

## ASPECTOS FISCALES IMPORTANTES DEL RÉGIMEN AGROPECUARIO

**C.P.C. MARCIAL A. CAVAZOS ORTIZ**  
*Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP*

### DIRECTORIO

*C.P.C. Leobardo Brizuela Arce*  
**PRESIDENTE**

*C.P.C. Leticia Hervert Sáenz*  
**VICEPRESIDENTE GENERAL**

*C.P.C. Angélica Gómez Castillo*  
**VICEPRESIDENTA DE RELACIONES Y DIFUSIÓN**

*C.P.C. Ricardo Arellano Godínez*  
**VICEPRESIDENTE FISCAL**

*C.P.C. José Antonio de Anda Turati*  
**PRESIDENTE DE LA COMISIÓN FISCAL**

*C.P.C. Antonio C. Gómez Espiñeira*  
**RESPONSABLE DE ESTE BOLETÍN**

**“LOS COMENTARIOS PROFESIONALES DE ESTE ARTÍCULO SON  
RESPONSABILIDAD DEL AUTOR, SU INTERPRETACIÓN SOBRE LAS  
DISPOSICIONES FISCALES PUEDE DIFERIR DE LA EMITIDA POR LA  
AUTORIDAD FISCAL”**



---

## INTEGRANTES DE LA COMISI3N FISCAL DEL IMCP

Jesús Alvarado Nieto	Francisco Xavier Hoyos Hernández
Federico Aguilar Millán	Arturo Lomelín Martínez
Gustavo Amezcua Gutiérrez	Enrique A. Manrique Díaz Leal
Ricardo Arellano Godínez	Ernesto Manzano García
Francisco J. Arguello García	Ricardo Javier Mena Rodríguez
Víctor Manuel Cámara Flores	Marco Antonio Mendoza Soto
Marcial A. Cavazos Ortiz	Francisco Moguel Gloria
José Antonio de Anda Turati	Óscar Ortiz Molina
Marcelo de los Santos Anaya	Víctor M. Pérez Ruiz
Javier de los Santos Valero	Pablo Puga Vértiz
José Miguel Erreguerena Albaitero	Mario Jorge Ríos Peñaranda
José Ángel Eseverri Ahuja	Manuel Sainz Orantes
Juan Manuel Franco Gallardo	Luis Ignacio Sánchez Gutiérrez
José Luis Gallegos Barraza	Héctor Villalobos González
Antonio C. Gómez Espiñeira	Francisco Miguel Wilson Loaiza
José Paul Hernández Cota	



# ASPECTOS FISCALES IMPORTANTES DEL RÉGIMEN AGROPECUARIO

C.P.C. MARCIAL A. CAVAZOS ORTIZ  
*Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP*

## PRESENTACIÓN

**E**n el presente trabajo se comentará la problemática que surge en algunos aspectos fiscales para el régimen de actividades Agrícolas, Ganaderas, Silvícolas y Pesqueras (AGAPES) originada por las reformas aprobadas para el ejercicio 2014, así como otras situaciones importantes para este sector.

## INTRODUCCIÓN

Por la importancia que tiene el sector agropecuario, a lo largo del tiempo se han establecido beneficios para que tributen de una manera más sencilla que el resto de los contribuyentes. Hasta el ejercicio de 1989, las pequeñas y medianas empresas de este sector pagaban sus impuestos mediante un sistema denominado *Bases Especiales de Tributación*, que consistía en pagar el impuesto 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 RS, que se basaba en el flujo de efectivo; asimismo, ofrecía los beneficios de llevar contabilidad simplificada, aplicar una tasa reducida y en el caso de contribuyentes con ingresos que no rebasaran los diez millones, podían deducir las inversiones como gasto.

Con la iniciativa de reformas para 2014, el Ejecutivo Federal propuso la eliminación del RS, lo que llevaría la eliminación de los beneficios de exención, la tasa reducida y las Facilidades Administrativas (FA) aplicables a dicho régimen.

En el proceso de evaluación de la iniciativa por el Poder Legislativo, se escuchó a los grupos representativos del sector agropecuario, y se decidió que no se eliminaran los beneficios sino 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.



