



COLEGIO DE CONTADORES PÚBLICOS BOLETÍN UNIVERSIDAD DE GUADALAJARA A.C. FISCAL 120

Agosto 2015 Comisión Fiscal

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

“Tratamiento Fiscal de los AGAPES.”

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

ANTECEDENTES

Con la finalidad de incentivar la producción de alimentos y para tratar de conseguir la autosuficiencia alimentaria a nivel nacional, a través del ejecutivo y de las autoridades fiscales el gobierno mexicano ha procurado desde hace más de 30 años el otorgar beneficios a los contribuyentes del sector primario, estos beneficios han sido principalmente para efectos del Impuesto Sobre la Renta y han consistido desde el publicar decretos otorgando tratamientos especiales o beneficios fiscales, hasta el establecimiento de regímenes especiales de tributación como han sido el régimen simplificado de entradas y salidas y el régimen simplificado de flujo de efectivo, pero en las reformas hechas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta y que entraron en vigor a partir del 1º de enero de 2014, existe un nuevo régimen que también trae implícito el flujo de efectivo, pero con limitantes importantes respecto a los que tenían estos contribuyentes hasta 2013.

**C.P.C. Rubén
Plascencia Arreola
Vicepresidente de
Calidad**

Como se mencionó en el párrafo anterior, además de procurar el incentivar la producción de alimentos, se ha tomado muy en cuenta las características muy especiales de estos sectores productivos, ya que en su mayoría tienen muy poca capacidad y una nula estructura administrativa para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

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

MARCO JURÍDICO

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

Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR)
Código Fiscal de la Federación (CFF)
Resolución Miscelánea Fiscal para 2015 (RMF)
Resolución de Facilidades Administrativas (RFA)
Impuesto al Valor Agregado (IVA)



INTRODUCCIÓN

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 16, establece en las fracciones III, IV, V y VI como actividades empresariales a las agrícolas, ganaderas, pesqueras y silvícolas definiéndolas de la siguiente manera:

ccpudg@yahoo.com.mx

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

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

De acuerdo a la Regla 1.1 segundo párrafo de la RFA se considerará que también 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 adquisición.

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

Las silvícolas que corresponden 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.

DESARROLLO

IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Como resultado a las modificaciones hechas a la LISR que entró en vigor el 1º de enero de 2014, se adicionó el Capítulo VIII del Título II que comprende los artículos 74 y 75, en donde se establecen las obligaciones que deberán cumplir los contribuyentes del sector primario y las características que deberán tener para poder tributar bajo este régimen, y que son:

I.- Las personas morales de derecho agrario que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas o silvícolas, las sociedades cooperativas de producción y las demás personas morales, que se dediquen exclusivamente a dichas actividades.

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

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

Definiendo que para considerarse como contribuyentes de este capítulo de la ley, serán las personas físicas o morales cuyos ingresos por las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras y silvícolas representen cuando menos el 90% de sus ingresos totales sin incluir las enajenaciones de activos fijos.

Entre las principales características de este régimen destacan:

- a) La determinación de los ingresos acumulables y deducciones autorizadas con base en el flujo de efectivo.
- b) La exención de ingresos hasta ciertos montos.
- c) La posibilidad de deducir las compras en lugar de aplicar las disposiciones establecidas para el costo de lo vendido.
- d) Una reducción del ISR causado y algunas facilidades de comprobación de algunas erogaciones.

Respecto a la exención de ingresos, las personas físicas y morales que tributen bajo este régimen no pagaran ISR por los ingresos cuando estos no rebasen el equivalente a 40 salarios mínimos generales elevados al año en el caso de las personas físicas y de 20 salarios mínimos anualizados en el caso de

personas morales y de personas físicas que formen parte de una persona moral sin que en conjunto exceda en su totalidad de 200 veces el salario mínimo general, en caso de que los ingresos totales excedan al importe de la exención, solo se pagará el ISR por el excedente; del impuesto determinado procederá una reducción equivalente al 40% en el caso de las personas físicas y de un 30% en el caso de las personas morales.

