



Octubre 2016 Comisión Fiscal

C.P.C. y M.I. Javier
Pérez López
Presidente Consejo
Directivo

“CASO PRACTICO DETERMINACION DE ISR DE AGAPES”

ANTECEDENTES

Desde hace muchos años, las personas que se dedican a las actividades de agricultura, ganadería, pesca y silvicultura (AGAPES) han tenido en materia de Impuesto sobre la Renta (ISR) regímenes preferentes o especiales en comparación con las que realizan otro tipo de actividades; cabe recordar el régimen simplificado de entradas y salidas vigente hasta el año 2001, el régimen simplificado de flujo de efectivo vigente de 2002 a 2013, ahora bien a partir de 2014 la propuesta de reforma fiscal consideraba que todos debían tributar bajo el mismo esquema de tributación (Título II de la ley del ISR) sin embargo a este sector productivo se permitió nuevamente tributar bajo el nuevo régimen que también implica el flujo de efectivo y los mismos beneficios con los que se contaban hasta el 2013.

C.P.C. y M. I. Oliver
Murillo y García
Vicepresidente
General

C.P.C. y M.I. Rubén
Plascencia Arreola
Vicepresidente de
Calidad

MARCO JURÍDICO

Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR)
Código Fiscal de la Federación (CFF)
Resolución Miscelánea Fiscal 2016 (RMF)
Resolución de Facilidades Administrativas 2016 (RFA)

C.P.C. y M. I. Felipe
de Jesús Arias Rivas
Vicepresidente de
Asuntos Fiscales

INTRODUCCIÓN

Las personas físicas o morales que realicen actividades agrícolas, ganaderas, de pesca y de silvicultura realizan también actividades empresariales¹ y en todo caso deberían tributar como cualquier persona física o moral del capítulo II título IV y título II de la LISR respectivamente. Sin embargo, las autoridades con la finalidad de incentivar la producción de este tipo de bienes para autosuficiencia alimentaria del país han procurado otorgar beneficios a los contribuyentes llamados del sector primario.

**“Por una contaduría
Pública con Excelencia
y Nacionalista”**



ccpudg@yahoo.com.m

Los beneficios a los que nos referimos son entre otros, la determinación de la base de tributación conforme a flujo de efectivo, reducción en la tasa del ISR, facilidades de comprobación, Retenciones de ISR a sus trabajadores distinta a la que se refiere el capítulo I del título IV de la LISR (De los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado), Aplicación de autofactura por compras a ciertos contribuyentes, presentación de declaraciones semestrales.

¹ Fracciones III, IV, V, Vi, del Art. 16 CFF.

DESARROLLO

Definición de actividades²

Actividades agrícolas:

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

Actividades ganaderas:

Son las consistentes en la cría engorda de ganado, aves de corral y animales, así como la primera enajenación de sus productos que no hayan sido objeto de transformación industrial. También se considera que realizan actividades ganaderas, los adquirentes de la primera enajenación de ganado, cuando se realicen exclusivamente actividades de engorda de ganado, siempre y cuando el proceso de engorda de dicho ganado se realice en un periodo mayor a tres meses contados a partir de la adquisición³.

Actividades pesqueras:

Estas actividades 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.

Actividades silvícolas:

Corresponde a 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.

Impuesto Sobre la Renta

Como resultado de los cambios realizados en la LISR a partir del 1º de enero de 2014, se adicionó el capítulo VIII del título II "Régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras" que cuenta solamente con tres artículos (74,74-A y 75), donde se consideran las bases y obligaciones que deberán cumplir los contribuyentes del sector primario.

Los contribuyentes que podrán tributar bajo este régimen serán:

I.- Las personas morales de derecho agrario (agricultura y ganadería), las sociedades cooperativas de producción y las demás personas morales, que se dediquen exclusivamente a las actividades del sector primario.

II.- Las personas morales que se dediquen exclusivamente a actividades pesqueras, así como las cooperativas de producción que se dediquen exclusivamente a dichas actividades.

III.- las personas físicas y morales que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras.

² Art. 16 CFF

³ Regla 1.1. de la RFA

Entre las principales características de este régimen destacan:

- a) La determinación de los ingresos y deducciones con base en el flujo de efectivo.
- b) La exención de ingresos hasta ciertos montos.
- c) La posibilidad de deducir compras efectivamente pagadas en lugar del costo de ventas.
- d) Una reducción del ISR causado.
- e) Algunas facilidades de comprobación de algunas erogaciones.

