

Los estímulos fiscales y su tratamiento en la Ley del Impuesto sobre la Renta para el sector agropecuario

*Laura Adriana Saucedo Loera
Miguel Ángel Oropeza Tagle
Juana Magaly Salazar Rubalcava
Guillermo Armando Pérez Ramos*

Resumen

El caso práctico tiene como premisa determinar si el diseño del régimen de excepción, los estímulos fiscales al sector agropecuario y su tratamiento para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta generan las condiciones favorables para apuntalar el incremento de producción e inversión en el sector agropecuario. Para ello tenemos que establecer si los estímulos y régimen de excepción al sector agropecuario están alineados con la exposición de motivos que los originó, dando una opinión sobre su viabilidad como política nacional de fomento al sector. Otro factor por considerar es el comportamiento de los países que son socios comerciales principales en el TMEC por el intercambio comercial y de competencia en el mercado de productos primarios. La autosustentabilidad alimentaria del país es un tema de seguridad nacional y de combate intenso a la pobreza ubicada en comuni-

dades rurales que tienen que migrar a las ciudades por la falta de un ingreso que les permita satisfacer sus necesidades. Es por esto, que se plantean el cálculo de las distintas modalidades de los regímenes posibles en la determinación del impuesto sobre la renta para personas físicas y morales, estableciendo una correlación entre el importe del beneficio económico, la tasa efectiva y el valor de los ingresos obtenidos a efecto de encontrar en cuánto y a quiénes se está beneficiando con las medidas tomadas por el esquema vigente.

Palabras clave: Estímulos fiscales, impuesto sobre la renta, sector agropecuario.

Abstract

This work is in the premise of determining whether the design of the exception regime, fiscal stimulus to the agricultural sector and its treatment for the purposes of the Income Tax Act promotes favorable conditions to increase production and investment in the agricultural sector. To do this, we need to determine whether the stimulus and the exception regime for the agricultural sector are aligned with the motives that gave rise to them, giving an opinion on their feasibility as a national policy to promote the sector. Another factor to consider is what countries trading partners in the USMCA are doing on agriculture tax scheme for a better trade and competition in the primary products market.

The country's food self-sustainability is a matter of national security and intense combat to poverty located in rural communities that have to migrate to cities because of the lack of an income that allows them to meet their needs. This is why the calculations of the different modalities of the possible schemes in the determination of income tax for natural and moral persons are proposed, establishing a correlation between the amount of economic benefit, the effective rate and the value of the income obtained in order to find who is benefiting from the arrangement taken by the current scheme.

Keywords: Fiscal incentives, income tax, agricultural sector.

Introducción

En México, existen las figuras de los estímulos fiscales y regímenes de excepción que apoyan de una forma directa a ciertos sectores de contribuyentes para incentivar sus actividades económicas vía la disminución de la cuantía del impuesto o bien una disminución en la base de determinación de este. El presente estudio de caso versa sobre el tratamiento de los estímulos fiscales establecidos tanto en Ley de Ingresos de la Federación como en la propia Ley del Impuesto Sobre la Renta y resoluciones de facilidades administrativas para su aplicación en la determinación del tributo para los contribuyentes del sector agropecuario, ganadero, silvícola y pesquero en 2020.

Partiendo de la interpretación de que los estímulos fiscales representan ventajas económicas otorgadas por la normativa tributaria al individuo que está sujeto al pago de un impuesto, con el propósito de lograr objetivos relacionados con políticas económicas y el bienestar colectivo, es objeto de este trabajo el conocer, analizar y hacer una reflexión sobre el efecto de la aplicación de las facilidades, tratamientos de excepción por la rama de actividad económica y los estímulos fiscales establecidos en la Ley de Ingresos de la Federación para la determinación del Impuesto Sobre la Renta de las personas físicas y morales del sector agropecuario en los distintos estratos de ingresos acumulables. El resultado en la aplicación del beneficio fiscal en el sector primario de la economía para 2020 pudiera ser más redituable para el Estado, si se aplicara en creación de infraestructura o apoyo directo en bienes de capital a pequeños productores, permitiendo su movilidad en la escala de percentiles de ingresos conforme a las mediciones de los censos económicos practicados por el INEGI.

En términos de política económica nacional o fines sociales específicos es un tema de análisis interesante por su efecto en un entorno económico de menor crecimiento por eventos históricos sin precedente como lo es la pandemia por el virus SARS-COV2, cuyo impacto en las economías de todos los países y en específico en el sector agropecuario, ofrece un panorama de incertidumbre que ocasiona detenimiento en la cadena productiva y la seguridad alimentaria; además, se piensa que las consecuencias todavía están por exteriorizarse (Luque Zúñiga *et al.*, 2021); por ahora se aprecia un crecimiento en los costos de los insumos y servicios ligados (Eras Agila *et al.*, 2021). Así mismo, se debe contemplar el efecto en las metas inflacionarias y presiones financieras que actualmente enfrenta el Estado Mexicano.

Marco teórico

Origen constitucional de los impuestos

Según lo establecido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) en su edición de 2020, se establece el deber de todos los ciudadanos mexicanos de participar en el financiamiento de las actividades gubernamentales. Por lo tanto, es de crucial importancia que las normativas legales relacionadas con asuntos fiscales cumplan con los principios fundamentales inscritos en la Constitución, con el propósito de garantizar una base jurídica sólida para aquellos que están sujetos a las obligaciones fiscales, en congruencia con los preceptos de nuestra máxima legislación. Además, el artículo 73, fracción VII, de la CPEUM establece como una responsabilidad del Congreso de la Unión el análisis y la aprobación de las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto público.

De acuerdo con Kelsen (2011), el sistema jurídico es la forma en que se relacionan un conjunto de normas jurídicas sobre la base del principio de jerarquía. Este principio permite concretar el orden de aplicabilidad de las diferentes normas jurídicas, su base es que una norma nunca va a poder disponer algo que sea contrario a una norma situada en un escalón superior, jerárquicamente hablando. En nuestro ordenamiento jurídico está presente el orden en el artículo 133 de nuestra Carta Magna. El fundamento legal en materia de estímulos fiscales se encuentra en la CPEUM (2020) en sus artículos 25 y 28.

Derecho financiero

Según Pugliese (1992), la materia del derecho financiero se caracteriza por ser el ámbito que se enfoca en el análisis organizado de las regulaciones que supervisan la obtención, administración y utilización de los recursos económicos requeridos por el Estado y otros entes públicos para llevar a cabo sus labores. Además, esta disciplina se ocupa de examinar las interacciones legales que surgen entre las distintas ramas del gobierno y las entidades estatales, así como entre los individuos, como resultado de la implementación de las disposiciones normativas correspondientes.

Es importante recalcar que el derecho financiero no solo es de orden económico, sino que está influido de forma determinante por factores políticos.

Estos factores políticos, sociales, éticos, étnicos, jurídicos, entre otros, son el detonante de las decisiones y necesidades estatales para lo cual requiere del recurso económico.