En adición a lo anterior, la regla 1.11 de la Resolución de Facilidades Administrativas establece que las sociedades o asociaciones de productores y las demás personas morales que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras constituidas exclusivamente por socios o asociados personas físicas, y que los ingresos de la persona moral en el ejercicio, por cada socio, no excedan de 423 SMG del área geográfica del contribuyente elevado al año, sin exceder en su totalidad de 4,230 SMG anuales, podrán reducir el impuesto determinado conforme al artículo 74 de la LISR en un 30%.

Respecto a los contribuyentes personas físicas exclusivamente AGAPES y cuyos ingresos en el ejercicio fiscal no excedan de un monto equivalente a 40 SMG de su área geográfica elevados al año y que no estén obligados a presentar declaraciones periódicas, la regla 1.6 de la RFA establece que se podrán inscribir en el RFC en los términos de la regla 1.2.4.3 de la RMF (por medio de los adquirentes de sus productos) y tendrán la obligación de expedir el CFDI correspondiente, siempre y cuando se trate de la primera enajenación que realicen dichos contribuyentes de los siguientes productos:

- I.- Leche en estado natural.
- II.- Frutas, verduras y legumbres.
- III.- Granos y semillas.
- IV.- Pescados y mariscos.
- V.- Desperdicios animales o vegetales.
- VI.- Otros productos del campo no elaborados y procesados.

Estos contribuyentes a que se refiere la citada regla 1.6 de la RFA, no estarán obligados a presentar declaraciones de pago provisional y anual de ISR por los ingresos propios de su actividad, incluyendo las declaraciones de información por las cuales no se realiza el pago, así como en su caso, la correspondiente al IVA.

Igualmente, tratándose de personas morales de derecho agrario, cuyos ingresos en el ejercicio fiscal no excedan de un monto equivalente a 20 veces SMG del área geográfica elevado al año del Distrito Federal y que no tengan la obligación de presentar declaraciones periódicas, podrán acogerse también a lo establecido por la misma regla 1.6.

INGRESOS

Tratándose de los ingresos aplica lo señalado en la LISR respecto al momento en que deben ser acumulados:

- Cuando se reciban en efectivo, en bienes o en servicios.
- Cuando se reciban títulos de crédito emitidos por una persona distinta de quien efectúa el pago.
- Si se recibe el ingreso en cheque, éste se haga efectivo o cuando se transmita el derecho a cobro a un tercero excepto cuando dicha transmisión sea en procuración.

DEDUCCIONES

En cuanto a las deducciones, los artículos que integran el Capítulo VIII no hablan de las deducciones a que tienen derecho los AGAPES por lo que se deduce que deberán sujetarse a lo que establece la LISR en el Capítulo II del Título II y en el Capítulo X del Título IV; ya que en la Resolución Miscelánea en las Reglas 3.8.1, 3.8.2, 3.8.3 y 3.8.4 para efectos de la mecánica para la reducción del ISR se menciona el término "Deducciones autorizadas de ingresos propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras" (DAIPA), por lo que deberán:

- Ser gastos estrictamente indispensables para la explotación de la actividad
- Que el comprobante que ampare la deducción, reúna los requisitos establecidos en el CFF.
- Que se haya hecho el pago correspondiente y que si el pago se hizo con cheque éste haya sido efectivamente cobrado
- Que se hayan registrado en la contabilidad.

