

# Estrategias en materia tributaria orientadas a la reducción de costos fiscales para el sector primario en México

*José Manuel Barrera Castañeda  
Georgina Macías Mora  
Luis Roberto Contreras Santiago*

## Resumen

Como cualquier otra, la empresa dedicada al sector primario requiere ser competitiva tanto para subsistir como para crecer, para lo cual existen diversos aspectos que pueden generar un espacio de competitividad, ya sea interno o externo, pudiendo referirse a la posibilidad de la organización incrementar sus ventas, la innovación, el acceso a programas gubernamentales que otorgan recursos o bien financiarse directamente con instituciones crediticias, entre otras. Adicional a las antes mencionadas existe otro aspecto que puede apoyar en la competitividad de las empresas, siendo este la reducción en los costos en los que incurren, dentro de este rubro encontramos el relativo a los costos tributarios, para lo cual existen esquemas que permiten la reducción de cargas fiscales y la recuperación de impuestos pagados, mediante la correcta utilización de disposiciones fiscales

especialmente diseñadas para el sector primario. Dentro de estos beneficios podemos encontrar los referentes a exenciones de ingresos, es decir, ventas realizadas por las cuales no se pagaría el Impuesto Sobre la Renta, así como la posibilidad de reducir cierto porcentaje de ISR que en su caso se genere. Tratándose del Impuesto al Valor Agregado pagado por las empresas en operaciones de compras o gastos, existe el beneficio de la generación de saldos a favor que posteriormente a través de un trámite de devolución podrán recuperarse. En este trabajo se hablará a detalle de todos estos beneficios, facilidades y estímulos fiscales, manejando ejemplos prácticos y fundamentados, que como ya se mencionó, permiten aminorar de manera importante la carga fiscal y por ende contar con mayores recursos para reinvertirlos en la empresa.

Palabras clave: costos fiscales, estrategias tributarias, valor agregado.

## Introducción

El denominado sector primario de nuestro país, que abarca actividades tales como la agricultura, ganadería, pesca y silvicultura, actualmente representan un porcentaje considerable del sector económico de México y es sin duda un área de vital importancia en lo que producción de alimentos e insumos se refiere, de ahí que resulta muy importante su existencia, permanencia y promoción, lo que necesariamente conlleva a tener una adecuada administración de las mismas por parte de sus directivos, tanto en aspectos materiales como financieros. Es precisamente en este último rubro donde se debe tener especial atención, ya que por lo general el manejo de los recursos financieros es llevado a cabo por directivos que suelen ser los mismos propietarios y que desgraciadamente no siempre están lo suficientemente informados o capacitados para estos fines, por lo que resulta necesaria una adecuada orientación.

En relación con lo anterior, si hablamos de la correcta administración financiera de las empresas, es inevitable mencionar uno de los aspectos económicos más importantes y es el relativo al ámbito fiscal. De una correcta selección del régimen de tributación por parte de las empresas del sector primario se podrán tener o no beneficios en el abatimiento o reducción de cargas fiscales, lo que traerá por consecuencia mayores o menores excedentes de recursos que podrán destinarse a fines específicos del negocio en lugar de aplicarlo al pago de impuestos.

En este trabajo se tocará el tema de los diversos beneficios que en términos fiscales existen para este sector y que, por diversas causas, principalmente por desconocimiento, no son aprovechados en su totalidad, perdiendo así la oportunidad de tener recursos adicionales que podrían destinar enteramente a su actividad.

## Revisión de la literatura

### ¿Qué es el sector primario?

El sector primario está conformado por diversas actividades, de acuerdo con Avilez (2009), a este sector corresponden actividades como la explotación de recursos naturales, mencionando que en estas se encuentran la agricultura, ganadería, pesca y silvicultura.

