

UNIVERSIDAD MICHOACANA DE SAN NICOLÁS DE HIDALGO.

**FACULTAD DE CONTADURÍA Y CIENCIAS
ADMINISTRATIVAS.**

DIVISIÓN DE ESTUDIOS DE POSGRADO

MAESTRÍA EN FISCAL

TESIS

**Lineamientos Fiscales y Agrarios aplicables a las Personas Morales
del Sector Primario.**



Para obtener el grado de:

MAESTRO EN FISCAL

Presenta:

L. C. Humberto Ramírez Cárdenas.

Director de tesis:

M. F. Daniel Medina Cano.

Dedicatoria

Mi tesis la dedico con todo mi amor y cariño a mi amada esposa Karla Marlene Mendoza, su ayuda ha sido fundamental, ha estado conmigo incluso en los momentos más turbulentos, este proyecto no fue fácil, pero estuvo motivándome y ayudándome en todo momento. Te lo agradezco muchísimo amor.

Agradezco de todo corazón las enseñanzas brindadas por todos y cada uno de mis maestros a lo largo de estos 2 años que estuve en la Maestría. De todos me llevo algo muy especial y sé que lo aprendido jamás lo olvidaré. Quiere agradecer en especial a mi asesor de tesis M. F. Daniel Medina Cano, por brindarme su apoyo y dedicación para la culminación de este proyecto.

Gracias a mi madre y familia, por bríndame su apoyo incondicional durante toda la realización de mis estudios de maestría y aún más en la realización de mi tesis de grado.

A nuestra máxima casa de estudios que es la Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo y especialmente mi querida Facultad de Contaduría y Ciencias Administrativas, que asido donde me he formado académicamente desde mi licenciatura, así como poder en ella obtener un grado más de estudios.

Gracias a Dios por permitirme un logro más en mi vida profesional.

ESTRUCTURA DE LA INVESTIGACIÓN

Resumen	5
Abstract.....	6
Introducción.....	7
CAPITULO I FUNDAMENTOS DE LA INVESTIGACIÓN	11
1.1. Objetivo General	11
1.2. Objetivo Particulares.....	11
1.3. Instrumentos de Investigación.....	11
1.4. Planteamiento del Problema	12
1.5. Problematización.....	12
1.6. Hipótesis	13
1.7. Justificación	13
1.8. Preguntas de investigación	14
1.9. Cuadro de Congruencia Metodológicas.....	14
1.10. Materiales a utilizar.....	16
CAPITULO II MARCO TEÓRICO.....	18
2.1. Principios Tributarios	18
2.1.1. Asociado a esto se desprenden los siguientes principios	18
2.2. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos	20
2.2.1. Artículos constitucionales relacionados con el tributo en México.....	20
2.2.2 Vigencia de la Constitución Actual.....	21
2.3. Jerarquización de las Leyes Tributarias	24
2.4. Elementos de los Impuestos	26
2.4.1 Efectos de los impuestos.....	30
2.4.2. Principios de la imposición.....	32
2.4.3. Clasificación de los impuestos	34
2.4.4. El Código Fiscal de la Federación	34
2.5. Antecedentes de los Impuestos en México	36
2.5.1 Época prehispánica y colonial	36
2.5.2. El sistema tributario desde la independencia hasta la revolución	37

2.5.3. El sistema tributario postrevolucionario	39
2.5.4. Impuesto Sobre La Renta	44
2.5.5. Impuesto Sobre Ventas	44
2.5.6. Código Fiscal de la Federación	44
2.5.7. Ley de Ingresos de la Federación	45
2.5.8. Ley de Impuesto Sobre la Renta (ISR)	45
2.5.9. Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA)	46
2.5.10. Ley del Impuesto Especial sobre Productos y Servicios (IEPS)	46
2.5.11. Sistema de Administración fiscal	47
2.5.12. Servicio de Administración Tributaria	47
2.6. Concepto de recaudación fiscal	49
2.6.1. La Recaudación	49
2.6.2. Objetivos de la recaudación fiscal	51
2.6.3. Relación tributaria	52
2.6.4. El objeto del tributo	52
2.6.5. Fuente del tributo	52
2.6.6. Hecho imponible	53
2.6.7. Nacimiento de la obligación fiscal	53
2.6.8. Determinación de la obligación fiscal	54
2.6.9. Época de pago de la obligación fiscal	54
2.6.10. Exigibilidad de la obligación fiscal	54
2.7. Régimen recaudación fiscal para sector primario	64
2.7.1. Capítulo VIII Régimen De Actividades Agrícolas, Ganaderas, Silvícolas Y Pesqueras Ley del Impuesto sobre la Renta	64
2.7.2. Unión de Sociedad de Producción Rural (U.S.P.R.)	66
2.7.3. Las Asociaciones Rurales de Interés Colectivo (A.R.I.C.)	68
2.7.4. Sociedades de Producción Rural (S.P.R.)	68
2.7.5. Unión de Sociedad de Producción Rural (U.S.P.R.) otra forma de constituir las	70
2.7.6. Resolución de facilidades administrativas para el sector primario para 2022	74
CAPITULO III FUNDAMENTOS FISCALES Y AGRARIOS	75
3.1. Definiciones del Sector Primario	75
3.2. Aspectos Generales	75

3.2.1. Concepto de actividades agrícolas.....	75
3.2.3. Concepto de actividades ganaderas	76
3.2.4. Concepto de actividades pesqueras	76
3.2.5. Concepto de actividades silvícolas.....	77
3.2.6. Régimen fiscal en el que deben tributar los contribuyentes que realizan actividades primarias (actividades agrícolas, silvícolas, ganaderas o de pesca)	77
3.2.7. Caso en el que las personas morales que realizan actividades primarias no pueden tributar en el régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras	78
3.3. Tratamiento fiscal de las personas morales que realizan actividades primarias.....	78
3.3.1 Impuesto sobre la renta	78
3.4. Personas morales que no realizan las actividades a través de sus integrantes	79
3.4.1. Ingresos acumulables	79
3.4.2. Deducciones autorizadas	80
3.4.3. Deducción de inversiones	87
3.4.4. Gastos e inversiones no deducibles	92
3.4.5. Pagos provisionales	95
3.4.6. ISR del ejercicio.....	99
3.4.7. Ejemplificación práctica	102
3.4.8. Comentarios	105
3.4.9. Otras obligaciones	105
3.5. Personas físicas y morales que son integrantes de otra persona moral	108
3.6. Otras disposiciones para las personas morales del régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras que realizan actividades primarias	108
3.6.1 Ajuste anual por inflación	108
3.6.2. Cálculo del ISR por pago de dividendos o utilidades distribuidos	108
3.7. Impuesto al valor agregado	109
3.7.1. Actos o actividades gravados.....	109
3.7.2. Concepto de enajenación de bienes	109
3.7.3. Enajenación de bienes, prestación de servicios y uso o goce temporal de bienes, gravados a la tasa de 0% del IVA.....	109
3.7.4. Enajenación de bienes exenta del pago del impuesto.....	113
3.8. Personas morales que cumplen con las obligaciones por cuenta propia y por cuenta de sus integrantes.....	113

3.9. Facilidades administrativas al sector primario	114
3.9.1. Facilidades de comprobación de gastos	115
3.9.2. Pagos provisionales del ISR y pagos definitivos del IVA, semestrales.....	115
3.9.3. Obligaciones de las personas morales de derecho agrario exentas del ISR.....	116
3.9.4. Cálculo opcional para la retención del ISR a trabajadores eventuales del campo	117
3.9.5. Opción de facilidades para personas morales que no realicen actividades por cuenta de sus integrantes.....	117
3.9.6. No obligación de pago mediante cheque nominativo, tarjetas o monederos electrónicos.....	118
3.9.7. Adquisición de combustibles	118
3.9.8. Impuesto al valor agregado	118
3.9.9. Ingresos de la persona moral	119
3.9.10. Acreditamiento de estímulos fiscales.....	120
3.9.11. Aviso de aplicación del estímulo fiscal	121
3.9.12. Aviso de socios, accionistas, asociados y otros	122
3.10. Estímulos fiscales.....	122
3.10.1. Acreditamiento del IEPS pagado por importar o adquirir diésel o biodiésel y sus mezclas para consumo final aplicable a los contribuyentes que realicen actividades primarias	122
3.10.2. Devolución del IEPS pagado por importar o adquirir diésel o biodiésel y sus mezclas para consumo final aplicable a los contribuyentes de los sectores agropecuario y silvícola	124
Conclusiones	126
Bibliografía.....	130

Resumen

En nuestro país el sector primario, mismo que comprende las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras y silvícolas, el cual se encuentra en la Ley de impuesto sobre la Renta en el Título II Capítulo VIII del régimen de Actividades Agrícolas, Ganaderas, Silvícolas y Pesqueras, el cual les permite ciertos beneficios fiscales, entre los que destacan, la exención de ingresos hasta cierto límite y la reducción del Impuesto Sobre la Renta (ISR) y en algunos casos en la adquisición de algunos bienes, productos y/o servicios, así como en los productos que enajenan a la tasa de 0% en el Impuesto al Valor Agregado (IVA), la utilización del sistema de flujo de efectivo para las operaciones que realizan las personas morales que tributan bajo el régimen de Actividades Agrícolas, Ganaderas, Silvícolas y Pesqueras, diversas facilidades administrativas y estímulos fiscales por la importación o adquisición de diésel o biodiésel y sus mezclas para consumo final.

Por otra parte, encontramos la regulación y lineamientos a seguir en la constitución de las empresas que tributan bajo este régimen, en la Ley Agraria en los artículos 108, 109, 110, 111, 112, 113 y 114, en estos artículos se definen las características y requisitos a seguir por las siguientes sociedades; Sociedades de Producción Rural de Responsabilidad Limitada (SPR DE RL), Unión de Sociedad de Producción Rural de Responsabilidad Limitada (USPR DE RL) y Asociaciones Rurales de Interés Colectivo (AR DE IC).

Como también es importante destacar que uno de los requisitos que establece la ley para que las personas mencionadas anteriormente, puedan tributar bajo el régimen del sector primario es tener una actividad exclusiva y se consideran que son contribuyentes dedicados exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, aquéllos cuyos ingresos por dichas actividades representan cuando menos el 90% de sus ingresos totales, sin incluir los ingresos por las enajenaciones de activos fijos y terrenos, de su propiedad que hubiesen estado afectos a su actividad.

PALABRA CLAVE: agricultura, ganadería, pesca, silvicultura, impuestos.

Abstract

In our country, the primary sector includes agricultural, livestock, fishing and forestry activities, which are included in the Income Tax Law in Title II Chapter VIII of the regime of Agricultural, Livestock, Forestry and Fishing Activities, which allows certain tax benefits, among these are the exemption of income up to a certain limit and the reduction of Income Tax (ISR) and in some cases in the acquisition of some goods, products and/or services, as well as in the products that they dispose of, the rate of 0% in the Value Added Tax (VAT), the use of the cash flow system for transactions carried out by corporations taxed under the Agricultural, Livestock, Forestry and Fishing Activities regime, various administrative facilities and tax incentives for the importation or acquisition of diesel or biodiesel and their blends for final consumption.

On the other hand, we find the regulation and guidelines to follow in the incorporation of the companies taxed under this regime, in articles 108, 109, 110, 111, 112, 113 and 114 of the Agrarian Law, in these articles they define the characteristics and requirements to be followed by the following companies; Limited Liability Rural Production Companies (SPR DE RL), Union of Limited Liability Rural Production Companies (USPR DE RL) and Rural Associations of Collective Interest (AR DE IC).

Introducción

Como puntos fundamentales de la presente investigación a continuación, nos vamos a enfocar a los puntos centrales que están enmarcados en todo lo que es el sistema del campo en México, sus esquemas administrativos, reglamentarios de conformidad con las leyes agrarias y, sobre todo, aquellos vínculos más importantes e interesantes que se derivan del desarrollo de la ley del impuesto sobre la renta respecto de los beneficios fundamentales. Es importante señalar que durante este desarrollo veremos puntos fundamentales como los siguientes:

En el capítulo uno abordaremos todo el diseño metodológico que servirá de base para sustentar el proceso de la investigación, el mismo que está contemplados, sus variables, su hipótesis, sus objetivos fundamentales que todo trabajo en las ciencias sociales tiene que ir cumpliendo como requisitos mínimos de una tesis profesionalizante como es nuestro caso.

Por lo que respecta al capítulo dos, en este apartado se hizo una fundamentación de todos los puntos científicamente relacionados con el grueso del tema denominado lineamientos fiscales y agrarios aplicables a las personas morales del sector primario; En dicho capítulo se encuentra toda la fundamentación y motivación de la investigación científicamente en la ciencia de lo fiscal, base primordial para correlacionar el capítulo uno con el dos, y así profundizar en la ciencia, abordando los puntos medulares de los principios tributarios de nuestro país, revisando en nuestra carta magna la obligación de contribuir al gasto público, así como también haciendo un recorrido por la historia de los impuestos y su evolución a través del tiempo hasta nuestros días, y a su vez revisar la jerarquía de las leyes en nuestro país desde la de mayor relevancia hasta la de menor, sin dejar a un lado los conceptos primordiales de la recaudación y todo lo relacionado con los mismos, revisando el régimen aplicable a las empresas del sector primario en las leyes fiscales las obligaciones que tienen que cumplir, así como su forma de constituirse, los beneficios fiscales con los que cuentan, cuáles son las actividades que pueden realizar.

Como también los lineamientos que nos marca la ley agraria para su constitución y formas de regirse, revisando las figuras que en ella se encuentran, cual es la función de cada una de ellas.

Retomando lo referente al capítulo tres tenemos que el sector primario, mismo que comprende las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras y silvícolas, tiene una enorme importancia en el desarrollo de nuestra economía a nivel nacional.

Considerando lo anterior, por diversos años, los legisladores y autoridades fiscales le han otorgado diversos beneficios fiscales a este sector, entre los que destacan:

- 1.- La exención de ingresos hasta cierto límite y la reducción del Impuesto Sobre la Renta (ISR).
- 2.- La tasa de 0% en el Impuesto al Valor Agregado (IVA) en los productos que enajenan.
- 3.- El sistema de flujo de efectivo para las operaciones que realizan las personas morales que tributan bajo el régimen de Actividades Agrícolas, Ganaderas, Silvícolas y Pesqueras.
- 4.- Diversas facilidades administrativas, entre las cuales podemos identificar, pagos semestrales de ambos impuestos comentados anteriormente, así como facilidades de comprobación de gastos asta por un monto que no rebase los \$ 800,000.00 mil pesos en el ejercicio, no limita de exención de a las personas morales de derecho agrario a las 200 veces el valor anual de la UMA, tratándose de ejidos y comunidades, así como el cálculo opcional de retención de ISR a trabajadores eventuales del campo, también la opción de liberar de la obligación del pago con cheque nominativo por cantidades menores a \$5,000.00 mil pesos, entre otras.
- 5.- Estímulos fiscales por la importación o adquisición de diésel o biodiésel y sus mezclas para consumo final.

Las actividades del sector primario pueden ser realizadas por personas morales entre las más comunes y mejor calificadas por sus características encontramos a

las Sociedades de Producción Rural de Responsabilidad Limitada (SPR DE RL), Unión de Sociedad de Producción Rural de Responsabilidad Limitada (USPR DE RL) y Asociaciones Rurales de Interés Colectivo (AR DE IC).

La Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) establece un régimen especial para las personas morales que se dediquen exclusivamente a realizar dichas actividades, denominado “Régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras”, el cual también aplica a las personas físicas y morales que realizan las actividades por conducto de otras personas morales como socios o accionistas de las mismas.

El presente trabajo de investigación está enfocado al análisis de las obligaciones fiscales de las personas morales del sector primario, que tributan conforme al régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR).

Entre otros, este trabajo de investigación trata los temas siguientes referentes a dicho sector: disposiciones generales; tratamiento fiscal para efectos del Impuesto Sobre la Renta (ISR), Impuesto al Valor Agregado (IVA), facilidades administrativas y estímulos fiscales.

Como complemento al párrafo anterior, podemos decir que el objetivo del presente trabajo de investigación no es sólo enumerar las obligaciones fiscales que deben cumplir los contribuyentes del sector primario que tributen conforme al régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras, sino que, en la medida de lo posible, ilustra la forma en la que se deben cumplir tales obligaciones fiscales.

Por otra parte, el 26 de diciembre de 2013, la SHCP dio a conocer en el DOF el Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, el cual entró en vigor el 1o. de enero de 2014 y continúa vigente para el ejercicio de 2022. El Decreto tiene por objeto agrupar varias medidas y beneficios fiscales, a efecto de que queden establecidos de manera clara y sencilla en un solo instrumento jurídico, y que permita identificarlos fácilmente y mejorar la certidumbre jurídica de los contribuyentes; en este sentido, incluye

diversos beneficios y estímulos fiscales vigentes que se han otorgado en años anteriores, organizados por materias, a saber: ISR, IVA y CFF, entre otras.

Asimismo, la LIF, la cual entró en vigor el 1o. de enero de 2022, e incluye algunos estímulos fiscales que ya estaban contemplados en el mencionado Decreto, publicado en el DOF el 26 de diciembre de 2013; además, se consideran nuevos beneficios.

CAPITULO I FUNDAMENTOS DE LA INVESTIGACIÓN

1.1. Objetivo General

Evaluar los requisitos que tienen que cumplir las empresas que tributan en el régimen de actividades agrícolas ganaderas y pesqueras, así como las reglas aplicables para la constitución de las empresas que pueden tributar en el título III de la ley de ISR con los lineamientos, aplicables de la ley agraria para poder constituir las empresas que marca dicha ley.