Derecho tributario

Por otro lado, el derecho tributario como parte del derecho financiero es definido por De la Garza (2002), como el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos. Esto es, a los impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen entre la administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, así como los procedimientos oficiosos o contenciosos que puedan surgir y a las sanciones establecidas por su violación. Este derecho tributario, también conocido como derecho fiscal, es consecuencia de la evolución de la relación del gobernante con los gobernados. En concordancia con lo establecido en el artículo 31 y en el artículo 14 de la CPEUM (2020) una de las fuentes de relevancia primordial del derecho tributario es una Ley, que es el resultado de una valoración político-social del legislador, contemplando su efecto económico y de contribución al logro de los fines del Estado. El derecho tributario formal, en México, está plasmado en el Código Fiscal de la Federación, y es supletorio de las Leyes específicas de cada tributo en caso de errores o situaciones no previstas, así como el derecho federal común, siempre que no sea contrario a la naturaleza propia del derecho fiscal.

Definición y finalidades de los estímulos fiscales

Habitualmente, cada año se introducen modificaciones o ajustes a la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), en algunos casos otorgando ventajas fiscales que disminuyen la carga impositiva de los contribuyentes. Estos incentivos se perciben como una manera de apoyar a un sector que se considera frágil y de importancia para la seguridad nacional. Conforme a lo expuesto por la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación en 1990, los estímulos fiscales hacen referencia a beneficios de índole financiera otorgados por la legislación fiscal al individuo que está sujeto al pago de un impuesto. Estos beneficios tienen como objetivo alcanzar ciertos fines relacionados con el bienestar colectivo. Para que estos estímulos sean aplicables, se requiere la existencia de un tributo o

contribución a ser abonado por el receptor del beneficio y una situación especial del contribuyente, que ha sido establecida previamente en términos generales por la disposición legal que brinda dicho estímulo.

Los beneficios de los estímulos fiscales tienen un fin extrafiscal, que normalmente son actuar como promotores de actividad económica en sectores específicos de influencia con reducciones tributarias que satisfacen un interés social, aunque no todos los beneficios fiscales son alicientes (Lozano Rodríguez, 2021). Sin embargo, en México existe un notable crecimiento en los programas de estímulos fiscales a la innovación y otros sectores, a partir del siglo XXI (Unger, 2011).

Estos estímulos fiscales están diseñados para aliviar la carga tributaria de los agricultores y fomentar el crecimiento sostenible de esta importante industria. Algunos ejemplos de estímulos fiscales y regímenes de excepción para la agricultura en México son:

Deducciones y Exenciones Específicas: La Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) contempla deducciones específicas para los gastos relacionados con actividades agrícolas, como la deducción de inversiones en maquinaria, equipo y tecnología agrícola. También se pueden aplicar exenciones fiscales para ciertos ingresos generados por la venta de productos agrícolas.

Cabe mencionar que en cada uno de los casos estudiados, se especifica el porcentaje de exenciones y apoyos que establecen la Ley del Impuesto Sobre la Renta con el fin de poder hacer un cálculo y posteriormente una comparación con cada uno de los casos.

Aplicación de estímulos fiscales en países TMEC

Es de mucha utilidad para evaluar el impacto de la política económica tomada por México, hacer una comparación del costo impositivo en los diferentes países, como una medida de referencia con la cual se van a enfrentar los productores del sector agropecuario en el mercado. Esto no solo pensando en los productores que exportan sus productos, sino los desafíos en el mercado interno al tener una importación masiva de bienes producidos con inversiones y bajo reglas de operación que les facilita la competitividad.

La comparación obligada de referencia es nuestro socio comercial número uno, como lo es Estados Unidos de Norteamérica, donde no existen como tal, estímulos fiscales al sector agropecuario. En el caso de productores perso-

nas físicas son gravables las ganancias de capital, y pueden aplicar a la devolución de Income Tax (ISR) solicitado ante el Internal Revenue System (SAT) por la aplicación del equivalente en México a deducciones personales, que consideran a capacidad contributiva del individuo en función a elementos particulares como lo son: edad, número de dependientes económicos, pérdidas en inversiones de otros sectores e incluso de forma extraterritorial, pero no por el tipo de actividad. Esta devolución es de un importe efectivamente enterado con anterioridad, por lo que no hay elementos de disminución ni en base ni en tasa o tarifa. En el caso de las personas morales del sector agropecuario no existen tampoco estímulos como tal por la actividad, sino que están sujetas al régimen de corporaciones donde tampoco hay elementos de disminución ni en base ni en tasa o tarifa. Los apoyos al sector agropecuario se otorgan mediante: préstamos para proyectos de reciente creación o tribus nativas estadounidenses, préstamos para adquisición de tierras, equipamiento o costos operativos, préstamos para agricultura sustentable y precios de garantía y métodos de coparticipación; sin embargo, se tendría que analizar el impacto positivo de estos en los sectores alimentarios, lo que no sucede en países de Latinoamérica, como es el caso de Nicaragua (García Navarro, 2017).

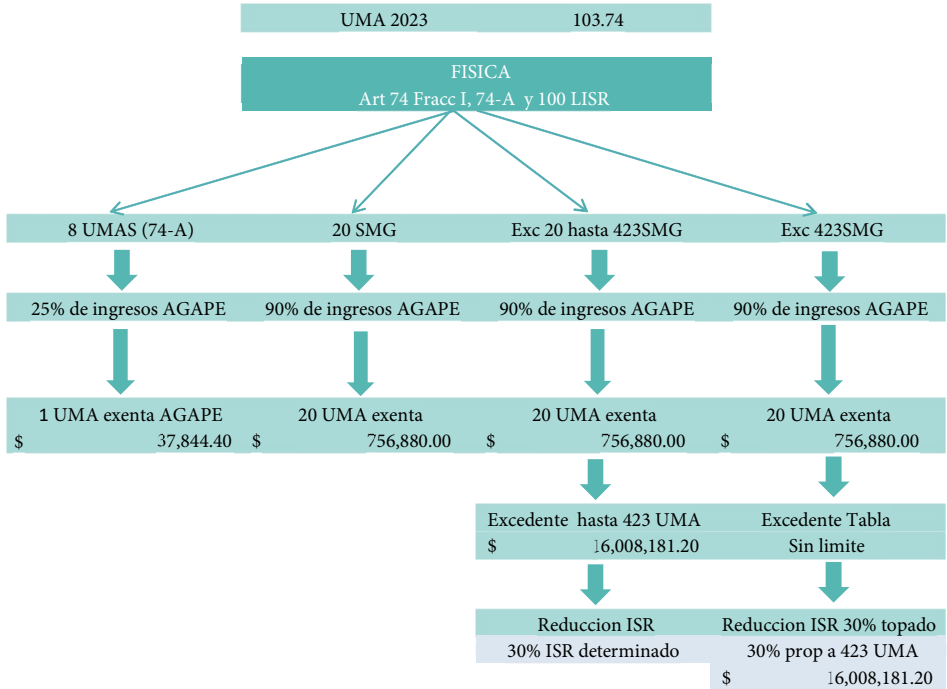
En el caso de Canadá, socio comercial de México en TMEC y gran productor de granos, las condiciones de apoyo son muy similares a las estadounidenses, otorgando financiamiento, pero no disminución en base ni en tasa o tarifa, pero que es diferente en cuanto a que los financiamientos son otorgados por las provincias y no por el gobierno central. Dentro del financiamiento, aparte de las modalidades de Estados Unidos, está el préstamo con garantía de la producción futura.