De estas actividades, sin duda, el referente a la agricultura resulta el de mayor importancia y por consecuencia el de los agronegocios, el cual se define como un sistema que reúne y organiza a quienes participan en la producción, transformación, y comercialización de un bien o servicio originado en el campo (Valdivia, 2012), asimismo el Instituto Interamericano de Cooperación para la Agricultura (2010) lo define como todas aquellas acciones tanto al interior como al exterior de la unidad de producción, necesarias para el abastecimiento de forma sostenible y competitiva a la población con insumos de origen agrícola. Este sistema incluye todas las fases y actores que participan en el flujo de la mercancía, desde los insumos iniciales hasta el consumidor final: territorio, personas que trabajan en él, operaciones de almacenamiento, procesado, comercio al mayoreo, supermercados y minoristas; también, incluye las instituciones que apoyan y coordinan las sucesivas fases del flujo de la mercancía como gobiernos, organizaciones financieras, mercados de futuros y las asociaciones comerciales (Aguilar, 2008).

Los agronegocios han experimentado un proceso de globalización generada en gran medida por los tratados de libre comercio. Estos tratados generaron la incorporación de productores del campo nacional al comercio exterior agropecuario, pero han puesto en duda el potencial de los mexicanos para com-

petir en el sector, al menos, dentro del mercado local con los de países desarrollados.

En palabras de Brown y Allen (2011) el sector agroalimentario mexicano se encuentra en una encrucijada en cuanto los cambios tecnológicos y del papel del sector gobierno como ente regulador y financiero del sector; vulnerable en cuanto a la alta concentración en todos los sectores de la industria; así como el acercamiento de alto riesgo que han tenido varias empresas agroindustriales con el sector financiero privado, lo que ha implicado que las empresas estén expuestas a elevados costos de financiamiento.

La actualidad de los agronegocios según lo planteado anteriormente, no solo radica en el hecho de la necesidad de obtener beneficios económicos de los negocios originados en el campo, sino de consolidar a las empresas y, con ello, conseguir la satisfacción de las necesidades socioeconómicas de las familias que se desempeñan en el campo en el corto al largo plazo.

### Forma de constitución jurídica

En cuanto a la personalidad jurídica del sector primario en general, podemos encontrar 2 variables, la primera es la existencia de esta bajo una denominación o razón social, es decir, persona moral.

Al constituirse como persona moral, la entidad del sector primario podrá adoptar alguna de las figuras jurídicas denominadas Sociedades Mercantiles que más le convenga, como son una Sociedad Anónima, Sociedad de Responsabilidad Limitada o Sociedad de Producción Rural.

La segunda variable es que funcione bajo el nombre de una persona física, entendiendo por esto, que será un individuo en particular quien asuma la totalidad de derechos y obligaciones relacionados con algún negocio o empresa.

### Forma de administración

Una las características principales de las empresas del sector primario, es que la administración del mismo se lleva a cabo por el dueño o dueños, aún y cuando dichas empresas se encuentren constituidas como sociedades, ya que si en un momento dado la administración recae en un consejo, por lo general se nombrará como gerente o director del mismo al propio dueño; lo mismo sucede si la administración corresponde a un administrador único.

## Sector primario en el contexto fiscal

Para poder ubicar al sector primario de nuestro país en el contexto de las diversas obligaciones tributarias que existen es necesario en primera instancia identificar el tipo de actividades que principalmente realiza.

Para lo anterior es necesario recurrir al Código Fiscal Federal, en particular en el artículo 16, el cual nos indica las diversas actividades que fiscalmente reciben la clasificación de “Actividades Empresariales”, siendo estas las siguientes:

- Comerciales, referidas como su nombre lo indica a actos de comercio.
- Industriales, que se refieren a transformación de materiales, elaboración de productos, industria extractiva y otras análogas.
- Agricultura, que contempla cosecha, cultivo, siembra y la primera venta de los bienes.
- Ganadería que incluye a la cría y engorda de animales hasta la primera venta de los mismos.
- Pesca, entendida como extracción de especies del mar y de agua dulce, además de la acuicultura, hasta la primera venta de estos productos.
- Silvicultura, contemplando el cultivo de bosques y montes, la explotación de la vegetación y hasta la primera venta de los productos.

Como puede observarse dentro de las llamadas “Actividades empresariales” quedan comprendidas en su totalidad los correspondientes al sector primario. El hecho de realizar estas actividades tiene una repercusión en el ámbito fiscal, ya que para las personas físicas o morales dedicadas a las mismas existirán parámetros (regímenes) específicos de tributación, mismos que generarán una diferencia en los montos a pagar y desde luego en los beneficios fiscales, que son el objeto de estudio del presente.