## RÉGIMEN AGROPECUARIO

La nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) incluye el Capítulo VIII del Título II, aplicable a personas físicas y morales denominado “Régimen de Actividades Agrícolas, Ganaderas, Silvícolas y Pesqueras”, que es similar al RS vigente hasta 2013. Este capítulo es muy breve, se integra únicamente por dos artículos; otros beneficios se encuentran en la resolución de FA, las cuales fueron publicadas el pasado 30 de diciembre de 2013.

### BENEFICIOS QUE PERMANECEN

Se mantiene la determinación del ISR, con base en flujo de efectivo, indispensable para este sector que obtiene ingresos por ciclos, ya que si tributara conforme a lo devengado, en algunos periodos no contaría con recursos para pagar sus impuestos.

No se determina el ajuste anual por inflación, con esto se simplifica la carga administrativa y es congruente con la determinación del impuesto sobre la base de flujo de efectivo.

Continúa la posibilidad de que los contribuyentes que así lo deseen, efectúen pagos provisionales semestrales, ya sea con base en flujo de efectivo o con opción del coeficiente de utilidad del ejercicio inmediato anterior, lo que contribuye con el equilibrio en la obtención de los ingresos, además de ayudar a la planificación de la base tributaria de acuerdo con los tiempos del ciclo del que se trate, y adicionalmente simplifica la carga administrativa. Asimismo, independientemente de efectuar sus pagos provisionales de ISR semestrales, podrán realizar, de manera mensual, sus declaraciones del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y, en consecuencia, la solicitud de su devolución, en la medida en que se efectúen las retenciones sea también en forma mensual.

Permanece la facilidad de deducir las erogaciones por concepto de mano de obra de trabajadores eventuales del campo, alimentación de ganado y gastos menores, mediante la aplicación de un por ciento sobre el total de ingresos propios; para 2014 bajó el límite de 14 a 10% y se limita la deducción hasta 800 mil pesos, lo cual, sin duda, no resulta una cantidad representativa, tomando en cuenta el tipo de gastos en que se incurre en el campo mexicano. Además se deberán atender los requisitos para acceder a esta facilidad.

En materia de retenciones del ISR, continúa la facilidad para que se pueda enterar el 4% de los pagos efectuados a trabajadores eventuales del campo, para lo cual se deberá elaborar una relación individualizada de los trabajadores, que indique el monto de las cantidades que les son pagadas en el periodo de que se trate y del impuesto retenido. Pero quienes se hayan adherido al “Decreto por el que se otorgan beneficios fiscales a los patrones y trabajadores eventuales del campo”, vigente a partir del 1 de enero de 2014, en lugar de aplicar este beneficio, pueden considerar el salario base de cotización que manifiesten para pagar las cuotas obrero patronales al Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) en los términos de tal Decreto.

Se mantiene la posibilidad de quedar relevado de efectuar pagos con cheque nominativo del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito o de servicios o con monederos electrónicos autorizados por el SAT, cuando los pagos se efectúen a contribuyentes dedicados exclusivamente a actividades agrícolas, silvícolas, ganaderas o pesqueras, y el monto no exceda de cinco mil pesos; este monto se redujo para el ejercicio 2014 (en 2013, el límite era de 20 mil pesos).

La facilidad de efectuar pagos con medios distintos al cheque nominativo, tarjeta de crédito, tarjeta de débito, tarjeta de servicios o monederos electrónicos para la adquisición de gasolina se redujo de 20 a 15%.

Se elimina el beneficio de poder disminuir de la utilidad fiscal del ejercicio el monto original de la inversión de los terrenos utilizados en actividades agrícolas y ganaderas en el ejercicio que se hubieran adquirido y en los tres ejercicios inmediatos siguientes, medida desafortunada, ya que no son tierras de especulación, sino de trabajo y que demerito por diversos conceptos, como la erosión de la tierra, etcétera.

Para 2014 se ratificó el estímulo fiscal que permite acreditar o solicitar la devolución del diésel adquirido y utilizado en las actividades agropecuarias o silvícolas por un monto equivalente a la cantidad que resulte de multiplicar el precio de adquisición del diésel en las estaciones de servicio y que conste en el comprobante correspondiente, incluido el IVA, por el factor de 0.355.