Cabe recordar que se considera que se dedican exclusivamente a realizar actividades de agricultura, ganadería, silvicultura y pesca los contribuyentes cuyos ingresos representen cuando menos el 90% de sus ingresos totales, sin incluir los ingresos por venta de activos fijos y terrenos afectos a su actividad.

Pagos provisionales de ISR⁴

Los pagos provisionales se deben calcular en los términos del artículo 106 de la LISR:

Ingresos efectivamente cobrados
Menos: Deducciones autorizadas efectivamente pagadas
Menos: PTU pagada a los trabajadores
Menos: Perdidas fiscales por amortizar (en su caso)
Igual: Utilidad fiscal o ingreso acumulable (persona moral o persona física, respectivamente).

Quando los contribuyentes AGAPES ya sean físicas o morales realicen sus pagos provisionales mensuales o semestrales⁵, según sea el caso y dado que estos se realizan de forma acumulativa las referencias de las UMA'S corresponderán a la periodicidad con la que se hagan los pagos provisionales.

ISR del ejercicio⁶

Para calcular y determinar el ISR del ejercicio se procederá conforme a lo dispuesto en el artículo 109 de la LISR.

Ingresos efectivamente cobrados del ejercicio
Menos: Deducciones autorizadas efectivamente pagadas del ejercicio
Igual: Utilidad fiscal determinada
Menos: PTU pagada a los trabajadores
Menos: Perdidas fiscales por amortizar (en su caso)
Igual: Utilidad fiscal o base gravable (persona moral o persona física, respectivamente).

Exenciones y reducciones

De acuerdo al párrafo décimo primero, décimo segundo y décimo tercero del artículo 74 de la LISR se establecen los topes de exención y reducción del ISR como se muestra en la siguiente tabla:

⁴ Fracción I del art. 74 LISR

⁵ Regla 1.3 RFA 2016

⁶ Fracción II del art. 74 LISR

Montos	Ingresos hasta: 20 Unidades de medida y actualización elevadas al Año (UMA'S)		Ingresos mayores a 20 o 40 UMA'S y hasta 423 UMA'S		Ingresos mayores 423 UMA'S		Ingresos por cada socio superiores a 20 UMA'S sin exceder de 423 y en conjunto con tope de 4,230 UMA'S
Contribuyente	Personas morales	Personas físicas	Personas morales	Personas físicas	Personas morales	Personas físicas	Sociedades o asociaciones de productores constituidas exclusivamente por Personas físicas
Ingresos exentos	20 UMA'S por c/socio, con tope de hasta 200 UMA'S	40 UMA'S	20 UMA'S por c/socio, con tope de hasta 200UMA'S	40 UMA'S	20 UMA'S por c/socio, con tope de hasta 200 UMA'S	40 UMA'S	20 UMA'S por c/socio, con tope de hasta 200 UMA'S
Reducción en el ISR	No tiene efecto la reducción		30%	40%	30% con tope de hasta 423 UMA'S	40% Con tope de hasta 423 UMA'S	30% con tope de hasta 423 UMA'S

Deducción de inversiones de activos fijos⁷:

Los contribuyentes cuyos ingresos sean mayores a 20 UMA'S y menores a 423 UMA'S considerarán como gasto las erogaciones para la adquisición de activos fijos, gastos o cargos diferidos.

Resolución miscelánea

La RMF 2016 establece el procedimiento para la determinación y reducción del ISR para los AGAPES, los cuales podríamos diferenciar de la siguiente manera:

- Regla 3.8.1 Determinación del ISR de las personas morales AGAPES cuyos ingresos son inferiores a 423 UMA'S.
- Regla 3.8.2 Determinación del ISR de las sociedades o asociaciones de productores AGAPES constituidas exclusivamente por socios o asociados personas físicas cuyos ingresos excedan de 4,230 UMA'S, con una variante cuando sus ingresos sean inferiores a los 4,230 UMA'S.
- Regla 3.8.3 Determinación del ISR personas físicas AGAPES cuando sus ingresos exceden de 423 UMA'S.
- Regla 3.8.4 Reducción de ISR para personas físicas AGAPES cuyos ingresos sean inferiores a 423 UMA'S.