## Leyes tributarias aplicables al sector primario

Una vez identificado el tipo de actividades empresariales para efectos fiscales y haber observado que las referentes al sector primario se ubican definitivamente en estas, ya sea por la parte productiva, comercial o de servicios, se procede

a analizar lo concerniente a las distintas leyes de carácter fiscal existentes y por consecuencia los diversos regímenes fiscales que les serían aplicables.

Como lo señalan Pérez Chávez et al. (2022), en nuestro país existe la obligación de realizar el pago de contribuciones que tiene por objeto, en primera instancia, apoyar el sostenimiento de la actividad financiera del gobierno, tanto federal, estatal y municipal; y en segunda instancia con el fin de que esos recursos aportados se traduzcan a su vez en beneficios a la población en general, los cuales deberán verse reflejados en aspectos tales como seguridad, salud, educación, infraestructura, etc.

Dentro de las principales leyes fiscales a nivel federal en las que se contemplan las contribuciones más representativas que existen en nuestro país tenemos a las siguientes:

- Impuesto Sobre la Renta (LISR).
- Impuesto al Valor Agregado (LIVA).
- Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios (LIEPS).
- Código Fiscal de la Federación (CFF). (Ordenamiento que no contempla la obligación de pagar alguna contribución de manera específica, pero que sí señala los derechos y obligaciones que afectan a los contribuyentes).

Cada una de estas leyes contemplan sus propios lineamientos en los que se incluyen los sujetos obligados, el objeto o motivo por el que se debe pagar, los mecanismos y procedimientos para su determinación, fechas de pago, entre otros.

Ahora bien, no todas las leyes que se han mencionado tienen en su estructura la delimitación de contribuyentes en función a regímenes fiscales, sino que, en todo caso, la segmentación se hace de acuerdo a las actividades que realizan, sin que por realizar una u otra actividad se genere una diferencia en el pago de impuestos, situación que, en cambio, sí puede suceder cuando el impuesto se paga de acuerdo a algún régimen fiscal.

Una vez explicado lo anterior y en lo que toca al sector primario, la determinación del régimen fiscal que les correspondería, en el contexto de la LISR (2023) dependerá tanto del tipo de persona jurídica de que se trate (física o moral) y de la actividad que realiza dentro de su ámbito, la cual puede abarcar desde la producción, transformación y comercialización o bien solo esta última.

De tal forma que, por ejemplo, si estamos hablando de una persona jurídica que realiza actividades del sector primario, tal y como las conceptualiza el artículo 16 del CFF, por ley la misma deberá pertenecer al llamado “Régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras”; en cambio, si dicha persona moral se dedica exclusivamente a la compra y venta de productos provenientes de dicho sector, entonces tributará en el “Régimen General”. El pertenecer a un régimen u otro repercutirá definitivamente tanto en las cargas como en los posibles beneficios fiscales.

Ahora bien, si se trata de una persona física, los regímenes fiscales que le podrían aplicar serían el de “Personas Físicas con Actividades Empresariales y Profesionales” o el “Régimen Simplificado de Confianza”.

El detalle de las implicaciones que se tendrían por pertenecer a uno u otro régimen se analizará en el siguiente apartado.

## Beneficios fiscales en la Ley de Impuesto Sobre la Renta

Como quedó señalado en párrafos anteriores, la LISR contempla en su texto la identificación de los sujetos al pago del impuesto por regímenes fiscales, inclusive tal separación la hace tanto en personas morales como en personas físicas.

En el caso de este impuesto, el hecho de pertenecer a determinado régimen fiscal puede implicar diferencias en el pago del mismo, por lo que encontramos que tanto en el caso de las personas morales como en el de las físicas existen posibilidades de disminuir cargas fiscales mediante la elección adecuada del régimen fiscal o bien aun cuando la ley solo permita pertenecer a uno de ellos, será posible con un conocimiento adecuado, maximizar los beneficios que les correspondan. Todo lo anterior repercutirá en optimización de recursos para cualquier tipo de empresa, incluyendo desde luego a las del sector primario.