Concluyendo con un análisis breve del tema en diferentes países del mundo, se sabe que Estados Unidos, Reino Unido, Francia y Alemania emplean políticas juiciosas que limitan la deducibilidad de gastos para evitar la evasión fiscal (Fochmann *et al.*, 2021). En países como Holanda y Alemania, el incentivo, se encuentra en el impuesto a las ganancias operativas (Wali, 2021); mientras que en España existen estudios que demuestran un efecto negativo del impuesto de sociedades, sobre todo en el incremento de la productividad en empresas altamente rentables (Romero-Jordán *et al.*, 2020).

Método de investigación

El tipo de investigación es correlacional, al intentar ver la correspondencia entre el efecto de los estímulos, tratamientos diferenciados y facilidades otorgadas al sector agropecuario en materia del Impuesto sobre la Renta y el rendimiento porcentual financiero calculado en distintos tamaños de actores económicos. Esta relación entre las variables intenta obtener un patrón predecible para un grupo o población, como lo es, los contribuyentes del sector agropecuario. Su enfoque es cualitativo, teniendo un enfoque causa-efecto en el análisis de leyes vigentes para obtener una comprensión completa del tratamiento fiscal de estos estímulos y que nos permita generalizar al sector una conclusión de aplicación operativa que puede replicarse.

Figura 1. Modalidades del cálculo para personas físicas en diferentes estratos de ingresos de aplicación de los estímulos y/o tratamientos diferenciados en 2023.



Fuente: Elaboración propia

Cálculo personas físicas diferentes modalidades según los ingresos

Caso de la primera modalidad

En este primer caso, donde una persona física obtiene ingresos de hasta 8 UMA elevadas al año, que en 2023 era por un monto de hasta \$302 752.00, y que para obtener el beneficio dispuesto en Artículo 74-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el ejercicio de 2023, consistente en una exención de 1 UMA elevada al año (\$37 844.40 para el ejercicio 2023), debe obtener al menos el 25 % de actividades provenientes de agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras.

Caso de la segunda modalidad

En el segundo caso, donde una persona física obtiene ingresos de hasta 20 UMA elevadas al año, que en 2023 equivale a un monto de hasta \$756 880.00, y que para obtener el beneficio dispuesto en Artículo 74 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el ejercicio de 2023 consistente en la disminución del 30 % del Impuesto Sobre la Renta causado, debe obtener ingresos de al menos el 90 % de actividades provenientes de agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras sin incluir en este monto las enajenaciones de activos fijos o activos fijos y terrenos, de su propiedad que hubiesen estado afectos a su actividad, y siempre que el pago sea por pertenecer a una sociedad mercantil, y el pago lo realice la empresa por cuenta de sus integrantes.

Caso de la tercera modalidad

En el tercer caso, donde una persona física obtiene ingresos que exceden 20 UMA elevadas al año, pero inferiores a 423 UMA, que en 2023 era por un monto de entre \$756 880.00 y hasta \$16 008 181.20 respectivamente, y que para obtener el beneficio dispuesto en Artículo 74 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el ejercicio de 2023 consistente en la disminución del 30 % del Impuesto Sobre la Renta causado, debe obtener ingresos de al menos el 90 % de actividades provenientes de agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras sin incluir en este monto las transferencias de bienes de naturaleza patrimonial o bienes patrimoniales y parcelas de su titularidad que hayan estado destinados a su

operación, y siempre que el pago sea por pertenecer a una sociedad mercantil, y el pago lo realice la empresa por cuenta de sus integrantes.

Caso de la cuarta modalidad

En el cuarto caso, donde una persona física obtiene ingresos que exceden 423 UMA elevadas al año, que en 2023 era por un monto de \$16 008 181.20, y que para obtener el beneficio dispuesto en Artículo 74 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el ejercicio de 2023 consistente en la disminución del 30 % del Impuesto sobre la Renta causado, debe obtener ingresos de al menos el 90 % de actividades provenientes de agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras sin incluir en este monto las enajenaciones de activos fijos o activos fijos y terrenos, de su propiedad que hubiesen estado afectos a su actividad, y siempre que el pago sea por pertenecer a una sociedad mercantil, y el pago lo realice la empresa por cuenta de sus integrantes.

Tabla 1. Cálculo personas físicas diferentes modalidades según los ingresos.

<i>Concepto</i>	<i>Primera modalidad</i>	<i>Segunda Modalidad</i>	<i>Tercera Modalidad</i>	<i>Cuarta modalidad</i>
<i>Ingresos</i>				
Ingresos actividad agropecuaria	\$160 000.00 (76.19 %)	\$ 750 170.86	\$ 12 721 170.86	\$ 32 721 170.86
Ingresos venta no agropecuaria/ venta activo fijo	\$50 000.00 (23.81 %)	\$-	\$-	\$-
Ingresos totales	\$210 000.00 (100 %)	\$ 750 170.86	\$ 12 721 170.86	\$ 32 721 170.86
Ingresos exentos Art. 74 LISR	\$ 37 844.00	\$ 756 880.00	\$ 756 880.00	\$ 756 880.00
Ingresos acumulables	\$172 156.00	\$-	\$ 11 964 290.86	\$31 964 290.86

<i>Proporciones de ingreso gravado y exento</i>				
Ingreso total	\$210 000.00 (100%)	\$750 170.86	\$12 721 170.86 (100%)	\$32 721 170.86 (100%)
<i>Concepto</i>	<i>Primera modalidad</i>	<i>Segunda Modalidad</i>	<i>Tercera Modalidad</i>	<i>Cuarta modalidad</i>
Proporción acumulables	\$172 156.00 (81.98%)	\$-	\$11 964 290.86 (94.05%)	\$ 31 964 290.86 (97.68%)
Proporción exento	\$ 37 844.00 (18.02%)	\$750 170.86	\$ 756 880.00 (5.95%)	\$756 880.00 (2.32%)
<i>Deducciones</i>				
Gastos AGAPE/ Actividad	\$127 313.23	\$816 937.00	\$10 176 940.00	\$18 176 935.00
Gastos no AGA- PE/Costo venta AF	\$40 000.00	\$-	\$-	\$-
Facilidades administrativas gastos SCF	\$-	\$-	\$-	\$-
Total de deducciones	\$167 313.23	\$816 937.00	\$10 176 940.00	\$18 176 935.00
Proporción deducible	81.98%	0.00%	94.05%	97.68%
Monto de deducciones autorizadas	\$137 163.39	\$-	\$9 571 412.07	\$17 571 643.06
<i>La reducción del ISR al 40% en las personas físicas</i>				
Monto total de ingresos				\$32 721 170.86
Monto ingresos tope reducción de ISR				\$17 755 230.11
Proporción con reducción				54.26%
Proporción sin reducción				45.73%

