



**UNIVERSIDAD MICHOACANA DE SAN NICOLAS DE
HIDALGO**

FACULTAD DE CONTADURIA Y CIENCIAS ADMINISTRATIVAS

TEMA DE TESIS:

**FACULTADES Y OBLIGACIONES DE LAS PERSONAS FISICAS EN EL RÉGIMEN
DE ACTIVIDADES AGRÍCOLAS, GANADERAS, SILVÍCOLAS Y PESQUERAS**

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

LICENCIADA EN CONTADURÍA

PRESENTA:

GUADALUPE MENDOZA SÁNCHEZ

ASESOR DE TESIS:

M.F. MARÍA ETELVINA RUBIO RANGEL

Coalcomán, Michoacán junio 2021

DEDICATORIA Y AGRADECIMIENTOS

A la Universidad Michoacana de san Nicolás de Hidalgo por brindar el espacio necesario para poder ser parte de esta inmensa familia, así como sus servicios educativos para formar profesionistas con ética y compromiso. También por ser un gran apoyo para la educación en nuestro país.

A mis padres, hermanos, familiares y amigos que me apoyaron y acompañaron durante toda esta trayectoria, los cuales hicieron posible este logro.

A todos los profesores por su dedicación y esfuerzo para transmitir sus conocimientos, así como por tener la paciencia y entusiasmo para contagiar el amor por la licenciatura.

A mis compañeros que compartieron sus conocimientos, me motivaron a ser perseverante y crearon el deseo de ser equipo durante el estudio de la licenciatura.

A mis patrones por causar la actitud de servicio, además de colaborar para que pudiera comprender el significado de ser profesional. También por brindar el espacio para practicar mi profesión, de igual manera, las facilidades para continuar con mi preparación.

FACULTADES Y OBLIGACIONES DE LAS PERSONAS FISICAS EN EL RÉGIMEN DE ACTIVIDADES AGRÍCOLAS, GANADERAS, SILVÍCOLAS Y PESQUERAS.

LISTA DE TABLAS	6
ABREVIATURAS.....	7
I. INTRODUCCIÓN	9
II. RESUMEN.....	12
III. ABSTRACT	14
1. FUNDAMENTOS METODOLOGICOS.....	16
1.1 Planteamiento del Problema	16
1.2 Objetivo General	17
1.3 Objetivos específicos.....	17
1.4 Hipótesis.....	18
1.5 Justificación	18
2. MARCO TEÓRICO	21
Origen de la ganadería en México	22
Origen de la agricultura en México	24
2.1 ANTECEDENTES FISCALES	27
2.1.1 Antecedentes del ISR aplicable al sector primario.....	27
2.1.2 Antecedentes en materia de Impuesto al Valor Agregado.....	31

2.2 RÉGIMEN DE ACTIVIDADES AGRÍCOLAS GANADERAS, SILVÍCOLAS Y PESQUERAS DE LAS PERSONAS FÍSICAS.....	33
2.2.1 Definición.....	33
2.2.2 Contribuyentes que pueden tributar en el Régimen de Actividades Agrícolas, Ganaderas, Silvícolas y Pesqueras como personas físicas	34
2.3 OBLIGACIONES DE LAS PERSONA FÍSICAS QUE TRIBUTAN EN EL RÉGIMEN DE ACTIVIDADES AGRÍCOLAS, GANADERAS, SILVÍCOLAS Y PESQUERAS	36
2.3.1 Inscripción al Registro Federal de Contribuyentes.	36
2.3.1 Presentar pagos provisionales semestrales y declaración anual.....	38
2.4 IMPUESTOS DEL SECTOR PRIMARIO	40
2.4.1 Ley del Impuesto Sobre la Renta del Título II Capítulo VIII	41
2.4.2 Ley del Impuesto al Valor Agregado	43
2.5 MULTAS.....	48
2.5.1 Multas relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes	49
2.5.2 Multas relacionadas con el pago de contribuciones, con la presentación de declaraciones, solicitudes, documentación, avisos, información o con la expedición de constancias	50
2.5.3 Sanciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad.....	50
2.5.4 Infracciones relacionadas con el ejercicio de la facultad de comprobación	51

2.6 INGRESOS Y DEDUCCIONES DE LAS PERSONAS FISICAS QUE TRIBUTAN EN EL RÉGIMEN DE ACTIVIDADES AGRÍCOLAS, GANADERAS, SILVÍCOLAS Y PESQUERAS	52
2.6.1 Ingresos.....	52
2.6.2 Deducciones	56
2.6.3 Beneficios fiscales para las persona físicas que tributan en el Régimen de Actividades Agrícolas, Ganaderas, Silvícolas y Pesqueras	82
2.6.4 Estímulos fiscales para las persona físicas que tributan en el sector primario.....	89
2.7 CASO PRÁCTICO PARA DETERMINACION DE LOS IMPUESTOS DE UNA PERSONA FISICA EN EL RÉGIMEN DE LAS ACTIVIDADES AGRÍCOLAS, GANADERAS, SILVICOLAS Y PESQUERAS.....	93
2.7.1 Pagos provisionales del Impuesto Sobre la Renta	93
2.7.2 Cálculo Anual del Impuesto Sobre la Renta	95
2.7.3 Cálculo del Impuesto al Valor Agregado.....	97
CONCLUSIONES.....	98
BIBLIOGRAFÍA.....	100
ANEXOS	106

LISTA DE TABLAS

Tabla 1 Porcentajes máximos para la deducción de algunas inversiones.....	60
Tabla 2 Deducciones personales.....	63
Tabla 3 Monto máximo deducible de colegiaturas.....	65
Tabla 4 Proporción de los no deducibles según artículo 28-II LISR.....	70
Tabla 5 Mecánica para el cálculo de la proporción de gastos menores.....	77
Tabla 6 Mecánica para la determinación de los gastos menores.....	78
Tabla 7 Mecánica para el cálculo del IEPS acreditable.....	90
Tabla 8 Mecánica para el cálculo del IEPS acreditable para el sector primario.....	91
Tabla 9 Cálculo del primer semestre del ISR.....	93
Tabla 10 Cálculo del segundo semestre del ISR.....	94
Tabla 11 Cálculo anual del ISR.....	96
Tabla 12 Cálculo para determinar el IVA de manera semestral.....	97

ABREVIATURAS

ADSC: Administración Desconcentrada de Servicios al Contribuyente

AGAPES: Actividades Agrícolas, Ganaderas, Silvícolas y Pesqueras

CCF: Código Fiscal de la federación

CFDI: Comprobantes Fiscales Digitales por Internet.

CURP: Clave Única de Registro de Población.

IEPS: Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.

INEGI: Instituto Nacional de Estadística y Geografía.

ISR: Impuesto Sobre la Renta

IVA: Impuesto al Valor Agregado

LIF: Ley de Ingresos de la Federación

LISR: Ley del Impuesto Sobre la Renta

LIVA: Ley del Impuesto al Valor Agregado.

MOI: Monto original de la Inversión.

PCECFDI: Proveedor de Certificación de Expedición de CFDI.

PCGCFDISP: Proveedor de Certificación y Generación de Comprobante Fiscal Digital por Internet para el Sector Primario.

PIB: Producto Interno Bruto

PTU: Participación de los Trabajadores en las Utilidades de la empresa.

RFA: Resolución de Facilidades Administrativas.

RFC: Registro Federal de Contribuyentes

RIF: Régimen de Incorporación Fiscal.

RMF: Resolución Miscelánea Fiscal.

SAT: Servicio de Administración Tributaria.

UMA: Unidades de Medida y Actualización.

I. INTRODUCCIÓN

El sector primario es la primera rama productiva de la economía, las actividades que realiza son todas las relacionadas con la obtención directa de los recursos naturales como la agricultura, la ganadería, la pesca y la explotación forestal. Este sector es la base para que el sector industrial se fortalezca y expanda.

La importancia de este sector es fundamental para la sociedad mexicana, ya que además de crear multitud de empleos y autoempleos, garantiza la suficiencia alimentaria de los estados. Además de que son una actividad económica que contribuye de manera positiva al crecimiento económico de la nación. Por estas razones, debemos conocer en profundidad el régimen fiscal que regula este sector, tan importante para el desarrollo de la economía mexicana.

Con las reformas fiscales del 2014 se crean capítulos especiales, para las personas físicas y morales que tributaban en el régimen simplificado, y/o para agricultores, ganaderos, pescadores y silvicultores en la Ley del Impuesto sobre la Renta, en la cual se establece un régimen fiscal preferencial, denominado “Régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras” (AGAPES), para aquellos contribuyentes que se dediquen exclusivamente a realizar estas actividades.

En este sentido la LISR en su artículo 74 establece: “...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...”

Este régimen se basa en el flujo de efectivo y tiene por objeto facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales del referido sector.

De forma impositiva el gobierno reúne los recursos económicos necesarios para cumplir con sus obligaciones. Los impuestos son la fuente principal de ingresos del gobierno en todos sus niveles.

Sin embargo, la recaudación de impuestos de este sector continúa siendo baja, la falla del sistema tributario actual depende de factores como la evasión fiscal, la falta de transparencia en el uso de los recursos tributarios, así como la falta de cultura contributiva que se observa de manera generalizada en la población mexicana, por lo que se requiere informar a los contribuyentes sobre las obligaciones de la tributación, para así fomentar el cumplimiento de las mismas y evitar sanciones.

Los legisladores y autoridades fiscales le han otorgado diversos beneficios fiscales al sector primario, los cuales es importante conocer para aplicarlos de forma oportuna y adecuada, de tal manera que permita el mejor aprovechamiento de los recursos obtenidos de esta actividad. El desconocimiento o la no presentación de los impuestos podrán originar que se colocaran en el supuesto de la defraudación fiscal.

Los beneficios fiscales son cualquier tipo de ahorro en las cuotas tributarias. Pueden proceder cualquier clase de exención, deducción, bonificación o reducción fiscal.

El objetivo principal de este trabajo es analizar las disposiciones fiscales vigentes así como también las facilidades y beneficios fiscales, que tienen las personas físicas dedicadas a las actividades del sector primario, con el propósito de contribuir a aclarar el complicado panorama que pueden llegar a ser las leyes fiscales, logrando la explicación detallada de las mismas.

Así mismo aportar para generalizar y unificar los criterios básicos para el análisis de los procedimientos que se deban realizarse, se podrá determinar la responsabilidad e identificar los elementos básicos para la documentación y el adecuado desarrollo del procedimiento de tributación establecida.

II. RESUMEN

El sector primario es el conjunto de actividades económicas que las personas realizan para obtener recursos de la naturaleza como son la agricultura, ganadería, explotación forestal, y pesca.

En general las empresas del sector primario son de tipo familiar, donde el propietario es el encargado de tomar las decisiones, y a su vez realizar el trabajo; además México es uno de los países con las legislaciones fiscales más complejas, así que por las condiciones particulares del sector resulta costoso y complicado el cumplimiento fiscal.

El sector primario es muy importante para el país ya que contribuye a la seguridad alimentaria y consiste el medio de subsistencia para miles de familias en zonas rurales, sin embargo, ha presentado un estancamiento en los últimos años, por lo cual el gobierno a través de diferentes políticas públicas ha incentivado el desarrollo del sector, otorgando diferentes facilidades y beneficios fiscales, los cuales de ser aplicado correctamente tienen un impacto positivo en la rentabilidad de la empresa, puestos que optimizan la carga tributaria y simplifica el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Estos beneficios consisten en ingresos exentos, reducción del impuesto, plazos más amplios para la presentación de declaraciones, facilidades en materia de deducciones y comprobantes.

En nuestro país existe una considerable informalidad fiscal en este tipo de contribuyentes, es por eso que es importante promover la educación fiscal necesaria a

las personas que practican actividades de este régimen, para elevar el cumplimiento voluntario de sus obligaciones y evitar problemas a futuro, logrando así impulsar a los contribuyentes a la formalidad, y al atrayente baúl del conocimiento donde podrán encontrar los procedimientos para el cumplimiento de sus obligaciones.

La presente investigación está enfocada a informar a éstos para lograr una cultura fiscal y por consecuencia, establecer tanto las facultades como las obligaciones y beneficios que este régimen otorga a las personas físicas dedicadas a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y/o pesqueras.

PALABRAS CLAVE

Beneficios, Carga Tributaria, Contribuyentes, Educación Fiscal, Facilidades, Facultades, Formalidad, Informar, Obligaciones, Personas Físicas, Procedimientos, Régimen, Sector Primario.

III. ABSTRACT

The primary sector is the set of economic activities that people carry out to obtain natural resources such as agriculture, livestock, forestry, fishing and mining.

In general, the primary sector companies are family type, where the owner is in charge of making the decisions, and in turn doing the work; Furthermore, Mexico is one of the countries with the most complex tax laws, so due to the particular conditions of the sector, tax compliance is expensive and complicated.

The primary sector is very important for the country since it contributes to food security and is the means of subsistence for thousands of families in rural areas, however, it has presented a stagnation in recent years, so the government through Different public policies have encouraged the development of the sector, providing different tax facilities and benefits, which, if applied correctly, have a positive impact on the profitability of the company, positions that optimize the tax burden and simplify compliance with tax obligations.

These benefits consist of exempt income, tax reduction, longer terms for filing returns, facilities for deductions and vouchers.

In our country, there is considerable fiscal informality in this type of taxpayers, that is why it is important to promote the necessary tax education to people who practice activities of this regime, to raise voluntary compliance with their obligations and avoid

future problems, achieving Thus, to promote taxpayers to formality, and to the attractive trunk of knowledge where they can find the procedures for fulfilling their obligations.

This research is focused on informing them to achieve a fiscal culture and, consequently, establishing both the faculties and the obligations and benefits that this regime grants to individuals engaged in agricultural, livestock, forestry and / or fishing activities.

KEYWORDS

Benefits, Tax Burden, Taxpayers, Tax Education, Facilities, Faculties, Formality, Report, Obligations, Individuals, Procedures, Regime, Primary Sector.

1. FUNDAMENTOS METODOLOGICOS

1.1 Planteamiento del Problema

En México, los recursos naturales son requeridos en el uso cotidiano, además de que son una actividad económica que contribuye de manera positiva al crecimiento económico de la nación. Su importancia es fundamental para el conjunto de la sociedad mexicana ya que crea multitud de puestos de trabajo y es la base de otros sectores económicos.

Un sector primario capaz de generar un excedente de producción permanentemente es indispensable para el desarrollo económico sostenido. Asimismo, garantiza un objetivo prioritario de todos los Estados: la suficiencia alimentaria. Por estas razones, debemos conocer en profundidad el régimen fiscal que regula este sector, tan importante para el desarrollo de la economía mexicana.

Sin embargo, la recaudación de impuestos de este sector continúa siendo baja, por lo que se requiere informar a los contribuyentes sobre las obligaciones y beneficios de la tributación de los agricultores personas físicas, para así fomentar el cumplimiento de las mismas y evitar sanciones.

En el comercio informal se revela la falta de información de las obligaciones fiscales debido a que la normatividad se encuentra dispersa, ya que se establece en diferentes ordenamientos legales, y no se cuenta con los procedimientos a seguir para quienes tienen una actividad económica del sector primario, por lo que resulta complicado y en ocasiones imposible conocer y aplicar todos los beneficios que se mencionan, provocando que queden fuera de las legislaciones correspondientes. Por ello, es

necesario dar a conocer de la forma más simplificada, los cambios y actividades que deben realizar los contribuyentes personas físicas del sector primario a fin de evitar que desaparezcan o se vuelvan a la informalidad al no poder cumplir con sus obligaciones fiscales. También para que aprovechen al máximo las facilidades y los beneficios fiscales otorgados.

1.2 Objetivo General

Analizar las disposiciones fiscales aplicables al sector primario para informar a los contribuyentes persona física sus facultades y obligaciones del régimen de Actividades Agrícolas, Ganaderas, Silvícolas y de Pesqueras, y así lograr optimizar la carga fiscal.

1.3 Objetivos específicos

- 1.- Conocer los antecedentes del régimen primario en México, su concepto y reformas tributarias.
- 2.- Informar a las personas físicas dedicadas al trabajo del sector primario que deben tributar en dicho régimen.
- 3.- Revisar la normatividad vigente para personas físicas que tributan en el régimen de Actividades Agrícolas, Ganaderas, Silvícolas y de Pesqueras.
- 4.- Examinar las sanciones que se pueden generar a las personas físicas, por incumplimiento de la normatividad.

5.- Analizar los diferentes problemas a los que se enfrentan los contribuyentes personas físicas de este régimen.

6.- Dar a conocer la importancia de las personas físicas que tributan en el sector primario en nuestro país.