1.2. Objetivo Particulares

- Identificar los requisitos para poder tributar bajo las figuras jurídicas que permite el CAPITULO VIII RÉGIMEN DE ACTIVIDADES AGRÍCOLAS, GANADERAS, SILVÍCOLAS Y PESQUERAS de la ley del ISR en los artículos 74, 74-B y 75.
- Conocer los requisitos para poder constituir las figuras jurídicas del TITULO CUARTO de la ley agraria, en los artículos 108, 109, 110, 111, 112, 113 y 114 y poder tributar en el TÍTULO III DEL RÉGIMEN DE LAS PERSONAS MORALES CON FINES NO LUCRATIVOS, en el artículo 79. Fracción III de la ley del ISR.
- Evaluar los efectos económicos en el desarrollo de las personas dedicadas exclusivamente en las actividades agropecuarias y silvícolas si no se utilizan estas figuras jurídicas.

1.3. Instrumentos de Investigación

Como en todo proceso de investigación se hará el uso del método deductivo e inductivo. en la ciencia de lo fiscal, el trabajo de campo y las encuestas realizadas serán los instrumentos básicos para llevar a cabo la recopilación de datos; los cuales nos servirán de sustento para darle validez a esta investigación de manera científica.

1.4. Planteamiento del Problema

El desconocimiento de los requisitos para poder constituir y tributar bajo el régimen del sector primario, y así perdiendo los beneficios económicos que permiten reducciones, acreditamientos o disminución de tasas impositivas al contribuyente. La misma ley del ISR, así como la ley agraria está diseñada para proveer de incentivos necesarios para el desarrollo de la actividad primaria, siendo esta una de las actividades principales de nuestro país.

1.5 Problematicación

La estabilidad económica y alimentaria de los países, depende en gran parte de su sector primario. En México la gran diversidad de microclimas distribuidos en todo el territorio nacional hace que podamos producir gran variedad de alimentos, pero debido a las altas cargas impositivas que están castigando al sector.

En cuanto a la ganadería, considerando también dentro del sector primario en México, los estados del sur se han caracterizado por su excelente mantenimiento de producción pecuaria que garantiza carne de calidad para los mexicanos.

Como también, la pesca es una práctica viable y extendida, ya que México al contar con extensas regiones litorales, puede mantener una producción estable de productos del mar, incluso en regiones en donde se establecen vedas para la pesca de ciertos productos marinos, se implementan granjas acuícolas que permiten que se pueda seguir produciendo, sin necesidad de alterar los ciclos naturales de los ecosistemas acuáticos.

En nuestro estado de Michoacán de Ocampo es reconocido por la diversidad de climas, mismos que permiten la realización de diversas actividades económicas, entre las que podemos encontrar las destinadas al sector primario, en relación con ello debemos observar que el sector primario se caracteriza por la obtención de materias primas, es el sector de la economía que comprende justamente el aprovechamiento de los recursos agrícolas, pecuarios, pesqueros, forestales etcéteras.

1.6. Hipótesis

La aplicación correcta de las disposiciones fiscales y agrarias a los contribuyentes personas morales del sector primario, traerá mayores beneficios financieros.

1.7. Justificación

El desarrollo nacional del país es una obligación constitucional asignada al Estado, quien es el facultado para llevar a cabo las políticas que permitan la competitividad, el fomento del crecimiento económico y el empleo así como una más justa distribución del ingreso y la riqueza, obligación contenida en nuestra Carta Magna, y por ende de aplicación obligatoria, para llevar a cabo dicha función, corresponde al Estado garantizar el cumplimiento de estos preceptos constitucionales mediante la emisión de un Plan de Desarrollo Nacional que contemple las políticas necesarias para lograr los objetivos mencionados.

Las políticas fiscales son parte fundamental del desarrollo nacional, ya que forman parte de los ejes rectores que considerará el Estado para lograr el cumplimiento de los objetivos. Dentro de estas políticas fiscales encontramos ordenamientos legales que proveen de lineamientos en el ámbito del comercio exterior y el mercado interno del país, donde la función de los ordenamientos de comercio exterior buscarán proteger la economía nacional y la competencia de la misma, frente a la oferta de los mercados extranjeros, dotan la posibilidad de un equilibrio para la realización de las actividades económicas, mientras que los ordenamientos en el mercado interno buscarán fortalecer la adecuada distribución de la riqueza y el trabajo colaborativo mediante la construcción de una relación de bilateralidad entre el Estado y el contribuyente.

Como hemos indicado, uno de los objetivos fundamentales del Plan de Desarrollo Nacional, es proveer de equilibrio, crecimiento, desarrollo y competencia a nivel nacional, por tanto, es de esperar que las políticas a trabajar por parte del Estado sean diferenciadas entre los distintos sectores, pues de acuerdo con las amenazas y debilidades que enfrenta cada uno, es el conjunto de políticas que se implementarán para beneficiar a cada sector.

El sector primario, como hemos observado, representa uno de los pilares fundamentales de nuestro país, y aun cuando esté sector no sea la principal actividad económica del país, si representa una actividad fundamental alimentaria para lograr la autosuficiencia como país, dicho sector a lo largo de la historia de México, se ha visto afecto principalmente por las actividades monopólicas y actualmente por la falta de incentivos para el adecuado desarrollo y crecimiento, por ende resulta indispensable que hoy en día México fije su atención en la promoción y difusión de los distintos beneficios y facilidades que puede otorgar a este sector con la finalidad de lograr un mejor posicionamiento tanto en ámbito económico como social.

El sector primario se enfrenta a varios factores que estancan su crecimiento por tal razón es menester que las políticas fiscales jueguen un papel importante para incentivar su crecimiento.

1.8. Preguntas de investigación

¿El esquema tributario actual del sector primario es conocido por sus usuarios?

¿Qué tan importante es el incremento de socios en las empresas morales del sector primario?

¿La fiscalización por parte de las autoridades fiscales cumple las expectativas en esquemas recaudatorios del régimen?

1.9. Cuadro de Congruencia Metodológicas

TITULO.	OBJETIVOS GENERALES	OBJETIVOS ESPECÍFICOS.	PREGUNTAS.	HIPÓTESIS.
Lineamientos fiscales y agrarios aplicables a las personas	Evaluar los requisitos que tienen que cumplir las empresas	Identificar los requisitos para poder tributar bajo las figuras jurídicas que	¿El esquema tributario actual del sector primario es conocido	La aplicación correcta de las disposiciones fiscales y agrarias a los

morales del sector primario.	que tributan en el régimen de actividades agrícolas ganaderas y pesqueras, así como las reglas aplicables para la constitución de las empresas que pueden tributar en el título III de la ley de ISR con los lineamientos, aplicables de la ley agraria para poder constituir las empresas que marca dicha ley.	permite el CAPITULO III RÉGIMEN DE ACTIVIDADES AGRÍCOLAS, GANADERAS, SILVÍCOLAS Y PESQUERAS de la ley del ISR en los artículos 74, 74-B y 75. • Conocer los requisitos para poder constituir las figuras jurídicas del TITULO CUARTO de la ley agraria, en los artículos 108, 109, 110, 111, 112, 113 y 114 y poder tributar en el TÍTULO III DEL RÉGIMEN DE LAS PERSONAS MORALES CON FINES	por sus usuarios? ¿Qué tan importante es el incremento de socios en las empresas de producción? ¿La fiscalización por parte de las autoridades fiscales cumple las expectativas en esquemas recaudatorios del régimen?	contribuyentes personas morales del sector primario, traerá beneficios financieros significativos al momento de incursionar en una eficiente planeación fiscal.
-------------------------------------	--	---	---	--

		NO LUCRATIVOS, en el artículo 79. Fracción III de la ley del ISR. • Evaluar los efectos económicos en el desarrollo de las personas dedicadas exclusivamente en las actividades agropecuarias y silvícolas si no se utilizan estas figuras jurídicas.		
--	--	--	--	--

1.10. Materiales a utilizar

Todas las obras requieren para su construcción del uso de materiales y procedimientos. En este caso, al tratarse de una obra literaria, se hará necesario el uso de sus respectivos materiales y métodos. En lo que se refiere a materiales, son del tipo documental, mismos que se dividen, para su mejor fundamentación relacionado con el tema, en dos categorías:

1. Documentación general.

- a. Bibliografía actual:
 - i. Libros
 - ii. Compendios
 - iii. Instructivos, manuales y políticas gubernamentales.
- 2. Documentación especializada
 - a. Bibliografía actual:
 - i. Libros especializados
 - ii. Revistas especializadas
 - iii. Consultas de páginas web especializadas
 - iv. Consulta de tesis de licenciatura, maestría y doctorado
 - v. Monografía del sector privado
 - vi. Compendios sobre el ahorro informal
 - vii. Pláticas con trabajadores y funcionarios del gobierno del Estado de Michoacán de Ocampo.

Esta documentación o “materiales”, tiene la finalidad de reunir el conocimiento actual, para así poder construir nuestra investigación, dar la orientación precisa para orientarnos sobre el terreno que se investiga y poder sustentar y cumplir con los objetivos de la investigación.

En lo que se refiere al método, la investigación en lo fundamental pasa de lo general a lo particular (método deductivo); pero haciendo además uso de las evidencias y de la síntesis. Actividades que se van combinando durante la investigación en tres capítulos, mediante los cuales se posibilita el trabajo que conduce a cumplir los objetivos planteados.

Ahora bien, la metodología utilizada se fundamenta en la literatura referente a la investigación, considerando como eje la obra “Metodología de la investigación” de Roberto Hernández Sampieri¹

¹ HERNÁNDEZ, Sampieri, Roberto, Metodología de la Investigación, Ed. Mc Graw Hill. Tercera Edición, México, 2003

CAPITULO II MARCO TEÓRICO

2.1. Principios Tributarios

La contribución es un concepto genérico que engloba a todo lo que auxilia a sufragar los gastos del Estado. Este género se divide en contribuciones forzadas y contribuciones voluntarias. Son contribuciones forzadas o exacciones aquellas que fija la ley a cargo de los particulares que se adecuen a la hipótesis normativa prevista en la propia ley. Son contribuciones voluntarias aquellas que derivan ya sea de un acuerdo de voluntades entre el Estado y el particular (contrato de compraventa, de arrendamiento, etcétera), o bien de una declaración unilateral de voluntad del particular que implica un acto de liberalidad (donación, legado). A las contribuciones del primer tipo de los mencionados se les denomina tributos y abarcan diferentes exacciones, como son: impuestos, derechos o tasas y contribuciones especiales y las tres son producto del ejercicio de la potestad o poder tributario del Estado.²

Es de suma importancia conocer los principios tributarios, ya que son elementos que contienen un valor considerado y reconocido por el legislador y son entendidos como las referencias de valores programáticas encargadas de optimizar los derechos fundamentales, en tanto las reglas se refieren a una situación de hecho con consecuencias legales dependiendo de la comisión u omisión de la conducta descrita. Un principio está siempre inmerso de un valor, a diferencia de una regla, que sólo da seguimiento al valor establecido por el principio.³

2.1.1. Asociado a esto se desprenden los siguientes principios

- Principio de generalidad “son obligaciones de los mexicanos”. - Al establecer de manera general las obligaciones de los mexicanos, lo que resulta ser uno de los elementos principales del acto legislativo, ya que una ley es general cuando tiene aplicación a todos los individuos que se coloquen en el supuesto normativo.

² RODRÍGUEZ, Lobato Raúl, “Derecho fiscal”, Oxford, 2007, México, p. 6

³ BURGOA, Toledo Carlos Alberto, “Principios Tributarios entre la legislación y el conocimiento”, Dofiscal, 2021, México, p.11

- Principio de obligatoriedad “son obligaciones”. - La contribución a los gastos públicos constituye una obligación de carácter público que encuentra vinculación directa con la coercitividad con la que cuenta el fisco; este principio se encuentra en el artículo 1° del Código Fiscal de la Federación.
- Vinculación al gasto público “contribuir para los gastos públicos”. - “El gasto público comprende todas aquellas erogaciones destinadas tanto a la prestación de servicios públicos, como al desarrollo de la función pública del Estado”. Este principio a su vez constituye una obligación para el Estado, que es el destinar las contribuciones únicamente a la satisfacción de los gastos públicos, concepto que doctrinaria y constitucionalmente tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo.
- Principio de proporcionalidad “...de la manera proporcional...”. - A través de este principio se distribuyen las cargas tributarias, tomando en consideración la capacidad de pago individual de los contribuyentes, lo que implica que sea en proporción a sus ingresos, mientras mayores sean los ingresos del contribuyente el impuesto deberá incrementarse, correspondiendo al legislador fijar la proporción en que las contribuciones aumentarán.
- Principio de equidad “...y equitativa...”.- El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que en base a este principio, los contribuyentes de un impuesto que se encuentren en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, para lo cual el legislador debe crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, sustentadas en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra.⁴
- Principio de legalidad o reserva de ley “...que dispongan las leyes...”. “Conforme a la división de poderes el acto legislativo es facultad del

⁴ Jurisprudencia P./J. 24/2000. Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, T. XI, marzo del 2000, p.35

Congreso de la Unión, razón por la cual él y sólo él podrá emitir leyes en sentido formal y material”.⁵

2.2. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

En el sistema jurídico mexicano, los principios en materia tributaria constituyen el eje del orden jurídico fiscal y se encuentran incluidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que textualmente dice lo siguiente:

“Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos.

En su fracción IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”⁶

Diciéndonos así la obligatoriedad con la que contamos todos los mexicanos en contribuir al gasto público de nuestra nación por el hecho de ser mexicanos.

2.2.1. Artículos constitucionales relacionados con el tributo en México

En nuestra carta magna encontramos otros artículos relacionados con el tributo en nuestro país como son:

En el artículo 73 nos señala las facultades que tiene el congreso de la unión y expresamente la facción siguiente:

XXIX-E. Para expedir leyes para la programación, promoción, concertación y ejecución de acciones de orden económico, especialmente las referentes al abasto y otras que tengan como fin la producción suficiente y oportuna de bienes y servicios, social y nacionalmente necesarios.

⁵ DELGADILLO, Gutiérrez Luis Humberto, “Principios de Derecho Tributario”, Limusa Noriega, 2003, México, p.60

⁶ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Artículo 31

XXIX-W. Para expedir leyes en materia de responsabilidad hacendaria que tengan por objeto el manejo sostenible de las finanzas públicas en la Federación, los Estados, Municipios y el Distrito Federal, con base en el principio establecido en el párrafo segundo del artículo 25.

En la carta magna también nos enmarca las facultades exclusivas de la Cámara de diputados en el artículo 74. fracción VII Que textualmente dice:

Artículo 74. Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados y en la fracción VII. Aprobar el Plan Nacional de Desarrollo en el plazo que disponga la ley. En caso de que la Cámara de Diputados no se pronuncie en dicho plazo, el Plan se entenderá aprobado.⁷

2.2.2 Vigencia de la Constitución Actual

La constitución es el documento fundamental de un Estado, en el cual se determina el régimen básico de derechos y libertades de los ciudadanos y los poderes e instituciones de la organización política. En ella se plasman los derechos y obligaciones de ciudadanos y gobernantes.

Aun con defectos, como toda acción humana, la Constitución no es la excepción, como bien lo señaló un tratadista alemán,

“la característica quizá más relevante de una buena Ley Fundamental no es precisamente su perfección sino su brevedad; pero ha de contener lo mínimo y a la vez lo verdaderamente sustantivo en relación con la organización y funcionamiento de un Estado moderno”.⁸

Por otra parte, el jurista Miguel Carbonell señala que

“el fin de toda Constitución es crear el soporte jurídico de la nación y sostener la concepción que el pueblo de sí mismo, de su sociedad, de su cultura, así como su forma de gobierno, régimen e instituciones”.⁹

⁷ Constitución Política de los estados unidos mexicanos, Artículo 73-74, 5 de febrero de 1917, México.

⁸ <https://museodelasconstituciones.unam.mx/la-vigencia-constitucional-en-mexico>.

⁹ <https://museodelasconstituciones.unam.mx/la-vigencia-constitucional-en-mexico>.

En la historia de nuestro país hemos tenido varias constituciones, las dos últimas fueron aceptadas y promulgadas, un 5 de febrero, la primera en 1857 y la última en 1917, por lo cual fue declarado como el Día de la Constitución Mexicana, a la fecha nos rige la de 1917, la cual fue el resultado de las reformas realizadas a la de 1857; que incorporó artículos de los ideales de la Revolución Mexicana.

Durante su vigencia de 101 años, nuestra Carta Magna ha tenido diversas modificaciones, México al ser un país federal, cada entidad federativa tiene una constitución propia.