## CONTRIBUYENTES QUE TRIBUTAN EN EL RÉGIMEN AGROPECUARIO

El Art. 74 de la LISR, contenido en el Capítulo VIII, del “Título II. Régimen de Actividades Agrícolas, Ganaderas, Silvícolas y Pesqueras”, indica que las siguientes personas están obligadas a tributar en este régimen:

- Personas morales de derecho agrario que se dediquen **exclusivamente** a actividades agrícolas, ganaderas o silvícolas, las sociedades cooperativas de producción y las demás personas morales, que se dediquen **exclusivamente** a dichas actividades.
- Personas morales que se dediquen **exclusivamente** a actividades pesqueras, así como las sociedades cooperativas de producción que se dediquen **exclusivamente** a dichas actividades.
- Personas físicas que se dediquen **exclusivamente** a actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras.

Se precisa que no se aplica este régimen a las personas morales que tributen en los términos del Capítulo VI del Título II de la LISR, denominado “Del régimen opcional para grupos de sociedades”.



---

Como puede observarse, en todos los casos señala “que se dediquen **exclusivamente**”, lo que conduce a comentar el siguiente tema:

## ACTIVIDAD EXCLUSIVA

Cuando la Ley del ISR indica quiénes pueden tributar en el Régimen de Actividades Agrícolas, Ganaderas, Silvícolas y Pesqueras, en todos los casos, especifica que deben dedicarse **exclusivamente** a estas actividades. Para estos efectos, el artículo 74 del citado ordenamiento, en el párrafo sexto, define lo que se considera actividad exclusiva de la siguiente forma:

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

Lo anterior no es preciso en lo que respecta a las personas físicas, debido a que no se aclara si los ingresos totales solo se refieren a la actividad propia del sector primario o a todos los ingresos que obtiene la persona, como pueden ser, entre otros: sueldos, intereses, dividendos obtenidos de la propia actividad, arrendamiento, premios, etcétera.

Se recordará que hasta el ejercicio 2001, la LISR contenía en el Título IV, Capítulo VI, Sección II, las disposiciones aplicables a las personas físicas que realizaban actividades del sector primario; esta sección no señalaba el término “actividad exclusiva”.

A partir del ejercicio 2002 y hasta 2013, no había un capítulo especial para las personas físicas que realizaran actividades del sector primario. En la Sección I, Capítulo II del Título IV de la LISR, “De los ingresos por actividades empresariales y profesionales”, en el último párrafo del Art. 130, había una precisión para las personas físicas que realizaran solo actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, referente a la reducción de tasa. Por lo tanto, en la resolución de FA se encontraban beneficios aplicables a las personas físicas con actividades correspondientes al sector primario; **dicha Resolución no señalaba el concepto de actividad exclusiva.**

Por otra parte, la RMF para 2013, en la regla I.3.7.1, precisaba que cuando se realizaran las actividades por medio de una persona moral, se considerarían los ingresos obtenidos por la actividad exclusiva del sector primario.

### Ingresos de personas físicas del sector primario obtenidos por la actividad realizada a través de personas morales

I.3.7.1. Para los efectos del artículo 80, fracción I de la Ley del ISR, cuando los integrantes cumplan con sus obligaciones fiscales a través de una persona moral



dedicada exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, únicamente considerarán los ingresos que se obtengan por la actividad realizada a través de la persona moral de la cual sean integrantes.

En el ejercicio 2014, tampoco existe una sección particular para las personas físicas dedicadas al sector primario, pero el Art. 74, Fracc. III, de la LISR establece que las personas físicas dedicadas solo a actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras, deberán cumplir con sus obligaciones fiscales en materia del ISR conforme al régimen establecido en el Capítulo VIII del Título II, relativo a las personas morales; en este sentido, también se les aplica lo referente a la “actividad exclusiva”.