1.4 Hipótesis

Es necesario que los productores personas físicas, conozcan tanto de sus obligaciones fiscales como de toda clase de beneficios fiscales y facilidades a los que pueden acceder, para que estos sean aprovechados al máximo y no solo se obtenga una reducción del pago de impuestos, sino que se vean reflejados estos beneficios directamente en el rendimiento de la empresa y evitar problemas fiscales a futuro.

1.5 Justificación

Como mexicanos tenemos establecido en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en el artículo 31, que es obligación de los mexicanos, fracción IV, “Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.” Las personas físicas que se encuentran en el sector primario deben contribuir con el pago de impuestos de acuerdo a como lo establecen las leyes fiscales.

La aportación del sector primario es menor a la que presentan otras actividades económicas, como son la industria y los servicios; la producción y el abasto oportuno de los alimentos son elementos indispensables para lograr la estabilidad y el desarrollo armónico de cualquier sociedad. Además, son motores de crecimiento económico en determinadas regiones del país.

El sistema tributario en nuestro país es muy complejo, han surgido polémicas, modificaciones y adaptaciones sobre el régimen del sector primario aplicable a las personas físicas, dando lugar a factores que propician la baja recaudación del impuesto, entre los cuales se logra identificar, el desconocimiento de las obligaciones, la falta de una clara impresión de la información del sistema tributario.

Con la implantación del Régimen de Actividades Agrícolas, Ganaderas, Silvícolas y Pesqueras para personas físicas, se pretendió ofrecer una manera simplificada en la que los contribuyentes pudieran continuar en el cumplimiento de sus obligaciones, al surgir las reformas fiscales. También han establecido diferentes facilidades, estímulos y apoyos para que esta industria se desarrolle al máximo ya que en México la carga fiscal resulta costosa y complicada.

Se sabe que un gran porcentaje de este sector carece de la información necesaria para gestionar de manera eficiente sus negocios, de esto que el cumplimiento de obligaciones fiscales resulte toda una travesía para un contribuyente del sector primario.

Por ello es necesario que los productores, personas físicas, conozcan tanto de sus obligaciones fiscales como de toda clase de beneficios fiscales y facilidades a los que pueden acceder, para que estos sean aprovechados al máximo y no solo se obtenga una reducción del pago de impuestos, sino que se vean reflejados estos beneficios directamente en el rendimiento de la empresa.

2. MARCO TEÓRICO

El sector primario es el encargado de extraer directamente los bienes que proporciona la naturaleza, sin modificarlos en un proceso industrial, estos se destinan al consumo humano directo o a su transformación por parte del sector secundario. Este sector económico se denomina primario porque sus actividades proporcionan alimentos y otros recursos básicos. Su composición se desarrolla en cuatro apartados: agricultura, ganadería, pesca y silvicultura.

Se debe buscar la permanencia y desarrollo en el mercado del sector primario ya que es la fuente principal para la supervivencia de la sociedad y la base de otros sectores económicos, por esta razón es considerado como la actividad más importante en México.

A lo largo de la historia, el ser humano ha aprovechado los recursos de los bosques, debemos recordar que los primeros hombres ya realizaban tareas como la recolección de frutos, caza y pesca. Más tarde el hombre descubrió la agricultura y la ganadería, los primeros pueblos nómadas de cazadores recolectores aprendieron a cultivar la tierra y cambiaron su modo de vida: se hicieron sedentarios y empezaron a producir sus propios alimentos, además comenzaron a domesticar y criar determinadas especies animales. (OUPE, 2011)

Origen de la ganadería en México

La ganadería en México tiene sus orígenes con la conquista española puesto que, con la instauración del sistema colonial y la llegada de nuevos mamíferos como vacas, caballos, cerdos, asnos, mulas, cabras y borregos, la ganadería se empezó a desarrollar como una actividad económica muy importante (Bassols, 1996).

Los esclavos provenientes de África tuvieron un papel importante, en el desarrollo de la ganadería en las tierras bajas del Golfo, dado que eran conocedores del cuidado de los rumiantes y caballos y por su adaptación a las condiciones climáticas y ambientales, por lo que durante el siglo XVI fueron los negros y los mestizos los primeros vaqueros, pero siempre seguidos por un caporal de origen español, en un principio la mayoría fueron esclavos pero con el paso del tiempo se convirtieron en trabajadores independientes (Bassols, 1996).

Hasta el gobierno de Porfirio Díaz fue que se formalizó el pensamiento ganadero y se llevaron acciones que despertaron el campo del olvido en que se encontraba por la lucha de independencia. Se incentivó la inversión extranjera sin ninguna restricción otorgándoles lo que pedían, por lo que a finales de 1910 aproximadamente el 95% de los jefes de familias campesinas no tenían tierras, las tierras fueron entregadas a unos cuantos favoritos, con lo que la riqueza estaba en manos de unos pocos y los campesinos que trabajaban esas tierras no poseían nada (Montemayor, 1984).

La revolución trajo consigo cuantiosas pérdidas con ello la despoblación del campo, los ganaderos se convirtieron en los proveedores de los bandos combatientes, en el ganado se sufragaron los gastos de la guerra y satisfacían la demanda de alimentos para los guerrilleros. Con estadísticas basadas en 1910 se estima que el inventario nacional ganadero perdió un 50%, liquidando prácticamente la zona norte (Montemayor, 1984).

La despoblación ganadera favoreció, ya que, aumentaron los baldíos, y gran parte de los potreros que eran privados, fueron entregados de nuevo a los campesinos que laboraban las tierras, con los que se empezaron a extender los cultivos de pastos y forrajes, y se logró que para los años veinte la ganadería resurgiera. Volvió la confianza del gobierno, lo cual trajo consigo el comienzo de una nueva era para la ganadería, con ejemplares de razas mejoradas. (Montemayor, 1984)

En el sexenio (1934-1940) el general Lázaro Cárdenas, se consideró como el periodo con mayor actividad agraria, puesto que el general promulgo el 22 de marzo de 1937 el decreto donde se adicionaron artículos al código agrario con la finalidad de proteger la industria ganadera del país, se reestableció el ejido de los pueblos, que ordenaba que además de tierras de labor se otorgaran también terrenos para agostadero, de monte, o de pasto, para el uso comunal (Montemayor, 1984).

La ganadería juega un papel importante para México no solo económicamente sino, también en el aspecto nutricional y social, puesto que provee de seguridad alimentaria a la población gracias a la diversidad de productos y servicios que proporciona, ya que el ganado aporta a la población el suministro de alimentos de alta calidad, como leche,

carne y huevos, así mismo contribuye a la generación de empleos y desempeña una función en la economía general puesto que su explotación permite ahorrar divisas a través de la reducción de las necesidades de importación favoreciendo la inversión y el ahorro.

Origen de la agricultura en México

Se tiene poco conocimiento de las formas de producción que han existido en el país debido a la incapacidad de las ciencias para estudiar los fenómenos agronómicos. Es por eso que solo se tomara una parte de la historia de la agricultura de acuerdo a la escasa literatura con que se cuenta. Es importante destacar que el espacio geográfico en que se dio la agricultura no es el mismo que tenemos en la actualidad, se tenían características que hoy se han perdido, tales como mayor cantidad de bosques, más recursos acuíferos, lagos y lagunas (Saldaña, 1983).

La agricultura mexicana en la época prehispánica era una de las más ricas en la historia de la humanidad, surgió gracias a la domesticación del maíz y el cultivo del mismo, enlazado con el frijol, el chile y la calabaza. Esta combinación permitió alimentar a toda la región. Con la llegada de los españoles se destruyó gran parte del sistema agrícola, e hizo su aparición la ganadería. A partir de 1550 la agricultura se dividió en dos grandes tipos: la prehispánica maicera e intensiva que no desapareció, sino simplemente se vio alterada, modificada y mutilada, y la agricultura la española extensiva con tradición animal. Estas dos estampas forman el México agrícola: la coa y el arado; el buey y la mula; el español y el indio; el campesino mestizo y el hacendado (Saldaña, 1983).

En los primeros 80 años del siglo XVI, el conquistador y la burocracia española, montaron la estructura de extracción de recursos, en especial la plata. Esta se convirtió en la moneda internacional y así fue que México quedo en el centro mismo del sistema económico. El éxito del sistema circulatorio basado en la plata tuvo tal efecto que España paso a ser potencia mundial por varios siglos y México, con su sistema agrícola minero, fue soporte de tal éxito. La revolución industrial, a finales del siglo XVIII, puso fin al dominio español y al predominio de la plata en el mercado mundial. (Saldaña, 1983)

A partir de 1850 México pasó a incorporarse al mercado mundial vía productos agrícolas y pecuarios que fueron demandados por estados unidos. Además la guerra hispanoamericana que le abrió las puertas del mercado internacional del azúcar, del garbanzo, del frijol y, del algodón. De esta manera, desde 1900 México llego a incorporarse plenamente al proceso de expansión capitalista norteamericano que tuvo su apogeo en 1905 con la intervención directa en el norte del país (Saldaña, 1983).

En la época porfiriana se desarrollaron diferentes sistemas productivos, cada uno adaptado al medio en se desarrolló, afectados, por la cercanía de la mano de obra, por la cercanía del mercado y por el acceso de los medios de transporte. La hacienda moderna, que había surgido de la demanda del mercado internacional y estaba ubicada cerca de las fronteras y costas, también surgieron haciendas de la inversión extranjera como la productora de arroz en Nueva Italia, Michoacán; la hacienda tradicional, la mano de obra era pagada en especie y usufructo; las comunidades indígenas, contaban con cierta libertad en las regiones pero sus condiciones eran inestables; los rancheros, productor independiente que vivía cercano a las haciendas cereales, con pequeñas

propiedades de tierra; y los campesinos sin tierra, campesinos despojados de sus tierras que vivían del trabajo jornalero, de medieros, de la migración a las ciudades y del trabajo en el norte del país y en los estados unidos (Saldaña, 1983).

En 1940, hubo una disminución significativa de las haciendas convirtiendo estas en pequeñas propiedades, los rancheros crecieron y se equipararon en el usufructo de los recursos agrícolas, la demanda del mercado mundial genero cambios técnicos en el uso de maquinaria e insumos modernos. La estructura agraria entro al proceso de producción bajo un nuevo sistema, primero ejidal y poco a poco volvió a quedar en manos privadas. Esto implico diversos cambios, necesitaba de la bendición estatal para tener asegurada la tierra, el agua, el mercado y la mano de obra. La pequeña propiedad es fruto directo de la política estatal, se han nutrido del apoyo político y financiero y de la ideología de la reforma agraria. Así los campesinos son el único sostén real de la economía (Saldaña, 1983).

Actualmente el sector agropecuario mexicano se caracteriza por los cambios tecnológicos que provocan mejoras de la productividad, nuevos cultivos que se ajustan a las exigencias de un mercado internacional, modificaciones genéticas que mejoran las variedades de los productos, nuevos esquemas organizacionales que dinamizan las formas de comercialización y modifican los métodos de inserción en el mercado mundial (Alvarez, 2016).

El sector primario, al llevar a cabo sus actividades, debe cumplir con diversas obligaciones tributarias, entre ellas, debe de contribuir en el pago de los impuestos tanto del Impuesto al Valor Agregado como del Impuesto sobre la Renta.

2.1 ANTECEDENTES FISCALES

El primer concepto de impuesto en México fue creado en la Ley del Centenario del 20 de julio de 1921, en la cual se decretó un impuesto federal, extraordinario y pagadero por una sola vez, sobre los ingresos o ganancias particulares iguales o mayores a cien pesos mensuales. Dicha Ley estaba dirigida a todos los mexicanos, excepto los dedicados a la agricultura y la ganadería (Nicolau, 2013).

2.1.1 Antecedentes del ISR aplicable al sector primario.

El 21 de febrero de 1924, surge la Ley para la Recaudación de los Impuestos establecidos en la Ley de Ingresos Vigentes sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las Sociedades o Empresas. En esta ley se permitía efectuar deducciones de los ingresos, por eso constituye el antecedente más remoto del ISR, ya que, además de que fue una Ley permanente, permitió gravar solamente la utilidad obtenida. Además se comenzó a adicionar los reglamentos, en el Reglamento que se promulgo el mismo día que la Ley, establecía en sus diversos capítulos las clases de contribuyentes, indicaba la forma de elaborar las declaraciones y la manera de pagar el impuesto (Nicolau, 2013).

Después, el 18 de marzo de 1925 se promulga la ley que por primera vez se llamó Ley del Impuesto Sobre la Renta, definió el ingreso y los impuestos se pagaban de acuerdo con el porcentaje de utilidad que correspondía a cada uno de los giros que se dedicaban, por lo cual, sufrió varias modificaciones para poder adecuarse al crecimiento económico de México (Nicolau, 2013).

Entre los años de 1932 y 1948 surgieron leyes complementarias a la LIRS, de ellas la más destacada es la Ley del Impuesto sobre el Super provecho del 27 de diciembre de 1939, con esta se pretendía abrir un nuevo cauce de justicia en el régimen tributario de la nación, al limitar las ganancias excesivas que obtengan los contribuyentes dedicados a actividades comerciales, industriales o agrícolas (Nicolau, 2013).

En la LISR del 31 de diciembre de 1941 se definió el termino de renta como las utilidades, ganancias, rentas, productos, provechos, participaciones, y en general todas las percepciones e efectivo, en valores, en especie, o en crédito que modifiquen el patrimonio del causante. Esta ley volvió a agrupar a los diversos contribuyentes (Nicolau, 2013).

En la siguiente LISR del 31 de diciembre de 1953 se modificó la definición de ingreso, se perfeccionaron las normas que contuvieron las anteriores, se consignaron las deducciones que podían hacer los contribuyentes para determinar su utilidad gravable. Esta ley sufrió sus principales modificaciones por decreto del 28 de diciembre de 1961 y tuvo como principal adición la Tasa Complementaria Sobre Ingresos Acumulables, la que trataba de corregir la desproporcionalidad e inequidad del sistema cedular (Nicolau, 2013).

Más tarde, en 1964 la LISR experimento un cambio significativo, ya que se abandonó el sistema cedular que se había venido observando y se implementó el sistema global del ISR el cual contempla al sujeto pasivo del impuesto como un solo ente generador de riqueza y, por lo tanto, con una sola base gravable para la causación del impuesto. Con la reforma en diciembre de 1974 se incluyen todas las ganancias que no se

consideraban que incrementaban el patrimonio, y además se adiciono la posibilidad de determinar estimativamente el ingreso de una persona física por parte de las autoridades. A partir de 1981 se empezaron a emitir por las autoridades fiscales disposiciones anuales denominadas resolución miscelánea (Nicolau, 2013).

En 1989 entró en vigor, de forma opcional, el régimen simplificado que se basaba en un esquema de entradas y salidas, en donde la base se obtenía restando a las entradas las salidas. Fue hasta 1991 que el régimen simplificado se convirtió en obligatorio para los contribuyentes del sector primario, y para aquellos contribuyentes dedicados al transporte de personas y bienes. (Crisantos, 2005)

Hasta 1993, este sector tributaba en el régimen denominado “Bases especiales de tributación” el cálculo era mediante la aplicación de un coeficiente de utilidad predeterminado, que variaba anualmente y los contribuyentes siempre tenían ISR a cargo a pesar de haber registrado pérdidas. En 1998 se modificaron las reglas de este régimen, las personas físicas con microindustrias, servicios o comercio en pequeño, dejan de tributar dentro de este régimen, quedando únicamente los sectores agrícolas, silvícola, ganadero y autotransporte. (Barraza, 2016)

La reforma del 2002 dejó un capítulo especial dentro del título de la personas morales conocido como régimen simplificado, considerando a los mismos sectores incluidos en la ley que existía en 1998, sin embargo en el título referente a las personas físicas no se estableció un régimen especial que reuniera las mismas características que para las personas morales, pero que se concentraron en el mismo título de las personas

morales como sus integrantes, otorgándoles facilidades dentro del régimen intermedio. (Barraza, 2016)

Para el ejercicio fiscal 2008 se conservó la misma línea en materia de actividades agropecuarias, señalándose cambios respecto a la tasa aplicable y en materia de facilidades administrativas, incluyendo la aparición del impuesto empresarial a tasa única y el Impuesto a los Depósitos en Efectivo. Para 2010, se incluyó una disminución adicional en el ISR, respecto a la deducción que ya existía, pues con dicha disposición se pretendía desaparecer paulatinamente ese estímulo, hasta encontrarse en las mismas condiciones de tributación que lo demás regímenes, lo cual no ha sucedido. (Barraza, 2016)

A partir del 1º de enero de 2014, entraron en vigor las reformas hechas a la LISR en las cuales se incorporó un nuevo Régimen Fiscal, denominado Régimen de Actividades Agrícolas, Ganaderas, Silvícolas y Pesqueras mejor conocido como AGAPES, este es aplicable en forma obligatoria para los contribuyentes personas físicas o morales que se dediquen exclusivamente a las actividades ya mencionadas, y deberán aprovechar los beneficios contenidos en la RMF.

