalizar, 100% de los entrevistados contestó que en los últimos dos años no han participado en cursos de actualización de temas fiscales respecto de las sociedades cooperativas de producción del sector pesquero.

Conclusiones

Después de haber analizado las disposiciones fiscales que le aplican a las sociedades cooperativas de pesca y las percepciones de los contadores respecto a los factores que influyen en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales se presentan las siguientes conclusiones.

En función de la complejidad y falta de entendimiento de la normatividad fiscal encontramos que un factor importante es la dispersión de la normativa que regula el cálculo del Impuesto Sobre la Renta, ya que esta se encuentra contenida en diferentes disposiciones legales, tales como Ley del Impuesto Sobre la Renta (ISR), la Resolución Miscelánea Fiscal, la Resolución de Facilidades Administrativas y la Ley de Ingresos de la Federación, entre otras disposiciones, mismas que sufren constantes modificaciones y que requieren una continua actualización del conocimiento, encontrándose en este estudio que estos profesionistas no lo hacen oportunamente.

Otro factor que influye en la complejidad del entendimiento de la normativa fiscal relativa a los beneficios fiscales de los que goza este sector es que estos también se encuentran contenidos en diferentes normatividades, por lo que no todos los contadores las conocen y mucho menos las aplican en favor de estas sociedades.



La mayoría de los contadores entrevistados manifiestan conocer la normativa fiscal de estas sociedades y saben que existen algunos esquemas más beneficiosos que otros, pero consideran que la complejidad surge cuando en su aplicación se requieren procesos administrativos y personal adicional que resulta costoso para estas sociedades y, por lo tanto, disminuyen los probables beneficios.

Otro factor que manifestaron los contadores es que las cooperativas pesqueras tienen volúmenes de producción que no alcanzan a superar los ingresos exentos señalados por la ley del Impuesto Sobre la Renta (si optaron por aplicar lo establecido en resolución de facilidades administrativas); por lo tanto, no tienen la necesidad de analizar otras disposiciones fiscales que podrían aplicar, y esta situación los llevó a opinar que dichas normas no son complejas, pues únicamente se centran en las disposiciones relacionadas con los ingresos exentos y con los anticipos a cuenta de rendimiento.

Respecto al factor de entendimiento de las normas tributarias para el cumplimiento de obligaciones fiscales de las sociedades cooperativas de producción pesquera, los contadores perciben que resulta difícil el entendimiento derivado, principalmente, de la complejidad de las normas tributarias aplicables a las cooperativas.

Respecto al uso de tecnologías, las cooperativas pesqueras tuvieron que desembolsar recursos para la actualización de los sistemas de cómputo, contratación del servicio de Internet y capacitación del personal para poder cumplir con lo señalado en las disposiciones fiscales que obligan al uso de la tecnología para el cumplimiento de las obligaciones fiscales, tales como la facturación o la contabilidad electrónica, para dichas cooperativas el uso de estas herramientas tecnológicas les ha beneficiado ya que desde sus centros pesqueros pueden dar cumplimiento a muchas de sus obligaciones fiscales.

Tomando en consideración todo lo planteado anteriormente, se concluye que los factores complejidad y entendimiento de la normatividad tributaria afectan negativamente para el correcto cumplimiento fiscal de sus obligaciones de las cooperativas pesqueras y, en cambio, el factor uso de tecnología afecta positivamente el cumplimiento fiscal de las obligaciones de las cooperativas pesqueras.



Bibliografía

- Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. (2017). *Iniciativa de Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Paquete Económico para el ejercicio fiscal 2014*. Recuperado de <http://www.diputados.gob.mx/PEF2014/index.html>
- Cavazos, M. (noviembre, 2014). Aspectos fiscales importantes del régimen Agropecuario. *Fiscoactualidades*, 21. Recuperado de <http://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2014/11/Fiscoactualidades-n%C3%BAm-21.pdf>
- Código Fiscal de la Federación de 1981, [Versión en línea]. Recuperado de <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cff.htm> (2017).
- Gallegos, J. (febrero, 2015). Reducción del ISR para contribuyentes dedicados a realizar actividades del sector Primario. *Fiscoactualizadas*, 4. Recuperado de http://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2015/02/Fiscoactualizadas-febrero_n%C3%BAm-04.pdf
- Instituto Nacional de Estadística y Geografía. (INEGI, 2014). *Obtenido de Cuentame - Información por entidad*: <http://cuentame.inegi.org.mx/monografias/informacion/Yuc/Economia/default.aspx?tema=ME&e=31#sp>
- Ley del Impuesto Sobre la Renta de 2013, [Versión en línea]. Recuperado de <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/lisr.htm> (2017).
- Ley General de Sociedades Cooperativas de 1994, [Versión en línea]. Recuperado de <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/lgsc.htm> (2017).
- Organización de las Naciones Unidas para la Alimentación y la Agricultura. (2016). *El estado mundial de la pesca y la acuicultura. Contribución a la seguridad alimentaria y la nutrición para todos. Roma*. Recuperado de <http://www.fao.org/3/a-i5555s.pdf>