De la misma forma que en 2013, mediante la Resolución Miscelánea Fiscal (RMF) para 2014, se precisa que cuando las actividades se realicen por medio de una persona moral, se deben considerar solo los ingresos obtenidos por la actividad agropecuaria:

#### **Ingresos de personas físicas del sector primario obtenidos por la actividad realizada a través de personas morales**

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

El hecho de incluir a las personas físicas en el título concerniente a las personas morales, implica que deban cumplir con los mismos requisitos y obligaciones, y mientras no exista alguna aclaración con respecto a la actividad exclusiva, creará confusión entre las personas físicas dedicadas a las actividades agropecuarias que también obtienen ingresos por otros conceptos, y que han tributado en el régimen especial sin que les haya aplicado la limitante relativa a la actividad exclusiva.

#### **DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO CON INGRESOS EXENTOS, CON TASA REDUCIDA Y CON TASA GENERAL**

El Art. 74 de la LISR señala en los párrafos: décimo primero, décimo segundo y décimo tercero, los límites para la exención, la aplicación de la tasa reducida y la aplicación de la tasa general por el excedente; estos límites se pueden visualizar en el siguiente cuadro:

<b>CONTRIBUYENTE</b>	<b>TASAS APLICABLES*</b>		
	<b>Ingresos exentos</b>	<b>Ingresos con tasa reducida tasa 21%</b>	<b>Ingresos a tasa general</b>
<b>Persona física</b>	40 VSMG \$982,434	Menores 423 VSMG \$10,389,240	Mayores a 423 VSMG \$10,389,240

<b>Persona moral</b>	20 VSMG x socio	Menores 423	Mayores a 423
	\$491,217 máximo	VSMG	VSMG
	10 socios	\$10,389,240	\$10,389,240
	\$4,912,170		
<b>Sociedades o asociaciones de productores (integrados por PF)</b>	20 VSMG x socio	Menores 423	Mayores a 423
	\$491,217 máximo	VSMG x socio	VSMG x cada socio
	10 socios	\$10,389,240	\$10,389,240
	\$4,912,170	4,230 VSMG	Mayores a 4,230
	(máximo 10 socios)	VSMG (10 socios)	\$103,892,396
		\$103'892,396	

\* SMG del área geográfica "A"

Como puede observarse, la exención y la reducción de tasa se aplican en función de los ingresos; sin embargo, el impuesto se calcula con base en la utilidad fiscal. El Art. 74 no indica el procedimiento que debe seguirse para determinar el ISR cuando los contribuyentes tienen ingresos exentos, tasa reducida y tasa general. No obstante, se intentó resolver esta situación mediante la publicación de la Quinta Resolución de Modificaciones a la RMF para 2014 en el Diario Oficial de la Federación (DOF), el 16 de octubre de 2014, por medio de la aplicación de fórmulas para personas morales constituidas por personas físicas, para sociedades o asociaciones de productores también constituidas exclusivamente por personas físicas y para personas físicas.

Ejemplo:

Una persona moral que obtiene ingresos a los cuales les aplica la exención, la reducción de tasa y la tasa general. Para efectos del ejemplo, se considerará que no existe PTU ni pérdidas fiscales, se aplicará la fórmula<sup>1</sup> para la determinación del ISR con los siguientes datos.

	Totales	Actividad agropecuaria	Otra actividad
Ingresos totales	25'000,000.00	24'800,000.00	200,000.00
Deducciones	14'000,000.00	13'950,000.00	50,000.00

Una vez desarrollada la fórmula, el impuesto que se determina es de \$2'436,481.83. Este importe es menor a \$3,300,000.00, que resultaría de aplicar la tasa general, en caso de que se hubieran nulificado los beneficios para el sector primario, pero resulta mayor al impuesto que se obtendría con las facilidades vigentes hasta el ejercicio 2013, que ascendería a \$2'310,000.00.

Fórmula para sociedades o asociaciones de productores constituidas por personas físicas:

1 Ver fórmulas en la publicación de la Quinta Resolución de Modificaciones a la RMF para 2014 en el DOF del 16/10/2014.

- La fórmula aplicable a personas morales es igual a la fórmula establecida para sociedades o asociaciones de productores constituidas exclusivamente por personas físicas, salvo por la referencia al límite de 423 veces el SMG del contribuyente elevado al año en la primera, y de 4,230 en la segunda.