Es importante mencionar que el ejecutivo federal emite año con año, lo que se denomina Resolución de Facilidades Administrativas para algunos sectores, en los cuales está el sector primario, que como su nombre les otorga una serie de prerrogativas, para la comprobación y cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Como podemos ver a lo largo de la historia las personas físicas dedicadas a la agricultura, ganadería, silvicultura y/o pesca han tenido regímenes fiscales que les brindan tratamientos especiales en materia del ISR, los cuales les ofrecen múltiples consideraciones.

2.1.2 Antecedentes en materia de Impuesto al Valor Agregado.

En México el Impuesto al Valor Agregado (IVA) surgió en 1978 en la ley del IVA publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de dicho año, su vigencia inicio a partir del primero de enero de 1980. Esta contribución viene a sustituir al impuesto determinado con base en la Ley de Ingresos Mercantiles y otros ordenamientos legales existentes en ese tiempo. La ley del IVA contempla una tasa generalizada de 10%, para la frontera la tasa es de 6% (Martínez, 2019).

La LIVA adiciona la tasa 0% para todos los productos agrícolas y ganaderos que no sufran de una transformación industrial, así como la carne, la leche, el huevo, la masa, las tortillas y el pan.

La LIVA no grava los terrenos ni las construcciones destinadas a casa habitación, cuando se enajenen o cuando sean motivo de arrendamiento. Asimismo, con el propósito de desgravar la actividad agrícola y ganadera, se exime también del pago del IVA a la maquinaria destinada a estos fines, a los fertilizantes y a los servicios que a estas actividades se proporcionen (Martínez, 2019).

En 1983 la tasa general aumenta al 15% debido a la mayor necesidad de recursos para enfrentar la crisis económica causada por la escasez de divisas. Para la zona fronteriza y alimentos se conserva las tasas de 6% y 0% respectivamente (Martínez, 2019).

A partir de 1991 la tasa general regresa al 10%, las tasas preferenciales al 0% y las zonas fronterizas siguieron vigentes (Cedillo, 2013).

En 1995 se modificó la tasa general del IVA nuevamente al 15% y se estableció la tasa del 10% en zonas fronterizas (ASF, 2016).

A partir del año 2010 la tasa general se aumentó al 16% y la de la zona fronteriza se ubicó en 11%. Fue hasta el año 2014 que se homologaron las tasas de zonas fronterizas con la tasa general al 16% (CEFP, 2017).

Actualmente sigue vigente la tasa del 16%, así como la tasa del 0% para alimentos, productos agrícolas y ganaderos que no sufran de una transformación industrial, entre otros.

2.2 RÉGIMEN DE ACTIVIDADES AGRÍCOLAS GANADERAS, SILVÍCOLAS Y PESQUERAS DE LAS PERSONAS FÍSICAS.

El régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras lo impone la Ley del Impuesto Sobre Renta en el título II capítulo VIII.

2.2.1 Definición

Encontramos la definición de las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras en el artículo 16 del Código Fiscal de la Federación el cual determina en sus fracciones III, IV, V, y VI como actividades empresariales las siguientes:

III. Las agrícolas que comprenden las actividades de siembra, cultivo, cosecha y la primera enajenación de los productos obtenidos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

IV. Las ganaderas que son las consistentes en la cría y engorda de ganado, aves de corral y animales, así como la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

Conforme la regla 1.1 segundo párrafo de la Resolución de Facilidades Administrativas “se considerará que también realizan actividades ganaderas, los adquirentes de la primera enajenación de ganado a que se refiere el párrafo anterior, cuando se realicen exclusivamente actividades de engorda de ganado, siempre y cuando el proceso de engorda de ganado se realice en un periodo mayor a tres meses contados a partir de la adquisición”. (RFA, 2021)

V. Las de pesca que incluyen la cría, cultivo, fomento y cuidado de la reproducción de toda clase de especies marinas y de agua dulce, incluida la acuicultura, así como la captura y extracción de las mismas y la primera enajenación de esos productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

VI. Las silvícolas que son las de cultivo de los bosques o montes, así como la cría, conservación, restauración, fomento y aprovechamiento de la vegetación de los mismos y la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial. (CFF, 2021)

Entonces se entiende como actividades empresariales del sector primario cuando hablamos de la primera enajenación de los productos agrícolas, ganaderos, silvícolas y pesqueros siempre y cuando estos no hayan sido objeto de transformación industrial.

2.2.2 Contribuyentes que pueden tributar en el Régimen de Actividades Agrícolas, Ganaderas, Silvícolas y Pesqueras como personas físicas

El régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras lo impone la LISR en el título II capítulo VIII, para las personas físicas lo establece en la fracción III del artículo 74:

Artículo 74. Deberán cumplir con sus obligaciones fiscales en materia del impuesto sobre la renta conforme al régimen establecido en el presente Capítulo, los siguientes contribuyentes...

III. Las personas físicas que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras. (LISR, 2021)

En el mismo artículo determina que 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.

Por su parte el artículo 74-A establece que las personas físicas que obtengan ingresos por actividades del sector primario y representan cuando menos el 25% de sus ingresos totales en el ejercicio, sin incluir los ingresos por las enajenaciones de activos fijos o activos fijos y terrenos, de su propiedad que hubiesen estado afectos a las citadas actividades, podrán tributar en este régimen, teniendo la posibilidad de obtener ingresos por actividades empresariales distintas al sector primario o incluso obtener otro tipo de ingreso; siempre que en el ejercicio el total de los mismos no rebasen de 8 UMAS elevadas al año (LISR, 2021).

2.3 OBLIGACIONES DE LAS PERSONA FÍSICAS QUE TRIBUTAN EN EL RÉGIMEN DE ACTIVIDADES AGRÍCOLAS, GANADERAS, SILVÍCOLAS Y PESQUERAS

La primera obligación para cualquier contribuyente que inicie operaciones es la inscripción al Registro Federal de Contribuyentes.

2.3.1 Inscripción al Registro Federal de Contribuyentes.

La práctica de cualquier actividad económica obliga a la persona que la ejerce a inscribirse al RFC, esta obligación está plasmada en el artículo 27 del CFF donde se establece que toda persona física que realice operaciones sujetas a contribuciones u obtenga ingresos entre otros supuestos debe de inscribirse al RFC, asimismo debe facilitar la información referente a la identidad, su domicilio fiscal, correo y lo demás que determine la autoridad fiscal a través de reglas de carácter general (CFF, 2021).

Existen facilidades para los contribuyentes que deseen inscribirse al RFC como personas físicas dedicadas únicamente a las actividades del sector primario, cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hubieran excedido de un monto equivalente al valor anual de 40 UMAS y que no tenga obligación de presentar declaraciones periódicas, entre estas encontramos la regla 2.4.3 de la Resolución Miscelánea Fiscal en la cual se establece que podrán inscribir en el RFC a través de los adquirentes de sus bienes o de los contribuyentes a los que les otorguen el uso o goce o afectación de los mismos; y la regla 2.4.16 en la cual se decreta que podrán

inscribirse en el RFC a través de las personas morales que estén autorizados como PCGCFDISP.

A su vez la regla 2.4.6 de la misma RMF estipula que las personas físicas podrán inscribirse al RFC por medio del portal del SAT siempre que cuenten con su CURP.

Además el artículo 74 de la LISR establece que tendrán que cumplir sus obligaciones fiscales de conformidad con la Sección I del Capítulo II del Título IV de la misma ley. Por lo que el presente artículo se correlaciona con el artículo 110 de la LISR donde están plasmadas las obligaciones fiscales, además de las obligaciones establecidas en otros artículos del mencionado ordenamiento legal y en las demás disposiciones fiscales para estos contribuyentes, las cuales se enlistan a continuación:

- I. Solicitar su inscripción en el RFC.
- II. Llevar contabilidad de conformidad con el CFF y su Reglamento, las personas físicas con ingresos inferiores a 2 millones de pesos anuales, llevarán su contabilidad y expedirán sus comprobantes en la aplicación “Mis cuentas”, de conformidad a la regla 2.8.1.5 de la RMF; deberán llevar únicamente un registro de ingresos y egresos y expedir CFDI.
- III. Expedir comprobantes fiscales que acrediten los ingresos que perciban.
- IV. Conservar la contabilidad y la documentación comprobatoria del cumplimiento obligaciones fiscales.
- V. Formular un estado de posición financiera y levantar inventario de existencias al 31 de diciembre de cada año.
- VI. Determinar en la declaración anual la utilidad fiscal y el PTU por pagar.

- VII. Presentar y mantener a disposición de las autoridades fiscales la información de los préstamos recibidos en el extranjero, así como las operaciones cuando se reciba como contraprestación, en efectivo ya sea en moneda nacional o extranjera, piezas de oro o de plata, cuyo monto exceda a cien mil pesos.
- VIII. Expedir constancias y comprobantes fiscales de los pagos efectuados a residentes en el extranjero, donde se asiente el importe pagado y el monto de los impuestos retenidos.
- IX. En caso de tener empleados cumplir con la retención, entero y calculo anual de ISR, la expedición de comprobantes fiscales, asimismo solicitar la documentación establecida en los términos del artículo 99 de LISR.
- X. Presentar en la declaración anual la información con partes relacionadas en el extranjero.
- XI. Conservar documentación comprobatoria de las operaciones con partes relacionadas en el extranjero.

2.3.1 Presentar pagos provisionales semestrales y declaración anual

El ISR es un impuesto que se causa anualmente, a pesar de ello, el sistema fiscal mexicano implanta la obligación de realizar pagos provisionales, mismos que se definen como anticipos que se hacen al fisco para llegar al pago anual con menos presión impositiva y financiera (Rombiola, 2019).

La LISR establece en el artículo 74 que las Personas Físicas que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras deben realizar pagos provisionales a cuenta del impuesto del ejercicio, el mismo artículo menciona que se deben calcular y enterar de conformidad al artículo 106 del mismo ordenamiento legal.

El artículo 106 de la LISR dispone que se efectuaran los pagos provisionales mensuales, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquel al que corresponda el pago, mediante declaración que presentaran ante las oficinas autorizadas (LISR, 2021), sin embargo la RFA en la regla 1.3 decreta que los contribuyentes del sector primario podrán realizar pagos provisionales semestrales del ISR, además de enterar las retenciones efectuadas a terceros en el mismo periodo, siempre que presenten conjuntamente la declaración correspondiente al IVA. Si optan por la opción deberán de presentar el aviso al SAT durante los 30 días a la entrada en vigor de la RFA, si ya se presentó el aviso para ejercicios anteriores y desea continuar con la facilidad ya no tiene que presentarlo, una vez ejercida la opción no podrá cambiar durante el ejercicio (RFA, 2021).

El ya mencionado artículo 74 establece que los contribuyentes Personas Físicas tienen la obligación del cálculo del impuesto del ejercicio, el cual dispone que se debe de determinar la utilidad gravable de conformidad con el artículo 109, al resultado que se obtenga se le aplicara la tarifa del artículo 152, contra el impuesto que resulte a cargo podrán acreditarse los pagos provisionales. Dicho impuesto se debe pagar mediante declaración a más tardar el mes de abril del año siguiente (LISR, 2021).

2.4 IMPUESTOS DEL SECTOR PRIMARIO

El CFF en su artículo segundo explica que los impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas a las aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos. (CFF, 2021)

Los impuestos son uno de los instrumentos de mayor importancia con el que cuenta el gobierno en todos sus niveles. A través del esquema impositivo se reúnen los recursos económicos necesarios para cumplir con las obligaciones propias y a su vez le retribuye a la sociedad el pago de dichas contribuciones mediante bienes públicos como la educación, agua, luz, seguridad, etc.

La constitución política de los Estados Unidos Mexicanos dispone en el artículo 31 fracción IV que es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes (CPEUM, 2021). Esto lo hacemos a través del pago de los impuestos, los impuestos son una contribución en dinero o en especie, de carácter obligatorio, con la que cooperamos para fortalecer la economía del país, sirven para proveer de recursos al gobierno y éste pueda alcanzar los objetivos propuestos en su planeación (SAT).

2.4.1 Ley del Impuesto Sobre la Renta del Título II Capítulo VIII

El ISR es considerado como impuesto directo, ya que grava los ingresos, la riqueza, el capital o el patrimonio de los individuos o las empresas (Bonilla).

La LISR en el Título II Capítulo VIII impone el régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras. Establece en el artículo 74 que las Personas Físicas que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras deben realizar pagos provisionales a cuenta del impuesto del ejercicio, el mismo artículo menciona que se deben calcular y enterar de conformidad al artículo 106 del mismo ordenamiento legal.

El artículo 106 de la LISR dispone que se efectuaran los pagos provisionales mensuales, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquel al que corresponda el pago, mediante declaración que presentaran ante las oficinas autorizadas (LISR, 2021), sin embargo la RFA en la regla 1.3 decreta que los contribuyentes del sector primario podrán realizar pagos provisionales semestrales del ISR, además de enterar las retenciones efectuadas a terceros en el mismo periodo, siempre que presenten conjuntamente la declaración correspondiente al IVA. (RFA, 2021).

El esquema para los pagos es a flujo de efectivo, debido a que los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas serán las efectivamente pagadas o erogadas según corresponde.

Por otro lado, la tarifa del artículo 96 determina las tasas y los límites de manera progresiva de acuerdo a la base gravable del contribuyente. Representa una ventaja importante para las personas físicas puesto que de acuerdo a su base gravable será la tasa aplicada.

La regla 1.3 de la RFA otorga la opción para determinar los pagos provisionales para el ejercicio del 2021 aplicando al ingreso acumulable del periodo de que se trate, el coeficiente de utilidad que corresponda en términos de lo dispuesto en el artículo 14 de la Ley del ISR, considerando el total de sus ingresos (RFA, 2021). El coeficiente de utilidad se calculara dividiendo el total de los ingresos obtenidos en el ejercicio inmediato anterior entre la utilidad fiscal del mismo ejercicio. (LISR, 2021)

Es decisión del contribuyente de aplicar esta opción, ya que puede ser de gran ayuda para simplificar los pagos provisionales, pero depende de la situación de cada empresa.

El citado artículo 74 establece que los contribuyentes Personas Físicas tienen la obligación del cálculo del impuesto del ejercicio, el cual dispone que se debe de determinar la utilidad gravable de conformidad con el artículo 109, al resultado que se obtenga se le aplicara la tarifa del artículo 152, contra el impuesto que resulte a cargo podrán acreditarse los pagos provisionales. Dicho impuesto se debe pagar mediante declaración a más tardar el mes de abril del año siguiente (LISR, 2021).

2.4.2 Ley del Impuesto al Valor Agregado

Actualmente el Impuesto al Valor Agregado es la segunda fuente de ingresos tributarios más importante de la federación después del Impuesto Sobre la Renta. El principal impuesto indirecto en México es el IVA, se considera un impuesto indirecto puesto que grava los bienes y los servicios y, por lo tanto, solo indirectamente a los individuos (Bonilla).

El artículo primero de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece que las personas físicas, nacionales o extranjeras que en territorio nacional enajenen bienes; presten servicios independientes; otorguen el uso o goce temporal de algún bien e importen bienes y servicios; están obligados al pago de dicho impuesto a la tasa general que actualmente es del 16%; sin embargo, por exclusión y a disposición expresa de la propia ley se podrá aplicar la tasa del 0% o ya sea la exención (LIVA, 2021).

La LIVA establece en su artículo 2-A, fracción I inciso a, que se aplicara la tasa del 0% a la enajenación de animales y vegetales que no estén industrializados, salvo el hule, y las pequeñas especies utilizadas como mascotas en el hogar. Así mismo expone que la madera en trozo o descortezada no está industrializada (LIVA, 2021).

Por su parte el reglamento de la LIVA en su artículo 6 explica que se considera que los animales y vegetales no están industrializados por el simple hecho de que se presenten cortados, aplanados, en trozos, frescos, salados, secos, refrigerados, congelados o empacados ni los vegetales por el hecho de que sean sometidos a procesos de secado, limpiado, descascarado, despepitado o desgranado (RLIVA, 2021).

El mismo artículo 2-A de la LIVA en el último párrafo estipula que los actos o actividades a los que se les aplica la tasa del 0%, producirán los mismos efectos legales que aquellos por los que se deba pagar el impuesto (LIVA, 2021).