Como ejemplo, señalo algunas propuestas que hace 3 años se presentaron por todos los grupos parlamentarios en el Congreso de la Unión, determinando reformas y adiciones a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en materia político electoral, que hoy cobran vigencia, entre las cuales destacan:

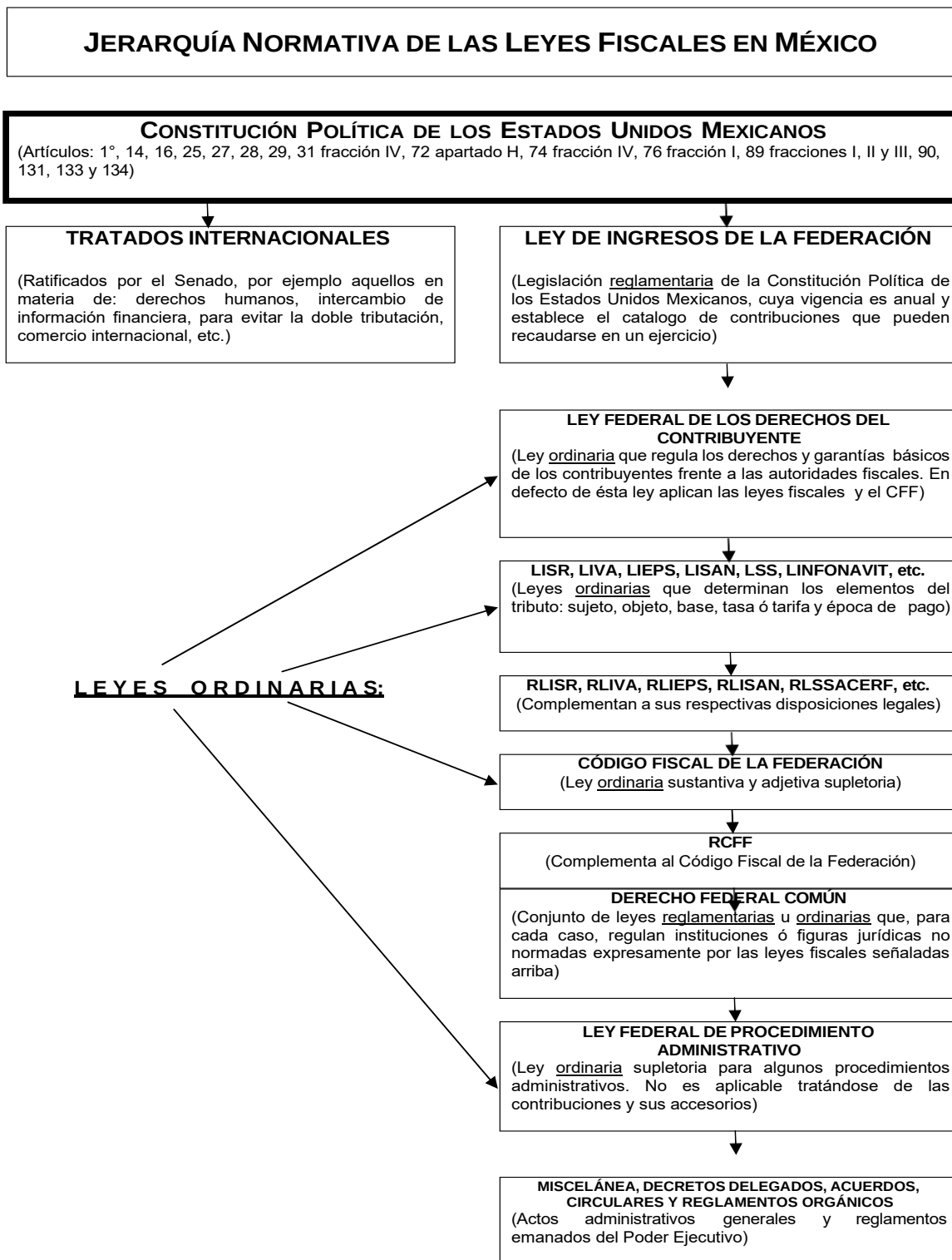
- “El Instituto Federal Electoral (IFE) se transforma en Instituto Nacional Electoral (INE).
- Los Senadores podrán ser electos hasta por dos periodos consecutivos y los Diputados al Congreso de la Unión hasta por cuatro periodos consecutivos. Esto es hasta un máximo de 12 años en ambos casos de manera consecutiva.
- Se faculta al presidente de la República para que, en cualquier momento, pueda optar por un gobierno de coalición con uno o varios de los partidos políticos representados en el Congreso de la Unión.
- Se crea una fiscalía general de la República (en sustitución de la Procuraduría General de la República) como órgano público autónomo, dotado de personalidad jurídica y de patrimonio propio;
- Se aumenta del 2 al 3 % el porcentaje mínimo requerido para conservar el registro como partido político nacional y deberán garantizar la paridad entre géneros en candidaturas a legisladores federales y locales.
- Se adelanta del 1º de septiembre al 1º de agosto la fecha de inicio del primer periodo ordinario de sesiones cuando el presidente de la República inicie su cargo;

- Se adelanta del 1º de diciembre al 1º de octubre la toma de protesta del presidente de la República”.

A pesar de estos avances constitucionales, estas líneas definitorias son difíciles de percibir, pues no hay claridad en el pensamiento político ideológico; sino que, se torna una situación pantanosa, en la cual intereses del pasado y el presente se entretajan para frenar el cambio y poder conservar los privilegios.

Puedo concluir que una constitución es fruto de una coyuntura histórica y, que su conformación es el resultado de una continua lucha ideológica, en otras de la lucha armada que su finalidad es romper con el régimen anterior y proporcionar una mejor opción, para el desarrollo social armónico.

2.3. Jerarquización de las Leyes Tributarias



Nota. Fuente: Elaboración propia.

Constitución Política De Los Estados Unidos Mexicanos. La Constitución de un Estado es su Ley fundamental, la norma sobre la que descansa toda la vida jurídica y la estructura de la Nación. La Constitución es el cauce dentro del cual deben desarrollarse todas las actividades públicas y privadas del Estado.

El artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece el principio de supremacía constitucional frente al resto de los componentes del ordenamiento jurídico que sólo por su correspondencia a ella cobrarán eficacia jurídica. Por tanto, las Leyes y los Tratados Internacionales constituyen fuentes formales del derecho, al lado de los reglamentos que en ejercicio de la potestad reglamentaria corresponde al presidente de la República su emisión al amparo del artículo 89 fracción I de la Constitución.

Tratados Internacionales. La Constitución General de la República, en su artículo 133, establece que los tratados internacionales que estén de acuerdo con la misma y que hayan sido aprobados por el Senado de la República, tienen el carácter de Ley Suprema.

Tratado. Acuerdo entre Estados celebrado para ordenar sus relaciones recíprocas en materia cultural, económica, etc., o para resolver un conflicto surgido entre ellos o para prevenirlo.

“TRATADOS INTERNACIONALES Y LEYES DEL CONGRESO DE LA UNIÓN EMANADAS DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. SU RANGO CONSTITUCIONAL ES DE IGUAL JERARQUÍA. El artículo 133 constitucional no establece preferencia alguna entre las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, puesto que el apuntado dispositivo legal no propugna la tesis de la supremacía del derecho internacional sobre el derecho interno, sino que adopta la regla de que el derecho internacional es parte del nacional, ya que si bien reconoce la fuerza obligatoria de los tratados, no da a ,estos un rango superior a las leyes del Congreso de la Unión emanadas de esa Constitución, sino que el rango que les confiere a unos y otras es el mismo.”

2.4. Elementos de los Impuestos

De acuerdo con el artículo 5 del Código Fiscal de la Federales nos dice:

“Artículo 5o.- Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.”¹⁰

Ahora bien, los impuestos son uno de los instrumentos de mayor importancia con el que cuenta el Estado para promover el desarrollo económico, sobre todo porque a través de éstos se puede influir en los niveles de asignación del ingreso entre la población, ya sea mediante un determinado nivel de tributación entre los distintos estratos o, a través del gasto social, el cual depende en gran medida del nivel de recaudación logrado.

A continuación, se establecen los elementos teóricos necesarios para comprender la importancia de los impuestos en la actualidad.

Definición de impuesto:

Los impuestos son una parte sustancial (o más bien la más importante) de los ingresos públicos. Sin embargo, antes de dar una definición sobre los impuestos hay que aclarar la diferencia entre los conceptos de ingreso público, contribución e impuesto. Cuando nos referimos a ingresos públicos estamos haciendo referencia a todas las percepciones del Estado, pudiendo ser éstas tanto en efectivo como en especie o servicios. En segundo lugar, una contribución es una parte integrante de los ingresos públicos e incluye aportaciones de particulares como, por ejemplo, pagos por servicios públicos, de donaciones, multas, etc. En tercer lugar, los impuestos forman parte de las contribuciones y éstas a su vez forman parte de los ingresos públicos.¹¹

¹⁰ Código Fiscal de la Federación Artículo 5.

¹¹ Rosas, Aniceto Roberto Santillán. “Teoría General de las Finanzas Públicas y el Caso de México”. Escuela Nacional de Economía, México D.F. 1962. p.

La definición de impuesto contiene muchos elementos, y por lo tanto pueden existir diversas definiciones sobre el mismo. Entre las principales definiciones están las siguientes:

Eherberg: “los impuestos son prestaciones en dinero, al Estado y demás entidades de Derecho Público, que las mismas reclaman en virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía determinadas unilateralmente y sin contraprestación especial con el fin de satisfacer las necesidades colectivas”¹²

Vitti de Marco: “El impuesto es una parte de la renta del ciudadano, que el Estado percibe con el fin de proporcionarse los medios necesarios para la producción de los servicios públicos generales”¹³.

Luigi Cossa: “El impuesto es una parte proporcional de la riqueza de los particulares deducido por la autoridad pública, a fin de proveer a aquella parte de los gastos de utilidad general que no cubren las rentas patrimoniales”.¹⁴

José Álvarez de Cienfuegos: “El impuesto es una parte de la renta nacional que el Estado se apropia para aplicarla a la satisfacción de las necesidades públicas, distrayéndola de las partes alícuotas de aquella renta propiedad de las economías privadas y sin ofrecer a éstas compensación específica y recíproca de su parte”.¹⁵

De las definiciones anteriores se puede ver que existen ciertos elementos en común como que los impuestos son coercitivos, es decir que el Estado los fija unilateralmente, limitan el poder de compra del consumidor y se destinan sin ninguna especificación a cubrir la satisfacción de necesidades colectivas o a cubrir los gastos generales del Estado. Una vez que se han visto los elementos que integran al impuesto, éste se puede definir como “la aportación coercitiva que los particulares hacen al sector público, sin especificación concreta de las contraprestaciones que deberán recibir”¹⁶

Es decir, los impuestos son recursos que los sujetos pasivos otorgan al sector público para financiar el gasto público; sin embargo, dentro de esta transferencia no se especifica que los recursos regresarán al sujeto en la forma de servicios públicos u otra forma.

¹² Flores Zavala, Ernesto. “Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas”, Ed. México D.F. 1946, página 33

¹³ Ibid.

¹⁴ Ibid.

¹⁵ Rosas F., Santillán L. op. cit.

¹⁶ Ibid.

Esto es así porque los recursos obtenidos por el sector público sirven para muchos fines, siendo uno de los más importantes, para el caso de México, la redistribución del ingreso a través de diversas vías como por ejemplo a través de los programas de desarrollo social.

Los elementos más importantes del impuesto son: el sujeto, el objeto, la fuente, la base, la cuota y la tasa. A continuación, se especifican cada uno de éstos.

- a. **Sujeto.** Este puede ser de dos tipos: sujeto activo y sujeto pasivo. El sujeto activo es aquel que tiene el derecho de exigir el pago de tributos. De tal forma en México los sujetos activos son: la Federación, los estados y los municipios. El sujeto pasivo es toda persona física o moral que tiene la obligación de pagar impuestos en los términos establecidos por las leyes. Sin embargo, hay que hacer notar una diferencia entre el sujeto pasivo del impuesto y el sujeto pagador del impuesto, ya que muchas veces se generan confusiones, como sucede por ejemplo con los impuestos indirectos. El sujeto pasivo del impuesto es aquel que tiene la obligación legal de pagar el impuesto, mientras que el sujeto pagador del impuesto es quien realmente paga el impuesto.
- b. **Objeto.** Es la actividad o cosa que la Ley señala como el motivo del gravamen, de tal manera que se considera como el hecho generador del impuesto.
- c. **Fuente.** Se refiere al monto de los bienes o de la riqueza de una persona física o moral de donde provienen las cantidades necesarias para el pago de los impuestos. De tal forma las fuentes resultan ser el capital y el trabajo.
- d. **Base.** Es el monto gravable sobre el cual se determina la cuantía del impuesto, por ejemplo: el monto de la renta percibida, número de litros producidos, el ingreso anual de un contribuyente, otros.
- e. **Unidad.** Es la parte alícuota, específica o monetaria que se considera de acuerdo a la ley para fijar el monto del impuesto. Por ejemplo: un kilo de arena, un litro de petróleo, un dólar americano, etc.

- f. **Cuota.** Es la cantidad en dinero que se percibe por unidad tributaria, de tal forma que se fija en cantidades absolutas. En caso de que la cantidad de dinero percibida sea como porcentaje por unidad entonces se está hablando de tasa.

Función de los impuestos. En primer lugar, veamos cuáles son las principales funciones de los impuestos. Los impuestos tienen en el sistema económico gran importancia debido a que a través de éstos se pueden alcanzar diversos objetivos. Originalmente los impuestos servían exclusivamente para que el Estado se allegara de recursos, sin embargo, actualmente podemos ver que existen varios fines los cuales se mencionan a continuación:

- **Redistribución del ingreso.** Uno de los puntos fundamentales de un sistema impositivo es lograr redistribuir el ingreso en favor de un sector o grupo social; esto se alcanza cuando se logran reducir todos aquellos efectos negativos que generan los mercados en la economía¹⁷. Una vía fundamentalmente poderosa para lograr la redistribución del ingreso es a través de la aplicación de impuestos al ingreso a tasas progresivas, como por ejemplo a través del impuesto sobre la renta.
- **Mejorar la eficiencia económica.** Otro punto fundamental para el sistema impositivo es lograr la eficiencia económica; esto se logra si se pueden corregir ciertas fallas del mercado como lo son por ejemplo las externalidades.
- **Proteccionistas.** Los impuestos, por otra parte, pueden tener fines proteccionistas a fin de proteger a algún sector muy importante de la nación, como puede ser por ejemplo alguna industria nacional, el comercio exterior o interior, la agricultura, etc.
- **De fomento y desarrollo económico.** Los impuestos por otra parte tienen un papel fundamental en el desarrollo económico del país o de alguna región en particular. Esto se logra a través de los recursos que se obtienen, los cuales se pueden destinar por ejemplo a fomentar a algún sector económico en

¹⁷ Ayala Espino. "El sector público de la economía mexicana", pagina 223.

particular, por ejemplo, a través de un impuesto sobre el consumo de gasolina mediante el cual se pretenda financiar la construcción de carreteras.

Por otra parte, podemos ver que los impuestos pueden tener fines fiscales y extrafiscales. Los fines fiscales hacen referencia a la obtención de recursos que el Sector Público necesita para cubrir las necesidades financieras, mientras que los fines extrafiscales se refieren a la producción de ciertos efectos que pueden ser económicos, sociales, culturales, políticos, etc.

2.4.1 Efectos de los impuestos

En esta sección se revisan algunas de las consecuencias que pueden originar el pago de los impuestos sobre el campo económico. Entre los principales efectos se encuentran la repercusión, la difusión, la absorción y la evasión.

Repercusión. La repercusión se puede dividir en tres partes: percusión, traslación e incidencia. La percusión se refiere a la obligación legal del sujeto pasivo de pagar el impuesto. La traslación se refiere al hecho de pasar el impuesto a otras personas, y la incidencia se refiere a la persona que tiene que pagar realmente el impuesto, no importa que ésta no tenga la obligación legal de hacerlo. De esto se desprende que la repercusión es una lucha entre el sujeto que legalmente tiene que pagar el impuesto y terceros, el sujeto trata de trasladar el impuesto y la persona tercera tratará de restringir el consumo de dicho artículo para evitar de esta forma cargar con el impuesto.

Pero además hay que considerar otros aspectos. En primer lugar, la repercusión se puede dar o no, esto depende del tipo de impuesto que se aplique, por ejemplo, un impuesto sobre las utilidades de las empresas, en este caso no es posible que se presente la repercusión, sin embargo, sucede lo contrario en el impuesto sobre el valor agregado.

Hay que considerar también si el impuesto es liviano o es pesado. En el primer caso es preferible que lo pague el sujeto sobre el que legalmente recae, ya que de esta forma se verán reducidas sus utilidades, pero al menos no se verá afectada la demanda del bien ya que ésta puede disminuir por un aumento en el precio,

provocando mayores pérdidas que las provocadas por el pago del impuesto. En el segundo caso, el sujeto preferirá repercutir el impuesto, ya que si se atreviera a pagarlo él mismo resultaría incosteable para el negocio debido a que el impuesto absorbería las posibles utilidades.

Por otra parte, se debe considerar también la influencia de la elasticidad de la demanda sobre la repercusión. En este caso se puede ver cómo, por ejemplo, los productos de primera necesidad y los productos de gran lujo tienen siempre más o menos la misma demanda, los primeros porque no se puede prescindir de ellos, los segundos por que los individuos que los quieren están en condiciones de pagar cualquier precio por ellos. En estas condiciones es muy sencillo repercutir el impuesto, dado que de cualquier forma la demanda no variará.

Difusión. Una vez que termina el fenómeno de la repercusión se presenta el de la difusión. Este se caracteriza por que la persona que debe pagar finalmente el impuesto ve reducida su capacidad adquisitiva en la misma proporción del impuesto pagado, sin embargo, esto genera un proceso en el que esta persona deja de adquirir ciertos productos o reduce su demanda, por lo tanto, sus proveedores se verán afectados por esta reducción en sus ventas y a su vez tendrán que reducir sus compras, y así sucesivamente. Cabe aclarar que, aunque la repercusión es probable que se dé o no, en el caso de la difusión siempre se va a dar, porque no importando quien tenga que pagar el impuesto siempre se va a dar una reducción en la capacidad adquisitiva, lo cual va a desencadenar el proceso mencionado.

Absorción. Puede existir la posibilidad de que el sujeto pasivo traslade el impuesto, sin embargo, no lo hace porque su idea es pagarlo. No obstante, para que pueda pagarlo decide o bien aumentar la producción, disminuir el capital y el trabajo empleados, o en última instancia implementar algún tipo de innovación tecnológica que permita disminuir los costos.

