

REDUCCIÓN DEL ISR PARA CONTRIBUYENTES DEDICADOS A REALIZAR ACTIVIDADES DEL SECTOR PRIMARIO

C.P.C. JOSÉ LUIS GALLEGOS BARRAZA
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. Víctor M. Pérez Ruiz
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 COMISIÓN 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	Armando Pérez Sánchez
José Miguel Erreguerena Albaitero	Pablo Puga Vértiz
José Ángel Eseverri Ahuja	Mario Jorge Ríos Peñaranda
Juan Manuel Franco Gallardo	Manuel Sainz Orantes
José Luis Gallegos Barraza	Luis Ignacio Sánchez Gutiérrez
Antonio C. Gómez Espiñeira	Héctor Villalobos González
José Paul Hernández Cota	Francisco Miguel Wilson Loaiza

REDUCCIÓN DEL ISR PARA CONTRIBUYENTES DEDICADOS A REALIZAR ACTIVIDADES DEL SECTOR PRIMARIO

C.P.C. JOSÉ LUIS GALLEGOS BARRAZA
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

INTRODUCCIÓN

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 (ISR), 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.

Es de entenderse que estos tratamientos especiales tienen su origen en las siguientes razones: a) La importancia que reviste para el país la autosuficiencia alimentaria, es decir, que el país produzca lo que consume su población (aunque en México este objetivo no se ha logrado), y b) las características particulares de operación de este sector, en donde existe muy poca capacidad y estructura administrativa para cumplir con regulaciones fiscales complejas como las que hay en México.

Entre los tratamientos diferenciados o beneficios se destacan, entre otros, los siguientes: a) determinación de ingresos acumulables y deducciones autorizadas en base a flujo de efectivo, b) exención de ingresos hasta ciertos montos, c) la posibilidad de deducir las adquisiciones de inventarios en lugar de aplicar disposiciones de costo de lo vendido, d) reducción del ISR que causen, y e) facilidades de comprobación para ciertos conceptos de erogaciones.

A partir de 2014, la reducción del ISR para este sector de contribuyentes tuvo modificaciones importantes. De los efectos de estas modificaciones me ocuparé en el presente documento, en cual se analizará solo los aspectos relativos a la reducción del ISR y no se abordarán los aspectos relativos a exención de ingresos a que tienen derecho estos contribuyentes.

Para efectos del presente artículo, la referencia a los contribuyentes dedicados a actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras se hará indistintamente como “sector primario” o “AGAPES”.

DEFINICIÓN DE CONTRIBUYENTES Y PARÁMETROS A LOS QUE LES ES APLICABLE LA REDUCCIÓN DEL ISR

A partir del 1 de enero de 2014, para efectos de la reducción del ISR, los contribuyentes del sector primario determinan el importe de la reducción en función de diferentes parámetros o niveles de ingresos acumulables que obtengan. Los contribuyentes y los parámetros de ingresos son los siguientes:

- a) Personas morales con ingresos que no excedan de 20 salarios generales de la zona económica de que se trate elevados al año (SMGA) por socio, sin exceder en su totalidad de 200 SMGDF; personas físicas con ingresos que no excedan de 40 SMGA. Para ambos grupos de contribuyentes, la totalidad de los ingresos son exentos y, en consecuencia, no existe ISR que causen por la obtención de los mismos. Lo anterior se encuentra regulado en el décimo primer párrafo del artículo 74 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR).
- b) Personas físicas con ingresos que excedan de 40 SMGA y personas morales cuyos ingresos excedan de 20 SMGA por socio, pero que, en ambos casos (personas físicas y morales), sus ingresos sean inferiores a 423 SMGA, la reducción del impuesto será de 40% para personas físicas y de 30% para personas morales. Lo anterior, de conformidad con el décimo segundo párrafo del artículo 74 de la LISR.

Por lo que se refiere a este grupo de contribuyentes, es conveniente destacar que, tratándose de personas morales que no sean sociedades o asociaciones de productores (que comentaré más adelante) no se señala en la LISR que el tope máximo total sea de 4,230 SMGA (que sería la cifra equivalente a 10 socios), sino 423 SMGA para dicha persona moral, independientemente del número de socios que esta tenga. Lo anterior es reiterado mediante la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015 (RMF 2015), concretamente en la regla 3.8.1 que en su primer párrafo textualmente señala:

Para los efectos del artículo 74, **décimo segundo** y décimo cuarto párrafos de la Ley del ISR, las personas morales que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, cuyos ingresos en el ejercicio rebasen los montos señalados en el décimo segundo párrafo del artículo 74 de la Ley del ISR, para determinar la reducción del ISR y **determinar el ISR por el excedente a 423 VSM** general del área geográfica del contribuyente elevado al año, aplicarán el procedimiento siguiente [...]