De conformidad con el artículo 5-D primer y segundo párrafo de la LIVA todos los contribuyentes deben determinar y enterar de forma mensual el impuesto, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquel al que corresponda el pago, excepto los contribuyentes del RIF, los de arrendamiento que elijan presentar sus pagos provisionales de forma trimestral, y cuando se enajene un bien o se preste servicio de forma ocasional (LIVA, 2021); sin embargo la RFA en la regla 1.3 decreta que los contribuyentes del sector primario podrán realizar pagos provisionales semestrales del ISR, además de enterar las retenciones efectuadas a terceros en el mismo periodo, siempre que presenten conjuntamente la declaración correspondiente al IVA (RFA, 2021).

De lo anterior se concluye que para las personas físicas del sector primario se establece que podrán declarar de forma mensual o semestral el impuesto del IVA, siempre que en la declaración se presenten conjuntamente el IVA y el ISR.

Además el artículo 6 de la ley del IVA decreta que se puede acreditar el impuesto que resulte a favor o solicitar su devolución (LIVA, 2021). En el caso del sector primario únicamente puede resultar saldo a favor debido a que sus actividades son gravadas a la tasa del 0%.

Cuando se presente la declaración y se obtenga saldo a favor se puede solicitar la devolución, este derecho está plasmado en el artículo 22 del CFF, además el artículo menciona que si la solicitud de devolución cuenta con errores la autoridad requerirá al contribuyente y le otorga un plazo de 10 días para que realice las aclaraciones. Así mismo, establece que la devolución se realizara dentro de 40 días de haberse presentado con todos los datos, incluyendo número de cuenta para transferencias y los demás documentos que señale el reglamento de este Código (CFF, 2021).

Las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente en un plazo no mayor a 20 días después de la solicitud de devolución los documentos que considere necesarios para verificar la procedencia de la devolución, otorgando un plazo máximo de 20 días para que cumpla con lo solicitado, en caso de no hacerlo queda desistido de la devolución correspondiente. También se podrá efectuar un nuevo requerimiento dentro de los 10 días siguientes a la fecha que se haya cumplido el primero, el contribuyente tendrá 10 días para atenderlo contados a partir del día siguiente al que surta efectos la notificación. El periodo transcurrido entre la fecha de notificación y la fecha en que sea atendida por el contribuyente no se contara en la determinación de los plazos para la devolución.

Además, el artículo 22-B del Código Fiscal de la Federación establece que la devolución se hace mediante depósito en la cuenta del contribuyente que la solicita (CFF, 2021).

Cuando no se realice la devolución en los plazos fijado por las disposiciones fiscales se causara recargos, los cuales se actualizarán hasta por cinco años, lo cual está estipulado en el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación (CFF, 2021).

Por su parte la regla 2.3.3 de la RMF establece que para las personas físicas que se dedican exclusivamente a actividades, agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, la devolución del IVA se podrá obtener en un plazo máximo de 20 días, siempre que además de presentar solicitud de devolución de conformidad con la citada regla, cumplan con lo siguiente:

I. Contar con la e.firma o la e.firma portable y opinión positiva del cumplimiento de sus obligaciones fiscales para los efectos del artículo 32-D del CFF.

II. El monto de la devolución no exceda la cantidad de \$1'000,000.00.

III. Que las últimas doce solicitudes de devolución no hayan sido negadas total o parcialmente por la autoridad fiscal, en más del 20% del monto solicitado y siempre que éste no exceda de \$1'000,000.00 (un millón de pesos 00/100 M.N.). Cuando se hayan emitido las resoluciones negativas a las solicitudes de devolución, dichas resoluciones deberán estar debidamente fundadas y motivadas.

IV. Hayan enviado, por el período por el que se solicita la devolución, la información a que se refieren las fracciones I, II y III de la regla 2.8.1.6. Los contribuyentes a que se refiere esta regla deberán presentar por única vez, al momento de ejercer la opción a que se refiere la misma, a través de la solicitud de devolución que realicen conforme a la regla 2.3.4., la información y documentación señalada en la ficha de trámite 159/CFF “Solicitud de Devolución del IVA a contribuyentes del sector agropecuario”.

El beneficio a que se refiere la presente regla no procederá:

a) A los contribuyentes a los que se les haya aplicado la presunción de la inexistencia de las operaciones.

b) A los contribuyentes que soliciten la devolución con base en comprobantes fiscales expedidos por los contribuyentes que se encuentren en el listado de las operaciones inexistentes.

c) A los contribuyentes que las autoridades fiscales les hayan restringido el uso temporalmente de los certificados y no se hayan subsanado las irregularidades detectadas o desvirtuado las causas que motivaron la restricción temporal del certificado.

Tampoco será aplicable el plazo de 20 días, cuando la solicitud de devolución se presente con errores y la autoridad requiera al contribuyente para que aclare dichos datos, o bien, cuando la autoridad fiscal inicie facultades de comprobación con el objeto de comprobar la procedencia de la devolución (RMF, 2021).

Ahora bien, el artículo primero de la LIVA expone que el impuesto trasladado se entiende como el cobro o cargo que el contribuyente debe de hacer a dichas personas de un monto equivalente al impuesto establecido en el mismo ordenamiento legal (LIVA, 2021).

La misma ley de IVA, en el artículo 4 segundo párrafo, explica lo que es el impuesto acreditable, menciona que es el impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes de que se trate (LIVA, 2021).

Así mismo, se debe tomar en cuenta los requisitos para que sea acreditable el IVA, los cuales están establecidos en el artículo 5 de la ley del IVA, los generales e indispensables que son aplicables para el sector primario son los siguientes:

- I. Que el IVA corresponda a bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes que sean estrictamente indispensables para la realización de las actividades.
- II. Que haya sido trasladado expresamente al contribuyente y que conste por separado en los CFDI.
- III. Que haya sido efectivamente pagado en el mes de que se trate.
- IV. El impuesto que se haya retenido y enterado se podrá acreditar en la declaración siguiente.

2.5 MULTAS

Las multas son una sanción administrativa o penal que consiste en la obligación de pagar una cantidad determinada de dinero (RAE, 2020). Las multas que se imponen al sector primario son las multas fiscales, las cuales el SAT las define como una sanción económica, prevista en la ley, que imponen las autoridades fiscales a los contribuyentes

cando no cumplen de manera voluntaria o espontanea sus obligaciones fiscales o por cumplirlas incorrectamente (SAT, 2012).

Es importante señalar que, de no cumplir con las obligaciones antes mencionadas, trae como consecuencia infracción, según corresponda, conforme al Código Fiscal de la Federación.

2.5.1 Multas relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes

Las infracciones relacionadas con el RFC las impone el Código Fiscal de la Federación en el artículo 79, a su vez el artículo 80 impone las multas, para este tema se enlistan a continuación algunas de las que son aplicables:

No solicitar la inscripción o hacerlo extemporáneamente. La multa va de \$3,870.00 a \$11,600.00

No presentar los avisos de cambio de situación fiscal o hacerlo extemporáneamente. Se impondrá la multa de \$4,200.00 a \$8,390.00.

Señalar como domicilio fiscal para efectos del RFC uno distinto al que corresponda conforme a las disposiciones fiscales. La multa va de \$3,870.00 a \$11,600.00 (CFF, 2021).

2.5.2 Multas relacionadas con el pago de contribuciones, con la presentación de declaraciones, solicitudes, documentación, avisos, información o con la expedición de constancias

Por su parte el artículo 81 del CFF establece las infracciones, conjuntamente con el artículo 82 del mismo ordenamiento legal impone las multas, relacionadas con la obligación de pago de las contribuciones; de presentación de declaraciones, solicitudes, documentación, avisos, información o expedición de constancias, y del ingreso de información a través de la página de Internet del SAT, algunas de las que son aplicables al sector primario se mencionan a continuación:

No presentar las declaraciones, contrae una multa de \$1,560.00 a \$19,350.00 por cada una de las obligaciones no declaradas.

No pagar las contribuciones dentro del plazo que establecen las disposiciones fiscales causa una multa de \$1,560.00 a \$38,700.00, por cada requerimiento.

No presentar aviso de cambio de domicilio o presentarlo fuera de los plazos que señale el Reglamento de este Código, genera una multa de \$3,870.00 a \$11,600.00.

2.5.3 Sanciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad

Ahora bien, analizaremos las sanciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad, mismas que las impone el artículo 84 del Código Fiscal de la Federación, a su vez se derivan de las infracciones impuestas en el artículo 83 del mismo código. En seguida haremos mención de algunas de las que le competen al sector primario.

No llevar contabilidad genera una sanción de \$1,690.00 a \$16,870.00.

Registrar gastos inexistentes contrae sanción de un 55% a un 75% del monto de cada registro de gasto inexistente.

No tener en operación o no registrar el valor de los actos o actividades con el público en general ocasiona multa de \$7,740.00 a \$38,700.00.

Utilizar para efectos fiscales comprobantes expedidos por un tercero que no desvirtuó la presunción de que tales comprobantes amparan operaciones inexistentes contrae sanción de un 55% a un 75% del monto de cada comprobante fiscal (CFF, 2021).

2.5.4 Infracciones relacionadas con el ejercicio de la facultad de comprobación

Por otro lado el artículo 85 del Código Fiscal de la Federación establece las infracciones relacionadas con el ejercicio de la facultad de comprobación, aunado a ello el artículo 86 del mismo ordenamiento legal impone las multas, como ejemplo se expone la siguiente.

Oponerse a que se practique la visita en el domicilio fiscal; no suministrar los datos e informes que legalmente exijan las autoridades fiscales; no proporcionar la contabilidad o parte de ella genera multa de \$19,350.00 a \$58,070.00 (CFF, 2021).

Como se puede observar la ley es muy específica en cada uno de sus componentes, es por ello que también se establecen las multas relativas al incumplimiento de sus disposiciones.

2.6 INGRESOS Y DEDUCCIONES DE LAS PERSONAS FÍSICAS QUE TRIBUTAN EN EL RÉGIMEN DE ACTIVIDADES AGRÍCOLAS, GANADERAS, SILVÍCOLAS Y PESQUERAS

2.6.1 Ingresos

El artículo primero de la LISR dispone que las personas físicas deberán pagar el impuesto respecto a los ingresos obtenidos en territorio nacional, es por eso que el ingreso es el concepto más importante para la determinación del ISR. (LISR, 2021)

Para las personas físicas dedicadas únicamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras, en materia de ISR, existen los ingresos acumulables e ingresos exentos mismos que se abordaran a continuación.

Ingresos acumulables

La LISR de conformidad con el artículo 90 dispone que para las personas físicas se consideraran como ingresos lo dispuesto en el título II del mismo ordenamiento legal; lo cual corresponde a lo dispuesto en el artículo 16 de la misma, en el que se establece que se acumularan la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero. Asimismo se menciona que el ajuste anual por inflación acumulable es el ingreso que se obtiene por la disminución real de las deudas.

Además el artículo 90 dispone que se consideren ingresos percibidos las cantidades que reciban para efectuar gastos por cuentas de terceros salvo que dichos gastos sean respaldados con comprobantes a nombre de aquel por cuenta de quien se efectúa el gasto, así como la ganancia obtenida por la fluctuación cambiaria. (LISR, 2021)

Para las personas físicas dedicadas al sector primario es aplicable también lo dispuesto en el artículo 101 de la LISR, mismo que establece que además de los ingresos obtenidos por su actividad empresarial deberán de acumular a los ingresos que a continuación se mencionan (LISR, 2021):

- I. Condonaciones, quitas o remisiones de deudas relacionadas con la actividad.
- II. Enajenación de documentos o cuentas por cobrar, títulos de créditos distintos a las acciones relacionados con la actividad.
- III. Cantidades recuperadas por seguros y fianzas tratándose de pérdidas de bienes afectos a la actividad.
- IV. Cantidades para efectuar gastos por cuenta de terceros salvo que se cuente con un comprobante a nombre del tercero por el cual se efectuó el gasto.
- V. Enajenación de obras de arte hechas por el contribuyente.
- VI. Los obtenidos por agentes o instituciones de crédito por los servicios prestados a dichas instituciones.
- VII. Explotación de una patente aduanal.
- VIII. Explotación de derechos de autor.
- IX. Intereses cobrados derivados de la actividad empresarial.
- X. Las devoluciones siempre que se haya efectuado la deducción correspondiente.

XI. Ganancias derivadas de la enajenación de activos afectos a la actividad.

Estos ingresos acumulables deberán de considerarse de una manera enunciativa más no limitativa. Por su parte el artículo 102 de la LISR hace referencia al momento de acumulación de los ingresos el cual es cuando estos sean efectivamente percibidos, de tal forma que se considera: cuando se reciban en efectivo, en bienes o en servicios, y/o anticipos; cuando reciba títulos de crédito emitidos por una persona distinta de quien efectúa el pago; los cheques cuando se cobren o cuando el contribuyente transmita el cheque a un tercero, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración. También se entiende que es efectivamente percibido cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones. (LISR, 2021)

Los ingresos acumulables son los ingresos afectos a la actividad del sector primario realizada por personas físicas, estos se acumularan cuando se hayan cobrado u obtenido el ingreso correspondiente, el momento de la acumulación juega un papel muy importante para el cálculo del impuesto, debido a que una vez que se acumula el impuesto este deberá de pagar el ISR correspondiente.

Ingresos exentos

La LISR estipula en el artículo 74 una exención para el pago de ISR, el cual establece que para las personas físicas dedicadas exclusivamente al sector primario no pagaran ISR en el ejercicio por los ingresos provenientes de dichas actividades, hasta por un monto equivalente de 40 UMAS elevadas al año, lo que para el ejercicio 2021 corresponde a \$1, 307,736.00 pesos, de acuerdo con el INEGI la UMA diaria para el

2021 es igual a \$89.62, y la UMA anual que proporciona es \$32,693.40 (INEGI, 2021), para el cálculo se realiza la siguiente operación:

$$40 \text{ UMAS anual} = (40) (32693.40) = 1,307,736.00$$

Este monto será exento del ISR, para los ganaderos personas físicas dedicados exclusivamente a actividades del sector primario para el ejercicio del 2021, el cual es una cantidad considerable, desafortunadamente esta exención es únicamente para las personas físicas que sus actividades de agricultura, ganadería, silvicultura y/o pesca representen como mínimo el 90% de sus ingresos anuales.

Por su parte el artículo 74-A de la LISR establece una exención para las personas que no se dedican exclusivamente a las actividades del sector primario, en el cual dispone que las personas físicas que obtengan ingresos por actividades de sector primario que representen cuando menos el 25% de los ingresos totales en el ejercicio, sin incluir los ingresos por las enajenaciones de activos fijos o activos fijos y terrenos, de su propiedad que hubiesen estado afectos a las citadas actividades, siempre que en el ejercicio el total de los mismos no rebasen de 8 UMAS elevadas al año, no pagaran el ISR en el ejercicio hasta por un monto de una UMA elevada al año (LISR, 2021).

Así pues este artículo integra un beneficio especial para las personas que de manera complementaria tienen otro tipo de ingresos, el monto exento para el 2021 es \$ 32,693.40 (INEGI, 2021), lo cual no es una cantidad tan significativa, pero de la misma manera son acreedores a un beneficio que otras personas físicas con otro tipo de actividad no disfrutan.

Los ingresos exentos son uno de los principales beneficios con que cuenta el sector primario, ya que con esta exención gran parte de los pequeños productores terminan el ejercicio fiscal sin realizar pagos del ISR, lo que ayuda al ahorro del contribuyente.

2.6.2 Deducciones

El ISR es un impuesto que grava cualquier manifestación de riqueza, los sistemas fiscales determinan cual es la base para la determinación del impuesto, esta base se determina restando ciertos conceptos a los ingresos acumulables, estos conceptos son conocidos como deducciones.

Las deducciones fiscales son el derecho que tiene algún individuo de disminuir ciertos gastos a los ingresos (Gonzalez), las deducciones se podrían igualar con los gastos de operación y las inversiones de la empresa, sin embargo, en la legislación mexicana y en materia del ISR, no todos los gastos son deducibles, ya que la ley es muy específica y estipula cuales conceptos serán deducibles.

Para los contribuyentes persona físicas dedicados al sector primario, existen las deducciones autorizadas, deducción de inversiones y deducciones personales, además la misma ley establece cuales conceptos no son deducibles. Mismos que analizaremos más a detalle a continuación.

Deducciones autorizadas

Las deducciones autorizadas son el primer concepto que se disminuye a los ingresos acumulables para la determinación del ISR, estas se definen como gastos que cumplen los requisitos que establece la ley y que son estrictamente indispensables para obtener el ingreso (Esquivel, 2015).

Para las personas físicas dedicadas al sector primario los conceptos de deducciones autorizadas los establece el artículo 74 de la LISR el cual en correlación con los artículos 103, 104 y 105 y estos a su vez con el capítulo II del título II de la LISR.