En la LISR existe el Título II denominado “De las Personas Morales” que por sí solo está considerado como un régimen fiscal, mejor conocido como “Régimen General de Ley” el más importante sin duda y en el que se concentra la mayoría de las personas morales de nuestro país.

Asimismo, dicho Título II contiene a su vez diversos capítulos como el VIII correspondiente al “Régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras”.

Es precisamente en este último en donde encontramos los máximos beneficios fiscales para el sector primario.

Por otro lado, en el caso de las personas físicas, la Ley de ISR las regula dentro del Título IV, el cual contiene diversos capítulos mismos que no se denominan como regímenes fiscales, en todo caso son la identificación individual de los diversos tipos de ingresos que puede obtener una persona física y la manera de determinar el impuesto para cada uno de ellos.

Ahora bien, en donde sí encontramos propiamente regímenes fiscales para personas físicas en el Capítulo II del mencionado Título IV. En este capítulo existen cuatro secciones para aquellas personas que realizan actividades empresariales, el primero de ellos se denomina “Personas Físicas con Actividades Empresariales y Profesionales” al que coloquialmente en la jerga contable fiscal se le conoce como “Régimen general de las personas físicas”, en la sección II se tenía al ya derogado “Régimen de incorporación fiscal”, en la sección III existe un régimen orientado a la prestación de servicios digitales por internet conocido como “régimen de plataformas digitales” y por último está la sección IV que corresponde al llamado “Régimen simplificado de confianza” (Resico).

En función a lo anterior, a continuación se procede a identificar los beneficios fiscales a que pueden acceder los contribuyentes dedicados principalmente al sector primario.

### *Exención de ingresos para el pago de ISR de personas físicas con actividades Agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras*

Dentro de la LISR tratándose de personas físicas con actividades de sector primario encontramos el primero de los beneficios fiscales, que tiene que ver con la posibilidad de exentar ingresos obtenidos de sus ventas, este beneficio es aplicable dentro del “Régimen Simplificado de Confianza”.

Para el caso de la exención de ingresos, encontramos en el artículo 113-E penúltimo párrafo de la LISR aplicables a las personas físicas, el siguiente texto:

Las personas físicas que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, cuyos ingresos en el ejercicio no excedan de novecientos mil pesos efectivamente cobrados, no pagarán el impuesto sobre la renta por los ingresos provenientes de dichas actividades.

Lo señalado en dicho párrafo significa que aquellas personas físicas que obtengan ingresos provenientes del sector primario gozarán de una exención de ingresos hasta de \$900,000.00 M.N.

En función a lo anterior, tenemos, por ejemplo, que si una persona física dedicada a la agricultura obtiene en un ejercicio fiscal ingresos por la cantidad de \$800,000.00, al estar dentro del margen de exención determinado, no tendrá la obligación de pagar el ISR.

Asimismo, una persona que obtenga ingresos anuales en cantidad mayor a lo ya señalado, por ejemplo \$1'000,000.00, solo acumulará para la determinación de la base impositiva, el excedente sobre el tope correspondiente y adicionalmente tendrá la posibilidad de disminuir los conceptos de deducciones autorizadas a que tenga derecho, reduciendo aún más la referida base, lo que se traduce a su vez en pagar menos impuesto o bien no pagar en lo absoluto.

Lo anterior se observa mejor con el siguiente ejemplo:

Tabla 1. Casos.

| <i>Persona Física Resico</i> |   | <i>Caso 1</i> | <i>Caso 2</i> |
|------------------------------|---|---------------|---------------|
|                              | Ingresos por actividades agrícolas en el ejercicio fiscal | 800,000.00    | 1,000,000.00  |
| (-)                          | Ingresos exentos según art. 113-E penúltimo párrafo       | 900,000.00    | 900,000.00    |
| (=)                          | Ingresos Acumulables (sujetos a pago de ISR)              | 0.00          | 100,000.00    |
| (-)                          | Deducciones Autorizadas del ejercicio fiscal              | 0.00          | 35,000.00     |
| (=)                          | Base del Impuesto Sobre la Renta                          | 0.00          | 65,000.00     |

Fuente: Elaboración propia con base en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Por lo que se refiere a las deducciones autorizadas, concepto mencionado en el cuadro anterior, cabe señalar que estas son las erogaciones que llevan a cabo los contribuyentes para la realización de sus fines y que corresponden a conceptos tales como compras de mercancías, gastos, inversiones, entre otras y que sirven para reducir la base impositiva.