LA RESPONSABILIDAD SOCIAL Y EL PAGO DE IMPUESTOS EN MÉXICO

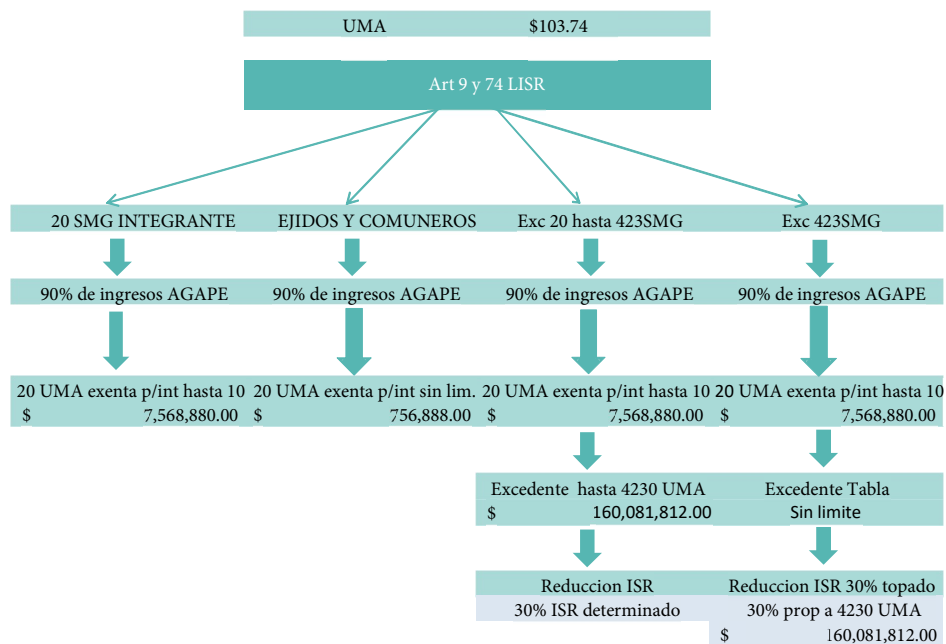
<i>Determinación del impuesto</i>				
Ingresos acumulables	\$172 156.00	\$-	\$11 964 290.86	\$31 964 290.86
Deducciones autorizadas	\$137 163.39	\$-	\$9 571 412.07	\$17 571 643.06
Base del impuesto	\$34 992.61	\$-	\$2 392 878.79	\$14 209 060.75
<i>Concepto</i>	<i>Primera modalidad</i>	<i>Segunda Modalidad</i>	<i>Tercera Modalidad</i>	<i>Cuarta modalidad</i>
Límite inferior tabla Art.152 LISR	\$8 952.50	\$-	\$1 503 902.47	\$4 511 707.38
Excedente BASE impuesto menos límite inferior	\$26 040.11	\$-	\$ 888 976.32	\$9 697 353.37
% a aplicar sobre excedente del límite inferior	6.40 %	0.00 %	34.00 %	35 %
Impuesto marginal	\$1 666.57	\$-	\$302 251.95	\$3 394 073.68
Cuota fija	\$171.88	\$-	\$392 294.17	\$1 414 947.85
Impuesto Art. 152 LISR	\$1 838.45	\$-	\$694 546.12	\$4 809 021.53
Reducción Art. 74 antepenúltimo párrafo	\$551.53	\$-	\$208 363.84	\$1 442 706.46
Impuesto Art. 152 LISR reducido	\$1 286.91	\$-	\$486 182.28	\$3 366 315.07
<i>Tasa impositiva efectiva</i>				
Ingresos totales	\$210 000.00	\$1 021 170.86	\$12 721 170.86	\$32 721 170.85
Costos y gastos	\$167 313.23	\$816 937.00	\$10 176 940.00	\$18 176 935.00
Resultado antes de impuestos	\$42 686.77	\$204 233.86	\$2 544 230.86	\$14 544 235.86
Impuesto Art. 152 LISR	\$1 286.91	\$-	\$486 182.28	\$3 366 315.07
Tasa efectiva	3.01 %	0.00 %	19.11 %	23.15 %

Resultado después de impuestos	\$41 399.86	\$204 233.86	\$2 058 048.58	\$11 177 920.79
Resultado/valor de los ingresos	19.71 %	20.00 %	16.18 %	34.16 %
<i>Cálculo sin beneficios</i>				
Ingresos acumulables	\$210 000.00	\$1 021 170.86	\$12 721 170.86	\$32 721 170.86
Deducciones autorizadas	\$167 313.23	\$816 937.00	\$10 176 940.00	\$18 176 935.00
<i>Concepto</i>	<i>Primera modalidad</i>	<i>Segunda Modalidad</i>	<i>Tercera Modalidad</i>	<i>Cuarta modalidad</i>
Base del impuesto	\$42 686.77	\$204 233.86	\$2 544 230.86	\$14 544 235.86
Límite inferior tabla Art. 152 LISR	\$8 952.50	\$185 852.58	\$1 503 902.47	\$4 511 707.38
Excedente BASE impuesto menos límite inferior	\$33 734.27	\$18 381.28	\$1 040 328.39	\$10 032 528.48
% a aplicar sobre excedente del límite inferior	6.40 %	21.36 %	34.00 %	35 %
Impuesto marginal	\$2 158.99	\$3 926.24	\$353 711.65	\$3 511 384.97
Cuota fija	\$171.88	\$19 682.13	\$392 294.17	\$1 414 947.85
Impuesto Art. 152 LISR	\$2 330.87	\$23 608.37	\$746 005.82	\$4 926 332.82
Reducción Art. 74 antepenúltimo párrafo	\$-	\$-	\$-	\$-
Impuesto Art. 152 LISR reducido	\$2 330.87	\$23 608.37	\$746 005.82	\$4 926 332.82

<i>Tasa impositiva sin la aplicación de estímulos</i>				
Ingresos totales	\$210 000.00	\$1 021 170.86	\$12 721 170.86	\$32 721 170.86
Costos y gastos	\$167 313.23	\$816 937.00	\$10 176 940.00	\$18 176 935.00
Resultado antes de impuestos	\$42 686.77	\$204 233.86	\$2 544 230.86	\$14 544 235.85
Impuesto Art. 152 LISR	\$2 330.87	\$23 608.37	\$746 005.82	\$4 926 332.82
Tasa efectiva	5.46 %	11.56 %	29 %	33.87 %
Resultado después de impuestos	\$40 355.90	\$180 625.49	\$1 798 225.04	\$9 617 903.04
Resultado/valor de los ingresos	19.22 %	19.69 %	14.14 %	29.39 %
<i>Comportamiento en el resultado y tasa impositiva</i>				
Ahorro del productor	\$1 043.96	\$23 608.37	\$259 823.54	\$1 560 017.75
<i>Concepto</i>	<i>Primera modalidad</i>	<i>Segunda Modalidad</i>	<i>Tercera Modalidad</i>	<i>Cuarta modalidad</i>
Diferencia tasa efectiva	2.45 %	11.56 %	10.21 %	10.72 %
Aumento % resultado después de impuestos	2.59 %	13.07 %	14.45 %	14.89 %

Fuente: Elaboración propia con base en los artículos 28, 74, 151 y 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (2023).

Figura 2. Modalidades del cálculo para personas morales en diferentes estratos de ingresos de aplicación los estímulos y/o tratamientos diferenciados en 2023.