El artículo 103 decreta los conceptos que serán deducibles de los ingresos acumulables, los cuales son los siguientes:

- I. Devoluciones recibidas, o descuentos y bonificaciones que se hagan siempre que se hubiese acumulado el ingreso correspondiente.
- II. Compra de mercancías y/o materia prima.
- III. Gastos.
- IV. Inversiones.
- V. Intereses pagados derivados de la actividad empresarial.
- VI. Cuotas pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social.
- VII. Impuestos locales sobre los ingresos de actividades empresariales.

Para que estos conceptos puedan ser deducibles de cumplir una serie de requisitos establecidos por la ley, mismos que se explicarán después ya que los requisitos que se deben de cumplir son de manera general para las deducciones autorizadas y las deducciones de inversiones.

Deducción de inversiones

El artículo 32 establece que para efectos de la LISR se debe de considerar como inversión a las erogaciones en activos fijos, gastos y cargos diferidos, así como las erogaciones realizadas en periodos preoperativos. (LISR, 2021)

De acuerdo con este artículo se debe de entender como activo fijo al conjunto de bienes tangibles que utilicen los contribuyentes para la realización de sus actividades, o para el uso en el servicio del contribuyente, estos siempre tendrán como finalidad la utilización de los mismos y no la de ser enajenados dentro del curso normal de sus operaciones, es decir si los bienes adquiridos tienen como finalidad ser vendidos esto es una adquisición de mercancías, mas no una inversión. (LISR, 2021)

De la misma manera se expone que los gastos diferidos son los todos activos intangibles representados por bienes o derechos que permitan reducir costos de operación, mejorar la calidad o aceptación de un producto, usar, disfrutar o explotar un bien, por un periodo limitado, inferior a la duración de la actividad del contribuyente, también se consideran prestación de un servicio público concesionado.

Por otro lado, los cargos diferidos son aquéllos que reúnan los requisitos señalados en el párrafo anterior a excepto los relativos a la explotación de bienes del dominio público o a la prestación de un servicio público concesionado, pero cuyo beneficio sea por un periodo ilimitado que dependerá de la duración de la actividad del contribuyente.

Finalmente, el artículo 32 precisa que las erogaciones en periodos preoperativos, son aquéllas que tienen por objeto la investigación, y el desarrollo, relacionados con el diseño, elaboración, mejoramiento, empaque o distribución de un producto, así como con la prestación de un servicio; siempre que las erogaciones se efectúen antes de que el contribuyente enajene sus productos o preste sus servicios, en forma constante. Tratándose de industrias extractivas, estas erogaciones son las relacionadas con la exploración para la localización y cuantificación de nuevos yacimientos susceptibles de explotarse.

Las deducciones por inversiones cuentan con un proceso de deducción distinto a las deducciones autorizadas, está establecido en el artículo 31 de la LISR que para las inversiones la deducción se realizara aplicando en cada ejercicio los porcentos máximos autorizados por la misma ley, sobre el MOI, con las limitantes de deducción que establezca la LISR, además expone que cuando la adquisición de la inversión sea en un ejercicio irregular se aplicara el porcentaje que represente el número de meses completos que se utilizó el bien. Las inversiones podrán deducirse a partir del ejercicio en que se inicie la utilización de los bienes o desde el ejercicio siguiente. (LISR, 2021)

El monto original de la inversión comprende además del precio del bien, los impuestos de adquisición e importación a excepción del IVA, además se incluyen las erogaciones por conceptos de derechos, cuotas compensatorias, fletes, trasportes, acarreos, seguros contra riesgos en la trasportación, manejo, comisiones sobre compras y honorario a agentes aduanales. Tratándose de las inversiones en automóviles el MOI también incluye el monto de las inversiones en equipo de blindaje.

Los porcentajes máximos de deducción los determina la ley de acuerdo al tipo de inversión, las deducciones más comunes que son aplicables a las personas físicas dedicadas al sector primario se muestran en la siguiente tabla. De conformidad con el artículo 104 de la ley del ISR el contribuyente podrá aplicar por cientos menores a los autorizados por esta Ley. En este caso, el por ciento elegido será obligatorio y podrá cambiarse, sin exceder del máximo autorizado (LISR, 2021).

Tabla 1 Porcentajes máximos para la deducción de algunas inversiones

TIPO	CONCEPTO	% MAXIMO
Cargos diferidos	Todos	5%
Erogaciones realizadas en periodos preoperativos	Todas	10%
Gastos diferidos	Regalías	15%
	Asistencia técnica	
	Otros	
Activos fijos	Inmuebles	5%
	Mobiliario y equipo de oficina	10%
	Automóviles, autobuses, camiones de carga, tractocamiones, montacargas y remolques; Bicicletas convencionales, bicicletas y motocicletas cuya propulsión sea a través de baterías eléctricas recargables	25%
	Computadoras personales de escritorio y portátiles; servidores; impresoras, lectores ópticos, graficadores, lectores de código de barras, digitalizadores, unidades de almacenamiento externo y concentradores de redes de cómputo.	30%
	Semovientes y vegetales; Maquinaria y equipo para la generación de energía proveniente de fuentes renovables o de sistemas de cogeneración de electricidad eficiente	100%

Fuente: elaboración propia con datos del artículo 33 y 34 de la LISR 2021

No obstante, el artículo 74 proporciona facilidades para los contribuyentes que se dedican exclusivamente al sector primario y que en el ejercicio sus ingresos no excedan a 423 UMAS elevadas al año, es decir \$ 13, 829,308.20, podrán deducir como gastos las erogaciones efectivamente realizadas en el ejercicio para la adquisición de activos fijos, gastos diferidos y/o cargos diferidos.

Las deducciones de inversiones deben de cumplir los requisitos que establece la ley, los cuales son aplicables de manera general para todas las deducciones por lo cual se abordaran después. Sin embargo el artículo 36 de la LISR establece reglas específicas para la deducción de algunas inversiones, las inversiones que podrían tener las personas físicas del sector primario y que les sean aplicables dichas reglas serían las contenidas en la fracción I, II y VI del mencionado artículo, las cuales estipulan lo siguiente:

I. Las reparaciones, así como las adaptaciones a las instalaciones se considerarán inversiones siempre que impliquen adiciones o mejoras al activo fijo.

II. Las inversiones en automóviles sólo serán deducibles hasta por un monto de \$175,000.00. Tratándose de inversiones realizadas en automóviles eléctricos hasta por un monto de \$250,000.00.

VI. Las construcciones, instalaciones o mejoras permanentes en activos fijos tangibles, propiedad de terceros, que de conformidad con los contratos de arrendamiento o de concesión respectivos queden a beneficio del propietario y se hayan efectuado a partir de la fecha de celebración de los contratos mencionados. Cuando el contrato se

termine antes de que las inversiones deducibles hayan sido fiscalmente redimidas estas se consideraran el en ejercicio respectivo (LISR, 2021).

Cabe mencionar que existen otras facilidades para las deducciones, las cuales abordaremos posteriormente en el apartado 2.6.2.6 Facilidades de comprobación, mismas que están establecidas en la Resolución de Facilidades administrativas.

Deducciones personales

Las deducciones personales son gasto que los contribuyentes tienen derecho a disminuir de los ingresos acumulables en la Declaración Anual del ejercicio (SAT). Estas deducciones no tienen relación con la actividad del contribuyente, el artículo 151 de la ley del ISR establece los conceptos que serán considerados como deducciones personales, estas deducciones tienen algunos requisitos específicos y algunas tienen montos máximos deducibles por lo que se exponen en la tabla siguiente:

Tabla 2 Deducciones personales

Concepto	Requisitos	Montos máximos
Honorarios médicos, dentales, servicios profesionales de psicología y nutrición. Gastos hospitalarios.	Prestados por personas con título profesional legalmente expedido.	Tope general
Honorarios médicos, dentales o de enfermería, por análisis, estudios clínicos o prótesis, gastos hospitalarios, compra o alquiler de aparatos para el establecimiento o rehabilitación del paciente.	Derivados de las incapacidades a que se refiere el artículo 477 de la Ley Federal del Trabajo. La incapacidad temporal o permanente parcial o discapacidad debe ser igual o mayor a un 50% de la capacidad normal.	No aplica límite de deducción
Gastos funerarios.	Los gastos para cubrir funerales a futuro serán deducibles en el año de calendario en que se utilicen los servicios funerales.	Hasta 1 UMA elevada al año.
Donativos onerosos no remunerativos.	Que no se otorguen como pago o a cambio de servicios recibidos. Que se otorguen a donatarias autorizadas o algún órgano público, como lo son la federación, los estados, municipios u órganos descentralizados, etc.	No deben exceder de 7 % de los ingresos acumulables o el 4% cuando el donativo se haga a algún órgano público.
Intereses reales efectivamente pagados.	Créditos hipotecarios destinados a tu casa habitación, contratados con el sistema financiero, INFONAVIT o FOVISSSTE, entre otras.	El crédito otorgado es para viviendas que no exceda de 750 mil unidades de inversión.

Las aportaciones a la subcuenta de aportaciones complementarias de retiro o a las cuentas de planes personales de retiro, así como las efectuadas a la subcuenta de aportaciones voluntarias.	Aportaciones al AFORE.	10% de los ingresos acumulables.
Primas por seguros de gastos médicos, complementarios o independientes de los servicio de salud.	Salud proporcionada por instituciones públicas de seguridad social.	Tope general.
Lentes ópticos graduados	Debe describir las características de dichos lentes en el CFDI, o contar con el diagnóstico de oftalmólogo u optometrista.	Hasta \$2,500.00 por por beneficiario.
Transportación escolar.	Obligatoria en los términos de las disposiciones jurídicas del área donde la escuela se encuentre ubicada o cuando para todos los alumnos se incluya dicho gasto en la colegiatura.	Tope general.

Fuente: Elaboración propia con la información del artículo 151 de la LISR vigente para el 2021, (RISR, 2021) y (SAT).

El tope general se refiere a que el total de las deducciones personales están limitadas a la cantidad que resulte menor entre 5 UMAS anuales y el 15% del total de los ingresos, incluidos los exentos, aunque se cuente con los comprobantes y las deducciones reúnan los requisitos solo podrá disminuirse de la base gravable el monto máximo que permite la ley. Lo antes mencionado no aplica para gastos médicos por incapacidad y discapacidad, donativos, aportaciones voluntarias y aportaciones complementarias de retiro, así como estímulos fiscales, ya que estos no tienen límite de deducción (SAT).

La forma de pago de las deducciones personales será exclusivamente mediante cheque nominativo, transferencia, tarjeta de crédito, de débito o de servicios. Estas deducciones deberán ser pagadas por el contribuyente para sí, para su cónyuge o concubino(a) y para sus ascendientes o descendientes en línea recta, siempre que dichas personas no perciban durante el año de calendario ingresos en cantidad igual o superior a 1 UMA elevada al año.

Además, existe un estímulo fiscal para la deducción de colegiaturas, en la siguiente tabla se muestran los montos máximos para el 2021 que se pueden deducir por hijo y por grado escolar.

Tabla 3 Monto máximo deducible de colegiaturas

Nivel educativo	Límite anual de deducción (\$)
Preescolar	14,200
Primaria	12,900
Secundaria	19,900
Profesional técnico	17,100
Bachillerato o su equivalente	24,500

Fuente: (SAT)

La deducción de colegiaturas, al igual que las deducciones personales, se disminuye de la base gravable hasta el cálculo del ejercicio, para que pueda aplicar este beneficio se debe de contar con el comprobante de pago correspondiente, así como haber hecho el pago por medio del sistema bancario.

Por su parte cuando se realicen pagos en un mismo ejercicio fiscal, por una misma persona, por servicios de enseñanza correspondientes a dos niveles educativos, el límite anual de deducción que puedes disminuir es el que corresponde al monto mayor de los dos niveles. Las cuotas por concepto de inscripción o reinscripción no pueden

ser deducibles (SAT). Es importante aclarar que este monto máximo deducible no entra en la limitante de las 5 UMAS anuales o del 15% de los ingresos.

Como se puede apreciar las deducciones personales son gastos que cualquier contribuyente realiza en su vida cotidiana, mismas que se pueden disminuir de la base gravable, para poder gozar de este beneficio solo debe de solicitar el comprobante fiscal y cumplir con los requisitos de pago y de comprobación que dispone la ley.

No deducibles

Para comenzar se aclara que los no deducibles son las deducciones autorizadas o de inversiones que no cumplen los requisitos para su deducción, debido a que estos son partidas que corresponden a gastos reales del contribuyente, pero para efectos fiscales no cumplen los requisitos para poder deducirlas.

La misma ley determina cuales conceptos no son deducibles, aun cuando estos cumplan los requisitos fiscales para su deducción algunos llegan a tener topes que impiden su deducción al 100%, las partidas no deducibles están establecidas en el artículo 28 de la ley del ISR, y se enlistan a continuación:

I. Pagos de ISR a cargo del contribuyente o de terceros, el pago de subsidio para el empleo y los accesorios de las contribuciones, a excepción de los recargos.

II. Gastos e inversiones en la proporción que representen los ingresos exentos respecto del total de ingresos.

III. Obsequios, atenciones y otros gastos de naturaleza análoga.

IV. Gastos de representación.

V. Viáticos o gastos de viaje, en el país o en el extranjero, cuando no se destinen al hospedaje, alimentación, transporte, uso o goce temporal de automóviles y pago de kilometraje, de la persona beneficiaria del viático o cuando se apliquen dentro de una faja de 50 kilómetros que circunde al establecimiento del contribuyente. Los gastos de alimentación serán deducibles hasta \$750.00 diarios en territorio nacional, o \$1,500.00 en el extranjero; en el caso de renta de automóviles el monto máximo deducible será de \$850.00 diarios, para hospedaje hasta \$3,850.00 diarios, en todos los casos debe de acompañar documentación comprobatoria, en caso de solo contar con el comprobante fiscal estas se deben de pagar a través del sistema financiero.

VI. Sanciones, indemnizaciones o penas convencionales, estas serán deducibles únicamente en el caso de que alguna ley establezca la obligación de pago por provenir de riesgos creados.

VII. Intereses devengados por préstamos a cargo del Gobierno Federal, así como tratándose de títulos de crédito cuando el préstamo se hubiera efectuado de personas físicas o personas morales sin fines de lucro.

VIII. Provisiones para la creación o incremento de reservas de activo o pasivo con cargo a adquisiciones o gastos.

IX. Reservas creadas para la indemnización del personal.

X. Primas o sobreprecio por el reembolso de capital.

XI. Pérdidas por caso fortuito o fuerza mayor.

XII. Crédito comercial.

XIII. Arrendamiento de automóviles hasta por \$200.00, diarios o \$285.00, diarios para automóviles eléctricos.

XIV. Pérdidas derivadas de inversiones no deducibles.

XV. Pagos de IVA e IEPS.

XVI. Pérdidas derivadas de fusión, reducción de capital o liquidación de sociedades.

XVII. Pérdidas por enajenación de acciones u otros títulos valor.

XVIII. Gastos a prorrata en el extranjero.

XIX. Pérdidas por operaciones financieras derivadas.

XX. Consumos en restaurantes hasta el 91.5%, será deducible al 100% cuando el consumo cumpla requisitos de la fracción V.

XXI. Gastos de comedor que no estén a disposición de todos los trabajadores de la empresa.

XXII. Pagos por servicios aduaneros distintos de los honorarios de agentes aduanales y de los gastos en que incurran dichos agentes en los términos de la Ley Aduanera.

XXIII. Pagos a fondos de inversión en regímenes fiscales preferentes.

XXIV. Pagos iniciales para adquirir o vender, bienes, divisas, acciones u otros títulos valor que no coticen en mercados de valores.

XXV. Restituciones por prestatarios.

XXVI. Cantidades con carácter de PTU.

XXVII. Intereses provenientes de deudas que excedan del triple del capital contable que provengan de partes relacionadas.

XXVIII. Anticipos por la adquisición de mercancías.

XXIX. Pagos deducibles para la parte relacionada.

XXX. Pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador hasta por 53% o un 47% cuando las prestaciones otorgadas no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior.

XXXII. Intereses netos del ejercicio que excedan del monto que resulte de multiplicar la utilidad fiscal ajustada por el 30% (LISR, 2021).