(Énfasis añadido)

Esta regla contiene algunas fórmulas cuyas variables se encuentran definidas en la misma, en donde en una de ellas denominada "IAR" con claridad también se señala lo aquí comentado:

IAR: Ingresos del contribuyente hasta por los cuales se aplica la reducción del ISR **sin exceder de 423 VSM del área geográfica del contribuyente elevado al año.**

(Énfasis añadido)

De conformidad con este análisis, resulta claro que tratándose de personas morales que no sean sociedades de productores, respecto del ISR correspondiente a ingresos que excedan de 423 SMGA no existe reducción alguna; lo anterior, independientemente del número de socios que esta tenga. No obstante, cabe efectuar el comentario de que si la persona moral es una sociedad o asociación de productores, este monto de ingresos por los que aplica reducción de ISR sería aumentado en forma importante de conformidad con lo que comento en el siguiente inciso.

- c) Sociedades o asociaciones de productores; por ejemplo, las sociedades de producción rural, con ingresos que excedan de 20 SMGA por socio, pero que sean inferiores a 423 SMGA por socio, sin exceder en su totalidad de 4,230 SMGA, en estos casos la reducción del impuesto será de 30 % del ISR causado. Lo anterior de conformidad con lo establecido en el décimo tercer párrafo del artículo 74 de la ley del ISR.

Del análisis de la regla 3.8.2 de la RMF 2015, se desprende que las sociedades o asociaciones de productores que tengan ingresos que rebasen 4,230 SMGA podrán aplicar la reducción del ISR hasta por ese monto de ingresos y por el excedente no se aplicará reducción de ISR, sin que deba aplicarse el décimo cuarto párrafo del artículo 74 de la LISR, que se refiere a personas morales en general.

- d) Personas físicas y personas morales (que estas últimas no sean asociaciones o sociedades de productores) cuyos ingresos excedan de 423 SMGA, les será aplicable la reducción del impuesto de 40% para personas físicas y 30% para morales. Lo anterior, de conformidad con el décimo cuarto párrafo del artículo 74 de la LISR.

El procedimiento de determinación del ISR reducido para personas morales que rebasen estos montos de ingresos se encuentra en la regla 3.8.1 de la RMF 2015, en tanto que para personas físicas se contiene en la regla 3.8.3 de dicha Resolución.

Ahora bien, la Resolución de Facilidades Administrativas para 2015 (RFA 2015), permite a las personas morales que no sean sociedades o asociaciones de productores, en las que sus socios sean sólo personas físicas, **cuyos ingresos no excedan de 423 SMGA por socio** sin exceder en su totalidad de 4,230 SMGA, obtener el beneficio de aplicar la reducción de 30% del ISR sobre la totalidad de sus ingresos. Dicha Resolución en su regla 1.11 señala textualmente lo siguiente:

1.11. Para los efectos del artículo 74, décimo tercer párrafo de la Ley del ISR, las sociedades o asociaciones de productores, **así como las demás personas morales**, que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, constituidas exclusivamente por socios o asociados personas físicas, y que los ingresos de la persona moral en el ejercicio, **por cada socio, no excedan** de 423 veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año, **sin exceder en su totalidad de 4230** veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año, podrán reducir el impuesto determinado conforme al citado artículo 74, en un 30%.

(Énfasis añadido)

De conformidad con lo anterior, resulta claro que las personas morales que no sean sociedades o asociaciones de productores, en las que sus socios sean sólo personas físicas, **cuyos ingresos no excedan 4,230 SMGA** (atendiendo al número de socios), tienen el derecho, otorgado por esta regla, a aplicar la reducción de 30% del ISR sobre la totalidad de sus ingresos. Cabe comentar que en la RMF 2015 no existe regla que señale el procedimiento del ISR reducido para los contribuyentes y las sociedades mercantiles que se ubiquen en los supuestos de esta regla de la RFA de 2015, por lo que las únicas regulaciones que existen para estos efectos aplicables a dichos contribuyentes son las disposiciones de la LISR.