Fuente: Elaboración propia

Cálculo personas morales en diferentes modalidades según los ingresos

Caso de la primera modalidad

En este primer caso, donde una persona moral obtiene ingresos que no exceden 20 UMA elevadas al año por integrante, tomando un total de 10 integrantes que en 2023 era por un monto de \$13 413 837.60, y que para obtener el beneficio dispuesto en Artículo 74 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el ejercicio de 2023 consistente en la disminución del 30 % del Impuesto Sobre la Renta causado, debe obtener ingresos de al menos el 90 % de actividades provenientes de agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras sin incluir en

este monto las ventas de propiedades inmuebles permanentes o propiedades inmuebles permanentes y parcelas de su titularidad que hubieran estado destinadas a su operación.

Caso de la segunda modalidad

En este segundo caso, donde una persona moral obtiene ingresos que exceden 20 UMA, pero menos de 423 UMA elevadas al año por integrante, tomando un total de 10 integrantes que en 2023 era por un monto de \$164 698 355.11 y que para obtener el beneficio dispuesto en Artículo 74 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el ejercicio de 2023 consistente en la disminución del 30 % del Impuesto Sobre la Renta causado, debe obtener ingresos de al menos el 90 % de actividades provenientes de agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras sin incluir en este monto las disposiciones de bienes inmuebles duraderos o bienes inmuebles duraderos y parcelas de su propiedad que habían sido utilizados para su funcionamiento.

Caso de la tercera modalidad

En el tercer caso, planteamos un cálculo alternativo a la segunda modalidad, con los mismos datos, pero efectuando el cálculo por cuenta de las integrantes personas físicas. En esta alternativa donde una persona moral obtiene ingresos que exceden 23 UMA, pero menos de 423 UMA elevadas al año por integrante, tomando un total de 10 integrantes que en 2023 era por un monto de \$164 698 355.11, y que para obtener el beneficio dispuesto en Artículo 74 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el ejercicio de 2023 consistente en la disminución del 30 % del Impuesto Sobre la Renta causado, debe obtener ingresos de al menos el 90 % de actividades provenientes de agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras sin incluir en este monto las enajenaciones de activos fijos o activos fijos y terrenos, de su propiedad que hubiesen estado afectos a su actividad.

Caso de la cuarta modalidad

En este segundo caso, donde una persona moral obtiene ingresos que exceden 20 UMA, pero menos de 423 UMA elevadas al año por integrante, tomando un

total de 10 integrantes que en 2023 era por un monto de \$164 698 355.11, y que para obtener el beneficio dispuesto en Artículo 74 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para el ejercicio de 2023 consistente en la disminución del 30 % del Impuesto Sobre la Renta causado, debe obtener ingresos de al menos el 90 % de actividades provenientes de agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras sin incluir en este monto las enajenaciones de activos fijos o activos fijos y terrenos, de su propiedad que hubiesen estado afectos a su actividad.

Tabla 2. Cálculo personas morales diferentes modalidades según los ingresos.

	<i>Primera modalidad</i>	<i>Segunda modalidad</i>	<i>Tercera modalidad</i>	<i>Cuarta modalidad</i>
<i>Ingresos</i>				
Ingresos actividad agropecuaria	\$ 5 721 170.86	\$62 721 170.86	\$62 721 170.86	\$162 721 170.86
Ingresos venta activo fijo	\$-	\$-	\$-	\$-
Ingresos totales	\$ 5 721 170.86	\$62 721 170.86	\$62 721 170.86	\$162 721 170.86
Ingresos exentos Art. 74 LISR	\$7 787 156.27	\$7 787 156.27	\$7 787 156.27	\$7 787 156.27
Ingresos acumulables	\$ -	\$54 934 014.59	\$54 934 014.59	\$154 934 014.59
	<i>Primera modalidad</i>	<i>Segunda modalidad</i>	<i>Tercera modalidad</i>	<i>Cuarta modalidad</i>
<i>Proporciones de ingreso gravado y exento</i>				
Ingreso total	\$ 5 721 170.86	\$62 721 170.86 (100 %)	\$62 721 170.86 (100 %)	\$162 721 170.86 (100 %)
Proporción acumulables	\$-	\$55 152 370.86 (87.93 %)	\$55 152 370.86 (87.93 %)	\$154 934 014.59 (95.21 %)
Proporción exento	\$7 568 800 (0.00 %)	\$7 568 800.00 (12.07 %)	\$7 568 800.00 (12.07 %)	\$7 568 800.00 (4.79 %)
<i>Deducciones</i>				
Gastos Actividad	\$4 576 936.69	\$50 176 936.69	\$50 176 936.69	\$130 176 936.69
Costo venta AF	\$-	\$-	\$-	\$-

LA RESPONSABILIDAD SOCIAL Y EL PAGO DE IMPUESTOS EN MÉXICO

Facilidades administrativas gastos SCF	\$-	\$-	\$-	\$-
Total de Deducciones	\$4 576 936.69	\$50 176 936.69	\$50 176 936.69	\$130 176 936.69
Proporción deducible	0.00 %	87.93 %	87.93 %	95.21 %
Monto de deducciones autorizadas	\$ -	\$44 120 580.43	\$44 120.580.43	\$123 941 461.42
<i>La reducción del ISR al 30 % en las personas físicas y morales (40 % personas físicas)</i>				
	<i>Primera modalidad</i>	<i>Segunda modalidad</i>	<i>Tercera modalidad</i>	<i>Cuarta modalidad</i>
Monto total de ingresos	\$5 721 170.86	\$56 378 930.86	\$62 721 170.86	\$162 721 170.86
Monto ingresos tope reducción de ISR	\$ 164 700 143.50	\$164 700 143.50	\$ 164 700 143.50	\$164 700 143.50
Proporción con reducción	100 %	100 %	100 %	82.43 %
Proporción sin reducción	0 %	0 %	0 %	17.57 %
<i>Determinación del impuesto</i>				
Base del impuesto			\$12 244 234.17	
Integrantes			10	
Ingreso acumulable por integrante PF			\$1 254 423.42	
<i>Por integrante</i>				
Base			\$1 254 423.42	
Límite inferior			\$1 127 926.85	
Excedente límite inferior			\$126 496.57	
% sobre límite inferior			32 %	