⁷ Último párrafo fracción II del art. 74 LISR

Caso práctico 1

Para efecto del caso práctico nos enfocaremos al supuesto de una persona moral que cuenta con 3 socios y cuyos ingresos totales exceden de 423 UMA'S. Para lo cual nos enfocaremos al procedimiento establecido en la regla 3.8.1 de la RMF 2016.

Datos generales	
Determinación de ingresos:	
Ingresos propios AGAPES	13,200,000
Ingresos no propios AGAPES	280,000
Ingresos totales	13,480,000
Ingresos totales	13,480,000
Ingresos exentos (73.04*20*365*3)	1,599,576
Ingresos gravados	11,880,424

Determinación del pago provisional acumulado de Enero a Diciembre 2016. Regla 3.8.1. RMF 2016 Paso 1 Determinación de la utilidad fiscal total

1 a) Determinación de Utilidad Fiscal Total Ingresos propios AGAPES	
Total de ingresos propios	13,200,000
Ingresos exentos propios AGAPES	1,599,576
Ingresos gravados	11,600,424
Ingresos exentos propios AGAPES	1,599,576
Ingresos totales	13,480,000
por ciento ingresos exentos propios	0.1187
Unidad	1.0000
Por ciento aplicable deducciones	0.8813
Deducciones autorizadas ingresos propios AGAPES	10,800,000
por ciento aplicable sobre ingresos no propios	88.13%
Deducciones autorizadas deducibles	9,518,441
Ingreso gravados propios AGAPES	11,600,424
deducciones autorizadas deducibles	9,518,441
Resultado	2,081,983
PTU pagada a los trabajadores ingresos propios	120,000
Pérdidas fiscales por amortizar ingresos propios	-
Utilidad fiscal ingresos propios AGAPES	1,961,983
Utilidad fiscal ingresos propios AGAPES	1,961,983
Utilidad fiscal ingresos no propios	138,986
Utilidad fiscal Total	2,100,969

1 b) Determinación de Utilidad Fiscal Total Ingresos no propios AGAPES	
Total de ingresos no propios	280,000
Ingresos exentos no propios AGAPES	-
Ingresos gravados no propios	280,000
Ingresos exentos propios AGAPES	1,599,576
Ingresos totales	13,480,000
por ciento ingresos exentos no propios	0.1187
Unidad	1.0000
Por ciento aplicable deducciones	0.8813
Deducciones autorizadas ingresos no propios AGAPES	160,000
por ciento aplicable sobre ingresos no propios	88.13%
Deducciones autorizadas deducibles	141,014
Ingreso gravados no propios	280,000
deducciones autorizadas deducibles	141,014
Resultado	138,986
PTU pagada a los trabajadores ingresos no propios	-
Pérdidas fiscales por amortizar ingresos no propios	-
Utilidad fiscal ingresos no propios	138,986

Paso 2 Determinación del ISR reducido	
Utilidad fiscal ingresos propios	1,961,983
Proporción de ingresos propios vs tope de ingresos	83.42%
Utilidad base ISR reducido	1,636,748
Tasa ISR personas morales	30%
ISR determinado	491,024
Factor de reducción de ISR (1 - % reducción .30)	0.70
ISR reducido	343,717

Paso 3 Determinación del ISR no deducido	
Utilidad fiscal total	2,100,969
Utilidad base ISR reducido	1,636,748
utilidad base ISR no reducido	464,222
Tasa ISR personas morales	30%
ISR determinado	139,267
ISR no reducido	139,267
Paso 4 Determinación del ISR a cargo	
ISR reducido	343,717
ISR no reducido	139,267
ISR a cargo	482,984

Cuando las personas morales que se dediquen exclusivamente a las actividades de AGAPES y obtengan la totalidad de sus ingresos por este concepto, y sus ingresos rebasen los 20 UMA'S por cada uno de los socios con un límite de 200 UMA'S pero que no excedan de los 423 UMA'S solamente realizarán los cálculos de los pasos 1 a) y 2.

Los contribuyente personas morales que hubieran aplicado la opción a que se refiere la regla 1.3 de la RFA 2016 de aplicar el coeficiente de utilidad en lugar de aplicar el procedimiento descrito deberán sujetarse a lo que dispone dicha regla.

Caso práctico 2

En el caso práctico de la persona física se realiza considerando que sus ingresos son mayores a 423 UMA'S, conforme a la regla 3.8.3 de la RMF 2016.