Fórmula para personas físicas:

- En el caso de personas físicas, hay algunas variaciones en la fórmula, como la inclusión de las deducciones personales en la determinación de la utilidad fiscal total y la determinación del ISR con la tarifa del artículo 152.

Ejemplo:

Con los siguientes datos se determinará el impuesto de acuerdo con la fórmula; para este ejemplo no se incluirá PTU ni pérdidas fiscales.

	TOTALES	ACTIVIDAD AGROPECUARIA	OTRA ACTIVIDAD
Ingresos totales	51'000,000.00	50'000,000.00	1'000,000.00
Deducciones	43'700,000.00	43'000,000.00	700,000.00
Deducciones personales	2'500,000.00		

El impuesto que resultaría de aplicar la tarifa sin reducciones sería de \$1'570,850.81; la fórmula que incluye la exención y la reducción de tasa permite una sensible disminución en el impuesto, el cual asciende a \$1'373,741.59, lo cual representa, en este caso, una reducción de 22.4%. Desde luego, este porcentaje puede variar en función del nivel de ingresos de cada contribuyente (se podría decir que a mayor ingreso, menos reducción).

Es importante señalar, que en el desarrollo de la fórmula la Autoridad de forma distinta a lo que establece la ley, pretende segregar los ingresos propios y no propios de la actividad (90 y 10%), donde se determinará deducciones, utilidades y PTU por separado por concepto de ingresos antes señalados, situación que resulta incorrecto, ya que las disposiciones fiscales no señalan ese mecanismo, toda vez que para poder tributar en el régimen los contribuyentes deben obtener ingresos del sector primario hasta cuando menos el 90%, misma situación que en el RS vigente hasta 2013, donde no se distinguiendo los ingresos comprendidos en el margen de 10%.

Adicionalmente, en la mecánica de la fórmula por la parte no deducible de las erogaciones en la proporción de los ingresos exentos, considera en esa proporción la no deducibilidad de las compras, siendo que la fracción II del artículo 28 de la LISR señala que las erogaciones no deducibles será sólo la proporción de los ingresos no acumulables por los gastos e inversiones, sin considerar las compras.

## REDUCCIÓN DE TASA PERSONAS MORALES

De acuerdo con el Art. 1.11 de la Resolución de FA, las demás personas morales constituidas por personas físicas y con ingresos que no rebasen las 4,230 veces el SMG del área geográfica del contribuyente elevado al año, pueden reducir el impuesto en 30%, pero no se aclara si se pierde esta reducción cuando se rebasa el límite señalado con anterioridad, o si se paga la tasa general por el excedente como lo establece el Art. 74 al referirse a las sociedades o asociaciones constituidas por personas físicas. Se infiere que en los casos en que se rebase el límite, se tendría derecho a la reducción hasta por dicho límite; sin embargo, sería conveniente que la autoridad aclarara este punto mediante alguna disposición.

## IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR DIVIDENDOS

Con las disposiciones vigentes hasta 2013, se especificaba la determinación del ISR, que debía retenerse cuando se distribuían dividendos, en el caso de personas morales dedicadas a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas también se establecía el procedimiento considerando la reducción del impuesto.

Para el ejercicio 2014, el último párrafo del Art. 74 de la LISR establece el siguiente procedimiento:

$$\text{Por Factor} = \frac{\text{Dividendos}}{\text{ISR que se deba pagar}} \times \frac{1}{1 - \frac{\text{Dividendos distribuidos}}{\text{ISR que se deba pagar}}}$$

Igual: Impuesto que corresponda a dividendos

La fórmula anterior, genera un impuesto mayor, inclusive al que determinaría una empresa del régimen general como puede observarse a continuación:

## RÉGIMEN GENERAL

Dividendo	100,000.00
Factor	<u>1.4286</u>
Dividendo acumulado	142,860.00
Tasa	<u>30%</u>

Impuesto que debe retenerse 42,858.00

**RÉGIMEN DE ACTIVIDADES AGRÍCOLAS, GANADERAS, SILVÍCOLAS Y PESQUERA**

	Dividendos	100,000.00	
Por:	Factor	1.7497	(1)
		<hr/>	
Igual:	Dividendo acumulado	174,970.00	
		<hr/>	
	Tasa	30%	
		<hr/>	
	Impuesto que debe retenerse	52,491.00	
		<hr/>	