	<i>Primera modalidad</i>	<i>Segunda modalidad</i>	<i>Tercera modalidad</i>	<i>Cuarta modalidad</i>
Impuesto marginal			\$40 478.90	
Cuota fija			\$271 981.99	
Impuesto total			\$312 460.89	
Ingresos Acumulables	\$-	\$62 721 170.86	\$62 721 170.86	\$162 721 170.86
Deducciones autorizadas	\$-	\$44 120 580.43	\$44 120 580.43	\$123 941 461.42
Base del impuesto/Base total integrantes	\$-	\$18 600 590.43	\$18 600 590.43	\$38 779 709.44
Tarifa aplicada por integrante			% según ingreso	
Tasa	30 %	30 %		30 %
ISR del ejercicio/de todos los integrantes	\$-	\$5 580 177.13	\$5 580 177.13	\$11 633 912.83
Reducción Art. 74 antepenúltimo párrafo	\$-	\$1 674 053.14	\$2 232 070.85	\$3 490 173.85
Impuesto Art. 152 LISR reducido	\$-	\$3 906 123.99	\$3 348 106.28	\$8 143 738.98
<i>Tasa impositiva efectiva</i>				
	<i>Primera modalidad</i>	<i>Segunda modalidad</i>	<i>Tercera modalidad</i>	<i>Cuarta modalidad</i>
Ingresos totales	\$5 721 170.86	\$62 721 170.86	\$62 721 170.86	\$162 721 170.86
Costos y gastos	\$4 576 936.69	\$50 176 936.69	\$50 176 936.69	\$130 176 936.69
Resultado antes de impuestos	\$1 144 234.17	\$12 544 234.17	\$12 544 234.17	\$32 544 234.17
Impuesto Art. 152 LISR	\$-	\$3 906 123.99	\$3 348 106.28	\$8 143 738.98
Tasa efectiva	0.00 %	31.14 %	26.69 %	25.02 %

LA RESPONSABILIDAD SOCIAL Y EL PAGO DE IMPUESTOS EN MÉXICO

Resultado después de impuestos	\$1 144 234.17	\$1 216 320.14	\$893 622.96	\$2 037 856.67
Resultado/valor de los ingresos	20.00 %	1.94 %	1.42 %	1.25 %
<i>Cálculo sin beneficios</i>				
Ingresos acumulables	\$5 721 170.86	\$62 721 170.86	\$ 62 721 170.86	\$162 721 170.86
Deducciones autorizadas	\$4 576 936.69	\$50 176 936.69	\$50 176 936.69	\$130 176 936.69
Base del impuesto	\$1 144 234.17	\$12 544 234.17	\$12 544 234.17	\$32 544 234.17
Tasa	30 %	30 %	30 %	30 %
ISR del ejercicio	\$343 270.25	\$3 763 270.25	\$3 763 270.25	\$9 763 270.25
Reducción Art. 74 antepenúltimo párrafo	\$-	\$-	\$-	\$-
Impuesto Art. 152 LISR reducido	\$343 270.25	\$3 763 270.25	\$3 763 270.25	\$9 763 270.25
<i>Tasa impositiva sin la aplicación de estímulos</i>				
	<i>Primera modalidad</i>	<i>Segunda modalidad</i>	<i>Tercera modalidad</i>	<i>Cuarta modalidad</i>
Ingresos totales	\$5 721 170.86	\$62 721 170.86	\$62 721 170.86	\$162 721 170.86
Costos y gastos	\$4 576 936.69	\$50 176 936.69	\$50 176 936.69	\$130 176 936.69
Resultado antes de impuestos	\$1 144 234.17	\$12 544 234.17	\$12 544 234.17	\$32 544 234.17
Impuesto Art. 152 LISR	\$397 838.66	\$4 226 332.23	\$4 226 332.23	\$11 226 332.23
Tasa efectiva	30.00 %	30.00 %	30.00 %	30.00 %
Resultado después de impuestos	\$745 395.51	\$8 317 901.94	\$8 317 901.94	\$21 317 901.94
Resultado/valor de los ingresos	13.05 %	13.26 %	13.26 %	13.10 %
<i>Comportamiento en el resultado y tasa impositiva</i>				

Ahorro del productor	\$397 838.66	\$320 208.24	\$320 208.24	\$3 082 593.25
Diferencia tasa efectiva	30.00 %	1.14 %	3.31 %	4.98 %
Aumento % resultado después de impuestos	45.99 %	14.62 %	10.74 %	9.56 %

Fuente: Elaboración propia con base en los artículos 9, 28, 74 y 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (2023).

Comparación de resultados

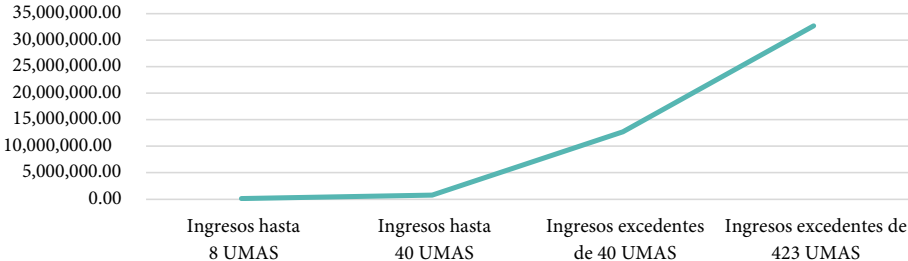
Tabla 3. Comparativo del efecto de la aplicación de estímulos fiscales y tratamientos diferenciados, personas físicas.

<i>Persona física</i>	<i>Ingreso (Caso)</i>	<i>Ahorro productos</i>	<i>Diferencia tasa efectiva</i>	<i>Aumento % resultados</i>
Ingresos hasta 8 UMA	\$210 000.00	\$1 043.96	5.46 %	2.59 %
Ingresos hasta 40 UMA	\$1 021 170.86	\$23 608.37	11.56 %	13.07 %
Ingresos excedentes de 40 UMA	\$12 721 170.86	\$259 823.54	29.32 %	14.45 %
Ingresos excedentes de 423 UMA 10 Integrantes	\$22 721 170.86	\$1 560 017.75	33.87 %	14.89 %

Fuente: Elaboración propia.

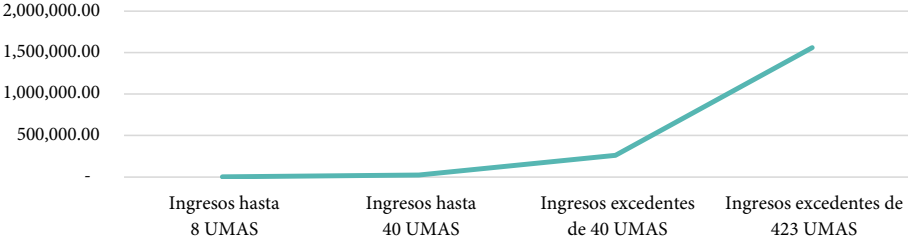
Las categorías de ingresos se plantearon con ingresos dentro de cada una de las alternativas planteadas en la LISR de 2023. Se utilizó una proporción de costos y gastos similar en todos los casos a efecto de medir la diferencia en condiciones similares de porcentaje de utilidad de operación en relación con los ingresos.

Gráfica 1. Ingresos agropecuarios, personas físicas.



Fuente: Elaboración propia.

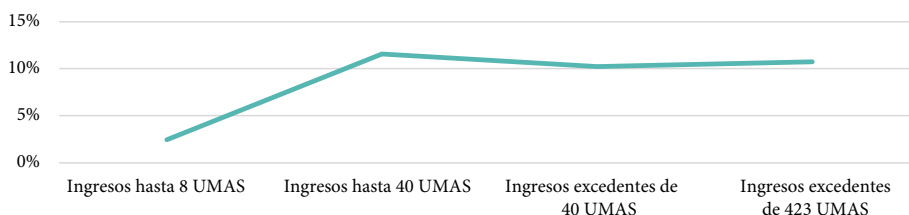
Gráfica 2. Ahorro productor -Personas físicas.



Fuente: Elaboración propia.