Datos generales	
Determinación de ingresos:	
Ingresos propios AGAPES	13,200,000
Ingresos no propios AGAPES	280,000
Ingresos totales	13,480,000
Ingresos totales	13,480,000
Ingresos exentos (73.04*40*365)	1,066,384
Ingresos gravados	12,413,616

Determinación del pago provisional acumulado de Enero a Diciembre 2016. Regla 3.8.3. RMF 2016

Paso 1

Determinación de la utilidad fiscal total

1a) Determinación de Utilidad Fiscal Ingresos propios AGAPES	
Total de ingresos propios AGAPES	13,200,000
Ingresos exentos propios AGAPES	1,066,384
Ingresos gravados propios AGAPES	<u>12,133,616</u>
Ingresos exentos propios AGAPES	1,066,384
Ingresos totales	<u>13,480,000</u>
por ciento ingresos exentos propios	0.0791
Unidad	1.0000
Por ciento aplicable deducciones	<u>0.9209</u>
Deducciones autorizadas ingresos propios AGAPES	10,800,000
por ciento aplicable sobre deducciones propias	92.09%
Deducciones autorizadas deducibles	<u>9,945,627</u>
Ingresos gravados propios AGAPES	12,133,616
Deducciones autorizadas deducibles	<u>9,945,627</u>
Resultado	<u>2,187,989</u>
PTU pagada a los trabajadores ingresos propios	120,000
Pérdidas fiscales por amortizar ingresos propios	-
Utilidad fiscal ingresos propios AGAPES	<u>2,067,989</u>
Utilidad fiscal ingresos propios AGAPES	2,067,989
Utilidad fiscal ingresos no propios	132,657
Utilidad fiscal Total	<u>2,200,646</u>
Paso 2 Determinación del ISR sobre utilidad fiscal total	
Utilidad fiscal total	2,200,646
ISR por la aplicación Tarifa art. 152 LISR	<u>669,071</u>
Paso 3 Determinación del ISR no deducido	
Utilidad fiscal ingresos propios AGAPES	2,067,989
Proporción de ingresos propios vs tope de ingresos	84.15%
Utilidad fiscal sobre ingresos propios	<u>1,740,245</u>
ISR por aplicación Tarifa art. 152 LISR	<u>512,534</u>
Factor de reducción de ISR personas físicas (1 - % reducción .40)	0.60
ISR sobre la utilidad fiscal sujeta a reducción	<u>307,520</u>

1b) Determinación de Utilidad Fiscal Ingresos no propios AGAPES	
Total de ingresos no propios	280,000
Ingresos exentos no propios AGAPES	-
Ingresos gravados NO PROPIOS	<u>280,000</u>
Ingresos exentos propios AGAPES	1,066,384
Ingresos totales	<u>13,480,000</u>
por ciento ingresos exentos propios	0.0791
unidad	1.0000
Por ciento aplicable deducciones	<u>0.9209</u>
Deducciones autorizadas ingresos no propios AGAPES	160,000
por ciento aplicable sobre deducciones no propias	92.09%
Deducciones autorizadas deducibles	<u>147,342.62</u>
Ingresos no propios gravados	280,000
Deducciones autorizadas deducibles	<u>147,343</u>
Resultado	<u>132,657</u>
PTU pagada a los trabajadores ingresos no propios	-
Pérdidas fiscales por amortizar ingresos propios	-
Utilidad fiscal ingresos no propios	132,657

Determinación de la proporción de ingresos	
ingresos hasta los cuales se aplica exención (423 UMA'S)	11,277,011
ingresos exentos propios AGAPES	1,066,384
resultado 1	10,210,627
ingresos propios de AGAPES	13,200,000
ingresos exentos propios	1,066,384
resultado 2	12,133,616
Proporción de ingresos propios vs tope de ingresos	84.15%
Paso 4 Determinación del ISR no deducido	
ISR sobre Utilidad fiscal total	669,071
Monto ISR reducido	512,534
ISR no reducido	156,536
ISR reducido	307,520
Factor de reducción de ISR (1/(1-factor de reducción del ISR))	1.6667
Monto ISR reducido	512,534
Paso 5 Determinación del ISR a cargo	
ISR reducido	307,520
ISR no reducido	156,536
ISR a cargo	464,057

Quando las personas físicas que se dediquen exclusivamente a las actividades de AGAPES y obtengan la totalidad de sus ingresos por este concepto, y sus ingresos rebasen los 40 UMA'S pero que no excedan de los 423 UMA'S solamente realizarán los cálculos conforme a la regla 3.8.4.