### *Exención de ingresos para efectos del pago de ISR de personas morales con actividades de sector primario*

Al igual que en el caso de las personas físicas, la ley del Impuesto Sobre la Renta prevé exención de ingresos para personas morales dedicadas al sector primario. Esto se encuentra establecido en el artículo 74, undécimo párrafo, el cual menciona lo siguiente:

Las personas morales que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, no pagarán el impuesto sobre la renta por los ingresos provenientes de dichas actividades hasta por un monto, en el ejercicio, de 20 veces el valor anual de la Unidad de Medida y Actualización, por cada uno de sus socios o asociados siempre que no exceda, en su totalidad, de 200 veces el valor anual de la Unidad de Medida y Actualización.

Si se observa esta exención tiene diferencias sustanciales con la aplicable a las personas físicas, como por ejemplo el monto de la exención de ingresos para las personas morales será de 20 veces el valor anual de la Unidad de Medida y Actualización (UMA) por cada uno de sus integrantes, lo cual significa que el monto equivalente a esos 20 UMA se multiplicará por el número de socios y el resultado será el total de ingresos por los cuales la persona moral de que se trate no estará obligado a pagar el impuesto sobre la renta. Esta exención estará limitada al equivalente de 200 veces UMA.

A continuación, se expresa la exención ya mencionada en término en valores monetarios:

Unidad de Medida y Actualización \$103.74 (vigente en el ejercicio fiscal 2023):

Tabla 2. Ejemplo de exención.

| <i>Unidad de Medida y Actualización</i> |   | <i>103.74</i> |
|---|---|---------------|
| (×)                                     | Número de UMA de exención                       | 20            |
| (×)                                     | Exención elevada al año (días)                  | 365           |
| (=)                                     | Importe máximo de exención anual por cada socio | 757,302.00    |

Elaboración propia con base en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Individualmente, el importe de la exención antes determinada resulta inferior a la aplicable a las personas físicas, pero es muy importante recordar que este importe es por cada uno de los socios, de tal manera que entre mayor número de socios se tenga en la conformación de la persona moral, mayor será el importe de la exención, desde luego respetando el límite previsto de 200 veces UMA al año, independientemente del número de socios, lo cual equivale a la cantidad de \$7,573,020.00, como se determina a continuación:

Tabla 3. Ejemplo de exención.

| <i>Unidad de Medida y Actualización</i> |  | <i>103.74</i> |
|---|--|---------------|
| (×)                                     | Número de UMA de exención                                  | 200           |
| (×)                                     | Exención elevado al año (días)                             | 365           |
| (=)                                     | Importe máximo de exención anual global (todos los socios) | 7,573,020.00  |

Elaboración propia con base en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Es decir, que las personas morales que lleguen hasta el límite mencionado no pagarán ISR por los primeros \$7,573,020.00 que perciban por concepto de sus ventas y en el caso de recibir ingresos superiores a dicho monto, solo se estará sujeto al pago del impuesto sobre el excedente, considerando desde luego la posibilidad todavía disminuir las deducciones autorizadas que le correspondan.

Por lo anterior, resultará interesante plantear la posibilidad para el caso de personas físicas dedicadas al sector primario, de cambiar su personalidad jurídica a la de una persona moral que le permitirá elevar de manera exponencial sus ingresos exentos, tomando por supuesto las respectivas precauciones que ello implica.

### *Fragmentación de la base de tributación*

Adicionalmente a los beneficios ya vistos, el tributar como una persona moral de régimen simplificado permite dividir la base de tributación. Esto significa que, si a pesar de contar con ingresos exentos se llegara a determinar una base de impuesto, la misma podrá dividirse entre los distintos integrantes de dicha persona moral.

El beneficio consiste en que, al dividir la base del impuesto, los integrantes de la sociedad determinarán su impuesto como si se trataran de personas físicas, esto implica que no necesariamente deberán pagar la tasa máxima de impuesto, la cual actualmente es del 30%, para el caso de personas morales, sino que dependiendo de la base proporcional que se le asigne a cada socio, la tasa de impuesto podrá variar desde un 1.92% hasta el 35%.