Determinación del factor:

$$\text{Factor} = \frac{1}{1 - \frac{\text{ISR que se deba pagar}}{\text{Dividendos distribuidos}}} = \frac{1}{1 - \frac{42,858.00}{100,000.00}} = \frac{1}{1 - 0.42850} = \frac{1}{0.5715} = 1.7497 \quad (1)$$

Como ya se comentó, con lo anterior se observa un impuesto mayor al que determinaría una persona del régimen general; por otra parte, se dificulta la aplicación de esta fórmula cuando existen ingresos exentos, ingresos con tasa reducida e ingresos con la tasa general.

Deberán emitirse disposiciones claras que señalen la determinación del impuesto que deberá retenerse cuando se paguen dividendos o cuando se distribuyan utilidades.

**DEDUCCIÓN DE EROGACIONES CON COMPROBANTES DE DIFERENTE EJERCICIO**

De acuerdo con el séptimo párrafo del Art. 74, y la Fracc. VIII del Art. 105 de la LISR, para efectuar la deducción de un gasto, este debe estar amparado con un comprobante fiscal cuya fecha de expedición corresponda con el ejercicio en que se deduzca. Otro requisito, en los términos de la Fracc. I del Art., 105 del mismo ordenamiento, consiste en que el gasto haya sido erogado efectivamente en el ejercicio de que se trate.

En la práctica existen operaciones amparadas mediante comprobantes fiscales, que se encuentran pendientes de pago al cierre del ejercicio, y que se pagan en los primeros meses



del ejercicio siguiente; de esta forma, la fecha del comprobante no corresponde con el ejercicio en que se deduce, este incumplimiento llevaría a que no se efectuara la deducción de estas operaciones, lo cual representaría una afectación importante e injusta para el sector primario, por lo que, en estos casos, se efectúa la deducción aunque no se cumpla con las dos condiciones; es importante destacar que este criterio ya ha sido aceptado por la autoridad en años anteriores para los contribuyentes que tributaban dentro el RS y también fue aceptado en general para todos los contribuyentes en la determinación del IETU, que se efectuaba con base en flujo de efectivo.

No obstante lo anterior, sería importante que existiera alguna disposición fiscal específica que permita al sector primario deducir las erogaciones que correspondan a comprobantes expedidos en un ejercicio fiscal diferente al de pago, ya que esto les daría mayor seguridad jurídica.

#### DEDUCCIÓN DE NÓMINA EN PAGO PROVISIONAL

Conforme a la Fracc. XXX del Art. 28 de la LISR, 53% de las remuneraciones pagadas, que sean exentas para el trabajador, no son deducibles para el empleador. Pero en lugar de 53% puede aplicarse 47% cuando las prestaciones exentas otorgadas a los trabajadores en el ejercicio no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior. Para estos efectos, la regla I.3.3.1.16 establece el procedimiento, que consiste en comparar dos coeficientes, que resultan de dividir el total de las remuneraciones exentas pagadas a los trabajadores entre el total de remuneraciones pagadas a los trabajadores, un coeficiente se determina con los datos del ejercicio y el otro, con los datos del ejercicio inmediato anterior, se comparan los coeficientes, y en caso de que el coeficiente del ejercicio sea mayor al determinado con los datos del ejercicio anterior, se considera que no hubo disminución de las prestaciones exentas otorgadas a los trabajadores y, por lo tanto, se aplica 47% como no deducible.

Como puede observarse, los coeficientes se determinan con la información anual, útil para el régimen general, pero no existe un procedimiento para periodos menores como en el caso del régimen agropecuario, donde se determinan pagos provisionales que incluyen deducciones. Esta situación impide que pueda aplicarse el factor de 47%, lo cual afecta directamente al sector agropecuario.

En adición a lo anterior, debe tomarse en cuenta que el sector agropecuario es un gremio de temporadas, ya sea, entre otros, por cría, engorda o cultivo, por lo que existen trabajadores eventuales, que se contratan en periodos que no necesariamente coinciden con el ejercicio fiscal, lo cual también puede tener repercusión en la determinación del factor.