El ahorro del productor es de un comportamiento similar al ingreso, situación lógica, ya que, el que más ingresa más paga, y en términos absolutos (pesos y centavos) también es creciente en función al ingreso. Sin embargo, en el análisis de tasas y resultados económicos, el comportamiento no es creciente como en esta tabla de ahorro al productor.

Gráfica 3. Diferencia tasa efectiva -Personas físicas.

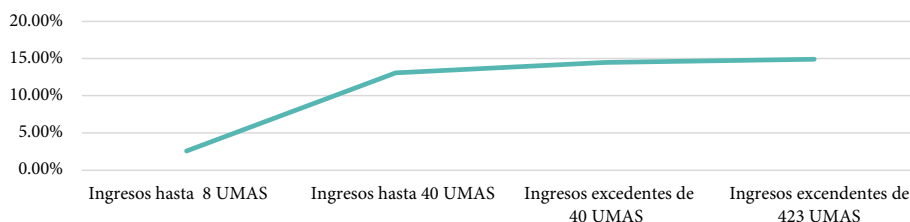


Fuente: Elaboración propia

La disminución de la tasa impositiva, por una parte, en el caso de los pequeños, la tasa impositiva se mueve poco, porque contribuye poco, porque gana poco y se le apoya con no pagar poco. Este apoyo no es una política de fomento al productor pequeño, ya que la movilidad dentro de la escala económica estribaría en que estos pequeños vayan al siguiente nivel de ingreso, situación que solo lograrían con más capital de trabajo, más infraestructura y más apoyo técnico. Una política de apoyos directos al pequeño productor, verificada con sus incrementos de productividad (apoyar a los que hacen rendir el apoyo). Las figuras de precios de garantía al productor y una cadena de comercialización que elimine pasos de intermediación pudieran ser un factor real de crecimiento.

Por otro lado, en el caso del sector de mayores ingresos es donde menos se mueve la tasa impositiva, es decir, el apoyo a los grandes productores no tiene un impacto tan importante en su resultado financiero. Esto puede originar que no vengan grandes inversiones al sector tanto del inversor nacional como del inversionista extranjero. Estos grandes productores son importantes para la economía nacional, ya que son los que realmente desarrollan el mercado, marcan pauta en las técnicas de qué producir y cómo, además de que normalmente son grupos de empresas que también generan valor agregado en la industrialización de estos productos, volviendo el círculo virtuoso y convirtiéndose en una real política de desarrollo del sector.

Gráfica 4. Aumento % resultados -Personas físicas.



Fuente: Elaboración propia

El aumento porcentual del resultado financiero del productor inferior en los dos extremos de los casos con percepción en el ingreso. Tal parece que esta política castiga al que crece. Una política de fomento no debe sustentarse en apoyar menos a los grandes actores o los más pequeños, porque no tienen capacidad de crecer, sino apoyar a todos los actores a fin de desarrollar este sector de la economía del país.

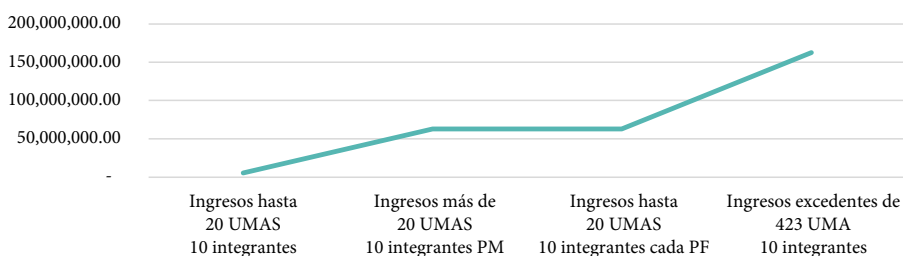
Tabla 4. Comparativo del efecto de la aplicación de estímulos fiscales y tratamientos diferenciados, personas morales.

<i>Persona Moral</i>	<i>Ingreso (Caso)</i>	<i>Ahorro productos</i>	<i>Diferencia tasa efectiva</i>	<i>Aumento % resultados</i>
Ingresos hasta 20 UMA 10 Integrantes	\$5 721 170.86	\$397 838.66	30.00 %	45.99 %
Ingresos más de 20 UMA 10 Integrantes PM	\$62 721 170.86	\$320 208.24	1.14 %	14.63 %
Ingresos más de 20 UMA 10 Integrantes cada PF	\$62 721 170.86	\$3 913 871.34	3.31 %	10.74 %
<i>Persona Moral</i>	<i>Ingreso (Caso)</i>	<i>Ahorro productos</i>	<i>Diferencia tasa efectiva</i>	<i>Aumento % resultados</i>
Ingresos Excedentes de 4230 UMA 10 Integrantes	\$162 721 170.86	\$3 082 593.25	4.98 %	9.56 %

Fuente: Elaboración propia.

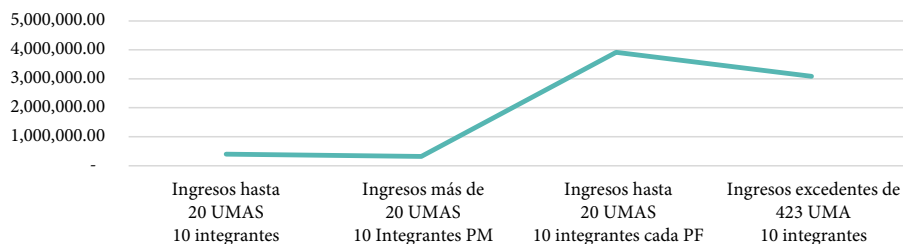
Las categorías de ingresos se plantearon con ingresos dentro de cada una de las alternativas planteadas en la LISR de 2023. Se utilizó una proporción de costos y gastos similar en todos los casos a efecto de medir la diferencia en condiciones similares de porcentaje de utilidad de operación en relación con los ingresos.

Gráfica 5. Ingresos agropecuarios -Personas morales.



Fuente: Elaboración propia

Gráfica 6. Ahorro productor -Personas morales.

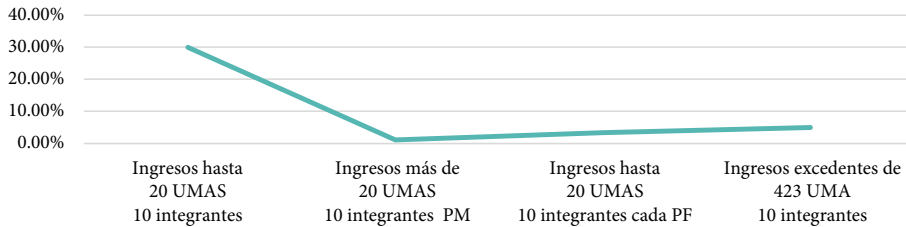


Fuente: Elaboración propia.

El ahorro del productor también tiene un comportamiento similar al ingreso, situación lógica, ya que el que más ingresa más paga, y en términos absolutos (pesos y centavos) también es creciente en función al ingreso. Aquí tenemos la variante de que en la segunda y tercera modalidad el ingreso es el mismo, pero son diferentes las alternativas de cálculo. En el análisis de tasas y

resultados económicos el comportamiento del cálculo de las personas morales que pagan por cuenta de sus integrantes tiene un mejor indicador.