Es preciso señalar que para los contribuyentes del sector primario la fracción II representa un papel muy importante para la determinación del ISR, ya que establece que los gastos e inversiones serán deducibles en la proporción que representen los ingresos exentos respecto al total de ingresos, para determinar la proporción de los gastos que serán deducibles respecto a los ingresos exentos que establece el artículo 74 es necesario realizar un cálculo, el cual se ejemplifica en la tabla siguiente:

Tabla 4 Proporción de los no deducibles según artículo 28-II LISR

	Total de ingresos	\$ 2,314,000.00
-	Ingresos exentos (40 UMAS X 32,693.4)	\$ 1,307,736.00
	Total de ingresos gravados	\$ 1,006,264.00
	Ingresos exentos	\$ 1,307,736.00
(/)	Total de ingresos	\$ 2,314,000.00
(=)	Proporción	0.5651
	Total de gastos e inversiones deducibles	\$ 729,050.00
(x)	Proporción	0.5651
(=)	Gastos e inversiones NO deducibles	\$ 412,015.96
	Total de gastos e inversiones deducibles	\$ 729,050.00
(-)	Gastos e inversiones NO deducibles	\$ 412,015.96
(=)	Gastos e inversiones deducibles	\$ 317,034.04

Fuente: Elaboración propia con información del artículo 28 fracción II de la LISR vigente para el 2021.

Por su parte la RMF en la regla 3.3.1.24 establece que los contribuyentes del sector primario podrán deducir los gastos e inversiones que reúnan requisitos fiscales sin aplicar la proporción siempre que se acumulen los ingresos exentos que otorga el artículo 74 de la LISR. Además la RMF establece que para poder aplicar las deducciones en su totalidad debe presentar un caso de aclaración en los términos de la regla 2.5.10., se realizara a través del Portal del SAT anexando la documentación

soporte que considere pertinente, y a partir del mes en que ejerzan dicha opción, considerarán en la determinación del pago provisional, la totalidad de los ingresos del periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que corresponde el pago, acumulando a dichos ingresos el monto de los ingresos exentos (RMF, 2021).

Se requiere un análisis de la situación económica de la empresa para que el productor pueda elegir entre la exención del ISR o deducir la totalidad de los gastos e inversiones, ya que la RMF le otorga la opción y este puede aplicarlo de la manera que resulte más benéfico para la empresa, siempre que cumpla los requisitos que establece la regla 3.3.1.24 de la RMF.

Ahora bien, el artículo 28 de la LISR en la fracción II estipula que los gastos e inversiones no serán deducibles en proporción a los ingresos más no la totalidad de las deducciones, por lo que la compra de mercancías serán deducibles sin aplicar factor de proporción alguno, en algunos casos estas compras representan la erogación más fuerte para el contribuyente, por ende es necesario un análisis de la situación de la empresa para definir si le es benéfico la aplicación de los ingresos exentos o no.

Requisitos de las deducciones

Como ya se mencionó anteriormente para que las erogaciones sean deducibles deben de cumplir una serie de requisitos que establece la ley. El artículo 105 de la ley del ISR estipula que las personas físicas dedicadas a la agricultura, ganadería, silvicultura y pesca además de cumplir los requisitos establecidos en otras disposiciones fiscales deberán cumplir con los siguientes:

- I. Estar efectivamente pagadas.
- II. Que sean estrictamente indispensables para la obtención de los ingresos.
- III. Las inversiones deben cumplir lo dispuesto en el artículo 104.
- IV. Que se resten una sola vez aun cuando estén relacionados con la obtención de diversos ingresos.
- V. Primas por seguros o fianzas se realicen conforme a las leyes de la materia y que correspondan a conceptos que señala la ley como deducible.
- VI. Deducciones a plazo procederán por el monto de las parcialidades efectivamente pagadas.
- VII. En caso de inversiones no se les de efectos fiscales a su revaluación.
- VIII. Se reúnan los requisitos de las deducciones a más tardar el último día del ejercicio (LISR, 2021).

Además establece que está sujeto a los requisitos dispuestos en el artículo 27 de las siguientes fracciones:

III. Estar amparadas con un comprobante fiscal y que los pagos cuyo monto exceda de \$2,000.00 se efectúen mediante el sistema financiero con cuentas a nombre del contribuyente. El combustible se debe pagar por medios bancarios. Las autoridades fiscales podrán liberar de la obligación de pagar las erogaciones a través de los medios bancarios cuando las mismas se efectúen en poblaciones o en zonas rurales, sin servicios financieros.

Sin embargo, la regla 1.8 de la RFA establece que cuando el monto no exceda de \$5,000.00 a una misma persona en un mismo mes de calendario, estarán relevadas de efectuar el pago a través del sistema bancario, por su parte la regla 1.9 establece que en el caso de combustibles podrán ser pagados por otros medios distintos a los del sistema financiero siempre que estos pagos no excedan del 15% del total de los pagos efectuados por consumo de combustible para realizar su actividad (RFA, 2021).

IV. Estar debidamente registradas en contabilidad y que sean restadas una sola vez.

V. Cumplir con las obligaciones establecidas en esta ley en materia de retención y entero de impuestos a cargo de terceros.

VI. Trasladar el IVA en forma expresa y por separado en el comprobante fiscal correspondiente cuando la actividad cause el impuesto.

X. Se compruebe ante las autoridades fiscales que quien proporciona los conocimientos de asistencia técnica, de transferencia de tecnología o de regalías, cuenta con los elementos técnicos propios para ello.

XI. Los gastos de previsión social se otorguen en forma general en beneficio de todos los trabajadores las prestaciones correspondientes. Los vales de despensa se deben otorgar a través de monederos electrónicos que autorice el SAT.

XIII. Los intereses o el costo de adquisición declarado que se deriven de créditos recibidos por el contribuyente, correspondan a los de mercado.

XIV. Adquisición de mercancías de importación se compruebe que se cumplieron los requisitos legales para su importación.

XVII. Pagos efectuados a comisionista y mediadores residentes en el extranjero, se cumpla con los requisitos de información y documentación que señale el reglamento de esta ley.

XVIII. Se reúnan los requisitos de las deducciones a más tardar el último día del ejercicio.

XIX. Entregar el subsidio que corresponda a los trabajadores por sus salarios.

XXI. Los gastos del fondo de previsión social que se paguen conforme a la ley General de Sociedades Cooperativas deben de cumplir los requisitos establecidos en la ley (LISR, 2021).

Por su parte el CFF establece en los artículos 29 y 29 A los requisitos que deben de cumplir los comprobantes fiscales que amparan las operaciones, en seguida se enlistan algunos:

- I. El RFC de quien lo expida y el régimen fiscal en que tribute.
- II. El número de folio y el sello digital del SAT.
- III. El lugar y fecha de expedición.
- IV. El RFC de la persona a favor de quien se expide.
- V. La cantidad, unidad de medida y clase de los bienes o mercancías o descripción del servicio o del uso o goce que amparen.
- VI. El valor unitario consignado en número.
- VII. El importe total consignado en número o letra, cada impuesto desglosado y la forma de pago (CFF, 2021).

Dichos requisitos son los que caracterizan a un CFDI, cabe destacar que existen otros requisitos, dependiendo del tipo operación.

Es muy importante considerar los requisitos establecidos por la ley, ya que al no cumplir con alguno de estos la deducción no será procedente, por lo que el contribuyente no podrá disminuirla de los ingresos acumulables y por ende tendrá un impuesto más elevado.

Facilidades de comprobación

Las personas físicas dedicadas a las actividades de agricultura, ganadería, silvicultura y pesca gozan de ciertos beneficios y facilidades de comprobación, además de los que ya se han explicado, existen otros que igual son de gran ayuda para el contribuyente.

Comprobación de erogaciones sin CFDI

Esta facilidad está plasmada en la regla 1.2 de la RFA, la cual establece que podrán deducir, sin CFDI, la suma de las erogaciones que realicen por concepto de mano de obra de trabajadores eventuales del campo, alimentación de ganado y gastos menores, excepto la adquisición de combustibles, hasta por el 10% del total de sus ingresos propios, sin exceder de \$800,000.00 durante el ejercicio, siempre que para ello cumplan con lo siguiente:

- I. Que el gasto haya sido efectivamente erogado en el ejercicio fiscal de que se trate y esté vinculado con la actividad.

II. Que se haya registrado en su contabilidad por concepto y en forma acumulativa durante el ejercicio fiscal.

III. Que los gastos se comprueben con documentación que contenga al menos la siguiente información:

- a) Nombre, denominación o razón social y domicilio, del enajenante de los bienes o del prestador de los servicios.
- b) Lugar y fecha de expedición.
- c) Cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio.
- d) Valor unitario consignado en número e importe total consignado en número o letra (RFA, 2021).

En el caso de que la suma de las erogaciones exceda del 10% citado, dichas erogaciones se reducirán, manteniendo la misma estructura porcentual de cada una de ellas. Cada uno de los gastos menores no podrá exceder de \$5,000.00.

La regla 1.2 es muy clara ya que también establece la mecánica para determinar el monto de los gastos menores sujetos a la facilidad de comprobación, se debe considerar la proporción que estos gastos representen en el ejercicio fiscal de que se trate, respecto de la suma del total de sus erogaciones por concepto de mano de obra de trabajadores eventuales del campo, alimentación de ganado y gastos menores, del mismo ejercicio fiscal, siempre que esta proporción no sea mayor a la que se determine conforme a esta regla para el ejercicio fiscal inmediato anterior. En el caso de que la proporción del ejercicio fiscal de que se trate resulte mayor, se considerará la proporción del ejercicio fiscal inmediato anterior (RFA, 2021). Para explicar un poco más a detalle este cálculo se presenta un ejemplo en la tabla siguiente:

Tabla 5 Mecánica para el cálculo de la proporción de gastos menores

EJEMPLO 1		
CONCEPTO	EJERCICIO FISCAL 2020	EJERCICIO FISCAL 2019
a) Mano de obra de trabajadores eventuales del campo, alimentación de ganado y gastos menores	\$ 835,200.00	\$ 735,200.00
b) Gastos menores	\$ 106,000.00	\$ 156,000.00
Proporción = b/a	0.13	0.21
EJEMPLO 2		
CONCEPTO	EJERCICIO FISCAL 2020	EJERCICIO FISCAL 2019
a) Mano de obra de trabajadores eventuales del campo, alimentación de ganado y gastos menores	\$ 680,500.00	\$904,200.00
b) Gastos menores	\$ 152,000.00	\$129,000.00
Proporción = b/a	0.22	0.14

Fuente: elaboración propia con información de la regla 1.2 de la RFA para el 2021.

En el ejemplo 1 que se presenta en la tabla anterior se utilizara la proporción del ejercicio 2020 porque resulta menor a la del ejercicio fiscal inmediato anterior, pero en el caso del ejemplo 2 se utilizara la proporción del ejercicio 2019 ya que es la menor. Además la regla 1.2 estipula que se le debe restar a la unidad la proporción determinada y el factor que resulte se les aplicara a los gastos menores, para así obtener el monto deducible de gastos menores aplicando la facilidad de comprobación tal como se explica en la siguiente tabla.

Tabla 6 Mecánica para la determinación de los gastos menores

Unidad-Proporción	Factor	total de gastos menores	Gastos menores sujetos a facilidad de comprobación
Ejemplo 1			
1-0.13	0.87	\$ 106,000.00	\$ 92,220.00
Ejemplo 2			
1-0.14	0.86	\$ 129,000.00	\$ 110,940.00

Fuente: Elaboración propia con información de la regla 1.2 de la RFA para el 2021.

El monto que se determine conforme la regla 1.2 se deberá disminuir del monto que se obtenga de restar al total de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas conforme a la Ley del ISR por las que no se aplican las facilidades a que se refiere la presente regla y hasta por el monto de dichos ingresos. Cuando las deducciones autorizadas conforme a la LISR por las que no se aplican las facilidades sean mayores a los ingresos acumulables, no se disminuirá monto alguno por esta regla (RFA, 2021).

Los contribuyentes personas físicas deberán reportar en la declaración anual del ISR, el monto de los gastos deducibles que realicen conforme a la presente regla en el campo "Maniobras, empaques y fletes en el campo para la enajenación de productos alimenticios" del apartado "Deducciones autorizadas"

Con esta facilidad los contribuyentes del sector primario podrán realizar la deducción con una simple nota de remisión que cumpla con los requisitos, sin la necesidad que los proveedores les otorguen el CFDI correspondiente, por lo que estas deducciones representan un gran apoyo para poder disminuirlas de los ingresos acumulables y por ende el pago del impuesto será menor.

Retenciones de ISR a trabajadores eventuales del campo

Para comenzar es importante definir lo que se considera como trabajador eventual del campo, puesto que, para aplicar dicha facilidad debe cumplirse con este concepto, el artículo 5-A facción XIX de la ley del seguro social define al trabajador eventual del campo como "... persona física que es contratada para labores de siembra, deshije, cosecha, recolección, preparación de productos para su primera enajenación y otras de análoga naturaleza agrícola, ganadera, forestal o mixta, a cielo abierto o en invernadero. Puede ser contratada por uno o más patrones durante un año, por periodos que en ningún caso podrán ser superiores a veintisiete semanas por cada patrón. En caso de rebasar dicho periodo por patrón será considerado trabajador permanente..." (LSS, 2021).

La regla 1.4 de la RFA estipula que por el pago de salarios a trabajadores eventuales del campo en lugar de aplicar las disposiciones en materia de retenciones podrán enterar el 4% por concepto de retenciones del ISR, correspondiente a los pagos realizados por mano de obra, siempre que los pagos efectuados a cada trabajador no excedan al día de \$427.00 pesos (RFA, 2021).

En caso de optar por dicha facilidad deberán elaborar y presentar en la ADSC a más tardar el 15 de febrero de 2022, una relación individualizada de dichos trabajadores que indique el monto de las cantidades que les son pagadas en el periodo de que se trate, así como del impuesto retenido, además deberán emitir el CFDI y su complemento por concepto de nómina correspondiente (RFA, 2021).

Los contribuyentes que se hayan adherido al "Decreto por el que se otorgan beneficios fiscales a los patrones y trabajadores eventuales del campo" (DOF, 2021), podrán considerar el salario base de cotización para determinar la retención. En dicho decreto se les exime parcialmente a los patrones del campo, así como a los trabajadores eventuales del campo, la obligación de pagar las cuotas obrero patronales de los seguros de riesgo, de enfermedades y maternidad, de invalidez y vida, y de guarderías y prestaciones sociales. Para los demás trabajadores se estará a lo dispuesto en la ley del ISR (RFA, 2021).

No obligación de las personas físicas exentas del ISR

El sector primario está muy limitado para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales por lo que la regla 1.6 de la RFA establece que las personas físicas dedicadas exclusivamente a actividades agrícolas, silvícolas, ganaderas o pesqueras, que cumplan con sus obligaciones fiscales en los términos del artículo 74 de la Ley del ISR, cuyos ingresos no excedan de 40 UMAS y que no tengan la obligación de presentar declaraciones periódicas tendrán la obligación de expedir el CFDI correspondiente a través de un PCECFDI en los términos de la regla 2.7.3.1. de la RMF (RFA, 2021), lo que se conoce como autofacturación.

La regla 1.6 es aplicable para los contribuyentes que sean los primeros enajenantes de leche en estado natural; frutas, verduras y legumbres; granos y semillas; pescados o mariscos; desperdicios animales o vegetales; otros productos del campo no elaborados ni procesados.

Además, la regla 1.6 estipula que estos contribuyentes no están obligados a presentar declaraciones de pago provisional y anual del ISR por los ingresos propios de su actividad, incluyendo las declaraciones de información por las cuales no se realiza el pago, así como la correspondiente al IVA (RFA, 2021).

Exención para personas físicas

Por otra parte, como se ha explicado con anterioridad las personas físicas dedicadas exclusivamente a actividades del sector primario, cuyos ingresos no excedan de 40 UMAS, se encuentran exentas del ISR.

Sin embargo, la regla 1.7 de la RFA establece que en el caso de que en el transcurso del ejercicio fiscal sus ingresos excedan del monto señalado, a partir del mes en que sus ingresos excedan el monto señalado tendrán la obligación de presentar las declaraciones de pagos provisionales, efectuar el cálculo anual y las demás obligaciones fiscales (RFA, 2021).

Adquisición de combustibles

Por su parte, la regla 1.9 de la RFA estipula que los contribuyentes dedicados exclusivamente a las actividades del sector primario consideraran cumplida la obligación de pagar el combustible únicamente por medio del sistema bancario cuando los pagos por consumo de combustible se realicen con medios distintos al sistema bancario, siempre y cuando estos pagos no excedan del 15% del total de los pagos efectuados por consumo de combustible para realizar su actividad (RFA, 2021).

2.6.3 Beneficios fiscales para las persona físicas que tributan en el Régimen de Actividades Agrícolas, Ganaderas, Silvícolas y Pesqueras

Ya que se han estado analizando los beneficios fiscales en materia de obligaciones, ingresos y deducciones. Lo que nos resta es exponer el beneficio de la reducción del ISR por lo que en este apartado es para explicarlo.

El artículo 74 de la LISR establece que las personas físicas dedicadas exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras cuyos ingresos excedan de 40UMA's anuales, pero que sean inferiores a 423 UMAS anuales, podrán reducir el impuesto determinado en un 40% (LISR, 2021).