Lo anterior se ejemplifica de la siguiente forma:

Tabla 4. Ejemplo de tasa de impuesto.

| <i>Ingresos gravables de la persona moral (ya disminuidos los exentos) anuales</i> |  | <i>2,500,000.00</i> |
|--|--|---------------------|
| (-)  | Deducciones autorizadas de la persona moral anuales                              | 1,250,000.00        |
| (=)  | Base gravable de impuesto  | 1,250,000.00        |
| (/)  | Número de socios con partes proporcionales                                       | 8                   |
| (=)  | Base proporcional para cada socio  | 156,250.00          |
|  | Tasa de impuesto aproximada a pagar (según tarifas de impuesto vigentes en 2023) | 17.92%              |

Elaboración propia con base en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Lo anterior nos permite demostrar de una manera simple que el beneficio radica en que la tasa de impuesto que se pagaría sería menor a la tasa fija que existe para las personas morales, que es del 30%.

### *Deducción en un solo ejercicio fiscal del 100% de activos fijos adquiridos*

En puntos anteriores ya se había mencionado lo referente a las deducciones, tanto su definición, uso y tipo de estas. Retomamos este tema para hablar de otro beneficio fiscal que les es aplicable a personas morales dedicadas al sector primario.

Este beneficio se encuentra contemplado para el caso de las personas morales en el artículo 74, fracción II, cuarto párrafo, de la LISR vigente en el ejercicio fiscal 2023. En términos concretos, a lo que se refiere este párrafo, es que estos contribuyentes podrán optar por convertir en un concepto deducible al

100% y en un solo año, el importe total que hubieran pagado con motivo de la adquisición de bienes de activo fijos.

El efecto de este beneficio se ve reflejado en la determinación de la deducción de inversiones (deducción de activos fijos) en una cantidad mayor a la normalmente permitida para el resto de los contribuyentes que no gozan de este apoyo.

El proceso normal para convertir en gasto y en consecuencia en deducción a un activo fijo es a través de la llamada “deducción de inversiones”, que para efectos fiscales está sujeta a porcentajes máximos anuales de acuerdo con la Ley de ISR. Por ejemplo, en el caso de la maquinaria de uso agrícola, la ley de ISR señala que el porcentaje máximo de deducción es del 25% anual, de tal forma que, para poder deducir dichos bienes bajo el procedimiento normal, llevará un plazo de 4 años. Sin embargo, al poder aplicar el beneficio ya referido, el contribuyente deducirá el 100% del valor de activo efectivamente pagado en el mismo ejercicio fiscal en que se adquirió y pago.

En la siguiente tabla se muestra el efecto de tales situaciones:

- a. Deducción de maquinaria de uso agrícola bajo el esquema normal.

Tabla 5. Ejemplo de deducción.

|   |            |
|---|------------|
| Valor de Adquisición                                  | 250,000.00 |
| % Deducción anual permitida según artículo 35 de LISR | 25%        |
| Importe de deducción anual                            | 62,500.00  |

Elaboración propia con base en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

- a. Deducción de maquinaria de uso agrícola utilizando el beneficio fiscal.

Tabla 6. Ejemplo de deducción.

|  |            |
|--|------------|
| Valor de Adquisición   | 250,000.00 |
| % Deducción anual permitida según artículo 74 de LISR (beneficio fiscal) | 100%       |
| Importe de deducción anual   | 250,000.00 |

Elaboración propia con base en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Como se observa, la diferencia en los montos de deducción es bastante significativa y dicha diferencia implica, como ya se había explicado anteriormente, que al tener una mayor cantidad de deducciones, menor será la base sobre la cual se deba determinar el Impuesto Sobre la Renta respectivo.

Es muy importante señalar que para poder acceder a este beneficio, el contribuyente en cuestión cubra ciertos requisitos en cuanto a parámetros que básicamente son que sus ingresos obtenidos en el año fiscal superen de 20 veces el valor anual de la UMA, pero que sean menores de 423 veces el valor anual de la UMA.