Por otro lado, en forma inequitativa, las personas morales que no sean sociedades o asociaciones de productores (por ejemplo, las sociedades mercantiles), cuyos ingresos sean superiores a 4,230 SMGA, sólo tienen derecho a reducir el ISR (30 %) hasta por los ingresos que no rebasen 423 SMGA y por el excedente no pueden aplicar ninguna reducción, con ello el ISR que se reduce en dichas personas morales cuando los ingresos no superan 4,230 SMGA es considerablemente mayor que cuando si rebasan este parámetro.

Lo anterior es así, toda vez que a las personas morales, que no son sociedades o asociaciones de productores, con ingresos anuales superiores a 4,230 SMGA no les resulta aplicable la regla 1.11 de la RFA vigente en 2015 y deben sujetarse al límite de ingresos establecidos en el décimo segundo párrafo de la LISR.

ALGUNOS ASPECTOS TÉCNICOS DE LA DETERMINACIÓN DE LA REDUCCIÓN DEL ISR PARA CONTRIBUYENTES DEDICADOS A LA AGRICULTURA, GANADERÍA, PESCA Y SILVICULTURA

No existen disposiciones legales que establezcan el procedimiento de determinación del ISR reducido atendiendo al nivel de ingresos obtenidos de contribuyentes del sector primario, lo anterior en virtud de que el ISR debe determinarse aplicando una tasa o un tarifa a una base del impuesto, para cuya determinación es necesario que sean restadas de los ingresos: las deducciones autorizadas, la PTU pagada y las pérdidas fiscales pendientes de amortizar.

En este orden de ideas, conforme a las disposiciones legales actuales no existe un procedimiento para identificar el impuesto determinado (al que se le aplicará la reducción) con los ingresos obtenidos. De análisis de la LISR resulta claro que estos contribuyentes deben cuantificar los ingresos en segmentos como sigue: a) los que son exentos, b) aquellos a los que les es aplicable una reducción de ISR y c) los que no llevan reducción de ISR, cuyos parámetros he comentado en párrafos anteriores de este artículo. Tal ausencia de asignación de deducciones, PTU y pérdidas por amortizar a los segmentos de ingresos antes comentados puede llevar a la conclusión de que los contribuyentes tienen la facultad de restar tales partidas del segmento de ingresos que ellos libremente decidan; sin embargo, si un contribuyente decidiera hacerlo así no estaría infringiendo disposición legal alguna.

Debido a la ausencia de disposiciones legales que establezcan el procedimiento de determinación del ISR reducido para este sector de contribuyentes, en la RMF 2015 existen cuatro reglas que contienen algunas fórmulas para la determinación del ISR reducido, estas son: 3.8.1, 3.8.2, 3.8.3 y 3.8.4. Las fórmulas contenidas en las cuatro reglas mencionadas son prácticamente iguales, pero difieren por el grupo de contribuyentes a quienes van dirigidas, estos grupos son: a) personas morales que no son sociedades o asociaciones de productores (3.8.1), b) sociedades o asociaciones de productores (3.8.2.), c) personas físicas con ingresos superiores a 423 SMGZ (3.8.3), y d) personas físicas que solo obtengan ingresos por la realización de actividades del sector primario con ingresos inferiores a 423 SMGZ (3.8.4). Cabe comentar que en la RMF 2015 no existe regla alguna que señale el procedimiento del ISR reducido para los contribuyentes y sociedades mercantiles que se ubiquen en los supuestos de la regla 1.11 de la RFA de 2015.

En el anexo I del presente artículo se muestra un caso práctico en el que se determina la utilidad gravable y el ISR anual a cargo que corresponde a cada segmento de ingresos (estos cálculos se realizaron considerando que se trata del ejercicio fiscal 2015). Los cálculos de este anexo fueron hechos sin contrariar lo establecido en la LISR. Dicho caso práctico es el relativo a una sociedad de productores agropecuarios.

Por otra parte, en el anexo II, que está referido al caso práctico antes mencionado, se muestra la determinación del ISR anual a cargo que resulta de la aplicación de las fórmulas contenidas en la regla 3.8.2 de la RMF 2015.