- Organización Internacional del Trabajo. (2002). *Recomendación sobre la promoción de las cooperativas. Conferencia General de la Organización Internacional del Trabajo. R 193*. Recuperado de <http://www.ilo.org/images/empent/static/coop/pdf/spanish.pdf>
- Panadés, J. (abril/junio, 2012). Tasa impositiva única y cumplimiento fiscal. *El trimestre económico*, 79(314), pp. 311-332. Recuperado de <http://www.scielo.org.mx/pdf/ete/v79n314/2448-718X-ete-79-314-00311.pdf>
- Resolución de Facilidades Administrativas de 2017. Recuperado de http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Paginas/2017/facilidades_adminvas2017.aspx (2017).
- Resolución Miscelánea Fiscal de 2017. Recuperado de http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Paginas/2017/resolucion_miscelanea_2017.aspx (2017).
- Secretaría de Agricultura, Ganadería, Desarrollo Rural, Pesca y Alimentación. (2013). *Anuario estadístico de acuacultura y pesca*. Recuperado de <https://www.gob.mx/conapesca/documentos/anuario-estadistico-de-acuacultura-y-pesca>
- Sour, L. y Gutiérrez, M. (octubre/diciembre, 2011). Los incentivos extrínsecos y el cumplimiento fiscal. *El trimestre económico*, 78(312), pp. 841-868. Recuperado de <http://www.scielo.org.mx/pdf/ete/v78n312/2448-718X-ete-78-312-00841.pdf>
- Valenzuela, M.D. (2012). *Naturaleza jurídica de la cooperativa*. México, D.F: Iuris Tantum.

Rol de Contribución	Autor (es)
Conceptualización	Victor Manuel Villasuso Pino Principal, Lilia Carolina Avilés Heredia igual, Idalia Amparo De Los Santos Briones igual, Ana Laura Bojórquez Carrillo apoyo.
Metodología	Victor Manuel Villasuso Pino Principal, Lilia Carolina Avilés Heredia igual, Idalia Amparo De Los Santos Briones igual, Ana Laura Bojórquez Carrillo apoyo.
Software	NO APLICA
Validación	NO APLICA
Análisis Formal	Victor Manuel Villasuso Pino Principal, Lilia Carolina Avilés Heredia apoyo. Idalia Amparo De Los Santos Briones apoyo, Ana Laura Bojórquez Carrillo igual.
Investigación	Victor Manuel Villasuso Principal, Lilia Carolina Avilés Heredia igual, Idalia Amparo De Los Santos Briones igual, Ana Laura Bojórquez Carrillo igual.
Recursos	Victor Manuel Villasuso Apoyo, Lilia Carolina Avilés Heredia apoyo, Idalia Amparo De Los Santos Briones principal, Ana Laura Bojórquez Carrillo igual.
Curación de datos	Victor Manuel Villasuso Apoyo, Lilia Carolina Avilés apoyo. Idalia Amparo De Los Santos Briones principal, Ana Laura Bojórquez Carrillo igual.
Escritura - Preparación del borrador original	Victor Manuel Villasuso Principal, Lilia Carolina Avilés igual. Idalia Amparo De Los Santos Briones apoyo, Ana Laura Bojórquez Carrillo apoyo.
Escritura - Revisión y edición	Victor Manuel Villasuso Principal, Lilia Carolina Avilés igual, Idalia Amparo De Los Santos Briones igual, Ana Laura Bojórquez Carrillo apoyo.
Visualización	Victor Manuel Villasuso Principal, Lilia Carolina Avilés igual. Idalia Amparo De Los Santos Briones igual, Ana Laura Bojórquez Carrillo apoyo.
Supervisión	Victor Manuel Villasuso Principal, Lilia Carolina Avilés igual. Idalia Amparo De Los Santos Briones igual, Ana Laura Bojórquez Carrillo apoyo.
Administración de Proyectos	Victor Manuel Villasuso Principal, Lilia Carolina Avilés apoyo. Idalia Amparo De Los Santos Briones apoyo, Ana Laura Bojórquez Carrillo apoyo.



Adquisición de fondos	Victor Manuel Villasuso Principal, Lilia Carolina Avilés apoyo. Idalia Amparo De Los Santos Briones apoyo, Ana Laura Bojórquez Carrillo apoyo.
-----------------------	--