### *Reducción directa al monto del ISR a cargo del contribuyente*

Otro de los beneficios fiscales importantes que actualmente existe para el sector primario se refiere a la posibilidad de reducir directamente y sin requisito alguno el 30% del ISR a cargo para las personas morales, esto conforme a lo establecido en el decimosegundo y decimotercer párrafo del artículo 74.

La aplicación del beneficio resulta un procedimiento relativamente sencillo, puesto que consiste en que una vez que se tenga determinado el impuesto a cargo basta con reducir el mismo, es decir suponiendo que un contribuyente de sector primario una vez disminuidos los ingresos exentos a los que se tiene derecho y de los que ya hemos hablado, y de utilizar al máximo los beneficios en materia de deducciones, genera un base de impuesto de la cual se determina un impuesto a cargo en cantidad de \$100,000.00, a dicho importe se le descontará sin ningún tipo de requisito \$30,000.00, quedando un neto a pagar de \$70,000.00, lo cual para este ejemplo representa que el contribuyente paga una tasa real de impuesto más baja que el resto de los contribuyentes.

### **Beneficios fiscales en la Ley del Impuesto al Valor Agregado**

Otro ordenamiento fiscal que prevé tratamientos preferenciales hacia determinados sectores económicos de nuestro país es la Ley del Impuesto al Valor Agregado (2023), si bien estos tratamientos no van referidos a sectores como tal, lo son de acuerdo con las actividades que las empresas realizan.

Como es bien sabido, en nuestro país actualmente existen en materia del Impuesto al Valor Agregado dos tasas, a saber, la del 16% y del 0%, así como diversas actividades que están exentas del pago del impuesto.

En lo que toca a las principales actividades del sector primario, buena parte de ellas se encuentran gravadas a la tasa del 0%, esto significa que al realizar la venta de sus productos o al prestar sus servicios el Impuesto al Valor Agregado que se causaría sería de cero pesos, lo cual no significa que los mismos se encuentren exentos.

En relación con lo anterior cabe explicar la diferencia fundamental que existe entre las operaciones tasadas al 0% y las que están exentas. En ambos casos el impuesto que se origina por sus operaciones es de cero, sin embargo, aquellas empresas que realicen operaciones gravadas al 0% tendrán el derecho de recuperar el IVA que hubieran pagado en la adquisición de insumos, materiales, productos, gastos, etcétera; vía la figura del acreditamiento, en cambio, las empresas que hacen ventas catalogadas como exentas no podrán recuperar el IVA pagado.

Esto es así en virtud de lo que estipula el artículo 5 de la ley en comento, que dice:

Para que sea acreditable el impuesto al valor agregado deberán reunirse los siguientes requisitos:

I. Que el impuesto al valor agregado corresponda a bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes, estrictamente indispensables para la realización de actividades distintas de la importación, por las que se deba pagar el impuesto establecido en esta Ley o a las que se les aplique la tasa de 0%.

Interpretando lo anterior nos dice que, si las actividades que realiza un contribuyente no se encuentran gravadas por la ley de IVA, entonces no se tendrá derecho a acreditar el impuesto pagado en compras y gastos.

El procedimiento para el acreditamiento y recuperación del IVA se observa con mayor claridad con el siguiente esquema, en el supuesto de un contribuyente que realiza operaciones exclusivamente a la tasa del 0%, pero que realiza compras y gastos afectos a la tasa general de IVA que es del 16%:

Tabla 7. Ejemplo de procedimiento.

|   |            |
|---|------------|
| Ventas realizadas a la tasa del 0%                  | 750,000.00 |
| IVA causado y cobrado                               | 0.00       |
| Compras y gastos realizados gravados con IVA al 16% | 350,000.00 |
| IVA pagado en compras y gastos                      | 56,000.00  |
| IVA por pagar del contribuyente                     | 0.00       |
| IVA acreditable del contribuyente                   | 56,000.00  |
| Saldo a favor de IVA                                | 56,000.00  |

Elaboración propia con base en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

El saldo a favor que se obtiene de este ejemplo es una cantidad que el contribuyente tendrá el derecho a recuperar a través de un trámite de devolución, contemplado en el artículo 22 del CFF.