Evasión. La evasión es el acto de evitar el pago de un impuesto. A diferencia de lo que sucede con la repercusión en donde el impuesto se traslada, en el caso de la

evasión simplemente nunca se paga porque nadie cubre ese pago. La evasión puede ser de dos tipos: legal e ilegal.

La evasión legal consiste en evitar el pago del impuesto mediante procedimientos legales, por ejemplo, al dejar de comprar una mercancía a la cual se le acaba de implementar un impuesto; en este caso el impuesto no se paga porque simplemente se ha dejado de comprar el bien.

La evasión ilegal es aquella en la cual se deja de pagar el impuesto mediante actos violatorios de las normas legales, por ejemplo, la ocultación de ingresos, la omisión en la expedición de facturas, contrabando, etc.

La evasión fiscal se puede dar por muchas razones, entre las principales se encuentran:

- Ignorancia sobre los fines de los impuestos.
- Servicios públicos prestados en forma defectuosa e ineficiente.
- Por la falta de una contraprestación por los impuestos que se pagan.
- Muchas veces se considera que el pago de impuestos sólo sirve para.
- contribuir al enriquecimiento ilícito de los funcionarios públicos.

2.4.2. Principios de la imposición

Para que los impuestos funcionen adecuadamente y logren cumplir con sus objetivos es necesario que cumplan con una serie de características de diversa índole como pueden ser: económicas, políticas, sociales, morales y jurídicas. De tal forma para que se logren cumplir estos principios es necesario establecer dos elementos básicos: por una parte, el marco normativo, el cual establece las reglas bajo las que se rigen las figuras tributarias, y por la otra, se encuentran las técnicas fiscales que tienen como cometido mejorar la recaudación y hacerla más equitativa.

De acuerdo con lo anterior se pueden mencionar varios principios fundamentales que todo sistema tributario debe cumplir:

- Jurídicos. Los impuestos deben ser de aplicación y de observancia general, sólo se deben aplicar tratamientos especiales cuando se refieran a

situaciones generales. Además, los impuestos se deben expresar con claridad y precisión, de tal forma que se eviten las confusiones que originen malas interpretaciones. Por último, los impuestos deben tener una base legal y se deben destinar a satisfacer necesidades colectivas.

- **Morales.** Los impuestos no deben fomentar hábitos nocivos para la sociedad, sino al contrario deben combatir estas malas conductas, y, por otra parte, los impuestos deben ser justos en un sentido social de acuerdo con las condiciones generales del país.
- **Justicia.** Sobre cualquier otro principio la justicia se debe imponer, sobre todo se debe velar por la mínima intervención privada y no se deben afectar las libertades individuales.
- **Eficiencia económica.** Los impuestos no deben interferir con una eficiente distribución de los recursos, sino al contrario la deben promover. Se puede apreciar que muchas veces algunos tipos de impuestos pueden modificar la conducta de las personas generando efectos adversos en la economía, como por ejemplo trabajar menos horas ante un mayor impuesto sobre la renta. En este sentido los impuestos pueden ser distorsionantes y no distorsionantes, pero en la práctica casi todos los impuestos son del primer tipo.

A pesar de que la mayoría de los impuestos pueden ser distorsionantes, también se pueden aplicar impuestos correctivos, como por ejemplo en el caso de que se tengan que corregir fallas del mercado.

- **Simplicidad administrativa.** El sistema impositivo genera costos en su administración, por lo tanto, deberían reducirse estos costos en la medida de lo posible.
- **Flexibilidad.** En muchas ocasiones las circunstancias económicas cambian con gran rapidez, ante esto el sistema impositivo debe permitir estos cambios y adaptarse a ellos. por ejemplo, ante caídas generales en el ingreso los impuestos deben ser menores, y ante aumentos generales en el ingreso los impuestos pueden incrementarse proporcionalmente.

- Estabilización. Otro punto fundamental consiste en que a través del sistema impositivo es posible fomentar la estabilidad de la economía procurando amortiguar automáticamente las fluctuaciones económicas.
- Equidad. Uno de los principios fundamentales establece que todo sistema tributario debe ser equitativo. La equidad se refiere a la manera en la que los recursos de la sociedad deben ser distribuidos entre los individuos que la conforman.

La equidad se puede clasificar de dos formas: equidad horizontal y equidad vertical. La equidad horizontal establece que los individuos que se encuentren en circunstancias similares deben tener un trato similar. La equidad vertical establece que los individuos que tienen una mayor capacidad de pago paguen mayores impuestos. A diferencia de la equidad horizontal la equidad vertical ofrece mayores dificultades a la hora de decidir quién debe pagar las tasas mayores, y cuánto más debe pagar que los demás.

2.4.3. Clasificación de los impuestos

Existen fundamentalmente dos clasificaciones de los impuestos. La primera de ellas los clasifica en directos e indirectos. De acuerdo con el criterio administrativo los impuestos directos son aquellos que gravan al ingreso, la riqueza, el capital o el patrimonio y que afectan en forma directa al sujeto del impuesto, por lo tanto, no es posible que se presente el fenómeno de la traslación. De acuerdo con el criterio de la repercusión, el legislador se propone alcanzar al verdadero contribuyente suprimiendo a todo tipo de intermediarios entre el pagador y el fisco. Un ejemplo de impuestos directos en México es el Impuesto Sobre la Renta.

2.4.4. El Código Fiscal de la Federación

El código fiscal de la federación en el artículo 2 que textualmente dice.

“Artículo 2.- Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

1. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este Artículo.
2. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.
3. Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.
4. Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social.

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del Artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Siempre que en este Código

se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el Artículo 1º.”¹⁸

2.5. Antecedentes de los Impuestos en México

2.5.1 Época prehispánica y colonial

La principal actividad económica era el comercio, actividad que los mexicas realizaron con base en el trueque, y en la que utilizaron como moneda, el grano de cacao y las habichuelas.

Esta clase de comercio favorecía el intercambio de productos.

Los grupos sociales individualizados que fungían como los organizadores de la fuerza social depositaban las facultades ejecutivas en un personaje, al que se le denominaba el tlatoani, mismo que era asesorado por cuatro consejeros entre los que se encontraba quien desempeñaba las funciones equiparables a las de un ministro de Hacienda.¹⁹

El sistema contributivo, tributario e impositivo que regía entre mexicas, texcocanos y tlacopenses al arribo de las tropas encabezadas por Hernán Cortés, presentaba tal complejidad que bien reflejaba el alto grado de desarrollo social en el que se encontraban esas naciones.

Los tributos que se pagaban en México prehispánico eran de dos tipos:

- a. Los que pagaban los pueblos sometidos.
- b. Los que debían pagar los habitantes mexicas, es decir, el pueblo dominante (Miranda, 1952).

El tributo lo recibían principalmente los señores universales, los señores particulares, los nobles, las comunidades (compuestas por barrios mayores y

¹⁸ Código Fiscal de la Federación 2022.

¹⁹ Marichal Salinas, C., Márquez Colín, G., Ibarra Romero, J., Aboites Aguilar, L. y Jáuregui Frías, L. (2013). Crónica gráfica de los impuestos en México. Siglos XVI-XX. Cuauhtémoc, México: Servicio de Administración Tributaria

menores y cuyo tributo se destinaba al sostenimiento de los magistrados y funcionarios), los templos y la milicia.

El sistema contributivo, tributario e impositivo que regía entre mexicas, texcocanos y tlacopenses al arribo de las tropas encabezadas por Hernán Cortés, presentaba tal complejidad que bien reflejaba el alto grado de desarrollo social en el que se encontraban esas naciones.²⁰

2.5.2. El sistema tributario desde la independencia hasta la revolución

Al lograr México su independencia su sistema hacendario fue en los hechos muy similar al que regía en la Nueva España.

Este tipo de imposición favorecía más bien a las clases ricas que a los pobres (la mayoría), debido a que éstos detentaban el poder y no podían ver trastocados sus intereses económicos.

Básicamente durante el siglo XIX existieron impuestos que afectaban solamente a ciertas industrias como lo son las de hilados y tejidos, tabacos y alcoholes. En cambio, existieron amplios impuestos que gravaban el comercio exterior y el comercio interior mediante las alcabalas.

México vivió un periodo de gran desorden político, económico y social en esos primeros años de vida independiente, lo cual ocasionaría a su vez un gran desorden fiscal.

En 1846 el presidente Valentín Gómez Farías emitió un decreto por el cual ordenó suprimir las alcabalas, debido a que éstas tenían un efecto negativo sobre la industria comercial, agrícola y fabril. A partir de la promulgación de la Constitución de 1857 se estableció en su artículo 124 la supresión de las alcabalas.

Entre las principales acciones fiscales realizadas en este periodo se encuentran:

²⁰ Eslava, S., (2003). El sistema impositivo mexicano. Política tributaria de la década de los noventa. Tesina UAM.

- a. Transformar el antiguo impuesto del papel sellado en sellos móviles (estampilla).
- b. Se abolieron las tarifas que encarecieron los artículos extranjeros y se eliminaron los gravámenes sobre exportaciones que dañaban a la producción nacional.
- c. Posteriormente la política fiscal juarista tuvo como fundamento introducir reformas paulatinas que fortalecieran la economía del país basada en una Constitución netamente liberal.

Con relación a la minería:

- a. Libre exportación de la plata en pasta.
- b. Libre exportación de mineral de piedra y polvillos.
- c. Recuperación por el gobierno de las casas de moneda dadas en arrendamiento,
- d. Supresión de los impuestos a la minería y.
- e. Establecimiento de un impuesto único sobre utilidades mineras.

La implementación del ISR en México como resultado de la influencia de las ideas socialistas nacidas de la Revolución, proviene de un lento proceso que se origina en 1810.

No obstante, se puede considerar a Matías Romero como el precursor del ISR, argumentando que “una sola contribución directa general, impuesta sobre la propiedad raíz y el capital mobiliario sería más equitativa y produciría más recursos al erario que las que ahora se cobran”.

Sin embargo, no fue posible implementar el ISR en este periodo debido a que el veto al clero y a la aristocracia semifeudal solo habían logrado el fortalecimiento de la pequeña burguesía, y éste por supuesto adoptó el sistema fiscal de acuerdo con sus intereses.

Uno de los principales personajes que abogaron por un sistema fiscal más justo fue Ricardo Flores Magón, quien señalaba que existía una terrible desigualdad entre

capital y trabajo, y que ésta era fomentada por el sistema fiscal vigente, por lo tanto, se requería gravar al capital e implementar la progresividad en la imposición, ya que de esta forma se lograría abatir la desigualdad en la distribución de la riqueza.

Este tipo de sistema fiscal progresivo no sería posible sino hasta algunos años después de terminada la Revolución.

Durante el gobierno del presidente Plutarco Elías Calles se dio el primer paso en este sentido al adoptar el impuesto sobre la renta.

El advenimiento del régimen de Porfirio Díaz llevó a pique las ideas de corte social que se habían engendrado previamente, de tal forma el ministro de Hacienda Ives Limantour optó más bien por una política impositiva de tipo regresiva.

Durante la Revolución Mexicana no se hizo ningún cambio fundamental al sistema tributario, sino más bien se optó por conllevar el sistema porfirista de tipo regresivo. Tal fue la situación incluso durante el gobierno de Francisco I. Madero. Su ministro de Hacienda se mostró fiel admirador de Limantour y de su sistema impositivo.

La Constitución Política de 1917 representó la síntesis política de la Revolución, al adoptar un tipo de Estado Intervencionista, preocupado por las causas populares y sociales.

2.5.3. El sistema tributario postrevolucionario

El sistema tributario mexicano se ha caracterizado desde sus inicios por contar con gran número de impuestos, no obstante, esto, la efectividad recaudatoria ha sido mínima fundamentalmente por los conflictos internos que habían agobiado al país desde su independencia hasta el final de la revolución. A partir de la revolución de 1910 y su sustento en la Constitución Política de 1917, el sistema tributario se modernizó en gran medida a lo largo del siglo XX.

Con relación a la industria durante el periodo de 1917 a 1940 se crearon 28 impuestos:

Tabla 1-1 Creación de impuestos en el periodo 1917-1940.

IMPUESTOS	CREADOS	DESAPARECIDOS	VIGENTES
Impuestos específicos	22	11	11
Petróleo (1917)	9	2	7
Energía eléctrica (1917, 1932, 1934)	3	2	1
Azúcar (1927, 1931, 1934, 1938)	4	3	1
Cerillos y fósforos (1917, 1931)	2	1	1
Producción de sal (1925, 1934)	2	1	1
Bebidas gaseosas (1924, 1931)	2	2	0
Impuestos generales	3	0	3
Impuesto sobre la renta (1924)	1	0	1
10% adicional (1924)	1	0	1
Superprovecho	1	0	1

Nota. Elaboración propia, Fuente: SAT, (2010). Historia de los Impuestos en México. Sistema de Administración Tributaria.

Durante el periodo citado se crearon gravámenes de tipo general y gravámenes específicos, en algunos casos estos fundamentaron su existencia debido a su productividad, como por ejemplo en petróleo, tabacos, gasolina, alcoholes, etc., sin embargo, en otros casos no se ve ninguna razón especial para su establecimiento.

Se desprenden tres conclusiones importantes:

- Existió un impuesto vertebral que abarca todas las actividades de la industria.
- Los impuestos específicos solamente afectaron unas cuantas industrias como la del petróleo, azúcar, energía eléctrica, etc.
- Entre los principales progresos en este periodo se encuentran la supresión de los impuestos a las industrias de hilados y tejidos y de bebidas gaseosas.

En lo que toca al comercio en el periodo previo a 1917 existían muy pocos gravámenes, limitándose exclusivamente a los impuestos sobre importaciones y exportaciones, así como los recargos a las importaciones y exportaciones por vía postal y en el periodo de 1917 a 1940 se crearon 18 impuestos.

Tabla 2. Impuestos al comercio creados en el periodo 1917-1940.

IMPUESTO	CREADOS	DESAPARECIDOS	VIGENTES
Impuestos generales	10	3	7
A los derechos de importación (1920, 1920, 1929)	3	1	2
A los derechos de exportación (1920, 1926, 1929)	3	2	1
12% sobre valor aforo (1938)	1	0	1
Impuesto sobre la renta (1924)	1	0	1
Superprovecho (1940)	1	0	1
10% adicional (1924)	1	0	1
Impuestos específicos	8	5	3
Avisos y anuncios (1917)	1	1	0
Importaciones, bebidas y perfumes (1921, 1925)	2	2	0
10% sobre entradas brutas de la Lotería Nacional (1923)	1	1	0
Expendios de bebidas alcohólicas (1933)	1	0	1
Radiodifusoras (1933)	1	0	1
Compraventa de alcoholes (1937)	1	1	0
Consumo de algodón (1938)	1	0	1

Nota. Elaboración propia, Fuente: SAT, (2010). Historia de los Impuestos en México. Sistema de Administración Tributaria.

Con relación a la agricultura hasta antes de 1917 no existían impuestos en este rubro salvo en caza y buceo y uso y aprovechamiento de aguas federales. Pero a partir de 1917 y hasta 1940 se crearon 10 impuestos de la siguiente forma:

Tabla 3. Impuestos a la agricultura creados en el periodo 1917-1940.

IMPUESTOS	CREADOS	DESAPARECIDOS	VIGENTES
Impuestos generales	2	0	2
Impuesto sobre la renta (1924)	1	0	1
Superprovecho (1940)	1	0	1
Impuestos específicos	7	4	3
Madera y bosques (1925)	1	0	1
Guano, nitratos, etcétera (1925)	1	1	0
Exportación de henequén (1930)	1	0	0
Fertilizante (1930)	1	1	0
Henequén (1931, 1938)	2	2	0
Exportaciones forestales (1936)	1	0	1

Nota. Elaboración propia, Fuente: SAT, (2010). Historia de los Impuestos en México. Sistema de Administración Tributaria.

Durante las décadas de 1940 y 1950 se vieron claros indicios de que el sistema tributario mexicano presentaba problemas, fundamentalmente porque los ingresos tributarios eran muy bajos, de hecho, se encontraban muy por debajo del nivel de otros países de similar desarrollo y estructura económica, como Cuba, Chile, Ecuador y Venezuela con 14%, 17%, 20% y 23% respectivamente de ingresos tributarios respecto al total.

En el periodo 1944-48 la captación por ingresos ordinarios con respecto al ingreso nacional fue del 6.6%. Sin embargo, durante este periodo el factor común fue el estancamiento de los ingresos tributarios respecto a los ingresos totales. Por lo

tanto, se hizo necesario en los años de 1948 y 49 realizar diversas reformas fiscales, a fin de lograr mayor progresividad y equidad al sistema fiscal.

Entre las principales reformas adoptadas en este periodo se encuentran:

- a. Sustitución del impuesto del timbre por el de ingresos mercantiles.
- b. Modificaciones al impuesto sobre la renta.
- c. Creación del impuesto sobre utilidades excedentes y de la sobretasa adicional del 15% sobre exportaciones.

Como resultado de las reformas, se logró que en 1952 los ingresos per cápita del gobierno federal fueran de \$182 pesos, sin embargo, para el año siguiente estos se redujeron a \$159 pesos.

Los negocios con ingresos anuales entre \$100 mil y \$499 mil pesos pagaron en promedio 4.0% de sus ingresos en impuestos, las empresas entre \$500 mil y \$1 millón pagaron 4.2% y las empresas con más de un millón de pesos pagaron el 8.6%. Este periodo se caracterizó por que los ingresos tributarios en su gran mayoría (78%) correspondían a impuestos indirectos, mientras que tan solo los impuestos directos representaron el 22%. Esto nos da una idea de lo poco equitativo de esta estructura fiscal, ya que los grupos de menores ingresos contribuyeron en gran medida a la carga fiscal vía impuestos indirectos.