#### DEDUCCIÓN DE INVERSIONES COMO GASTO

El penúltimo párrafo del Art. 74 de la LISR otorga el beneficio de deducir como gastos, las erogaciones realizadas en el ejercicio para la adquisición de activos fijos, gastos o cargos diferidos, siempre y cuando se trate de las siguientes personas, que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras:

- Personas físicas y morales con ingresos que no excedan de 423 veces el SMG del área geográfica del contribuyente elevado al año.
- Sociedades o asociaciones de productores constituidas por socios o asociados personas físicas, y que cada socio tenga ingresos que no excedan de 423 veces el SMG del área geográfica del contribuyente elevado al año y que la totalidad de los ingresos de la sociedad o asociación no excedan de 4,230 veces el SMG del área geográfica del contribuyente elevado al año.

Del análisis al artículo de referencia se infiere que no incluye a las demás personas morales constituidas por personas físicas y con ingresos que no rebasen las 4,230 veces el SMG del área geográfica del contribuyente elevado al año.

Sin embargo, del estudio de las FA, se infiere la posibilidad de incluirlas en este beneficio e inclusive, independientemente del monto de los ingresos, por lo que sería conveniente que también se precisara si les aplica el beneficio de deducir las inversiones como gasto.

#### SALIDA DEL RÉGIMEN

El capítulo relativo al régimen agropecuario es muy breve y no contiene disposiciones que señalen el mecanismo de transición cuando los contribuyentes abandonan el régimen de AGAPES, ya sea porque dejan de cumplir con las condiciones necesarias para tributar en este régimen o bien, porque se concluyen los objetivos por los que fue creada la empresa sujeta a este régimen.

Esta ausencia de disposiciones tanto en el antiguo RS como en el actual régimen de AGAPES que regulen la salida del régimen, ocasiona diversas interrogantes e incertidumbre, debido a que se desconoce el tratamiento fiscal que se dará a las ventas y gastos facturados en el régimen agropecuario, así como al inventario pagado y deducido como compra que se venda cuando se tribute en el régimen general; lo que sucede con las inversiones de ejercicios anteriores; las pérdidas fiscales generadas en el régimen agropecuario que se apliquen contra las utilidades del régimen general; el saldo de la CUFIN así como el procedimiento para la determinación de pagos provisionales, entre otros aspectos.

#### APLICACIÓN DE LA TASA DE 0%

Dentro de los criterios normativos aprobados durante el tercer trimestre de 2014, se incluyó el criterio "00/2014/IVA. Prestación de servicios a sociedades dedicadas a actividades agrícolas y ganaderas", mediante el cual se precisa que las personas físicas o morales, que realicen actividades agrícolas y ganaderas, gozarán de la tasa de 0% a que se refiere el Art. 2-A, Fracc. II, inciso a) de la LIVA, cuando reciban directamente los servicios de perforaciones de pozos, alumbramiento y formación de retenes de agua; suministro de energía eléctrica para usos agrícolas aplicados al bombeo de agua para riego; desmontes y caminos en el interior de las fincas agropecuarias; preparación de terrenos; riego y

fumigación agrícolas; erradicación de plagas; cosecha y recolección; vacunación, desinfección e inseminación de ganado, así como los de captura y extracción de especies marinas y de agua dulce, siempre que todos estos servicios sean destinados para actividades agropecuarias.

Es favorable el beneficio contenido en este criterio para el apoyo del sector agropecuario y evitar distorsiones en los diversos servicios que se prestan en él.

#### DEVOLUCIÓN DE IVA EN 20 DÍAS

Un beneficio que pueden aplicar las personas físicas y morales dedicadas exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, se encuentra en la regla I.2.3.5 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, y consiste en obtener la devolución del IVA en un plazo máximo de veinte días hábiles en lugar de 40 días hábiles. Para estos efectos, 90% de los ingresos totales deben referirse a estas actividades excepto por los ingresos derivados de las enajenaciones de activos fijos y terrenos.