Gráfica 7. Diferencia tasa efectiva -Personas morales.

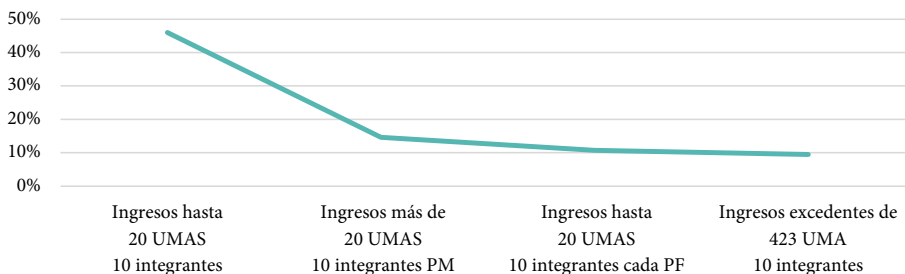


Fuente: Elaboración propia.

La disminución de la tasa impositiva efectiva es más baja en las personas morales que en las personas físicas, que tienen la exención completa por las 40 UMA elevadas al año, en lugar de 20 UMA para personas morales, y la reducción del ISR para las personas físicas del 40 % a diferencia del 30 % de las personas morales. Al igual que en las personas físicas, estimamos que este apoyo no es una política de fomento al productor pequeño, ya que la movilidad dentro de la escala económica estribaría en que estos pequeños vayan al siguiente nivel de ingreso, situación que solo lograrían con más capital de trabajo, más infraestructura y más apoyo técnico. La diferencia de apoyos en la mecánica y reducción del impuesto causado es un contrasentido al fomentar figuras jurídicas de integración de personas físicas en personas morales, pero que pierden beneficios por integrarse a alguna figura, esto no es fomento al sector. Una política de apoyos directos al pequeño productor, verificada con sus incrementos de productividad (apoyar a los que hacen rendir el apoyo).

Las figuras de precios de garantía al productor y una cadena de comercialización que elimine pasos de intermediación pudieran ser un factor real de crecimiento. Y también como en las personas físicas, en el caso del sector de mayores ingresos, es donde menos se mueve la tasa impositiva, es decir, el apoyo a los grandes productores no tiene un impacto tan importante en su resultado financiero. Esto puede originar que no vengan grandes inversiones al sector tanto del inversor nacional como del inversionista extranjero.

Gráfica 8. Aumento % resultados -Personas morales.



Fuente: Elaboración propia

Los grandes actores personas morales son el sector que está vinculado a la exportación y a la integración de la cadena productiva en manufactura de artículos de mayor valor agregado. Además de que los grandes productores que no están vinculados a la exportación son la punta de lanza para trabajar en la autosuficiencia alimentaria tan añorada por la administración federal actual, visión de apoyo y crecimiento incompatible con los datos de apoyo vía el impuesto sobre la renta.

Apoyar este sector es factor de ayuda en el comportamiento de la balanza comercial de nuestro país, por lo que estimamos de vital importancia que los legisladores y líderes empresariales de este sector pugnen por una reforma fiscal de los apoyos y tratamientos utilizados para el sector agropecuario.

Conclusiones

Con relación al primer objetivo planteado en el presente trabajo de investigación, el trato diferenciado y los estímulos planteados no cumplen con el objetivo trazado en la exposición de motivos que originaron las adecuaciones de las Leyes y emisión de reglas de operación para el sector agropecuario. Por otra parte, en relación con el segundo objetivo, el efecto de las contribuciones causadas en los distintos niveles de ingreso de los contribuyentes, el apoyo es mayor en los estratos de ingresos más elevados. Las estrategias planteadas en los diversos ordenamientos legales para la integración de productores son figuras que son de real ayuda y fomento al sector, al abaratarles costos, tener represen-

tación comercial más importante y compartir prácticas y mercado; sin embargo, los requisitos son excesivos y los limita a no formar asociaciones con gran número de participantes para no perder los beneficios.

Bibliografía

- Cámara de Diputados del H. Congreso de la unión. (2019, diciembre 9). Ley del impuesto sobre la renta. *Diario Oficial de la Federación*.
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. (2020). *Diario Oficial de la Federación*.
- De la Garza, S. (2002). *Derecho Financiero Mexicano*. Porrúa.
- Eras Agila, R. de J., Lalangui Balcázar, M., Cabrera Peñaloza, C. J., Espinoza Guartán, E., Vilela Flores, A. R., Vilela González, E., y Velecela Jaya, L. V. (2021). El Sector Agropecuario en el Ecuador: análisis descriptivo del impacto en la sostenibilidad por el covid-19. *South Florida Journal of Development*, 2(3), 4105-4122. <<https://doi.org/10.46932/sfjdv2n3-024>>.
- Fochmann, M., Hechtner, F., Kölle, T., y Overesch, M. (2021). Combating over-reporting of deductions in tax returns: prefilling and restricting the deductibility of expenditures. *Journal of Business Economics*, 91(7), 935-964. <<https://doi.org/10.1007/s11573-020-01024-7>>.
- García Navarro, C. (2017). Las políticas de crédito al sector agropecuario en Nicaragua 1990-2012. *Revista Científica Electrónica de Ciencias Humanas*, 36(12), 24-44.
- Kelsen, H. (2011). *Teoría pura del derecho*. Trotta.
- Lozano Rodríguez, E. (2021). Tax Incentives in Pacific Alliance Countries, the BEPS Project (Action 5), and the 2030 Sustainable Development Agenda. En I. J. Mosquera Valderrama (Ed.), *Taxation, International Cooperation and the 2030 Sustainable Development Agenda*. Vol. 19 (pp. 95-117). Universidad Andes. <https://doi.org/10.1007/978-3-030-64857-2_6>.
- Luque Zúñiga, B. G., Moreno Salazar Calderón, K. A. B., y Lanchipa Ale, T. M. (2021). Impactos del covid-19 en la Agricultura y la seguridad alimentaria. *Centro de Investigaciones Agropecuarias*, 47(1), 72-82. <<http://cagrico-la.uclv.edu.cu>>.
- Pugliese, M. (1992). *Derecho Financiero*. Fondo de Cultura Económica.

- Romero-Jordán, D., Sanz-Labrador, I., y Sanz-Sanz, J. F. (2020). Is the corporation tax a barrier to productivity growth? *Small Business Economics*, 55(1), 23-38. <<https://doi.org/10.1007/s11187-019-00136-x>>.
- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. (2010, marzo). *Estímulos fiscales deben respetar los principios de justicia fiscal que les sean aplicables, cuando incidan en los elementos esenciales de la contribución [Jurisprudencia]*. Tomo XXXI. Época. 9ª. 2ª Sala. 2a./J. 26/2010.
- Unger, K. (2011). La política de estímulos fiscales a ID en México. *El Trimestre Económico-Fondo de Cultura Económica*, LXXVIII(309), 49-85.
- Wali, K. (2021). The detection of earnings management through a decrease of corporate income tax. *Future Business Journal*, 7(1). <<https://doi.org/10.1186/s43093-021-00083-8>>.