Durante el periodo 1955-72, se pretendió adaptar el sistema impositivo de acuerdo con las necesidades de industrialización del país. Para tal efecto, se sustituyeron gran cantidad de impuestos sobre la producción y ventas por un impuesto sobre ingresos mercantiles, así como modificar el ISR, estableciendo cierto gravamen de acuerdo con el ingreso total, sin importar su fuente, además se establecieron regímenes especiales sobre ciertos sectores.

Entre los principales cambios realizados al sistema tributario durante el sexenio de Luis Echeverría se encuentran medidas que pretendían perfeccionar la integración de la base del ISR empresarial, así como la elevación de la tasa del ISR personal, gravando con 50% los ingresos anuales superiores a \$150 mil pesos. Se elevó la

tasa del Impuesto Federal sobre Ingresos mercantiles, se incrementó la tasa que afecta a los ingresos de Pemex y se creó un nuevo impuesto para el consumo de gasolina; así mismo se incrementó la tasa de los impuestos especiales.

En el sexenio del presidente López Portillo se realizó una segunda ronda de reformas tributarias, cuyo principal objetivo fue combatir los efectos distributivos adversos de la inflación, además de reducir las distorsiones implicadas por el efecto cascada del impuesto sobre ingresos mercantiles.

De acuerdo con Tello (1990), las principales reformas de esta época fueron:²¹

2.5.4. Impuesto Sobre La Renta

- a. Revisión del esquema impositivo para corregir en el impuesto sobre la renta de personas físicas los efectos de la inflación y algunos de sus sesgos regresivos pertenecientes a la reforma anterior.
- b. Revisión de los impuestos sobre ganancias de capital, reconociendo su carácter no recuperable y gravando sólo su impacto sobre el ingreso permanente. De igual forma, se ajustaron el valor y las reinversiones en activos para tener en consideración los aumentos generales en precios.

2.5.5. Impuesto Sobre Ventas

- a. Introducción del Impuesto al Valor Agregado y eliminación del Impuesto sobre Ventas.

2.5.6. Código Fiscal de la Federación

El Código Fiscal de la Federación fue creado por el H. Congreso de la Unión el 13 de diciembre de 1981 y en él se establece la obligación de los residentes del país de contribuir con el gasto público, ya sea que se trate de personas físicas o morales²². Esta labor es realizada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, quien lleva a cabo un riguroso control a través del padrón del registro federal de

²¹ Tello, C. (1990). La política económica en México 1970-1976. Siglo XXI.

²² Código Fiscal de la Federación, 1999.

contribuyentes. Este documento legisla y enmarca las bases tributarias en México, derivándose de las mismas las leyes que regulan los distintos impuestos.

2.5.7. Ley de Ingresos de la Federación

La Ley de Ingresos de la Federación determina el marco legal que sustenta la política de ingresos de la federación para el ejercicio fiscal posterior y que es temporal, tiene una vigencia de un año. En la Constitución se establece que el Ejecutivo Federal deberá de presentar la Iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación ante el Congreso de la Unión, específicamente ante la Cámara de Diputados, a más tardar el día 15 de noviembre o el día 15 de diciembre cuando se inicie el encargo en la fecha prevista en el artículo 83°. Una vez aprobada la Ley es publicada en el Diario Oficial de la Federación a más tardar el 31 de diciembre de cada año.

La elaboración de la Ley de Ingresos debe estar directamente relacionada con los Criterios Generales de Política Económica, ya que en ésta se establecen las metas de recaudación fiscal, las tasas que se aplicaran a los distintos tipos de impuestos, la aplicación de estímulos fiscales, además de fijar los criterios y los plazos para cumplir con las obligaciones.

2.5.8. Ley de Impuesto Sobre la Renta (ISR)

Es un tipo de carga fiscal que se aplica a todos los residentes del país y a los extranjeros que tienen negocios en el país. Esta obligación fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 30 de diciembre de 1980, y la presenta el presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos ante el H. Congreso de la Unión. Cabe mencionar que éste impuesto es el que, en últimas décadas, ha representado una de las mayores fuentes de ingresos de manera general, sin tomar en consideración las condiciones económicas de los agentes en los que recae, si es o no progresivo, etcétera. Aunque, también es evidente, la fuerte dependencia que tiene el Gobierno Federal de los ingresos por concepto de petróleo. Así tenemos que para el inicio de la década de los ochenta este representaba el 50.85 % del total de los ingresos tributarios comportándose de manera semiconstante durante la

década. Mientras que al inicio de los noventa éste represento tan sólo el 41.60 % para pasar a representar el 41.42 % al final de 1999.²³

2.5.9. Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA)

El IVA es una carga fiscal que afecta al gasto de las personas físicas y morales en la actividad comercial, de arrendamiento y por la prestación de servicios profesionales. Fue presentado por el H. Congreso de la Unión al presidente constitucional de los Estados Unidos Mexicanos en el año de 1980 para sustituir al impuesto sobre ingresos mercantiles.

El IVA es un impuesto al consumo que funciona bajo el principio de traslación tributaria, es decir, que el contribuyente traslada dicho impuesto, en forma consiente y premeditada al consumidor. Este proceso le da al contribuyente un papel de agente recaudador intermediario. En relación con el IVA, podemos decir que es la tercera fuente de ingresos más importante que tiene el Gobierno Federal, ya que el primer lugar lo ocupan los ingresos por conceptos petroleros. Observamos que para la década de los años ochenta éste impuesto representaba el 24.74 % del total de ingresos que para ese año ascendieron a \$ 485.1 MDP. Para el inicio de los noventa llegó a representar el 33.61 % de un total de ingresos de \$ 79, 251.1 MDP; y para el año de 1999 éste representó el 28.98 % de una captación de ingresos de \$ 521, 682.4 MDP.²⁴

2.5.10. Ley del Impuesto Especial sobre Productos y Servicios (IEPS)

El IEPS grava aquellas actividades que por sus características especiales generan un costo social o alguna externalidad negativa, pero que son lícitas, por esta razón se hacen acreedores a impuesto especial con una tasa igualmente especial que determina la propia ley. Respecto a la trascendencia del IEPS dentro de los ingresos tributarios podemos mencionar que para la década de los ochenta éste participó tan sólo con el 9.85 % del total de ingresos, manteniendo a través de la década un

²³ Ley de Impuestos Sobre la Renta, compendio de leyes fiscales SHCP.

²⁴ Ley del Impuesto al Valor Agregado, compendio de leyes fiscales SHCP.

comportamiento creciente en su nivel de aportación a los ingresos totales. Así tenemos que para principios de los noventa el IEPS aumento sus participaciones al total de los ingresos al representar el 14.14 %, cerrando la década con una aportación del 20.45 %. El documento de la ley del IEPS fue presentado por José López Portillo, presidente constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, para hacer del conocimiento de sus habitantes que el H. Congreso de la Unión dirigió a la presidencia el documento que decreta la Ley de Impuestos Especiales Sobre Productos y Servicios.²⁵

2.5.11. Sistema de Administración fiscal

El sistema tributario mexicano necesita de un servicio de administración fiscal, que comprende al conjunto de instituciones y organismos fiscales que norman y organizan todas las actividades fiscales del Gobierno Federal.

La administración fiscal comprende todas las actividades relacionadas con la recaudación de los ingresos públicos. Así, una eficiente administración fiscal permitirá una recaudación más alta a más bajos costos. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), a través del Servicio de Administración Tributaria (SAT) es la encargada de la administración fiscal.

La ley de ingresos de la federación es un documento de carácter legal que faculta a las autoridades gubernamentales en materia de hacienda pública. Su elaboración y aprobación tiene un fundamento constitucional que ésta contenido en la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, en la Ley General de Deuda Pública y en el reglamento interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.²⁶

2.5.12. Servicio de Administración Tributaria

A partir del primero de julio de 1997 surge el Servicio de Administración Tributaria (SAT) como un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con carácter de autoridad fiscal con atribuciones y facultades vinculadas con la determinación y recaudación de las contribuciones federales que hasta ahora

²⁵ Ley de Impuestos Especiales Sobre Producción y Servicios, compendio de leyes fiscales SHCP.

²⁶ Leyes Anuales de Ingresos de la Federación, varios años

ha ejercido la Subsecretaría de Ingresos, que tendrá por objeto recaudar los impuestos federales y otros conceptos destinados a cubrir los gastos previstos en el presupuesto de egresos de la Federación, para lo cual gozará de autonomía técnica para dictar sus resoluciones. El SAT nace como respuesta a demandas y necesidades que surgen de la propia dinámica económica y social del país, y se enmarca en la tendencia mundial orientada a modernizar y fortalecer las administraciones tributarias, como herramienta para que la actividad de recaudación de impuestos se realice de manera eficaz y eficiente y, ante todo, en un marco de justicia y equidad contributiva.

De esta manera, al contar con una organización especializada conformada con personal calificado, se podrá responder con agilidad, capacidad y oportunidad a las actuales circunstancias del país. Esta medida es de capital importancia porque permitirá disponer de los recursos necesarios para ejecutar los programas propuestos por el gobierno federal para impulsar el desarrollo nacional.

El SAT asume a partir del primero de julio las funciones que tenía encomendadas la Subsecretaría de Ingresos en lo relativo a la determinación, liquidación y recaudación de impuestos y demás contribuciones y sus accesorios, así como la vigilancia en el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales.

En el desarrollo de esta función se destaca la necesidad de garantizar la aplicación correcta y oportuna de la legislación fiscal y aduanera de manera imparcial y transparente.

Otro punto fundamental para lograr el objeto del SAT es el de contar con personal cada vez mejor capacitado, lo que dará como resultado una mayor calidad en los servicios que se prestan al público y, sobre todo, una atención más eficiente a los contribuyentes.

Este organismo gozará de autonomía de gestión y presupuestación para realizar sus objetivos, pero de manera importante hay que subrayar que dispondrá de autonomía técnica para dictar sus resoluciones.

2.6. Concepto de recaudación fiscal

El concepto de recaudación fiscal es aquel que se aplica al acto que realiza un organismo, normalmente el Estado o el gobierno, con el objetivo de juntar capital para poder invertirlo y usarlo en diferentes actividades propias de su carácter. La recaudación fiscal es hoy en día un elemento central para todos los gobiernos ya que esos no son más que los fondos que podrá manejar el gobierno y que deberá asignar a diferentes espacios tales como administración pública, educación, salud, medio ambiente, trabajo, comunicación, etc.

Desde el momento mismo en que el hombre vive en comunidad podemos decir que existe ya la idea (más o menos primitiva) de recaudación fiscal y esto es así si entendemos el concepto como algo que todos los individuos que forman parte de una comunidad ceden para ponerlo al alcance de todos. La recaudación fiscal es usualmente el conjunto de gravámenes, impuestos y tasas que las diferentes personas deben pagar y que varían dependiendo de su actividad laboral, de sus condiciones de vida, de la zona habitacional, etc. Todo ese dinero que se junta a lo largo del año es recaudado por el Estado para luego ser reinvertido en el territorio del cual se extrajo.

La recaudación fiscal es sin duda alguna un concepto bastante conflictivo y controversial en lo que respecta a lo social. Definido claramente y como parte de un tipo de política de Estado, muchas veces la recaudación fiscal representa todas aquellas facilidades y beneficios que se arroga el Estado al contar con tal cantidad de plata. Si bien en la mayoría de los países existen mecanismos para controlar la administración que el Estado hace de esos recursos, esto no impide que haya casos de corrupción, de enriquecimiento ilícito.

2.6.1. La Recaudación

Es un concepto genérico que engloba a todas las actividades que realiza el estado para sufragar sus gastos, los tributos constituyen prestaciones exigidas obligatoriamente por él, esto en virtud de su potestad de imperio, para atender a sus necesidades y llevar a cabo sus fines, para ello se vale de la actividad financiera

denominada recaudación, la cual consiste en hacer valer las normas jurídicas impositivas y exigir a la población su contribución para sufragar el gasto necesario para dar cumplimiento a las metas por las

cuales fue creado el estado. En México, los ingresos del estado son señalados por el código fiscal de la federación, y es una disciplina que está definida por de la Garza²⁷ como el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derechos, contribuciones especiales, las relaciones jurídicas que se establecen entre la administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento, o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir, y a las sanciones establecidas por su violación.

La palabra fisco proviene viene del latín fiscos que quiere decir, cesta de mimbre en la que se guardaba el dinero de la recaudación en la época del imperio romano.

Por otra parte, es necesario determinar el significado de la palabra recaudación, en las circunstancias y en el marco jurídico en que se desarrolla. Es la actividad del Estado en el entramado de la rama jurídica del Derecho Fiscal y la cual se entiende como materia fiscal, de lo relativo a los ingresos que obtiene el Estado a través de: Contribuciones, multas, recargos, derechos y aprovechamientos, así como la relación que nace entre el Estado y los contribuyentes por consecuencia de esa actividad.

La materia fiscal, es el medio por el cual se realizan las determinaciones fiscales, la liquidación, el pago, las devoluciones, las exenciones, la prescripción y el control de los créditos fiscales que se realiza por medio del derecho administrativo a través de las diferentes dependencias gubernamentales como el SAT y SHCP.

²⁷ De la Garza Sergio. citado por Rodríguez Lobato Raúl. DERECHO FISCAL. Segunda edición. Oxford University Press. México 199, página 12.

2.6.2. Objetivos de la recaudación fiscal

El objeto de la recaudación es realizar el cobro de las obligaciones tributarias que emanan del supuesto normativo contenido en las normas fiscales hechas por el legislador con anterioridad al hecho.

El impuesto es la prestación en dinero o en especie que establece el estado conforme a la ley con carácter obligatorio a cargo de personas físicas o colectivas destinada a cubrir los gastos públicos.

La obligación fiscal consiste en el deber de entregar una cantidad de dinero al estado en virtud de haberse causado un tributo, dicha cantidad puede solicitarse coactivamente en caso de falta de pago oportuno.

El objeto de la obligación fiscal es un dar, un hacer o un no hacer. La doctrina la clasifica en dos:

- La obligación sustantiva: Es la obligación de dar.
- La obligación formal: Es la obligación de un hacer o un no hacer.

La obligación fiscal es de derecho público, tiene su fuente en la ley, el acreedor o sujeto activo siempre es el estado; el deudor o el sujeto pasivo es el particular que puede ser una persona física o una colectiva que encuadre dentro del supuesto legal.

La finalidad de la obligación fiscal es recaudar las cantidades necesarias para sufragar los gastos públicos; surge con la realización de actos jurídicos imputables al sujeto pasivo. Esta cantidad se obtiene mediante estudios realizados por el poder ejecutivo y aprobado por el congreso de la unión, a los cuales se les conoce como presupuesto de egresos y ley de ingresos de la federación.

La obligación fiscal se satisface en efectivo y excepcionalmente en especie.

La obligación tributaria ha sido definida por Emilio Margain²⁸, como el vínculo jurídico en virtud del cual el estado, denominado sujeto activo exige un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie.

Por su parte de la Garza²⁹ sostiene que, de la realización del presupuesto legal conocido como hecho imponible, surge una relación jurídica que tiene la naturaleza de una obligación, en cuyos extremos se encuentran los elementos personales: Un acreedor, un deudor y en el centro, un contenido que es la prestación del tributo.

2.6.3. Relación tributaria

Sobre este punto Margain³⁰ nos dice que al dedicarse una persona a la realización de actividades que se encuentren gravadas por una ley fiscal, surge de inmediato entre ella y el estado relaciones de carácter tributario; debiéndose una y otra a una serie de obligaciones que serán cumplidas aun cuando la primera nunca llegue a coincidir en la situación prevista por la ley para que nazca la obligación fiscal, por lo tanto, la relación tributaria impone obligaciones a las dos partes a diferencia de la obligación fiscal que solo está a cargo del sujeto pasivo, y nunca del sujeto activo.

2.6.4. El objeto del tributo

Toda ley tributaria debe señalar cual es el objeto del gravamen, es decir, lo que grava. Es frecuente observar que se confunde el significado del concepto objeto del tributo con el de la finalidad del tributo; cuando se habla de objeto de tributo, se hace referencia a lo que grava la ley tributaria y no al fin que busca con la imposición. Podemos definir el objeto del tributo como la realidad económica sujeta a imposición. El objeto del tributo quedara precisado a través del hecho imponible.

2.6.5. Fuente del tributo

La fuente del tributo es la actividad económica gravada por el legislador, en la cual se pueden precisar diversos objetos y hechos imponibles; por ejemplo, tomando a

²⁸ MARGAIN, Manatou, Emilio citado por Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. Oxford University Press. 2a edición. México 1998. página 121.

²⁹ De la Garza, citado por Lobato Rodríguez, Raúl. Ob.cit, página 17

³⁰ De la Garza, citado por Lobato Rodríguez, Raúl. Ob.cit, página 121

la actividad industrial como la fuente del tributo podemos obtener entre otros, los siguientes: Producción, distribución, compra-venta de primera mano, otras compraventas ulteriores y el consumo general de bienes materiales.

2.6.6. Hecho imponible

La legislación fiscal establece una serie de presupuestos de hecho o hipótesis a cuya realización asocia el nacimiento de la obligación fiscal. A ese presupuesto de hecho o hipótesis configurada en las normas jurídicas tributarias en forma abstracta e hipotética, se le ha llamado, hecho imponible.³¹

El hecho imponible nos dice que el presupuesto de hecho comprende todos los elementos necesarios para la producción de un determinado efecto jurídico y solo esos elementos, lo cual trae aparejada una triple consecuencia:

- b.** Que en ausencia de una cualquiera de los elementos que concurren a formar parte del presupuesto, el efecto jurídico en cuestión no se produce.
- c.** Que no es posible establecer una distinción entre los distintos elementos del presupuesto, en cuanto nos referimos a la causalidad jurídica existente entre cada uno de esos elementos singulares y el efecto jurídico producido.
- d.** Que dos presupuestos distintos deben contener, al menos, un elemento diverso, que es precisamente el que califica el presupuesto posible.