Por último, en el anexo III se muestra la determinación del ISR anual a cargo del citado caso, hecho en el formato de estado de resultados, pero aplicando los criterios implícitos en las fórmulas contenidas en la 3.8.2 de la RMF 2015; es decir, los procedimientos que se siguieron en el anexo III fueron aplicados con la finalidad de que el resultado en él determinado sea exactamente el mismo que el obtenido de la aplicación de las fórmulas contenidas en la citada regla 3.8.2 (anexo II), no obstante que este procedimiento no se apegue a lo permitido por la LISR, se hizo de esta forma para mostrar e identificar con mayor claridad los aspectos en donde los procedimientos de las fórmulas se apartan de lo permitido por la LISR.

Derivado del análisis de los procedimientos y las cifras mostradas en los tres anexos anteriores, podemos llegar a la conclusión de que los procedimientos implícitos de las fórmulas de las reglas 3.8.1, 3.8.2, 3.8.3 y 3.8.4 de la RMF 2015 exceden, contrarían y/o establecen situaciones no congruentes con la LISR en vigor. Bajo este orden de ideas, los aspectos de dichas reglas que no son congruentes con lo establecido en la LISR y que generan un perjuicio para los contribuyentes, son los siguientes:

- a) Asignación de deducciones al segmento de ingresos por los que se aplica reducción de ISR:

La LISR no establece cómo determinar la utilidad a la que se le aplica la reducción del ISR, solo establece el monto de ingresos hasta por los cuales los contribuyentes tienen derecho a reducir tal impuesto.

Lo anterior implica que es posible que los contribuyentes del sector primario asignen las deducciones autorizadas al segmento de ingresos que ellos decidan, al no haber prohibición legal expresa es factible hacerlo, ya que proceder de esa forma no va en contra de la LISR.

Con la aplicación de las fórmulas contenidas en las reglas comentadas, las deducciones autorizadas se aplican proporcionalmente tanto a ingresos por los que se aplica reducción y a ingresos por los que no hay reducción. Esto es incorrecto en virtud de que si la LISR no establece que así deba hacerse, las reglas administrativas de la RMF, no deben señalar, en perjuicio del contribuyente, un procedimiento no establecido en esta ley.

El comentario anterior también resulta aplicable a la disminución de PTU y pérdidas fiscales por amortizar (relativas a actividades del sector primario), por lo que no sería contrario a la ley disminuir 100% de tales partidas del segmento de ingresos por los que no se aplica reducción de ISR.

b) Limitación de deducciones diferentes a gastos e inversiones relacionadas con actividades de sector primario:

Una parte de las fórmulas señalan lo siguiente: $[DAIPA*(1-IEPA/IT)]$. Con la aplicación de esta parte de las fórmulas se están limitando o disminuyendo la totalidad de las deducciones en la proporción que representen los ingresos exentos respecto del total de ingresos del contribuyente, y no solo las deducciones correspondientes a gastos e inversiones; las únicas deducciones que legalmente están limitadas son las de gastos e inversiones. Lo anterior, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 28, fracción II de la LISR. Cabe señalar que esta disposición es aplicable porque el último párrafo del artículo 103 de la LISR establece que deben considerarse los gastos e inversiones en los términos del artículo 28 de la LISR.

Entre otras, las deducciones que se limitan o disminuyen indebidamente con la aplicación de esta parte de las fórmulas referidas, son las correspondientes a compras de inventarios, intereses, cuotas del seguro social y en general todos los conceptos contenidos en las fracciones diferentes a las III y IV del artículo 103 de la LISR. Cabe comentar que este artículo es aplicable por el reenvío que hace el capítulo VIII del título II a la sección I, capítulo II del título IV de la LISR.

c) Concepto: “deducciones autorizadas” relacionadas con ingresos propios de actividades del sector primario:

Una parte de las fórmulas señalan lo siguiente: $[DAIPA*(1-IEPA/IT)]$. Para estos efectos DAIPA significa: “Deducciones autorizadas de ingresos propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras”. Las deducciones autorizadas, de conformidad con la LISR, ya deben estar disminuidas por el importe de las partidas no deducibles correspondientes a gastos e inversiones que derivan de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 28, fracción II de la LISR, esto es así en virtud de que las deducciones autorizadas son justamente las que permite la ley, sin incluir en ellas las partidas no deducibles y aquellas que no reúnen requisitos fiscales.

En caso de que a las deducciones autorizadas ya disminuidas de tales partidas no deducibles, se les aplique el factor que resulta de $(1-IEPA/IT)$, se duplica el efecto de no deducibles establecido en el artículo 28, fracción II de LISR. Cabe decir que esta disposición es aplicable porque el último párrafo del artículo 103 de la LISR establece que deben considerarse los gastos e inversiones en los términos del artículo 28 de la LISR.