Ahora bien, en la Regla 1.2. de la Resolución de Facilidades Administrativas para 2015, establece que los AGAPES podrán deducir con documentación comprobatoria que al menos reúna los requisitos enunciados más adelante, las erogaciones por concepto de mano de obra de trabajadores eventuales del campo, alimentación de ganado y gastos menores, hasta por el 10 por ciento del total de sus ingresos propios sin exceder de \$ 800,000.00 durante el ejercicio, la documentación que ampare las erogaciones que se pretendan deducir, deberá contener por lo menos la siguiente información:

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

La misma regla establece que en el caso de que si la suma de las erogaciones excede del 10 por ciento citado, dichas erogaciones se reducirán manteniendo la misma estructura porcentual de cada una de ellas.

Para determinar el monto de “los gastos menores” sujetos a la facilidad de comprobación a la que se refiere la misma regla, se deberá considerar la proporción que estos gastos representen en el ejercicio fiscal de que se trate, respecto de la suma del total de sus erogaciones por concepto de mano de obra de trabajadores eventuales del campo, alimentación de ganado y gastos menores del mismo ejercicio fiscal, siempre y cuando esta proporción no sea mayor a la que se determine conforme a este mismo procedimiento para el ejercicio inmediato anterior y en el caso de que la proporción del ejercicio fiscal de que se trate, resulte mayor, se considerará la proporción del ejercicio fiscal inmediato anterior.

Continúa mencionando la misma regla que el monto de las erogaciones determinadas, se deberán disminuir del monto que se obtenga de restar al total de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas conforme a la LISR por las que no se aplican las facilidades a que se refiere esta regla y hasta por el monto de dichos ingresos, por lo que cuando las deducciones autorizadas conforme a la LISR por las que no se aplican las facilidades administrativas a que se refiere la regla citada, sean mayores a los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, no se disminuirá monto alguno por concepto de la deducción a que se refiere la regla 1.2 de la RFA.

En virtud de que la LISR en el Capítulo VIII del Título II no establece como determinar la base para el pago del impuesto y la aplicación de la reducción de ISR correspondiente, ya que la ley en dicho Capítulo sólo establece la determinación de los ingresos exentos y gravados, en la RMF en las reglas mencionadas anteriormente y en las fórmulas que estas contienen, las deducciones autorizadas se aplican proporcionalmente conforme a lo establecido en los artículos 28, fracción II, 74 y 103, último párrafo de la ley, por lo que los AGAPES deberán efectuar la deducción de sus gastos e inversiones en la proporción que representen los ingresos gravados respecto del total de los ingresos del ejercicio, con la excepción de los conceptos diferentes a los contenidos en las fracciones III y IV del artículo 103 de la LISR.

La regla 3.3.1.25 establece que los AGAPES podrán deducir la totalidad de sus gastos e inversiones que reúnan requisitos fiscales sin aplicar la proporción derivada de sus ingresos exentos siempre y cuando acumulen en el ejercicio de que se trate, los ingresos exentos determinados de acuerdo a lo establecido en el artículo 74 de la LISR

Los AGAPES de acuerdo al décimo párrafo del artículo 74 de la ley, no están obligados a determinar al cierre del ejercicio el ajuste anual por inflación.

PAGOS PROVISIONALES SEMESTRALES.

En la regla 1.3 de la Resolución de Facilidades Administrativas establece que los AGAPES, podrán optar por hacer sus pagos provisionales de ISR de manera semestral, igualmente el entero de las retenciones a terceros que realicen y en su caso, el pago del IVA lo podrán hacer en los mismos plazos que las demás obligaciones.

Para ejercer esta opción, debieron haber presentado un aviso de actualización de actividades económicas ante el SAT a más tardar el 30 de enero pasado.