Resulta importante identificar el tipo de operaciones por las cuales una persona, ya sea física o moral, causaría impuesto a la tasa del 0% y por lo mismo estaría sujeta al tratamiento ya explicado.

Dentro de la LIVA encontramos que en el artículo 2-A se señala las diversas actividades por las que se genera un impuesto a la tasa del 0%. Dichas actividades se dividen en cuatro grupos, los cuales consisten en enajenación (ventas), prestación de servicios, otorgamiento de uso o goce temporal de bienes (arrendamiento) y exportación.

Todas estas actividades y algunas más le pueden permitir en un momento dado a quienes se dediquen a las mismas a generar, cumpliendo las condiciones y requisitos, saldos a favor del Impuesto al Valor Agregado, lo que representaría un reingreso de recursos que pueden destinarse a la reinversión.

## Conclusiones

En este trabajo se observó la trascendencia que puede implicar el conocimiento y uso adecuado de los beneficios y facilidades fiscales en el ahorro de recursos financieros para el sector primario. Algunos de estos beneficios representan ahorros directos en el pago de impuestos y en otros casos la recuperación de contribuciones previamente pagadas.

Por lo anterior, es válido decir que el ahorro en el pago de contribuciones y la recuperación de cantidades pagadas le representa a cualquier tipo de empresa un apoyo en la generación de rentabilidad y competitividad, ya que al no desembolsar recursos en cuestiones impositivas los podrá canalizar adecuadamente a sus propias y fundamentales actividades.

Finalmente, queda a elección de los propietarios de este tipo de empresas la selección del régimen fiscal, pero es importante que al hacerlo el empresario se haya informado correctamente de las características de cada régimen, los derechos y obligaciones que conllevan y desde luego el impacto monetario que se tendrá en materia de pago de impuestos, ya que al elegir aquel que por sus características de operación le genere una carga impositiva menor, le permitirá contar con recursos adicionales aplicables a su negocio.

## Referencias

- Aguilar, A. (2008). Pasado, presente y perspectivas académicas de los agronegocios en el siglo XXI. *Revista Mexicana de Agronegocios*, 22. Torreón: Universidad Autónoma de la Laguna.
- Avilez, M. J. (2009). *Actividades del sector primario*. El Cid Editor. <<https://elibro.net/es/ereader/uaa/29315?page=4>>.
- Brown, S. y Ted Allen. (2011). Problemas en agronegocios; artículo publicado en la revista: *Revista Mexicana de Agronegocios*, 15(29), julio-diciembre 2011, de la Universidad Autónoma de la Laguna; Torreón, México.
- Cámara de Diputados del Honorable Congreso de la Unión, 2023. Código Fiscal de la Federación.
- Cámara de Diputados del Honorable Congreso de la Unión, 2023. Ley de Impuesto Sobre la Renta.
- Cámara de Diputados del Honorable Congreso de la Unión, 2023. Ley de Impuesto al Valor Agregado.
- Instituto Interamericano de Cooperación para la Agricultura. 2010. “Desarrollo de los negocios y la agroindustria en América Latina y el Caribe”. San José, C.R. Recuperado de: <<https://repositorio.iica.int/bitstream/handle/11324/6572/bve18029674e.pdf;jsessionid=3e5d6b1bc88d1aca82fab0f1d2497248?sequence=1>>.

- Pérez Chávez, J., Campero, E., Fol Olguín, R. (2022). Taller de prácticas fiscales: ISR; IVA; IA; IMSS e INFONAVIT. Ciudad de México, Tax Editores Unidos. Recuperado de: <<https://caficon.com/wp-content/taller-de-practicas-fiscales-2022.pdf>>.
- Valdivia, A. G. y Carranza R., 2003. *Desarrollo agroindustrial en Aguascalientes. Análisis y prospectiva 1970 y 1998*. Universidad Autónoma de Aguascalientes.
- Valdivia y Asociados (2012). “Estudio de revisión y análisis de las políticas estatales de compras públicas vinculadas a la provisión de productos agroalimentarios: Puntos críticos y potencialidades para la inserción de los pequeños productores en Bolivia. Sistematización de la consultoría”. La Paz.