Además, el mismo artículo 74 de la LISR establece que las personas físicas que sus ingresos excedan de 423 UMAS anuales podrán reducir el impuesto únicamente por los ingresos que no rebasen el monto anteriormente señalado, por el excedente se pagara en su totalidad el ISR (LISR, 2021).

Por su parte la regla 3.8.3 de la RMF establece el procedimiento para la determinación del ISR para las personas físicas que sus ingresos excedan de 423 UMAS anuales (RMF, 2021), el cual se presenta a continuación:

Primero se debe de determinar la utilidad fiscal total, la cual se calcula con la formula siguiente:

$$UFT = UFIPA + UFINPA - DP$$

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

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

$$IT = IPA + INPA$$

Donde:

UFT: Utilidad fiscal total

UFIPA: Utilidad fiscal de ingresos propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras

UFINPA: Utilidad fiscal de ingresos no propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras

DP: Deducciones personales

IPA: Ingresos propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras

INPA: Ingresos no propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras

IEPA: Ingresos exentos propios de la actividad

IT: Ingresos totales

DAIPA: Deducciones autorizadas de ingresos propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras

DAINPA: Deducciones autorizadas de ingresos no propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras

PTU': Participación de los trabajadores en las utilidades correspondiente a ingresos propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras

PF': Pérdidas fiscales, correspondiente a ingresos propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, que se aplican en el ejercicio

PTU'': Participación de los trabajadores en las utilidades correspondiente a ingresos no propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras

PF'': Pérdidas fiscales, correspondiente a ingresos no propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, que se aplican en el ejercicio

En segundo lugar, se debe determinar el ISR sobre el total de la utilidad fiscal aplicando la tarifa del ISR de personas de personas físicas del artículo 152 de la Ley del ISR, para lo cual se debe utilizar la siguiente formula:

$$IUFT = UFT * TIPF$$

Donde:

IUFT: ISR sobre la utilidad fiscal total

TIPF: Tarifa ISR personas físicas

El tercer paso es la determinación de la utilidad fiscal sujeta a reducción, aplicando la reducción del ISR del 40%, en base a la ecuación siguiente:

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

Donde:

IR: ISR reducido

IAR: Ingresos del contribuyente hasta por los cuales se aplica la reducción del ISR sin exceder del valor anual de 423 UMAS

FRIPF: Factor de reducción del ISR aplicable a personas físicas a que se refiere el décimo segundo párrafo del artículo 74 de la Ley del ISR.

Para continuar con el cuarto paso se debe determinar el ISR no reducido empleado la siguiente ecuación:

$$INR = IUFT - \left[IR * \left(\frac{1}{1 - FRIPF} \right) \right]$$

Donde:

INR: ISR no reducido

Por último, se debe determinar el ISR a cargo en base a la siguiente formula:

$$ICE = IR + INR$$

Donde:

ICE: ISR a cargo

El procedimiento que presenta la RMF es para el cálculo del ISR del ejercicio, sin embargo, en la misma regla 3.8.3 se estipula que para los pagos provisionales así como de la regla 1.3 de la RFA, la cual otorga la facilidad de pagos provisionales semestrales, las UMAS deben de corresponder a la periodicidad con la que se hagan los pagos provisionales, ya sea mensuales o semestrales (RMF, 2021) . Además, establece que los contribuyentes que optan por realizar pagos provisionales aplicando el coeficiente de utilidad que estipula la regla 1.3 de la RFA consideraran como utilidad fiscal de ingresos propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras (UFIPA) al resultado que se obtenga de aplicar al ingreso acumulable del periodo de que se trate el coeficiente de utilidad. La UFINPA se determinará de acuerdo a las disposiciones fiscales aplicables para cada tipo de ingreso (RMF, 2021).

Ahora bien, la regla 3.8.4 de la RMF establece que para los contribuyentes que sus ingresos anuales sean inferiores a 423 UMAS el cálculo para la determinación del ISR reducido será como se muestra a continuación:

Primero se determina la utilidad fiscal de los ingresos propios de la actividad aplicando la operación siguiente:

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

Donde:

UFIPA: Utilidad fiscal de ingresos propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras

DP: Deducciones personales

IPA: Ingresos propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras

IEPA: Ingresos exentos propios de la actividad.

DAIPA: Deducciones autorizadas de ingresos propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras

PTU: Participación de los trabajadores en las utilidades correspondiente a ingresos propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras

PF: Pérdidas fiscales, correspondiente a ingresos propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, que se aplican en el ejercicio

En segundo lugar se determina el ISR sobre la utilidad fiscal de ingresos propios de la actividad aplicando la tarifa del ISR de personas físicas del artículo 152 de la Ley del ISR, para el cual se aplica la siguiente formula:

$$IUFIPA = (UFIPA * TIPF)$$

Donde:

IUFIPA: ISR sobre la utilidad fiscal de ingresos propios de la actividad

TIPF: Tarifa ISR personas físicas

Para finalizar se determina el ISR sobre la utilidad fiscal sujeta a reducción, con reducción del ISR conforme la ecuación siguiente:

$$IR = IUFIPA * (1 - FRIPF)$$

IR: ISR reducido

FRIPF: Factor de reducción del ISR aplicable a personas físicas a que se refiere el décimo segundo párrafo del artículo 74 de la Ley del ISR (RMF, 2021).

Este cálculo es para la determinación del ISR del ejercicio pero al igual que el anterior se establece que para los pagos provisionales de debe de aplicar el valor de las UMAS correspondiente al periodo de que se trate. De igual forma los contribuyentes que opten por pagos provisionales aplicando el coeficiente de utilidad de conformidad con la regla 1.3 de la RFA consideraran como utilidad fiscal de ingresos propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras (UFIPA) al resultado que se obtenga de aplicar al ingreso acumulable del periodo de que se trate el coeficiente de utilidad que corresponda (RMF, 2021).

Este beneficio es únicamente para el sector primario, aunque la mecánica para determinación parece algo compleja es muy importante que los empresarios del sector primario lo aprovechen, ya que la reducción del ISR del 40% es un ahorro para el contribuyente puesto que disminuye el pago del impuesto lo cual se refleja directamente en la rentabilidad de la empresa.

2.6.4 Estímulos fiscales para las persona físicas que tributan en el sector primario

En el diccionario panhispánico del español jurídico define al estímulo fiscal como “ayuda económica otorgada por el Estado a un apersona o colectivo, con el objeto de apoyarlos o fomentar su desarrollo económico o social ante una situación de desventaja o desigualdad” (Juridico, 2020).

Por su parte, la revista El Contribuyente define al estímulo fiscal como una forma en que se puede reducir o exentar el pago de algunas contribuciones (Contribuyente, 2018).

Por lo tanto un estímulo fiscal es un apoyo del gobierno donde, además de reducir el pago del impuesto, se busca promover el crecimiento de algún sector en específico.

El gobierno a través de políticas públicas ha impulsado el desarrollo y el crecimiento económico del sector primario, otorgando estímulos fiscales a estos contribuyentes, ya que, dicho sector es considerado en desventaja en comparación con otros sectores.

Los estímulos fiscales no solo benefician al campesino, si no que tienen efecto a un nivel macroeconómico, puesto que el crecimiento del sector contribuye a la seguridad alimentaria, generación de empleos, aumento del PIB nacional, mejora la calidad de vida en las zonas rurales, entre otras.

La Ley de Ingresos de la Federación establece en su artículo 16 fracción I y II que los contribuyentes que realicen actividades empresariales, que obtengan ingresos totales anuales que no excedan de 60 millones de pesos y que puedan deducir el diésel o el biodiesel y sus mezclas que adquieran para su consumo final, siempre que se utilicen exclusivamente como combustible en maquinaria en general, excepto vehículos, podrán

acreditar el monto equivalente al Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios contra el ISR a cargo o contra las retenciones efectuadas en el mismo ejercicio (LIF, 2021).

Para aplicar este estímulo fiscal se debe de contar con el comprobante fiscal correspondiente a la adquisición del biodiésel o sus mezclas, en el que se consigne la cantidad de cada uno de los combustibles que se contenga en el caso de las mezclas, además del número del pedimento de importación con el que se llevó a cabo la importación del citado combustible (LIF, 2021).

Por su parte la ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios en el artículo 2, fracción I, inciso D), numeral 1, sub inciso c) establece que el IEPS que se causa por la enajenación del diésel es de \$5.6212 pesos por litro (LIEPS, 2021), así mismo la LIF decreta que el importe que se podrá acreditar será el que resulte de multiplicar la cuota del IEPS por el número de litros de diésel adquiridos, este acreditamiento en ningún caso procederá a devolución (LIF, 2021).

Para determinar el IEPS acreditable contra el ISR es muy fácil el mecanismo, para el ejercicio 2021 se ejemplifica en la siguiente tabla:

Tabla 7 Mecánica para el cálculo del IEPS acreditable

Litros de diésel utilizados	Cuota IEPS	IEPS Acreditable
1582.00	\$ 5.62	\$ 8,892.74

Fuente: elaboración propia con información de la LIF y LIEPS vigentes para el 2021.

La ya mencionada LIF establece, para los contribuyentes del sector primario, la opción de acreditar un monto equivalente a la cantidad que resulte de multiplicar el precio, IVA incluido, de adquisición del diésel y sus mezclas en las estaciones de servicio y que conste en el comprobante fiscal correspondiente, por el factor de 0.355 (LIF, 2021).

Para este cálculo se expone un ejemplo tomando el precio de \$21.44 por litro de diésel (PEMEX, 2021), la mecánica es la siguiente:

Tabla 8 Mecánica para el cálculo del IEPS acreditable para el sector primario

	Importe pagado por 1582 litros de dieses con IVA incluido	\$ 33,918.08
(X)	factor	0.355
(=)	IEPS acreditable	\$ 12,040.92

Fuente: elaboración propia con información de la LIF vigente para el 2021 y (PEMEX, 2021)

La opción para el sector primario representa un mayor importe para acreditar, por lo que es conveniente aplicar el procedimiento especial para el sector primario, dicho procedimiento se explicó en la tabla 7.

Por su parte la LIF en el artículo 16, apartado A, facción III establece que los contribuyentes del sector agropecuario podrán solicitar la devolución del IEPS que tuvieran derecho a acreditar, en lugar de optar por el acreditamiento, siempre que cumplan con lo siguiente:

- Sus ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de 20 UMAS anuales.

- En ningún caso la devolución podrá exceder de \$1,495.39 pesos mensuales para personas físicas.
- La devolución debe ser solicitada trimestralmente en los meses de abril, julio y octubre de 2021 y enero de 2022.
- Llevar un registro de control del consumo de diésel que utilicen para sus actividades del sector primario, dicho registro debe estar a disposición de las autoridades fiscales.
- Se debe solicitar al SAT acompañada de la documentación comprobatoria y demás información que dicho órgano solicite mediante reglas de carácter general.
- El derecho a la devolución tendrá una vigencia de un año contado a partir de la fecha en que se hubiere efectuado la adquisición del diésel (LIF, 2021).

Si se opta por aplicar este estímulo no podrán ser acumulables con ningún otro estímulo fiscal establecido en la LIF.

Además, el artículo 16, último párrafo, del numeral A, de la LIF establece que al aplicar el estímulo fiscal este se deberá de considerar como ingreso acumulable (LIF, 2021), es decir, si se decide aplicar el estímulo debe de acumular a sus ingresos el importe que acredite contra el ISR, por lo que es decisión del contribuyente si aplica el estímulo o no, para ello es necesario un análisis de la información financiera de la empresa y dependiendo de la situación se podrá determinar si es benéfico elegir dicha opción.

2.7 CASO PRÁCTICO PARA DETERMINACION DE LOS IMPUESTOS DE UNA PERSONA FISICA EN EL RÉGIMEN DE LAS ACTIVIDADES AGRÍCOLAS, GANADERAS, SILVICOLAS Y PESQUERAS.

2.7.1 Pagos provisionales del Impuesto Sobre la Renta

En este apartado se expone un ejemplo para la determinación de los pagos provisionales del ISR, para lo cual optaremos por hacer el cálculo semestral.

El artículo 106 de la LISR determina como se realiza el cálculo del impuesto provisional, por su parte la tarifa del artículo 96 determina las tasas y los límites de manera progresiva de acuerdo a la base gravable del contribuyente (LISR, 2021), para explicar mejor este cálculo se lleva a cabo el desarrollo del siguiente ejemplo:

Tabla 9 Cálculo del primer semestre del ISR

	Ingresos totales obtenidos en el periodo comprendido desde el 1 de enero y hasta el 30 de junio	\$ 1,289,532.00
(-)	Ingresos exentos (40 UMAS x \$32,693.4)	\$ 1,307,736.00
(=)	Ingresos acumulables	\$ -
(-)	Deducciones autorizadas	\$ -
(=)	Resultado	\$ -
(-)	PTU pagada en el ejercicio	\$ -
(-)	Pérdidas Fiscales de ejercicios anteriores	\$ -
(=)	Utilidad fiscal	\$ -
(=)	ISR del periodo	\$ -
(-)	Pagos provisionales	\$ -
(=)	ISR determinado	\$ -
(-)	Reducción del 40%	\$ -
(=)	ISR a cargo	\$ -

Fuente: elaboración propia con información de (LISR, 2021).

Como se observa en el ejemplo anterior los ingresos del contribuyente son menores a la cantidad establecida como ingresos exentos, por lo tanto, no tiene ingresos acumulables y no es necesario aplicar deducciones, además la utilidad fiscal es cero así como la cantidad a pagar.

Ahora bien, como estamos optando por hacer los pagos de forma semestral, nos restaría hacer el cálculo del segundo semestre, el cual se detalla en la tabla siguiente:

Tabla 10 Cálculo del segundo semestre del ISR

	Ingresos totales obtenidos en el periodo comprendido desde el 1 de enero y hasta el 31 de diciembre	\$ 2,314,000.00
(-)	Ingresos exentos (40 UMAS X 32,693.4)	\$ 1,307,736.00
(=)	Ingresos acumulables	\$ 1,006,264.00
	Ingresos exentos	\$1,307,736.00
(/)	Total de ingresos	\$2,314,000.00
(=)	Proporción no deducible	0.5651
	Total de gastos e inversiones correspondientes al mismo periodo (incluye la compra de un tractor por \$125,000.00)	\$ 729,050.00
(x)	Proporción	0.5651
(=)	Gastos e inversiones no deducibles	\$ 412,015.96
	Total de gastos e inversiones deducibles	\$ 729,050.00
(-)	Gastos e inversiones no deducibles	\$ 412,015.96
(=)	Deducciones autorizadas	\$ 317,034.04
	Ingresos acumulables	\$ 1,006,264.00
(-)	Deducciones autorizadas	\$ 317,034.04
(=)	Resultado	\$ 689,229.96
(-)	PTU pagada en el ejercicio	\$ -
(-)	Pérdidas Fiscales de ejercicios anteriores	\$ -
(=)	Utilidad fiscal	\$ 689,229.96
(-)	Límite inferior	\$ 510,451.01

(=)	Excedente límite inferior	\$ 178,778.95
(X)	Porcentaje aplicable sobre el excedente del límite inferior	30.00%
(=)	Impuesto marginal	\$ 53,633.685
(+)	Cuota fija	\$ 95,768.74
(=)	ISR del periodo	\$ 149,402.42
(-)	Reducción del 40%	\$ 59,760.97
(=)	ISR determinado	\$ 89,641.45
(-)	Pagos provisionales	\$ -
(=)	ISR a cargo	\$ 89,641.45

Fuente: elaboración propia con información de (LISR, 2021).

Con ese sencillo procedimiento se obtiene el ISR, en el ejemplo resultó a cargo para este semestre, pero como se puede observar es un impuesto muy bajo en comparación al de cualquier otro sector, esto debido a que el sector primario goza de la exención de parte del ingreso, lo cual ayuda a que se tenga una utilidad fiscal más baja, adicionalmente se cuenta con la reducción del 40% del impuesto, por lo que resulta un impuesto mucho más bajo aun.

2.7.2 Cálculo Anual del Impuesto Sobre la Renta

Como ya se explicó anteriormente, los contribuyentes Personas Físicas tienen la obligación del cálculo del impuesto del ejercicio, para lo cual se debe de determinar la utilidad gravable de conformidad con el artículo 109 de la ley del IRS, al resultado que se obtenga se le aplicara la tarifa del artículo 152, contra el impuesto que resulte a cargo podrán acreditarse los pagos provisionales. Dicho impuesto se debe pagar mediante declaración a más tardar el mes de abril del año siguiente (LISR, 2021).