En este caso, DAIPA debería definirse como “Deducciones autorizadas de ingresos propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras antes de restar el efecto del artículo 28 fracción II de la ley del ISR”, esto con la finalidad de evitar esta duplicidad en perjuicio de los contribuyentes del sector primario.



- d) Determinación de deducciones a aplicar relativas a ingresos no propios del sector primario:

Las fórmulas contenidas en las reglas administrativas en comentario señalan que DAINPA significa: “Deducciones autorizadas de ingresos no propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras”

Una parte de las fórmulas señalan lo siguiente: $[DAINPA \cdot (1 - IEPA/IT)]$. Con la aplicación de esta parte de las fórmulas son limitadas o disminuidas dichas deducciones, lo cual legalmente resulta incorrecto en virtud de que, por la realización de actividades diferentes al sector primario no se tienen ingresos exentos, en consecuencia no resulta procedente aplicar proporción alguna a dichas deducciones, sino que estas deben aplicarse a 100%. Cabe comentar que el artículo 48 del Reglamento de la LISR señala que no se consideran ingresos exentos los dividendos o utilidades ni las partidas que no se califican como ingresos, de conformidad con lo dispuesto en la LISR.

En la Comisión Fiscal del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, estamos atentos para intercambiar puntos de vista con las autoridades fiscales para analizar los aspectos antes comentados.

CONCLUSIÓN

A partir del 1 de enero de 2014, para efectos de la determinación del ISR, los contribuyentes del sector primario determinan el importe de la reducción del impuesto en función de diferentes parámetros o niveles de ingresos que obtengan, estos segmentos son: a) los que son exentos, b) aquellos a los que les es aplicable la reducción de ISR y c) los que no llevan reducción de ISR.

Existe un trato diferenciado en la determinación del ISR que deben pagar las sociedades mercantiles dedicadas a actividades del sector primario, respecto de sociedades o asociaciones de productores dedicadas a esas mismas actividades, no obstante que ambas tengan el mismo nivel de ingresos.

Derivado de los análisis de los procedimientos y cifras mostrados en el presente trabajo, es factible concluir que los procedimientos implícitos en las fórmulas de las reglas 3.8.1, 3.8.2, 3.8.3 y 3.8.4 de la RMF de 2015 exceden, contrarían y/o establecen situaciones no congruentes con la LISR en vigor.

Es importante que los procedimientos de determinación del ISR reducido que deben pagar estos contribuyentes sean proporcionales, equitativos y regulados en la LISR, no por medio de disposiciones administrativas.

ANEXOS

ANEXO 1

AGROPECUARIA NUEVA, SOCIEDAD DE PRODUCCIÓN RURAL DE RESPONSABILIDAD LIMITADA

CASO PRÁCTICO (CANTIDADES EN PESOS CORRESPONDIENTES EL EJERCICIO ANUAL 2015)	
Datos	
Número de socios	10
Ingresos por realización de actividades del sector primario	800,000,000
Ingresos por realización de actividades diferentes a las del sector primario	72,000,000
Ingresos totales	872,000,000
Erogaciones realizadas de gastos e inversiones de actividades de sector primario (antes de aplicar art 28-I LISR)	240,000,000
Deducciones autorizadas diferentes a gastos e inversiones del sector primario	400,000,000
Deducciones autorizadas de actividades diferentes a las del sector primario	57,600,000
PTU de actividades del sector primario	19,045,129
PTU de actividades que no son del sector primario	1,728,000
No existen pérdidas fiscales por amortizar ni de sector primario ni de otras actividades	