2.6.7. Nacimiento de la obligación fiscal

Como hemos visto, el hecho imponible es una hipótesis normativa a cuya realización se asocia el nacimiento de la obligación fiscal³², y el hecho generador es el hecho material que se realiza en la vida real de esa hipótesis normativa, por lo tanto, la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho imponible, es decir,

³¹ Cfr. Eusebio González García Clasificación de los tributos: Impuestos y tasas. Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Panamericana. Número 5 Año 1991, página 34. y Ramón Reyes Vera. Hecho imponible, objeto y base gravable y tributo. Revista El nuevo consultorio fiscal, número 286 Año 2001.

³² ESPARRAGOSA, Ramírez José Jaime. La obligación tributaria. Lex Cratos Revista de la Escuela de Derecho de Universidad de las Américas Puebla.

cuando se da el hecho generador, pues en ese momento se coincide con la situación abstracta prevista por la ley.

2.6.8. Determinación de la obligación fiscal

La determinación de la obligación fiscal consiste en la constatación de la realización del hecho imponible o existencia del hecho generador y a precisión de la deuda en cantidad líquida. Pugliese nos dice que a través de esta institución el estado tiende a un fin único y predominante:³³

Hacer cierta y realizable su pretensión, transformar la obligación abstracta y genérica de los contribuyentes para el pago de los gastos públicos, en una obligación individual y concreta de una prestación determinada.

2.6.9. Época de pago de la obligación fiscal

La época de pago de la obligación fiscal es el plazo o el momento establecido por la ley para que se satisfaga la obligación; por lo tanto, el pago debe hacerse dentro del plazo o en el momento que para ese efecto señale la ley.

Se distinguen tres casos:

- a. El gravamen se paga antes de que nazca a obligación fiscal.
- b. El gravamen se paga en el instante en que nace la obligación fiscal.
- c. El gravamen se paga después de que nace la obligación fiscal.

2.6.10. Exigibilidad de la obligación fiscal

La exigibilidad de la obligación fiscal es la posibilidad de hacer efectiva dicha obligación, aún en contra de la voluntad del obligado, en virtud de que no se satisfizo durante la época de pago, por lo tanto, mientras no se venza o transcurra el término de la época de pago, la obligación fiscal no es exigible por el sujeto activo.

³³ GUILLERMINA, Baena, Montero, Sergio. Tesis en 30 días: Lineamientos prácticos y científicos. Editores mexicanos unidos. México 2003.

Sujeto activo

En el derecho tributario, existe un solo sujeto activo de dicha obligación y es el estado, pues solamente el, como ente soberano está investido de la potestad tributaria que es uno de los atributos de esa soberanía.

En los estados organizados políticamente como federaciones no solo el estado federal posee soberanía, sino también las entidades federativas la poseen, en lo concerniente a su régimen interior y la ejercen con plena independencia del poder central, con las limitaciones impuestas por la constitución federal.

El sujeto activo en la legislación mexicana

En México, constitucionalmente, el único sujeto activo de la obligación fiscal es el estado, ya que el artículo 31 fracción IV de la constitución política del país, establece la obligación de contribuir para los gastos públicos, únicamente menciona a la federación, los estados y a los municipios, y no se prevé en la ley fundamental a ninguna otra persona individual o colectiva como sujeto activo, ni se prevé tampoco la facultad del estado para delegar el ejercicio de su potestad tributaria.³⁴

Competencia entre federación, estados y municipios

En términos generales, la constitución Federal no hace una distribución de las fuentes Tributarias entre los diversos sujetos activos, por ello, se dice que la facultad impositiva es una facultad concurrente entre la Federación, estados y Municipios. La opinión general, incluso sostenida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, es que el fundamento Constitucional del principio antes mencionado se encuentra en el artículo 124 de la Ley Fundamental Mexicana, el cual dispone que todas las facultades que nos están expresamente concedidas por la constitución a los funcionarios Federales se entienden reservadas a los estados.

³⁴ GUILLERMINA, Baena, Montero, Sergio. Tesis en 30 días: Lineamientos prácticos y científicos. Editores mexicanos unidos. México 2003.

Sujeto pasivo

El sujeto pasivo de la obligación fiscal es la persona que conforme a la ley debe satisfacer una prestación determinada a favor del fisco, ya sea propia o de un tercero o bien se trate de una obligación fiscal sustantiva o formal. Sin olvidar la existencia de los dos tipos de obligaciones fiscales.

Estudiaremos la contribución, por considerar que se trata de la obligación fiscal más importante. Al estudiar al sujeto pasivo de la obligación fiscal, encontramos que no siempre la persona a quien la ley señala como tal es la que efectivamente paga tributo, sino que en ocasiones es una persona diferente quien lo hace, es decir, quien ve disminuido su patrimonio por el cumplimiento de la obligación y se convierte, entonces, en el sujeto pagador del tributo.

El caso se presenta cuando se da el efecto de la traslación del tributo, donde el sujeto pasivo es la persona que realiza el hecho generador y el sujeto pagador es la persona en quien incide el tributo debido a la traslación del mismo, el primero viene a ser, pues, el contribuyente del derecho, y el segundo el contribuyente de hecho y de los dos el único que interesa al derecho fiscal es el primero, “solo el contribuyente de derecho tiene relevancia ante la ley tributaria, como sujeto pasivo de la relación fiscal”.³⁵

Clasificación de los sujetos pasivos

El contribuyente de derecho puede ser deudor o responsable directo, o bien deudor o responsable indirecto, de donde se sigue que no todos adquieren responsabilidad de la misma manera, es decir, la responsabilidad del sujeto pasivo puede provenir de distintos conceptos; puede ser que el sujeto pasivo haya dado origen directamente al crédito fiscal o en concurrencia con otras personas, o que haya sustituido al deudor original, ya sea voluntariamente o por imperio de la ley. También la responsabilidad puede provenir del incumplimiento de una obligación que la ley

³⁵ GUILLERMINA, Baena, Montero, Sergio. Tesis en 30 días: Lineamientos prácticos y científicos. Editores mexicanos unidos. México 2003.

impone o por una consecuencia de la adquisición de un objeto que se encuentra afecto, objetivamente, el pago de un gravamen no cubierto por un deudor original.

Hay varias clasificaciones de sujetos pasivos

- a. Sujetos pasivos por deuda propia, con responsabilidad directa. Es el caso del deudor directo del tributo a su causahabiente “Mortis causa” o “Inter. Vivos”, es decir, herederos, legatarios o donatarios a título universal y se trata de personas morales, la que subsiste o se crea por fusión.
- b. Sujetos pasivos por deuda de carácter mixto con responsabilidad directa. Es el caso de las personas que, conforme a la ley pueden disponer libremente no solo de sus bienes, sino también de los de terceros, por lo tanto, la ley designa como responsable directo a quien tiene esa facultad, aunque el hecho generador lo haya realizado el tercero.
- c. Sujetos pasivos, en parte por deuda propia y en parte por deuda ajena, con responsabilidad parcialmente directa y solidaria. Es el caso de copropietarios y coherederos, ya que cada uno se puede exigir el total del adeudo y no solo la parte que le corresponde.
- d. Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad sustituta. Es el caso de sustitutos legales del deudor directo, ya sea voluntarios o por ministerio de la ley, a quienes se respeta su derecho a repetir contra el deudor directo.
- e. Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad solidaria. Es el caso de determinados funcionarios públicos a quienes la ley impone ciertas obligaciones de carácter formal que no fueron cumplidas, la cual trate como consecuencia un perjuicio al fisco, como, por ejemplo; el notario que no verifica que por el acto que ante él se otorga se satisfaga el tributo causado.
- f. Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad objetiva. Es el caso de las personas que adquieren bienes afectos al pago de un tributo que no fue satisfecho en su oportunidad y respecto el cual el bien constituye la garantía objetiva.

La capacidad del sujeto pasivo

La capacidad para ser sujeto pasivo de la obligación fiscal no se identifica con la capacidad jurídica del Derecho Privado, pues no son aplicables necesariamente a aquel los principios de la capacidad jurídica en esta rama del derecho.

La única limitación que encontramos en materia de incapaces es la de que no se puede agotar en su contra. El procedimiento administrativo de ejecución sino hasta que tenga un representante legal, y de igual manera, el incapaz no podrá formular petición alguna, ya sea ante la autoridad administrativa o jurisdiccional.

El sujeto pasivo en la legislación mexicana

En México solo las personas físicas o morales pueden ser sujeto pasivo de la obligación fiscal, pues solamente ellas están previstas como contribuyentes, tanto por el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 1°, el cual dispone que las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas, como por las leyes específicas que establecen cada uno de los tributos.³⁶

Bielsa al definir impuesto, nos dice que es “La cantidad de dinero o parte de la riqueza que el Estado exige obligatoriamente al contribuyente, con el objeto de costear los gastos públicos”. Para Fleiner los impuestos “Son prestaciones que el Estado u otras corporaciones de Derecho Público exigen en forma unilateral y de una manera general a los ciudadanos para cubrir necesidades económicas”.

La definición de que el impuesto adopte nuestra legislación federal y que contratamos consignada en el artículo 2° del Código Fiscal de la Federación “Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la Ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos”.

³⁶ GUILLERMINA, Baena, Montero, Sergio. Tesis en 30 días: Lineamientos prácticos y científicos. Editores mexicanos unidos. México 2003.

1a.-Debe establecerse a través de una ley. El artículo 31 fracción IV de la Constitución, establece la obligación general que tenemos los mexicanos de contribuir al gasto público, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

2a.- El pago del impuesto debe ser obligatorio. En su artículo 31, fracción IV, la Constitución, nos señala la obligación que todos los mexicanos tenemos de contribuir a los gastos públicos, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Esta obligación deriva de la necesidad de dotar al Estado Mexicano, de los medios suficientes para que satisfaga n las necesidades públicas o sociales a su cargo. Esta es la obligación general en materia contributiva, la obligación de cubrir un impuesto deriva de actos particulares ejecutados por los causantes y que coinciden con la situación o circunstancia que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal.

Se considera que la obligación de pagar un impuesto, no deriva del hecho que el Estado, al gravar los actos o actividades relacionados con los individuos, niegue sus derechos a elegir entre pagar o no, por cuanto que los particulares fueron representados en la discusión y aprobación del sistema impositivo que les afecta; ese deber deviene, más bien, del hecho de que una vez que se ha coincidido en la situación señalada como la que da nacimientos al crédito fiscal, su pago es obligatorio y no potestativo.³⁷

3a.- Debe ser proporcional y equitativo. ¿Qué debemos entender por “proporcional y equitativo”? ¿Son dos conceptos o en uno solo, es decir, debemos de estudiar por un lado el significado de proporcionalidad y por otro el de equidad, o bien, los dos términos, los dos vocablos, constituyen un solo concepto?

La suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de Vallarta, razonó en forma correcta al sostener que no debemos entender que hay falta de proporcionalidad y

³⁷ GUILLERMINA, Baena, Montero, Sergio. Tesis en 30 días: Lineamientos prácticos y científicos. Editores mexicanos unidos. México 2003.

equidad, cuando el impuesto que se establece no es cubierto por todos los habitantes de la República, sino que basta con que se aplique a todas aquellas personas que realicen actividades que queden comprendidas dentro del objeto de la Ley.³⁸

Atendiendo a la evolución que ha venido experimentado la legislación tributaria mexicana, bien, se puede sostenerse que son dos conceptos y no uno solo los que contiene las palabras “proporcional y equitativa”. Que un tributo sea proporcional, significa que comprenda por igual, de la misma manera, a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia; que sea equitativa, significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación.

En nuestra Legislación Fiscal Federal, encontramos ejemplos de ordenamiento o de preceptos que admiten la clasificación siguiente:

- a. Proporcionales, pero no equitativos.
- b. No proporcionales, pero sí equitativos.
- c. No proporcionales, ni equitativos

4a.- Se establezca a favor de la Administración Activa. Si el Congreso de la Unión debe discutir y aprobar, durante su periodo ordinario de sesiones, las contribuciones que basten a cubrir el presupuesto, y éste sólo comprende los gastos que la Federación, hará a través de su administración activa, debe señalarse que toda prestación que se pague por concepto de impuesto debe destinarse a cubrir el presupuesto de dicha administración y, por lo tanto, será anticonstitucional aquel gravamen cuyo rendimiento se afecta a favor de un organismo descentralizado o de un ente que forma parte de la administración delegada de la Federación.

5a.- El impuesto debe destinarse a satisfacer gastos previstos en la Ley de Egresos. Otra característica última que el impuesto debe reunir es que debe destinarse a satisfacer gastos previstos en el presupuesto. Si tenemos la obligación de contribuir

³⁸ GUILLERMINA, Baena, Montero, Sergio. Tesis en 30 días: Lineamientos prácticos y científicos. Editores mexicanos unidos. México 2003.

para satisfacer el Presupuesto, todo impuesto que se establezca y que no esté destinado a satisfacer el gasto aprobado por la Cámara de Diputados, aun cuando su rendimiento se destine a favor de la administración activa, debe reputarse inconstitucional.

A continuación, se mencionan nueve diferentes tipos de gravámenes impositivos, así como las cantidades que en cada uno de ello piensa recaudar en un ejercicio fiscal.

Enumerados por orden de importancia, los impuestos federales vigentes son:

- a.** Impuesto sobre la renta. Se trata de un impuesto muy general debido a que el universo de contribuyentes que abarca es numeroso y su recaudación es primordial, ya que se aplica sobre los ingresos que por diferentes conceptos puedan percibir, tanto las personas físicas como las morales, ya sea que residan en el país o en el extranjero.
- b.** Impuesto al valor agregado. En este caso se está también frente a un gravamen fiscal muy generalizado, que se aplica a un gran número de contribuyentes y que le permite al Estado una recaudación fiscal significativa. Aquí, se grava la actividad que realizan las personas que enajenan bienes o permiten el uso o goce temporal de ellos, o bien que presten servicios independientes o importen del extranjero bienes o servicios.
- c.** Impuesto especial sobre producción y servicios. Se trata de un gravamen que aglutina diferentes actividades industriales y de prestación de servicios personales. La fabricación o importación de bebidas alcohólicas, de cerveza, de aguas envasadas y refrescos o de cigarrillos, están sujetas al pago de este impuesto de producción. Asimismo, los servicios de comisión, correduría, mediación, agencia, representación, consignación o distribución de bienes afectos al pago de este impuesto también están consideradas por esta ley.
- d.** Impuesto al comercio exterior. La apertura de México al comercio internacional produjo en épocas recientes un aumento importante en la recaudación de este

renglón impositivo. Aquí se gravan todos los actos relacionados con la importación o exportación de mercancías.³⁹

El impuesto se aplica sobre los bienes y derecho apreciables en dinero.

- a. Impuesta sobre tenencia o uso de vehículos. Este gravamen se aplica a las personas físicas o morales que sean propietarias o que por cualquier causa o motivo posean un vehículo de los mencionados por la propia ley, cuyo común denominador es el de que sea impulsados por un motor. El único caso que contempla esta ley de un vehículo no propulsado por un motor es el de los veleros.
- b. Impuesto por la prestación de servicios telefónicos. Los ingresos que se obtienen por este importante medio de comunicación son cada día más significativos para las empresas que lo prestan y que por ello el Estado ha creado un gravamen especial para esta actividad que corre a cargo de las personas o empresa que prestan ese servicio.
- c. Impuesto sobre las erogaciones por remuneración al trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón. Con la finalidad de ejercer un control adecuado sobre los pagos de salarios que realicen los patrones a sus trabajadores, el fisco federal ha creado este impuesto con una cuota del 3% sobre el importe de los sueldos pagados por el patrón, y el gravamen es a su pago.
- d. Impuesto sobre automóviles nuevos. Todos los fabricantes, ensambladores e importadores de automóviles son contribuyentes de este impuesto. La contribución se origina por el simple acto de la fabricación, el ensamble o la importación de la unidad y la obligación de pago se actualiza al momento de enajenar o importan el vehículo.

Además de estos impuestos, la Ley de Ingresos señala otros gravámenes de carácter fiscal, como: el Impuesto sobre la Adquisición de bienes Inmuebles, cuya aplicación les corresponde a las autoridades hacendarías municipales, de acuerdo

³⁹ DEHESA, Davila, Gerardo. Introducción a la retórica y a la argumentación. Edit. Suprema corte de justicia de la nación, México 2004

con los convenios de coordinación fiscal celebrados entre la Federación y las entidades federativas.

Crédito fiscal

Un tema muy importante a dilucidar en esta materia es el referente a precisar que debe entenderse por crédito fiscal. Por deducción lógica se admite que tienen este carácter todas las cantidades en dinero determinadas y liquidadas de conformidad con una ley tributaria. Así se ha determinado una cantidad a pagar, por la aplicación de la Ley del Impuesto sobre la Renta, o el de la Ley del impuesto al Valor Agregado, por ejemplo, esas cantidades tienen el carácter de créditos fiscales. Ese mismo carácter tienen los accesorios de las contribuciones, como las cantidades procedentes de la actualización de un adeudo fiscal, las indemnizaciones por la falta de pago de un cheque destinado a cubrir un adeudo fiscal, así como los intereses los recargos y las multas derivadas de una contribución.⁴⁰

Sobre este aspecto, como ya se dijo, no hay duda de que se está frente a diversos tipos de créditos fiscales. En la práctica, la legislación fiscal les da a otros adeudos el mismo carácter de créditos fiscales, aun cuando no se derivan de la aplicación de una ley fiscal, sino de una ley administrativa, o incluso de un acuerdo de voluntades entre un órgano estatal y un particular. En este caso se encuentran en la legislación fiscal federal mexicana, contenidos dentro de los créditos fiscales, los adeudos provenientes de los siguientes elementos.