La mecánica para el cálculo del pago del ISR de los AGAPES es la siguiente:

	Total de ingresos obtenidos desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que corresponda el pago
Menos:	Ingresos exentos del periodo
Igual a:	Ingresos gravados del periodo
Menos:	Deducciones autorizadas, excepto las compras pagadas, correspondientes al periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes que corresponda el pago en la proporción correspondiente a los ingresos gravados.
Menos:	Compras pagadas en el periodo y gastos de seguridad social
Menos:	PTU pagada en el ejercicio
Menos:	Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar
Igual a:	Utilidad gravable para el pago del impuesto
Por:	Tasa del ISR 30% para personas morales o aplicación de la tarifa correspondiente al periodo para personas físicas
Igual a:	ISR del periodo
Menos:	Reducción del ISR 40% para personas físicas o 30% personas morales
Menos:	Pagos provisionales pagados con anterioridad
Menos:	ISR retenido (en su caso)
Igual a:	ISR del periodo

Para la determinación del porcentaje aplicable a las deducciones, se deberán dividir los ingresos gravados del periodo entre el total de ingresos obtenidos en el mismo lapso, dicho porcentaje se deberá aplicar sobre el total de las deducciones autorizadas excepto las compras para determinar las deducciones autorizadas.

Ejemplo:

DETERMINACION DEL PORCENTAJE DE DEDUCCION

Concepto	Persona Moral con tres integrantes (socios)	Persona Física
Total de ingresos efectivamente cobrados en el ejercicio	2'300,000.00	1'650,000.00
Ingresos exentos \$ 71.10 * 365 por 60 y 40 VSM respectivamente	1'557,090.00	1'038,060.00
Ingresos gravados	742,910.00	611,940.00
Determinación de la proporción que consiste en dividir los ingresos gravados entre el total de ingresos	0.3230	0.3708
Proporción aplicable a los gastos deducibles	32.30%	37.08%

Por lo anterior, podemos concluir que a mayor importe de ingresos exentos, menor porcentaje para determinar las deducciones autorizadas, de ahí la importancia de contar con toda la documentación por las erogaciones que reúna requisitos fiscales, ya que la facilidad para deducir gastos que no cuenten con los requisitos fiscales que mencionamos anteriormente es en función a los ingresos y esta topado a los \$ 800,000.00.

CALCULO DE LOS IMPUESTOS ANUALES

Concepto	Persona Moral con tres integrantes (socios)	Persona Física
Total de Ingresos efectivamente cobrados en el ejercicio	2'300,000.00	1'650,000.00
Menos Ingresos Exentos	1'557,090.00	1'038,060.00
Ingresos Gravados	742,910.00	611,940.00
Total de gastos	1'700,000.00	920,000.00
Proporción	32.30%	37.08%
Deducciones autorizadas	549,100.00	341,136.00
Compras y gastos de seguridad social	150,000.00	100,000.00
PTU pagada en el ejercicio 2015	0.00	0.00
Perdidas de ejercicios anteriores, pendientes de amortizar	0.00	0.00
Utilidad Gravable del ejercicio	43,810.00	170,804.00
ISR tasa 30%	13,143.00	
ISR tarifa art. 152		23,174.00
Reducción del ISR	30%	40%
Importe de la reducción	3,943.00	9,270.00
ISR del ejercicio	9,200.00	13,904.00
Pagos Provisionales	5,500.00	8,580.00
ISR del ejercicio a cargo	3,700.00	5,324.00

La RMF establece las reglas para la determinación de la reducción del impuesto siguiendo en términos generales, la mecánica descrita en los párrafos anteriores y podríamos diferenciarlos de la siguiente manera:

En la regla 3.8.1 se describe el procedimiento para determinar la reducción del ISR de las personas morales cuyos ingresos sean inferiores a 423 VSM.

La regla 3.8.2 a las sociedades o asociaciones de productores AGAPES constituidas exclusivamente por socios o asociados personas físicas cuyos ingresos excedan de 4,230 VSM, estableciendo además una variante para este tipo de contribuyentes cuando sus ingresos sean inferiores a los 4,230 VSM.

La regla 3.8.3.marca la determinación de la reducción del ISR para personas físicas que exceden de 423 VSM y la regla 3.8.4 para los contribuyentes personas físicas cuyos ingresos sean inferiores a las 423 VSM.