Concepto	OTRAS ACTIVIDADES	SECTOR PRIMARIO				TOTAL DE LA PERSONA MORAL	
		Segmento exento	Segmento con Reducción de ISR	Segmento sin Reducción de ISR	Subtotal de operaciones del Sector Primario		
Porcentaje de composición de ingresos	8.26%	0.56%	11.21%	79.98%			
Ingresos totales obtenidos	72,000,000	4,850,850	97,744,628	697,404,523	800,000,000	872,000,000	
Ingresos exentos (sólo sector primario, art. 74 I lvo párrafo LISR)		4,850,850			4,850,850	4,850,850	
Ingresos gravados	72,000,000	0	97,744,628	697,404,523	795,149,150	867,149,150	
Porcentaje de composición de ingresos gravados (sólo ingresos gravados de sector primario)			12.29%	87.71%	100.00%		
Deducciones autorizadas del sector primario diferentes a gastos e inversiones (compras, intereses, cuotas al IMSS, etcétera)			0	400,000,000	400,000,000	400,000,000	Notas 1 y 2
Erogaciones relativas a gastos e inversiones de sector primario			0	240,000,000	240,000,000	240,000,000	Nota 1
Subtotal de deducciones del sector primario			0	640,000,000	640,000,000	640,000,000	
Deducciones de gastos e inversiones no procedentes porque son los correspondientes a ingresos exentos (Regulación establecida en el art. 28-II LISR)			0	3,560,257	3,560,257	3,560,257	Nota 3
Deducciones autorizadas de actividades diferentes al sector primario	57,600,000					57,600,000	
Deducciones autorizadas que pueden aplicarse	57,600,000		0	636,439,743	636,439,743	694,039,743	Nota 4

	OTRAS ACTIVIDADES	SECTOR PRIMARIO			TOTAL DE LA PERSONA MORAL	
Diferencia de ingresos y deducciones	14,400,000	97,744,628	60,964,779	158,709,407	173,109,407	
PTU pagada en el ejercicio (corresponde a la determinada en el ejercicio anterior)	1,728,000		19,045,129	19,045,129	20,773,129	Nota 5
Utilidad fiscal	12,672,000	97,744,628	41,919,651	139,664,278	152,336,278	
Pérdidas fiscales amortizadas	0			0	0	Nota 5
Utilidad después de pérdidas fiscales	12,672,000	97,744,628	41,919,651	139,664,278	152,336,278	
Base gravable	12,672,000	97,744,628	41,919,651	139,664,278	152,336,278	
ISR causado	3,801,600	29,323,388	12,575,895	41,899,283	45,700,883	
Porcentaje de reducción de ISR	0%	30%	0%			
Importe de reducción de ISR	0	8,797,016	0	8,797,016	8,797,016	
ISR corporativo a cargo del ejercicio	3,801,600	20,526,372	12,575,895	33,102,267	36,903,867	
Tasa efectiva de ISR	30.00%	0.00%	21.00%	30.00%	23.70%	24.23%

Nota 1: La LISR no prohíbe aplicar la totalidad de estas deducciones al segmento de ingresos por los que no se aplica reducción de ISR, por lo que no es obligación legal aplicar una parte de las deducciones al segmento de ingresos por los que se aplica reducción del impuesto.

Nota 2: En la LISR no existe disposición que limite o impida tomar la totalidad de las deducciones diferentes a gastos e inversiones, para ello es necesario cumplir con los requisitos establecidos en la LISR y que no se trate de las partidas expresamente señaladas como no deducibles en la citada ley.

Nota 3: La LISR establece en su artículo 28-II, que no son deducibles los gastos e inversiones en la proporción que representen los ingresos exentos respecto de los ingresos totales. No existe limitante legal para deducir 100% de las deducciones diferentes a gastos e inversiones.

Nota 4: No existe limitante legal para la aplicación de deducciones relativas a actividades que no son del sector primario, sólo es necesario cumplir con los requisitos legales establecidos para ello. En la LISR no existen ingresos exentos por actividades que no son del sector primario obtenidas por personas morales.

Nota 5: La LISR no prohíbe aplicar la totalidad de la PTU pagada y en su caso de las pérdidas fiscales por amortizar, al segmento de ingresos por los que no se aplica reducción de ISR. Por lo que no es obligación legal aplicar tales partidas al segmento de ingresos por los que se aplica reducción del impuesto. La PTU y las pérdidas aquí referidas son las correspondientes a actividades del sector primario.