1. Aprovechamientos. Tienen el carácter de créditos fiscales los aprovechamientos consistentes, por ejemplo, en una multa impuesta por una dependencia gubernamental por infracción a una disposición administrativa de cualquier tipo, los adeudos que tenga un organismo descentralizado o empresa de participación estatal, cuando esos recursos formen parte de los remanentes que deban ser entregados a la hacienda pública, así como los

⁴⁰ DEHESA, Davila, Gerardo. Introducción a la retórica y a la argumentación. Edit. Suprema corte de justicia de la nación, México 2004

ingresos que se deriven de operaciones de financiamiento que otorgue la federación.

2. Adeudos de deriven de responsabilidades que el estado tenga derecho de exigir de sus servidores públicos o de los particulares. Los adeudos provenientes de una disposición indebida de fondos públicos que hubiere hecho un servidor gubernamental de la federación, o del costo del daño patrimonial ocasionado por un particular al Estado, por la destrucción de señalamientos en la carretera con motivo de un accidente que se considere fortuito, y cuyo importe haya sido ya determinado en cantidad liquida. Esos adeudos adquieren, por disposición de la ley, el carácter de créditos fiscales.
3. Los demás ingresos federales a los que las leyes que los regulen les den el carácter de créditos fiscales. En este caso se tiene, por ejemplo, que la Ley de comercio Exterior Mexicana señala que las cuotas compensatorias que se impongan a los importadores para regular desventajas competitivas de carácter ilegal tendrán el carácter de aprovechamientos.

Lo anterior significa que la ley de la materia, que desde luego no es un ordenamiento de carácter fiscal, le atribuyo a esas cuotas la categoría de créditos fiscales al asimilarlos a los aprovechamientos.

2.7. Régimen recaudación fiscal para sector primario

2.7.1. Capítulo VIII Régimen De Actividades Agrícolas, Ganaderas, Silvícolas Y Pesqueras Ley del Impuesto sobre la Renta

Este régimen nos menciona que deberán cumplir con sus obligaciones fiscales en materia del impuesto sobre la renta conforme al régimen establecido, los siguientes contribuyentes:

- a. 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.

- b. Las personas morales que se dediquen exclusivamente a actividades pesqueras, así como las sociedades cooperativas de producción que se dediquen exclusivamente a dichas actividades.⁴¹

Una vez que nuestra Ley nos hace menciones de quienes podrán figurar en este régimen fiscal, nos surge una pregunta ¿Cuáles son las personas morales de Derecho Agrario?

Para poder conocer esto la Ley Agraria nos hace referencia los Ejidos o comunidades que nos los conceptualizan de la siguiente forma;

Artículo 9o.- Los núcleos de población ejidales o ejidos tienen personalidad jurídica y patrimonio propio y son propietarios de las tierras que les han sido dotadas o de las que hubieren adquirido por cualquier otro título.⁴²

Siendo también los Ejidos parte de este Régimen, los cuales pueden constituirse en grupos siempre y cuando tengan superficie de tierra la cual este a su nombre y este registrado ante notario Público, como nos lo enmarca el siguiente artículo de la Ley Agraria;

Artículo 90.- Para la constitución de un ejido bastará:

- I. Que un grupo de veinte o más individuos participen en su constitución;
- II. Que cada individuo aporte una superficie de tierra;
- III. Que el núcleo cuente con un proyecto de reglamento interno que se ajuste a lo dispuesto en esta ley; y
- IV. Que tanto la aportación como el reglamento interno consten en escritura pública y se solicite su inscripción en el Registro Agrario Nacional.⁴³

Es importante conocer quienes podrán adquirir la calidad de ejidatarios, primeramente, tendrán que ser de nacionalidad mexicana, contar con la mayoría de edad o de cualquier edad si tiene familia a su cargo o se trate de heredero de

⁴¹ Ley del Impuesto Sobre la Renta, Artículo 74, 2021.

⁴² Ley Agraria, Artículo 9. 1992 Última reforma 2022.

⁴³ Ley Agraria, Artículo 90. 1992 Última reforma 2022.

ejidatario; y ser avecindado del ejido correspondiente, excepto cuando se trate de un heredero, o cumplir con los requisitos que establezca cada ejido en su reglamento interno.

Una vez conociendo quienes podrán entrar al régimen del sector primario continuaremos con las figuras asociativas que incluye dicho Régimen, iniciando con las que nos enmarca la Ley Agraria:

2.7.2. Unión de Sociedad de Producción Rural (U.S.P.R.)

Los ejidos podrán constituir uniones, cuyo objeto comprenderá la coordinación de actividades productivas, asistencia mutua, comercialización u otras no prohibidas por la Ley. Un mismo ejido, si así lo desea, podrá formar, al mismo tiempo, parte de dos o más uniones de ejidos.

Para constituir una unión de ejidos se requerirá la resolución de la asamblea de cada uno de los núcleos participantes, la elección de sus delegados y la determinación de las facultades de éstos.

El acta constitutiva que contenga los estatutos de la unión deberá otorgarse ante fedatario público e inscribirse en el Registro Agrario Nacional, a partir de lo cual la unión tendrá personalidad jurídica. Las uniones de ejidos podrán establecer empresas especializadas que apoyen el cumplimiento de su objeto y les permita acceder de manera óptima a la integración de su cadena productiva.

Los ejidos y comunidades, de igual forma podrán establecer empresas para el aprovechamiento de sus recursos naturales o de cualquier índole, así como la prestación de servicios. En ellas podrán participar ejidatarios, grupos de mujeres campesinas organizadas, hijos de ejidatarios, comuneros, avecindados y pequeños productores.

Las mujeres pertenecientes a un núcleo agrario sin importar el carácter que tengan dentro del mismo podrán organizarse como Unidad Agrícola Industrial de la Mujer y éstas a su vez en uniones. La denominación social irá seguida de las palabras

Unidad Agrícola Industrial de la Mujer o su abreviatura, UAIM. El acta constitutiva se inscribirá en el Registro Público de Crédito Rural o en el Público de Comercio.⁴⁴

Artículo 109.- Los estatutos de la unión deberán contener lo siguiente: denominación, domicilio y duración; objetivos; capital y régimen de responsabilidad; lista de los miembros y normas para su admisión, separación, exclusión, derechos y obligaciones; órganos de autoridad y vigilancia; normas de funcionamiento; ejercicio y balances; fondos, reservas y reparto de utilidades, así como las normas para su disolución y liquidación.

El órgano supremo será la asamblea general que se integrará con dos representantes de cada una de las asambleas de los ejidos o de las comunidades miembros de la unión y dos representantes designados de entre los miembros del comisariado y el consejo de vigilancia de los mismos.

La dirección de la unión estará a cargo de un Consejo de Administración nombrado por la asamblea general; estará formado por un presidente, un secretario, un Tesorero y los vocales, previstos en los estatutos, propietarios y sus respectivos suplentes, y tendrán la representación de la unión ante terceros.

Para este efecto se requerirá la firma mancomunada de por lo menos dos de los miembros de dicho consejo.

La vigilancia de la unión estará a cargo de un Consejo de Vigilancia nombrado por la asamblea general e integrado por un presidente, un secretario y un Vocal, propietarios con sus respectivos suplentes.

Los miembros de la unión que integren los Consejos de Administración y de Vigilancia durarán en sus funciones tres años y sus facultades y responsabilidades se deberán consignar en los estatutos de la unión.⁴⁵

⁴⁴ Ley Agraria, Artículo 108. 1992 Última reforma 2022

⁴⁵ Ley Agraria, Artículo 109. 1992 Última reforma 2022

2.7.3. Las Asociaciones Rurales de Interés Colectivo (A.R.I.C.)

Las Asociaciones Rurales de Interés Colectivo podrán constituirse por dos o más de las siguientes personas: ejidos, comunidades, uniones de ejidos o comunidades, sociedades de producción rural, o uniones de sociedades de producción rural.

Su objeto será la integración de los recursos humanos, naturales, técnicos y financieros para el establecimiento de industrias, aprovechamientos, sistemas de comercialización y cualesquiera otras actividades económicas; tendrán personalidad jurídica propia a partir de su inscripción en el Registro Agrario Nacional, y cuando se integren con Sociedades de Producción Rural o con uniones de éstas, se inscribirán además en los Registros Públicos de Crédito Rural o de Comercio.

Son aplicables a las Asociaciones Rurales de Interés Colectivo, en lo conducente, lo previsto en los artículos 108 y 109 de esta ley.⁴⁶

2.7.4. Sociedades de Producción Rural (S.P.R.)

Los productores rurales podrán constituir sociedades de producción rural. Dichas sociedades tendrán personalidad jurídica, debiendo constituirse con un mínimo de dos socios.

La razón social se formará libremente y al emplearse irá seguida de las palabras "Sociedad de Producción Rural" o de su abreviatura "SPR" así como del régimen de responsabilidad que hubiere adoptado, ya sea ilimitada, limitada o suplementada.

Las de responsabilidad ilimitada son aquellas en que cada uno de sus socios responde por sí, de todas las obligaciones sociales de manera solidaria; las de responsabilidad limitada son aquellas en que los socios responden de las obligaciones hasta por el monto de sus aportaciones al capital social, y las de responsabilidad suplementada son aquellas en las que sus socios, además del pago

⁴⁶ Ley Agraria, Artículo 110. 1992 Última reforma 2022

de su aportación al capital social, responden de todas las obligaciones sociales subsidiariamente, hasta por una cantidad determinada en el pacto social y que será su suplemento, el cual en ningún caso será menor de dos tantos de su mencionada aportación.

La constitución y administración de la sociedad se sujetará en lo conducente a lo establecido en los artículos 108 y 109 de esta ley. El acta constitutiva se inscribirá en el Registro Público de Crédito Rural o en el Público de Comercio.⁴⁷

Artículo 112.- Los derechos de los socios de la sociedad serán transmisibles con el consentimiento de la asamblea. Cuando la sociedad tenga obligaciones con alguna institución financiera se requerirá además la autorización de ésta.

Las Sociedades de Producción Rural constituirán su capital social mediante aportaciones de sus socios, conforme a las siguientes reglas:

- I. En las sociedades de responsabilidad ilimitada no se requiere aportación inicial.
- II. En las de responsabilidad limitada, la aportación inicial será la necesaria para formar un capital mínimo que deberá ser equivalente a setecientas veces el salario mínimo diario general vigente en el Distrito Federal.
- III. En las de responsabilidad suplementada, la aportación inicial será la necesaria para formar un capital mínimo, que deberá ser equivalente a trescientos cincuenta veces el salario mínimo diario general en el Distrito Federal.

La contabilidad de la sociedad será llevada por la persona propuesta por la junta de vigilancia y aprobada por la asamblea general.⁴⁸

⁴⁷ Ley Agraria, Artículo 111. 1992 Última reforma 2022

⁴⁸ Ley Agraria, Artículo 112. 1992 Última reforma 2022

2.7.5. Unión de Sociedad de Producción Rural (U.S.P.R.) otra forma de constituir las

Dos o más sociedades de producción rural podrán constituir uniones con personalidad jurídica propia a partir de su inscripción en el Registro Público de Crédito Rural o en el Público de Comercio.

Las uniones se constituirán siguiendo el procedimiento establecido en el artículo 108 de esta ley. Así mismo, los estatutos y su organización y funcionamiento se regirán, en lo conducente, por lo dispuesto en el artículo 109 de esta ley.⁴⁹

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, considerando las personas que prevé esta ley, expedirá el reglamento del Registro Público de Crédito Rural en el que se precisará la inscripción de las operaciones crediticias, las cuales surtirán los efectos legales como si se tratara de inscripciones en el Registro Público de la Propiedad y de Comercio.⁵⁰

Una vez conociendo las figuras asociativas que nos señala la Ley Agraria continuaremos con las figuras que los marca la Ley de Sociedades Mercantiles que podrán ser parte de este régimen:

Esta Ley reconoce las siguientes especies de sociedades mercantiles:

- I. Sociedad en nombre colectivo.
- II. Sociedad en comandita simple.
- III. Sociedad de responsabilidad limitada.
- IV. Sociedad anónima.
- V. Sociedad en comandita por acciones.
- VI. Sociedad cooperativa.
- VII. Sociedad por acciones simplificada.
- VIII. Asociación en participación.⁵¹

⁴⁹ Ley Agraria, Artículo 113. 1992 Última reforma 2022

⁵⁰ Ley Agraria, Artículo 114. 1992 Última reforma 2022

⁵¹ Ley General de Sociedades Mercantiles, Artículo 1, 1934

Dando así por mencionado las personas Morales y las de Derecho agrario, también nos menciona el artículo ya citado que serán incluidas todas aquellas personas Morales que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas silvícolas o pesqueras.

Ahora bien, conoceremos cuales son las actividades empresariales de dicho régimen, para esto nos iremos al artículo 16 del Código Fiscal de la Federación en el que nos explica cada una de estas; Se entenderá por actividades empresariales las siguientes:

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

Aquí haremos un pequeño paréntesis ya que es de gran importancia conocer que para tener por realizada la actividad agrícola no es necesario que el contribuyente siembre, cultive, coseche y haga la primera enajenación de los productos obtenidos, sino que basta la realización de cualquiera de estas actividades de conformidad con el artículo 16, fracción III del Código Fiscal de la Federación vigente en el año de 2022;

Por actividades agrícolas se entiende la siembra, cultivo, cosecha y la primera enajenación de los productos obtenidos que no hayan sido objeto de transformación industrial, sin que establezca, y ni siquiera sea posible inferir de la misma, que para considerar que algún contribuyente realiza actividades agrícolas, tenga que demostrar la realización de todas las referidas (siembra, cultivo, cosecha y primera enajenación de los productos obtenidos que no hayan sido objeto de transformación industrial), pues basta para que se considere realizada dicha actividad, con todas las consecuencias tributarias que ello implica, el acreditar que realiza cualquiera de ellas, esto es, una sola, dos, tres o todas.⁵²

⁵² Código Fiscal de la Federación, artículo 16 fracción III, 2022

Continuando con las actividades empresariales;

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

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

Silvícolas que son las de cultivo de los bosques o montes, así como la cría, conservación, restauración, fomento y aprovechamiento de la vegetación de estos y la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

Continuando con el artículo 74 de la ley del impuesto sobre la renta ya teniendo claro las empresas de derecho agrario que pueden tributar bajo el régimen en estudio y conociendo las actividades empresariales que nos marca el código fiscal de la federación podemos decir lo siguiente:

Se consideran contribuyentes dedicados exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, aquéllos cuyos ingresos por dichas actividades representan cuando menos el 90% de sus ingresos totales, sin incluir los ingresos por las enajenaciones de activos fijos o activos fijos y terrenos, de su propiedad que hubiesen estado afectos a su actividad.

Otro punto importante que encontramos es el 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. El límite de 200 veces el valor

anual de la Unidad de Medida y Actualización no será aplicable a ejidos y comunidades. Las personas morales a que se refiere este párrafo podrán adicionar al saldo de su cuenta de utilidad fiscal neta del ejercicio de que se trate, la utilidad que corresponda a los ingresos exentos; para determinar dicha utilidad se multiplicará el ingreso exento que corresponda al contribuyente por el coeficiente de utilidad del ejercicio, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 14 de esta Ley.

Tratándose de personas morales que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, cuyos ingresos en el ejercicio excedan de 20 veces el valor anual de la Unidad de Medida y Actualización, pero sean inferiores de 423 veces el valor anual de la Unidad de Medida y Actualización, les será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior, por el excedente se pagará el impuesto en los términos del séptimo párrafo de este artículo, reduciéndose el impuesto determinado conforme a la fracción II de dicho párrafo, en un 30%. Las personas morales a que se refiere este párrafo podrán adicionar al saldo de su cuenta de utilidad fiscal neta del ejercicio de que se trate, la utilidad que corresponda a los ingresos exentos; para determinar dicha utilidad se multiplicará el ingreso exento que corresponda al contribuyente por el coeficiente de utilidad del ejercicio, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 14 de esta Ley.

Tratándose de sociedades o asociaciones de productores, que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, constituidas exclusivamente por socios o asociados personas físicas y que cada socio o asociado tenga ingresos superiores a 20 veces el valor anual de la Unidad de Medida y Actualización, sin exceder de 423 veces el valor anual de la Unidad de Medida y Actualización, sin que en su totalidad los ingresos en el ejercicio de la sociedad o asociación excedan de 4230 veces el valor anual de la Unidad de Medida y Actualización, le será aplicable lo dispuesto en el décimo primer párrafo de este precepto, por el excedente se pagará el impuesto en los términos del séptimo párrafo de este artículo, reduciéndose el impuesto determinado conforme a la fracción II de dicho párrafo, en un 30%. Por otra parte, la actividad de preponderante hace referencia a aquella actividad económica, por la que en el ejercicio de que se

trate, el contribuyente obtenga el ingreso superior respecto de cualquier de sus otras actividades. Los contribuyentes que se inscriban en el Registro Federal de Contribuyentes manifestarán como actividad preponderante aquella por la cual estimen que obtendrán el mayor ingreso en términos del primer párrafo de este artículo.⁵³

También cuentan con facilidades administrativas las cuales se publican cada año y para este ejercicio son las siguientes:

2.7.6. Resolución de facilidades administrativas para el sector primario para 2022

Con fundamento en los artículos 16 y 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal; 33, fracción I, inciso g) del Código Fiscal de la Federación; 14, fracción III de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, y 8 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, y Considerando Que la Ley del Impuesto sobre la Renta establece regímenes de base de efectivo, aplicables a personas físicas y morales del sector primario;

Que el Servicio de Administración Tributaria, con fundamento en las facultades que le fueron conferidas por el Congreso de la Unión para establecer reglas de carácter general, considera necesario otorgar para el ejercicio fiscal de 2022 al referido sector de contribuyentes, facilidades administrativas y de comprobación, a fin de simplificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Asimismo, durante el ejercicio fiscal de 2022 continuará publicando folletos y llevará a cabo talleres, con el objeto de que estos contribuyentes, mediante ejemplos prácticos y situaciones precisas, puedan conocer sus obligaciones fiscales y la forma de cumplirlas;

Que este órgano desconcentrado, por medio de sus servicios de orientación, informará y resolverá las dudas que formule el sector de contribuyentes a que se refiere la presente Resolución, conforme al desarrollo de sus actividades, a efecto de que los mismos puedan cumplir adecuadamente con sus obligaciones fiscales.