En la siguiente tabla se muestra un ejemplo para exponer la técnica para el cálculo del impuesto del ejercicio:

Tabla 11 Cálculo anual del ISR

	Ingresos totales obtenidos en el periodo comprendido desde el 1 de enero y hasta el 31 de diciembre	\$ 2,314,000.00
(-)	Ingresos exentos (40 UMAS X 32,693.4)	\$ 1,307,736.00
(=)	Ingresos acumulables	\$ 1,006,264.00
(-)	Deducciones autorizadas correspondientes al mismo periodo	\$ 317,034.04
(=)	Utilidad fiscal	\$ 689,229.96
(-)	PTU pagada en el ejercicio	\$ -
(-)	Pérdidas Fiscales de ejercicios anteriores	\$ -
(=)	Utilidad gravable	\$ 689,229.96
(-)	Límite inferior	\$ 510,451.01
(=)	Excedente límite inferior	\$ 178,778.95
(X)	Porcentaje aplicable sobre el excedente del límite inferior	30.00%
(=)	Impuesto marginal	\$ 53,633.685
(+)	Cuota fija	\$ 95,768.74
(=)	ISR del ejercicio	\$ 149,402.43
(-)	Reducción del 40%	\$ 59,760.97
(=)	ISR determinado	\$ 89,641.5
(-)	Pagos provisionales	\$ 89,641.5
(=)	ISR a cargo	\$ 0.00

Fuente: elaboración propia con información de (LISR, 2021).

Como se expone en el ejemplo, así es como se obtiene el ISR del ejercicio, en este caso se obtiene un ISR a cargo pero como ya se hicieron los pagos semestrales ahora solamente se presenta la declaración y esta resulta sin cantidad a pagar.

2.7.3 Cálculo del Impuesto al Valor Agregado

El artículo 1 de la ley del IVA establece el procedimiento que se debe seguir para obtener IVA a cargo o a favor, según sea el caso, en la siguiente tabla se muestra un ejemplo para explicar dicho procedimiento:

Tabla 12 Cálculo para determinar el IVA de manera semestral

	CONCEPTO	1ER SEMESTRE	2DO SEMESTRE
	Total de gastos e inversiones que incluyen IVA	\$ 178,635.00	\$ 192,563.00
(-)	subtotal de gastos e inversiones	\$ 153,995.69	\$ 166,002.59
(=)	IVA acreditable	\$ 24,639.31	\$ 26,560.41
	IVA trasladado	\$ -	\$ -
(-)	IVA acreditable	\$ 24,639.31	\$ 26,560.41
(=)	IVA a favor	-\$ 24,639.31	-\$ 26,560.41

Fuente: elaboración propia con información de (LIVA, 2021).

Como se puede observar en estos cálculos resulta un IVA a favor, en ambos semestres, ya que los contribuyentes del sector primario únicamente trasladan a la tasa del 0%.

Cabe destacar que es el mismo procedimiento para cualquier periodo, independientemente si se presenta mensual o semestral, lo que cambia es la suma del IVA acreditable.

CONCLUSIONES

1. DE LAS FACILIDADES: El sector primario goza de facilidades exclusivas debido a que es el más vulnerable, por lo tanto, es de vital importancia que los productores estén enterados de las mismas.
2. DE LA REDUCCIÓN DEL IMPUESTO: Con esta información se determinó que las personas físicas con actividades agrícolas, ganaderas y silvícolas gozan de una aportación tributaria menor debido a la reducción del 40% de ISR exclusiva para este régimen.
3. DE LA TRIBUTACIÓN EN EL IVA: En materia de IVA, la ley las contempla como actividades gravadas, pero las beneficia con una tasa del 0%.
4. DE LOS SALDOS A FAVOR: El beneficio de que la ley del IVA las contemple como actividades gravadas les concede el privilegio de realizar el acreditamiento del IVA y generar saldos a favor de IVA sujetos a devolución.
5. DE LOS BENEFICIOS DEL SALDO A FAVOR: Las devoluciones de los Saldos a Favor de IVA, les otorgan liquidez, que les permite utilizar el recurso para cubrir sus costos y gastos o adquirir Activos Fijos que los hagan más productivos.
6. DE LAS INVERSIONES: Otro beneficio de los que goza este régimen es poder deducir en su totalidad los Activos Fijos en la fecha de adquisición y no los limita a que se deduzcan vía depreciación, por lo que esto nuevamente les otorga más liquidez, y la reducción de la Base Gravable para el ISR, una carga tributaria menor.
7. DE LOS PAGOS PROVISIONALES: Como se menciona en el presente estudio, tienen la facilidad de realizar pagos semestrales, que tratándose de actividades

del campo les permite la deducción del gasto por el periodo de siembra, cultivo y cosecha, que les permite su reconocimiento con el ingreso que sólo se obtiene en periodos de cosecha, en el caso de ganadería también se tienen periodos de crianza y engorda, donde sólo hay costos, hasta que el ganado está en condiciones de ser enajenado.

8. DE LA BASE DEL IMPUESTO: Con lo anterior no se paga el ISR de manera anticipada, lo que origina bases reales e impuestos justos.
9. DE LA EXENCIÓN DE INGRESOS: Se señaló también la parte que se exenta de los ingresos por éste régimen, con lo cual los pequeños productores, incluso tienen una tributación nula cuando no rebasan las exenciones o se disminuye considerablemente el ingreso cuando perciben mayores ingresos ya que el pago del tributo sólo se consigan sobre la diferencia entre el ingreso total menos la exención.
10. DE LA BONDAD DEL RÉGIMEN: Se comprende de forma más simple las actividades que deben realizar las personas físicas contribuyentes del sector primario, por ende, se motiva a incorporarse al régimen y cumplir con formalidad las disposiciones fiscales, ya que se tiene la información necesaria para concientizar la importancia de contribuir al fisco, en este régimen con una carga tributaria menor y evitar sanciones.

SE RECOMIENDA: Se dé a conocer el Régimen Tributario para todos los que tengan ingresos Agrícolas, Ganaderos, Silvícolas y de Pesca, que les permitan obtener los beneficios de la tributación.

BIBLIOGRAFÍA

Alvarez, C. T. (2016). Obtenido de

<http://www.web.facpya.uanl.mx/vinculategica/Revistas/R2/2791-2806%20%20Esquema%20de%20tributacion%20del%20sector%20primario.pdf>

Areli, C. A. (10 de 11 de 2016). *UV.MX*. Obtenido de

https://www.uv.mx/iic/files/2017/12/horizontes_06_art22.pdf

ASF. (3 de 2016). Obtenido de

https://www.asf.gob.mx/uploads/61_Publicaciones_tecnicas/8._El_Reto_Fiscal_y_la_Reforma_Hacendaria.pdf

Barraza, J. L. (2016). Obtenido de [https://imcp.org.mx/wp-](https://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2015/02/Fiscoactualidades-febrero_n%C3%BAm-04.pdf)

[content/uploads/2015/02/Fiscoactualidades-febrero_n%C3%BAm-04.pdf](https://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2015/02/Fiscoactualidades-febrero_n%C3%BAm-04.pdf)

Bassols, N. B. (1996). Obtenido de

<http://www.ejournal.unam.mx/cns/no44/CNS04404.pdf>

Bonilla. (s.f.). Obtenido de

<http://www.economia.unam.mx/secss/docs/tesisfe/BonillaLI/cap1.pdf>

Cedillo, E. R. (2013). Obtenido de

http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0185-19182013000300004

CEFP. (2017). Obtenido de

<https://www.cefp.gob.mx/publicaciones/nota/2017/notacefp0132017.pdf>

cefp. (2018). *cefp.gob.mx*. Obtenido de

<https://www.cefp.gob.mx/publicaciones/presentaciones/2018/precefp0192018.pdf>

CEFP. (2019). *CEFP*. Obtenido de

<https://www.cefp.gob.mx/publicaciones/documento/2019/cefp0132019.pdf>

CFF, C. F. (11 de 1 de 2021). Obtenido de

http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_110121.pdf

CFF, C. F. (2021). Obtenido de

http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_090120.pdf

COFIDE. (2018). *COFIDE* . Obtenido de <https://www.cofide.mx/blog/el-sector-primario-en-mexico-importancia-tributacion-y-beneficios-fiscales>

contadores, c. d. (2015). Obtenido de <https://www.ccpudg.org.mx/wp-content/uploads/8-Boletin-Fiscal-120-AGOSTO-2015-Tratamiento-Fiscal-de-los-AGAPES.pdf>

Contribuyente, E. (5 de 2018). Obtenido de

<https://www.elcontribuyente.mx/2018/05/que-es-un-estimulo-fiscal-y-como-se-aplica/>

CPEUM. (2021). Obtenido de

http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf_mov/Constitucion_Politica.pdf

Crisantos, J. V. (25 de 4 de 2005). Obtenido de

http://fcasua.contad.unam.mx/apuntes/interiores/docs/98/opt/reg_simplificado.pdf

DIPUTADOS, C. D. (2020). Obtenido de

http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf_mov/Constitucion_Politica.pdf

diputados, c. d. (8 de 5 de 2020). *DOF*. Obtenido de

http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf_mov/Constitucion_Politica.pdf

DOF. (2014). *dof.gob.mx*. Obtenido de

http://dof.gob.mx/nota_detalle_popup.php?codigo=5343084

DOF. (2020). *DIPUTADIS.GOB.MX*. Obtenido de

http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LIF_2020_251119.pdf

DOF. (2020). *DOF.GOB.MX*. Obtenido de

https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5586697&fecha=18/02/2020

DOF. (2021). Obtenido de <http://www.norlexinternacional.com/arch/DEBFTEC7.htm>

DOF. (11 de 1 de 2021). Obtenido de

<file:///C:/Users/Sony/Downloads/Anexo+8+RMF+2021+DOF+11012021.pdf>

Esquivel, G. I. (13 de 07 de 2015). Obtenido de

<https://contabilidadfiscalunivia.wordpress.com/tag/deducciones-autorizadas/>

Gonzalez, P. (s.f.). Obtenido de <https://www.billin.net/glosario/definicion-deducciones-fiscales/>

GRAIN. (2018). *GRAIN.ORG*. Obtenido de <https://www.grain.org/es/entries/6080-una-breve-historia-de-los-origenes-de-la-agricultura-la-domesticacion-y-la-diversidad-de-los-cultivos>

INEGI. (2021). Obtenido de <https://www.inegi.org.mx/temas/uma/>

ISR, I. d. (2017). Obtenido de <https://www.cof.org/sites/default/files/leydelimp.pdf>

Juridico, D. P. (2020). Obtenido de <https://dpej.rae.es/lema/est%C3%ADmulo-fiscal>

LIEPS. (24 de 12 de 2021). Obtenido de

http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/78_241220.pdf

LIF. (25 de 11 de 2021). Obtenido de

http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LIF_2021_251120.pdf

LISR. (2021). Obtenido de

http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR_081220.pdf

LIVA. (2021). Obtenido de http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/77_081220.pdf

LSS. (2021). Obtenido de http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/92_161220.pdf

Martínez, D. T. (1 de 9 de 2019). Obtenido de

<https://contaduriapublica.org.mx/2019/09/01/el-iva-como-instrumento-de-politica-social-y-economica/>

Montemayor, P. S. (1984). *historia de la ganaderia en mexico* . mexico.

Nicolau, E. C. (2013). *Tratado del Impuesto sobre la Renta* . Themis.

OUPE. (2011). Obtenido de [http://www.oupe.es/es/mas-areas-](http://www.oupe.es/es/mas-areas-educacion/secundaria/geografia-e-)

[educacion/secundaria/geografia-e-](http://www.oupe.es/es/mas-areas-educacion/secundaria/geografia-e-)

[historia/proyadarveccssgeoehistnacional/Galeria%20documentos/CCSS_3%20E](http://www.oupe.es/es/mas-areas-educacion/secundaria/geografia-e-historia/proyadarveccssgeoehistnacional/Galeria%20documentos/CCSS_3%20E)

[SO_NAC_interiores.pdf](http://www.oupe.es/es/mas-areas-educacion/secundaria/geografia-e-historia/proyadarveccssgeoehistnacional/Galeria%20documentos/CCSS_3%20ESO_NAC_interiores.pdf)

PEMEX. (6 de 4 de 2021). Obtenido de

https://www.google.com/search?q=precio+del+di%C3%A9sel+hoy+pemex&ei=KwBtYKjyN8i1tgWloKLQDw&oq=precio+del+diesel+en+m%C3%A9xico&gs_lcp=Cgdnd3Mtd2l6EAEYAzIRCAAQsAMQtwMQ1AMQ5QIQiwMyEQgAELADELcDENQDEOUCEIsDMhEIABCwAx3AxDUAXDIAhCLAZIRCAAQsAMQtwMQ1AMQ5QIQiwMyE

RAE. (2020). Obtenido de <https://dle.rae.es/multa>

RFA. (2021). Obtenido de

https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5586697&fecha=18/02/2020

RFA. (2021). Obtenido de <file:///C:/Users/Sony/Downloads/RFA2021->

<versi%C3%B3n+anticipada,0.pdf>

RISR. (2021). Obtenido de

http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/regley/Reg_LISR_060516.pdf

RLIVA. (2021). Obtenido de

http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/regley/Reg_LIVA_250914.pdf

RMF. (2021). Obtenido de <https://www.sat.gob.mx/normatividad/58521/resolucion->

[miscelanea-fiscal-\(rmf\)-](miscelanea-fiscal-(rmf)-)

Rombiola, N. (31 de 12 de 2019). *bolsamania financiera* . Obtenido de

<https://losimpuestos.com.mx/pagos-provisionales/>

Saldaña, t. m. (1983). *historia de la agricultura en mexico*. chapingo, mexico.

Sánchez, P. R. (2014). Obtenido de <https://core.ac.uk/download/pdf/159773382.pdf>

SAT. (s.f.). Obtenido de <https://www.sat.gob.mx/consulta/61977/conceptos-tributarios>

SAT. (s.f.). Obtenido de <https://www.sat.gob.mx/consulta/23972/conoce-las->

deducciones-

personales#:~:text=%2D%20Preescolar%3A%2014%2C200%20pesos.,%2D%2

0Profesional%20t%C3%A9cnico%3A%2017%2C100%20pesos.

SAT. (2012). Obtenido de

https://imcp.org.mx/IMG/pdf/ANEXO_A_NOTICIAS_FISCALES_174.pdf

Sociales, R. M. (s.f.). Obtenido de

http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_serial&pid=0185-

1918&lng=es&nrm=iso

UNAM. (2014). Obtenido de

<http://www.economia.unam.mx/profesores/blopez/fiscal%20-%20Pres.%204.pdf>

ANEXOS

1.-Tarifa para el cálculo del impuesto correspondiente al ejercicio 2021 (DOF, 2021).

Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	% Sobre excedente del límite inferior
0.01	7,735.00	0	1.92
7,735.01	65,651.07	148.51	6.4
65,651.08	115,375.90	3,855.14	10.88
115,375.91	134,119.41	9,265.20	16
134,119.42	160,577.65	12,264.16	17.92
160,577.66	323,862.00	17,005.47	21.36
323,862.01	510,451.00	51,883.01	23.52
510,451.01	974,535.03	95,768.74	30
974,535.04	1,299,380.04	234,993.95	32
1,299,380.05	3,898,140.12	338,944.34	34
3,898,140.13	En adelante	1,222,522.76	35

2.- Tarifa para el cálculo del impuesto correspondiente al mes de junio (DOF, 2021).

Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	% Sobre excedente del límite inferior
0.01	3,867.48	0	1.92
3,867.49	32,825.52	74.28	6.4
32,825.53	57,687.96	1,927.56	10.88
57,687.97	67,059.72	4,632.60	16
67,059.73	80,288.82	6,132.06	17.92
80,288.83	161,931.00	8,502.72	21.36
161,931.01	255,225.48	25,941.48	23.52
255,225.49	487,267.50	47,884.38	30
487,267.51	649,690.02	117,496.98	32
649,690.03	1,949,070.06	169,472.16	34
1,949,070.07	En adelante	611,261.40	35

3.- Tarifa para el cálculo del impuesto correspondiente al mes de diciembre (DOF, 2021).

Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	% Sobre excedente del límite inferior
0.01	7,735.00	0	1.92
7,735.01	65,651.07	148.51	6.4
65,651.08	115,375.90	3,855.14	10.88
115,375.91	134,119.41	9,265.20	16
134,119.42	160,577.65	12,264.16	17.92
160,577.66	323,862.00	17,005.47	21.36
323,862.01	510,451.00	51,883.01	23.52
510,451.01	974,535.03	95,768.74	30
974,535.04	1,299,380.04	234,993.95	32
1,299,380.05	3,898,140.12	338,944.34	34
3,898,140.13	En adelante	1,222,522.76	35