Los requisitos necesarios para acceder al beneficio son los siguientes:

- Se debe contar con la FIEL y la opinión positiva correspondiente al cumplimiento de obligaciones fiscales para efectos de lo dispuesto en el Art. 32-D del Código Fiscal de la Federación (CFF).
- El saldo a favor que se solicite no debe exceder de quinientos mil pesos.
- Las últimas doce solicitudes de devolución no deben estar rechazadas total o parcialmente por la autoridad fiscal en más de 20% del monto solicitado y dicho monto no debe exceder de un millón de pesos. Las resoluciones negativas deben estar debidamente fundadas y motivadas. Este requisito no se aplica para quienes no hayan presentado solicitudes previamente o que hayan presentado menos de doce solicitudes.

En el momento en que ejerza la opción de aplicar este beneficio, se deberá presentar por única ocasión, la información y documentación señalada en la ficha de trámite 167/CFF denominada "*Devolución del IVA a contribuyentes del sector agropecuario*" contenida en el Anexo 1-A con la solicitud de devolución, que consiste en anexar un escrito libre en el que se declare bajo protesta de decir verdad, que la siguiente información es veraz, además se deberá anexar la documentación comprobatoria correspondiente.<sup>2</sup>

#### CASOS EN LOS QUE NO SE PUEDE APLICAR EL BENEFICIO:

Cuando el contribuyente se encuentre en alguno de los siguientes casos, no podrá aplicar el beneficio de obtener el saldo a favor en un periodo menor:

---

<sup>2</sup> Ver requisitos en el Anexo 1-A de la Quinta Resolución Miscelánea Fiscal, publicado el 20 de octubre de 2014.

- Contribuyentes publicados en el DOF y en la página de Internet del SAT conforme al Art. 69-B del CFF, por la inexistencia de operaciones amparadas en comprobantes que hayan expedido.
- Saldos a favor determinados con base en operaciones amparadas mediante comprobantes fiscales expedidos por contribuyentes publicados en el DOF y en la página de Internet del SAT por la inexistencia de operaciones.
- Contribuyentes que tengan certificados sin efectos por cometer infracciones relacionadas con el RFC; con la obligación de llevar contabilidad; con el pago de contribuciones, presentación de declaraciones, solicitudes, documentación, avisos, información o expedición de constancias.

Este beneficio sin duda será muy útil para la recuperación de saldos a favor que podrán invertirse en la actividad agropecuaria aunque los requisitos son muy extensos y además, el monto que establece esta facilidad, de \$500,000, resulta insuficiente para la mayoría de los contribuyentes del sector, por lo que sería importante que la autoridad reconsiderara incrementar la cantidad antes referida.

#### ACREDITAMIENTO Y DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS (IESPS) POR LA ADQUISICIÓN DE DIÉSEL

Resulta importante comentar, que en los últimos años el acreditamiento que el sector puede llevar a cabo por el IEPS pagado en la adquisición de diésel en actividades agropecuarias ha sido improcedente, debido a que la Ley de Ingresos de la Federación, establece que cuando la tasa por la enajenación de diésel a que se refiere el Art. 2-A de la respectiva ley, sea igual o menor a cero, situación que se ha presentado.

No obstante lo anterior, desde el pasado mes de octubre en algunas entidades del país la tasa de enajenación antes señalada ha sido superior a cero, por lo que procederá el acreditamiento o devolución antes referida.

## CONCLUSIÓN

Las actividades englobadas en el sector primario constituyen la fuente básica para la supervivencia de las sociedades, al proporcionarles alimentos y constituir la base de los otros sectores económicos.

En gran parte de la República Mexicana existen zonas rurales, donde se desarrollan actividades agropecuarias, en muchos casos existe pobreza extrema, y estas actividades son un sustento para varias familias.

Además de que es una actividad básica para el abastecimiento de alimento y que de alguna manera contribuye al producto interno bruto. Por lo que se debe continuar con

el apoyo e impulso a este sector hasta que alcance un nivel similar al de otros sectores productivos, tal y como sucede en otros países.

Los beneficios y facilidades fiscales que ahora puede aplicar el sector primario favorecen su permanencia; sin embargo, será necesario que se aclaren las disposiciones que generan confusión, para que las disposiciones y los beneficios se apliquen de manera correcta y completa, lo que sin duda generará una certeza jurídica.