Los contribuyente personas físicas que hubieran aplicado la opción a que se refiere la regla 1.3 de la RFA 2016 de aplicar el coeficiente de utilidad en lugar de aplicar el procedimiento descrito en este caso práctico deberán calcular sus pagos provisionales aplicando el coeficiente de utilidad conforme al artículo 14 de LISR sobre el ingreso acumulable obtenido en el periodo de las actividades propias de AGAPES.

Algunas consideraciones a las reglas de RMF.

Después de analizar los procedimientos implícitos de las fórmulas de las reglas 3.8.1, 3.8.2, 3.8.3 y 3.8.4 de la RMF observamos que estas contrarían o establecen situaciones no congruentes con lo que establece la LISR y pueden generar un perjuicio a los contribuyentes, sin embargo es necesario que el mismo tome en cuenta estos factores:

- a) Asignación de deducciones al segmento de ingresos por los que se aplica la reducción. Implica que sea posible que el contribuyente asigne las deducciones autorizadas al segmento de ingresos que ellos decidan, es decir a los ingresos propios o no propios.

- b) Limitación de deducciones diferentes a gastos e inversiones relacionadas con el sector primario. En las formulas se está limitando o disminuyendo la totalidad de las deducciones en la proporción que representen los ingresos exentos, y solamente están legalmente limitadas los gastos e inversiones. Las deducciones que se limitan indebidamente con la aplicación de las formulas son las correspondientes a las compras, intereses, cuotas de seguridad social y las demás que señala el artículo 103 LISR distintas a la fracción II y III (gastos e inversiones).
- c) “Deducciones autorizadas” relacionadas con ingresos propios. De acuerdo con la formula, el concepto de deducciones autorizadas deben estar disminuidas las partidas no deducibles correspondientes a los gastos e inversiones a que se refiere la fracción II del artículo 28 de la LISR, sin embargo, para evitar un doble perjuicio al contribuyente al momento de aplicar la proporción, las deducciones autorizadas deberían considerarse antes de restar el efecto de la fracción II del artículo 28 de la LISR.
- d) Determinación de las deducciones a aplicar sobre los ingresos no propios. Resulta incorrecto aplicar una proporción a las deducciones de los ingresos no propios ya que dichas deducciones corresponden a actividades diferentes a los AGAPES.

CONCLUSIÓN

Como sabemos este sector de contribuyentes ha sido privilegiado con la disminución de la carga impositiva en cuanto a la exención de sus ingresos, la reducción del ISR, la realización de pagos provisionales semestrales, entre otras más; Sin embargo deben tener cuidado al realizar el cálculo del pago provisional o anual de ISR ya que de esto dependerá un mejor aprovechamiento de sus recursos para la actividad que realizan y evitar cualquier acto de fiscalización por parte de la autoridad.

ACLARACIÓN

El contenido del presente estudio, corresponde ilustrativamente a la opinión de los miembros de la Comisión Fiscal del Colegio de Contadores Públicos Universidad de Guadalajara, A. C. y su objetivo es única y exclusivamente el dar a conocer al lector dicha opinión, sin que con ella se pretenda orientar, influir o bien coadyuvar en forma alguna con el interés particular del interesado.

ELABORADO POR LA COMISIÓN FISCAL:

PRESIDENTE:	C.P.C., M.I. Y ABOGADO FELIPE DE JESÚS ARIAS RIVAS
VICEPRESIDENTE:	C.P.C. HELIODORO ALBERTO REYNOSO MENDOZA
SECRETARIO:	C.P.C. Y M.I. CELIA EDITH VELEZ GÓMEZ
	C.P.C. Y M.I. JAVIER PÉREZ LÓPEZ
	C.P.C., M.I. Y ABOGADO OLIVER MURILLO Y GARCÍA
	C.P.C. RAMÓN MACÍAS REYNOSO
	C.P.C. MA. DE LOURDES DE LA CRUZ PÉREZ
	DOCTOR EN FISCAL JUAN CARLOS DE OBESO ORENDAIN
	L.D. ALEJANDRO IVAN RODRIGUEZ MANZANO
	C.P.C. Y ABOGADO JUAN VILLASEÑOR GUDIÑO.

Usted puede consultar éste y otros boletines en: <http://ccpudg.org.mx/servicios/boletines-fiscales/>