En este sentido, la regla 1.11 establece que para los efectos del artículo 74, décimo tercer párrafo de la LISR que las sociedades y asociaciones de productores, así como las demás personas morales que sean exclusivamente AGAPES, constituidas exclusivamente por socios o asociados personas físicas y que los ingresos de dicha persona moral en el ejercicio, por cada socio, no exceda de 423 SMG elevado al año, sin exceder en su totalidad de 4,230 SMG elevado al año, podrán reducir el ISR determinado conforme al artículo 74 citado, en un 30%.

OTRAS OBLIGACIONES FISCALES

EXPEDICION DE CFDI

Los contribuyentes del régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras, deberán expedir comprobantes fiscales por las actividades que realicen de acuerdo a lo establecido en el artículo 29 del CFF.

RETENCIONES DE ISR A TRABAJADORES EVENTUALES DEL CAMPO

La regla 1.4. de la RFA establece que para los efectos del cumplimiento de las obligaciones establecidas en las disposiciones fiscales en materia de retenciones del ISR por las remuneraciones pagadas a trabajadores eventuales del campo, en lugar de aplicar las disposiciones correspondientes al pago de salarios, podrán los AGAPES enterar el 4 por ciento por concepto de retenciones de ISR aplicándolo a los pagos por concepto de mano de obra, para lo cual sólo deberán elaborar una relación individualizada de dichos trabajadores que indique el monto de las cantidades que les sean pagadas en el periodo de que se trate, así como el impuesto retenido.

Otra opción para el pago de dicho impuesto, es considerar el salario base de cotización que manifiesten para pagar las cuotas obrero-patronales al IMSS.

Para las remuneraciones pagadas a trabajadores distintos a los eventuales del campo, se estará a lo dispuesto en la LISR.

Como consecuencia de lo anterior, los contribuyentes que opten por aplicar la facilidad mencionada, por 2015 estarán relevados de presentar la declaración informativa de salarios pagados e impuestos retenidos por los trabajadores por los que se haya ejercido la opción, siempre y cuando, a más tardar el 15 de febrero de 2016, presenten la relación individualizada de las remuneraciones pagadas.

En el caso de personas morales AGAPES, tendrán las mismas obligaciones respecto a retención de impuestos que una persona moral del régimen general tanto de ISR como de IVA y el entero de los mismos dependerá de la opción que tomen para la presentación de los pagos provisionales del ISR.

REGISTROS CONTABLES

Los artículos 74 y 75 de la LISR mayormente se refieren a los ingresos de los AGAPES por lo que estos contribuyentes deberán cumplir con todas las obligaciones establecidas en la LISR y CFF, como son entre otras:

- Llevar contabilidad de conformidad con el CFF y su reglamento
- Expedir comprobantes fiscales por los ingresos que perciban
- Formular estados de posición financiera
- Conservar y poner a disposición de las autoridades fiscales la contabilidad y la documentación comprobatoria correspondiente.

CONCLUSIÓN

Con la entrada en vigor de las modificaciones a la LISR a partir de 2014, para este sector de contribuyentes denominados AGAPES ya no es opcional el sujetarse a un régimen fiscal como venía sucediendo hasta 2013, ya que todos estos contribuyentes, sean personas físicas o morales, deberán tributar conforme a lo establecido expreso en el Capítulo VIII del Título II de la ley y aprovechar los beneficios contenidos en la RMF y RFA.

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. RUBEN PLASCENCIA ARREOLA

C.P.C. Y M.I. JAVIER PÉREZ LÓPEZ

C.P.C. Y M.I. OLIVER MURILLO Y GARCÍA

C.P.C. RAMÓN MACÍAS REYNOSO

C.P.C. MA. DE LOURDES DE LA CRUZ PÉREZ

L.D. ALEJANDRO IVAN RODRIGUEZ MANZANO

C.P.C. Y ABOGADO JUAN VILLASEÑOR GUDIÑO.