ANEXO II

A) DETERMINACIÓN DE LA UTILIDAD FISCAL TOTAL

$$UFT = UFIPA + UFINPA$$

$$UFIPA = [(IPA - IEPA) - [DAIPA * (1 - \frac{IEPA}{IT})]] - (PTU' + PF')$$

$$UFINPA = [INPA - [DAINPA * (1 - \frac{IEPA}{IT})]] - (PTU'' + PF'')$$

$$IT = IPA + INPA$$

DEFINICIÓN DE VARIABLES

UFT:	Utilidad Fiscal Total	152,656,701
UFIPA:	Utilidad Fiscal de Ingresos Propios de Actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras	139,664,278
UFINPA:	Utilidad Fiscal de Ingresos no Propios de Actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras	12,992,423
IPA:	Ingresos Propios de Actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras	800,000,000
INPA:	Ingresos No Propios de Actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras	72,000,000
IEPA:	Ingresos Exentos Propios de la Actividad	4,850,850
IT:	Ingresos Totales	872,000,000
DAIPA:	Deducciones Autorizadas de Ingresos Propios de Actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras (Nota autoral: se deben tomar antes de no deducibles por ingresos exentos)	640,000,000
DAINPA:	Deducciones Autorizadas de Ingresos No Propios de Actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras.	57,600,000
PTU':	Participación de los Trabajadores en las Utilidades correspondiente a ingresos propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras	19,045,129
PF':	Pérdidas Fiscales, correspondiente a ingresos propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, que se aplican en el ejercicio	0
PTU'':	Participación de los Trabajadores en las Utilidades correspondiente a ingresos no propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras	1,728,000
PF'':	Pérdidas Fiscales, correspondiente a ingresos no propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, que se aplican en el ejercicio	0

IT=	800000000+72000000
IT=	872,000,000
UFIPA=[(IPA-IEPA)-[DAIPA*(1-IEPA/IT)]-(PTU'+PF')]	
UFIPA=	[(800000000-4850850)-[640000000*(1-(4850850/872000000))]]-(19045128.8256881+0)]
UFIPA=	(795149150)-[636439743.119266]- (19045128.8256881)
UFIPA=	139,664,278.06
UFINPA=[INPA-[DAINPA*(1-IEPA/IT)]-(PTU"+PF")]	[DAINPA*(1-IEPA/IT)]
UFINPA=	[(720000000)-[576000000*(1-(4850850/872000000))]]-(1728000+0)]
UFINPA=	[(720000000)-[57279576.8807339]- (1728000)]
UFINPA=	12,992,423.12
UFT=	139664278.055046+12992423.1192661
UFT=	152,656,701.17

B) DETERMINACIÓN DEL ISR REDUCIDO

$$IR = \left\{ \left[UFIPA * \left(\frac{IAR - IEPA}{IPA - IEPA} \right) \right] * TIPM \right\} * (1 - FRIPM)$$

IAR:	Ingresos del contribuyente hasta por los cuales se aplica la reducción del ISR sin exceder de 4230 VSM del área geográfica del contribuyente elevado al año	102,595,477.50	IR=	{[139664278.055046*(102595477.5-4850850)/(800000000-4850850)]*0.3}*(1-0.3)
TIPM:	Tasa del ISR de personas morales a que se refiere el artículo 9 de la LISR	30%	IR=	{[139664278.055046*(97744627.5)/(795149150)]*0.3}*(0.7)
FRIPM:	Factor de reducción del ISR aplicable a personas morales a que se refiere el décimo segundo párrafo del artículo 74 de la LISR	30%	IR=	{[139664278.055046*(0.122926154797499)]*0.3}*(0.7)
IR	ISR reducido		IR=	3,605,362.46

c) DETERMINACIÓN DEL ISR NO REDUCIDO

$$INR = [UFT - [UFIPA * \left(\frac{IAR - IEPA}{IPA - IEPA}\right)]] * TIPM$$

INR	ISR no reducido		INR=	[152656701.174312- [139664278.055046*(102595477.5- 4850850)/(800000000-4850850)]]*0.3
			INR=	[152656701.174312- [139664278.055046*(0.122926154797499)]]*0.3
			INR=	[152656701.174312-[17168392.6638756]]*0.3
			INR=	40,646,492.55

d) DETERMINACIÓN DEL ISR A CARGO

$$ICE = IR + INR$$

ICE	ISR a cargo		ICE=	3605362.45941387+40646492.5531309
			ICE=	44,251,855
			ISR total a cargo según cálculos del Anexo III	44,251,855
			Diferencia	0.0000

ANEXO III

Concepto	OTRAS ACTIVIDADES	SECTOR PRIMARIO				TOTAL DE LA PERSONA MORAL	
		Segmento exento	Segmento con Reducción de ISR	Segmento sin Reducción de ISR	Subtotal de operaciones del Sector Primario		
Porcentaje de composición de ingresos	8.26%	0.56%	11.21%	79.98%			
Ingresos totales obtenidos	72,000,000	4,850,850	97,744,628	697,404,523	800,000,000	872,000,000	
Ingresos exentos (sólo sector primario, art. 74 lIvo párrafo LISR)		4,850,850			4,850,850	4,850,850	
Ingresos gravados	72,000,000	0	97,744,628	697,404,523	795,149,150	867,149,150	
Porcentaje de composición de ingresos gravados (sólo ingresos gravados de sector primario)			12.29%	87.71%	100.00%		
Deducciones autorizadas del sector primario diferentes a gastos e inversiones (compras, intereses, cuotas al IMSS, etcétera)			49,170,462	350,829,538	400,000,000	400,000,000	Nota A
Erogaciones relativas a gastos e inversiones de sector primario			29,502,277	210,497,723	240,000,000	240,000,000	Nota A
Subtotal de deducciones del sector primario			78,672,739	561,327,261	640,000,000	640,000,000	
Deducciones de gastos e inversiones no procedentes porque son los correspondientes a ingresos exentos.			437,649	3,122,608	3,560,257	3,560,257	Nota B
Deducciones autorizadas actividades diferentes al sector primario	57,600,000					57,600,000	
Deducciones autorizadas que pueden aplicarse relativas a actividades diferentes a sector primario (RMF)	57,279,577		78,235,090	558,204,653	636,439,743	693,719,320	Nota C
Diferencia de ingresos y deducciones	14,720,423		19,509,537	139,199,870	158,709,407	173,429,830	
PTU pagada	1,728,000		2,341,144	16,703,984	19,045,129	20,773,129	Nota D
Utilidad fiscal	12,992,423		17,168,393	122,495,885	139,664,278	152,656,701	
Pérdidas fiscales amortizadas	0				0	0	
Utilidad gravable	12,992,423		17,168,393	122,495,885	139,664,278	152,656,701	
ISR causado	3,897,727		5,150,518	36,748,766	41,899,283	45,797,010	
Porcentaje de reducción de ISR	0%		30%	0%			
Importe de reducción de ISR	0		1,545,155	0	1,545,155	1,545,155	
ISR corporativo a cargo del ejercicio	3,897,727		3,605,362	36,748,766	40,354,128	44,251,855	
Tasa efectiva de ISR	30.00%	0.00%	21.00%	30.00%	28.89%	28.99%	

Las notas siguientes explican los procedimientos aplicados en el presente cálculo, procedimientos que se siguieron con la finalidad de que el resultado aquí determinado sea el mismo que el que se obtiene de la aplicación de las fórmulas contenidas en la regla 3.8.2 de la RMF de 2015, no obstante que este procedimiento no se apega a lo permitido por la LISR. Se hizo de esta forma para mostrar, a manera de estado de resultados, los procedimientos contenidos en las fórmulas de la regla mencionada:

Nota A: Estas deducciones se asignaron proporcionalmente al segmento de ingresos por los que se aplica reducción de ISR y a los ingresos por los que no se aplica reducción de tal impuesto. La proporción en que se asignaron fue la que representan: a) los ingresos gravados por los que se aplica reducción de ISR, b) ingresos gravados por los que no se aplica tal reducción, ambos respecto de los ingresos totales gravados del sector primario.

Nota B: Estas partidas no deducibles fueron determinadas sobre la totalidad de las erogaciones de la persona moral relativas a actividades del sector primario, incluyendo las partidas diferentes a gastos e inversiones. Lo anterior en contravención a lo establecido en el artículo 28-II LISR, que establece que una proporción de erogaciones solo de gastos e inversiones son no deducibles. Dicha disposición establece que son no deducibles los gastos e inversiones, en la proporción que representen los ingresos exentos respecto del total de los ingresos del contribuyente.

Nota C: Las deducciones relativas a ingresos que no son del sector primario fueron disminuidas en la proporción que representan los ingresos exentos del sector primario respecto de los ingresos totales obtenidos, lo anterior sin fundamento legal alguno, pero se hizo de esta forma -insisto- sólo para que el resultado aquí obtenido fuera igual al que se obtiene de la aplicación de las fórmulas contenidas en la regla en comento.

Nota D: La PTU pagada en el ejercicio correspondiente a actividades del sector primario fue restada en forma proporcional tanto de ingresos por los que se aplica reducción de ISR como de ingresos por los que no se aplica reducción. Lo anterior se hizo en la proporción que representan: a) los ingresos gravados por los que aplica reducción y b) los ingresos gravados por los que no se aplica tal reducción, ambos respecto de los ingresos totales gravados del sector primario.