⁵³ Ley del Impuesto Sobre la Renta 2022, Artículo 74.

CAPITULO III FUNDAMENTOS FISCALES Y AGRARIOS

3.1. Definiciones del Sector Primario

El régimen fiscal del sector primario va dirigido para aquellos contribuyentes dedicados exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderos, pesqueros o silvícolas, cuyos ingresos por dichas actividades representen cuando menos el 90% de sus ingresos totales, sin incluir los ingresos por las enajenaciones de activos fijos, así como terrenos de su propiedad que hubiese estado afectos a su actividad.

También es conocido como sector primario, que comprende como lo mencione en el apartado anterior como son los rubros de la agricultura, ganadería, silvicultura y pesca, tiene una enorme importancia en el desarrollo de nuestra economía. Las actividades de dicho sector pueden ser desarrolladas tanto por personas físicas como morales, siendo estas últimas las que estamos estudiando y las que tienen beneficios fiscales, por lo que la ley del impuesto sobre la Renta establece un régimen preferencial, denominado “Régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras”, para aquellos contribuyentes que se dedican exclusivamente a realizar estas actividades. Este régimen se basa en el flujo de efectivo y tiene como objeto de facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales del referido sector.

3.2. Aspectos Generales

A continuación, se definen los conceptos de las actividades del sector primario.

3.2.1. Concepto de actividades agrícolas

Con fundamento en la fracción III del artículo 16 del CFF, las actividades agrícolas comprenden las actividades de siembra, cultivo, cosecha y la primera enajenación de los productos obtenidos que no hayan sido objeto de transformación industrial.

3.2.3. Concepto de actividades ganaderas

De conformidad con la fracción IV del artículo 16 del CFF, las actividades ganaderas consisten 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.

Asimismo, de acuerdo con la regla 1.1 de la Resolución de facilidades administrativas, los contribuyentes dedicados a realizar actividades ganaderas que cumplan con sus obligaciones fiscales en los términos del Capítulo VIII del Título II de la LISR, denominado “Régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras”, considerarán como actividades ganaderas 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.

Se considerará que también realizan actividades ganaderas los adquirentes de la primera enajenación de ganado a que se refiere el párrafo anterior, cuando se realicen exclusivamente actividades de engorda de ganado, siempre y cuando el proceso de engorda de ganado se realice en un periodo mayor a tres meses contados a partir de la adquisición.

En ningún caso se aplicará lo dispuesto en dicha regla a las personas que no sean propietarias del ganado, aves de corral y animales a que se refiere la misma, incluida la acuacultura, así como la captura y extracción de las mismas y la primera enajenación de esos productos que no hayan sido objeto de transformación industrial.

3.2.4. Concepto de actividades pesqueras

De acuerdo con la fracción V del artículo 16 del CFF, las actividades pesqueras incluyen la cría, cultivo, fomento y cuidado de la reproducción de toda clase de especies marinas y de agua dulce, incluida la acuacultura, así como la captura y extracción de las mismas y la primera enajenación de esos productos que no hayan sido objeto de transformación industrial.

3.2.5. Concepto de actividades silvícolas

Según la fracción VI del artículo 16 del CFF, las actividades silvícolas son las de cultivo de los bosques o montes, así como la cría, conservación, restauración, fomento y aprovechamiento de la vegetación de los mismos y la primera enajenación de sus productos que no hayan sido objeto de transformación industrial.

3.2.6. Régimen fiscal en el que deben tributar los contribuyentes que realizan actividades primarias (actividades agrícolas, silvícolas, ganaderas o de pesca)

De conformidad con el artículo 74 de la LISR, deberán cumplir con sus obligaciones fiscales en materia del ISR conforme al régimen establecido en el Capítulo VIII del Título II de la LISR, denominado “Régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras”, entre otros, los contribuyentes

siguientes:

- I. Las personas morales de derecho agrario que se dediquen exclusivamente a realizar actividades agrícolas, ganaderas o silvícolas, las sociedades cooperativas de producción, así como las demás personas morales que se dediquen exclusivamente a realizar dichas actividades.
- II. Las personas morales que se dediquen exclusivamente a realizar actividades pesqueras, así como las sociedades cooperativas de producción que se dediquen exclusivamente a realizar dichas actividades.
- III. Derogado.

En relación con los números anteriores, el sexto párrafo del artículo 74 de la LISR señala que se consideran contribuyentes dedicados exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, aquellos cuyos ingresos por dichas actividades representen cuando menos el 90% de sus ingresos totales, sin incluir los ingresos por las enajenaciones de activos fijos o activos fijos y terrenos, de su propiedad que hubiesen estado afectos a su actividad.

Por otra parte, el tercer párrafo del artículo 74 de la LISR indica que cuando las personas físicas realicen actividades en copropiedad y opten por tributar por conducto de personas morales en los términos del régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras, dichas personas morales serán quienes cumplan con las obligaciones fiscales de la copropiedad y se considerarán como representantes comunes de las mismas.

3.2.7. Caso en el que las personas morales que realizan actividades primarias no pueden tributar en el régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras

Con fundamento en el segundo párrafo del artículo 74 de la LISR, lo dispuesto en el régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras no será aplicable a las personas morales que tributen en los términos del Capítulo VI del Título II de la citada Ley, denominado “Del régimen opcional para grupos de sociedades”.

3.3. Tratamiento fiscal de las personas morales que realizan actividades primarias

3.3.1 Impuesto sobre la renta

El régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras prevé diversos supuestos en los que las personas morales dedicadas a realizar actividades primarias deben cumplir las obligaciones fiscales en materia del ISR, a saber:

- A. Cuando se realizan las actividades primarias a través de sus integrantes. En este caso, la persona moral debe cumplir las obligaciones por cuenta propia y por cuenta de sus integrantes.
- B. Cuando no se realizan las actividades primarias a través de sus integrantes. En este supuesto, la persona moral sólo debe cumplir las obligaciones propias.

C. Cuando la persona moral es integrante de otra persona moral.

Este caso es contrario al mencionado en el número 1, por lo tanto, las actividades primarias se realizan por conducto de la persona moral en donde se integran.

3.4. Personas morales que no realizan las actividades a través de sus integrantes

Las personas morales que no realicen las actividades primarias a través de sus integrantes deberán cumplir con sus obligaciones, de conformidad con el régimen general de las personas morales.

Ahora bien, por lo que se refiere a los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas, deberán observar lo siguiente:

3.4.1. Ingresos acumulables

Los ingresos se considerarán acumulables cuando sean efectivamente percibidos. Para tal efecto, se entenderá que los ingresos han sido efectivamente percibidos cuando:

- 1.-** Se reciban en efectivo, en bienes o en servicios, aun cuando correspondan a anticipos, a depósitos o a cualquier otro concepto, sin importar el nombre con el que se les designe.
- 2.-** Se reciban títulos de crédito emitidos por una persona distinta de quien efectúa el pago.
- 3.-** Cuando se reciban mediante cheque, en la fecha de cobro del mismo o, en su defecto, cuando se transmita el cheque a un tercero, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración.
- 4.-** Cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones.

Lo anterior, según los artículos 74 y 102 de la LISR.

3.4.2. Deducciones autorizadas

Las deducciones para las personas morales del régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras deberán reunir los requisitos siguientes:

1.- Que hayan sido efectivamente erogadas en el ejercicio de que se trate. Se entiende que son efectivamente erogadas cuando el pago se realice:

- a) En efectivo.
- b) Mediante traspasos de cuentas en instituciones de crédito o casas de bolsa.
- c) En servicios.
- d) En otros bienes que no sean títulos de crédito.
- e) Tratándose de pagos con cheque, se considerará efectivamente erogada la deducción en la fecha en la que el cheque haya sido cobrado o cuando se transmita el cheque a un tercero, excepto cuando la transmisión sea en procuración.

En estos casos, la deducción se efectuará en el ejercicio en el que el cheque se cobre, siempre que entre la fecha consignada en el comprobante fiscal que se haya expedido por la operación y la fecha de cobro de dicho cheque, no hayan transcurrido más de cuatro meses.

No obstante, lo anterior, según el artículo 189 del RISR es importante mencionar que:

- a) Se podrá llevar a cabo la deducción de las erogaciones efectuadas con cheque, aun cuando hayan transcurrido más de cuatro meses entre la fecha consignada en el comprobante fiscal que se haya expedido y la fecha en la que efectivamente se cobre dicho cheque, siempre y cuando ambas fechas correspondan al mismo ejercicio.
- b) Cuando el cheque se cobre en el ejercicio inmediato siguiente a aquel al que corresponda el comprobante fiscal que se haya expedido, se podrá efectuar la deducción en el ejercicio en el que éste se cobre, siempre que entre la fecha consignada en el comprobante fiscal y la fecha en que efectivamente se cobre el cheque, no hayan transcurrido más de cuatro meses.

Asimismo, se consideran efectivamente erogadas las deducciones cuando el contribuyente entregue títulos de crédito suscritos por una persona distinta.

En estos supuestos, se presume que la suscripción de títulos de crédito por el contribuyente, diversos al cheque, constituye una garantía del pago del precio o de la contraprestación pactada. En estos casos, se entenderá recibido el pago cuando efectivamente se realice, o cuando los contribuyentes transmitan a un tercero los títulos de crédito, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración.

2.- Deben ser estrictamente indispensables para la obtención de los ingresos por los que se está obligado al pago del ISR.

3.- Deben restarse una sola vez, aun cuando estén relacionadas con la obtención de diversos ingresos.

4.- Los pagos de primas por seguros o fianzas se efectuarán conforme a las leyes de la materia y corresponderán a conceptos que la LISR señala como deducibles o que en otras leyes se establezca la obligación de contratarlos y, siempre que, tratándose de seguros, durante la vigencia de la póliza no se otorguen préstamos a persona alguna por parte de la aseguradora, con garantía de las sumas aseguradas, de las primas pagadas o de las reservas matemáticas.

5.- Cuando el pago de las erogaciones se realice a plazos, la deducción procederá por el monto de las parcialidades efectivamente pagadas en el mes o en el ejercicio que corresponda, excepto tratándose de la deducción de inversiones.

6. Tratándose de las inversiones, no se le dará efectos fiscales a su revaluación.

7.- Al realizar las operaciones correspondientes o a más tardar el último día del ejercicio, se deberán reunir los requisitos que para cada deducción en particular establece la LISR. Tratándose únicamente de los comprobantes fiscales, éstos se deberán obtener a más tardar el día en que el contribuyente deba presentar su declaración del ejercicio. Además, la fecha de expedición de dicho comprobante fiscal deberá corresponder al ejercicio por el que se efectúa la deducción.

8.- Las deducciones deberán estar amparadas con un comprobante fiscal.

9.- Los pagos cuyo monto exceda de \$2,000 se deberán efectuar mediante transferencia electrónica de fondos desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente en instituciones que componen el sistema financiero y las entidades que para tal efecto autorice el BM; cheque nominativo de la cuenta del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito o de servicios, o los denominados monederos electrónicos que al efecto autorice el SAT.

Cuando los pagos se efectúen mediante cheque nominativo, éste deberá contener la clave del RFC de quien lo expide, así como en el anverso del mismo, deberá tener la expresión “para abono en cuenta del beneficiario”.

10.- Tratándose de la adquisición de combustibles para vehículos marítimos, aéreos y terrestres, el pago deberá efectuarse mediante transferencia electrónica de fondos desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente en instituciones que componen el sistema financiero y las entidades que para tal efecto autorice el BM; cheque nominativo de la cuenta del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito o de servicios, o los denominados monederos electrónicos que al efecto autorice el SAT, aun cuando dichos consumos no excedan el monto de \$2,000.

11.- Las deducciones deberán estar registradas en contabilidad, inclusive en cuentas de orden. Esto último, según los artículos 44 y 184 del RISR.

12.- Se deberá cumplir con las obligaciones establecidas en la LISR en materia de retención y entero de impuestos a cargo de terceros o que, en su caso, se recabe de éstos copia de los documentos en que conste el pago de dichos impuestos. En el caso de pagos al extranjero, sólo se podrán deducir cuando el contribuyente proporcione la declaración informativa correspondiente.

13.- Para poder deducir los pagos de salarios, así como conceptos que se asimilen a estos, se deberá cumplir con lo siguiente:

- a) Las erogaciones por concepto de remuneración, las retenciones del ISR correspondientes y las deducciones del impuesto local por salarios y, en

general, por la prestación de un servicio personal independiente (subordinado, a nuestro juicio), deben constar en comprobantes fiscales emitidos en los términos del CFF (CFDI). Se recomienda a nuestros lectores consultar la nota importante por considerar número 2 que se encuentra después de la introducción de esta obra.

- b) Efectuar las retenciones del ISR y entregar en efectivo el subsidio para el empleo; este último sólo se entregará a los trabajadores.
- c) Llevar los registros de los pagos de salarios y conceptos asimilados a estos, en los que se identifique individualmente a cada uno de los contribuyentes a los que se realicen tales pagos.
- d) Conservar los comprobantes fiscales en los que se demuestre el monto de los pagos por salarios y conceptos asimilados a estos, el ISR que, en su caso, se haya retenido, y las diferencias que resulten a favor del trabajador con motivo del subsidio para el empleo.
- e) Calcular el ISR anual de los trabajadores y de las personas que perciban ingresos asimilados a salarios.
- f) Presentar declaración del subsidio para el empleo pagado en el ejercicio inmediato anterior.
- g) Expedir y entregar comprobantes fiscales a las personas que reciban pagos por sueldos y salarios, en la fecha en que se realice la erogación correspondiente, los cuales podrán utilizarse como constancia o recibo de pago para efectos de la legislación laboral “artículos 132, fracciones VII (constancia escrita del número de días trabajados y del salario percibido) y VIII (constancia escrita relativa a los servicios de los trabajadores), y 804, primer párrafo, fracciones II (recibo de pagos de salarios) y IV (comprobante de pago de PTU, de vacaciones y de aguinaldos, así como de las primas referidas en la Ley laboral), de la LFT”.
- h) Solicitar a las personas a quienes les haya comenzado a realizar pagos que se asimilen a salarios, así como a los trabajadores de nuevo ingreso, los datos necesarios con objeto de inscribirlos en el RFC o, cuando ya estén inscritos con antelación, solicitar la clave de registro.

- i) Inscribir a los trabajadores en el IMSS cuando se esté obligado a ello, en los términos de las leyes de seguridad social.

14.- Que cuando los pagos cuya deducción se pretenda realizar se hagan a contribuyentes que causen el IVA, dicho impuesto se deberá trasladar en forma expresa y por separado en el comprobante fiscal.

15.- Tratándose de asistencia técnica, de transferencia de tecnología o de regalías, se deberá comprobar ante las autoridades fiscales, lo siguiente:

- a) Que quien proporciona los conocimientos cuenta con elementos técnicos propios para ello.
- b) Que el servicio se presta en forma directa y no a través de terceros. Esto no será aplicable en los casos en que los pagos se hagan a residentes en México, y en el contrato respectivo se haya pactado que la prestación se efectuará por un tercero autorizado.
- c) Que el servicio no consista en la simple posibilidad de obtenerlo, sino en servicios que efectivamente se lleven a cabo.

16.- Tratándose de gastos de previsión social, las prestaciones correspondientes se otorguen en forma general en beneficio de todos los trabajadores.

17.- El costo de adquisición declarado o los intereses que se deriven de créditos recibidos por el contribuyente, deberá(n) corresponder a los de mercado. En caso de que excedan del precio de mercado, el excedente no será deducible.

18.- Que, en el caso de adquisición de mercancías de importación, se compruebe que se cumplieron los requisitos legales para su importación. Se considerará como monto de dicha adquisición el que haya sido declarado con motivo de la importación.

19.- Tratándose de pagos efectuados a comisionistas y mediadores residentes en el extranjero, los artículos 52 y 184 del RISR indican que el contribuyente deberá probar que quienes perciban tales pagos están, en su caso, registrados para efectos fiscales en el país en que residan o que presentan declaración periódica del ISR en dicho país.

20.- Tratándose de anticipos por gastos, estos serán deducibles en el ejercicio en que se efectúen, siempre que:

- a) Se cuente con el comprobante fiscal del anticipo en el mismo ejercicio en que se pagó.
- b) Se cuente con el comprobante fiscal que ampare la totalidad de la operación por la que se efectuó el anticipo, a más tardar el último día del ejercicio siguiente a aquel en que se efectuó el mismo.
- c) Cumplir los demás requisitos que establezcan las disposiciones fiscales.

La deducción del anticipo en el ejercicio en que se pague será por el monto del mismo y, en el ejercicio en que se reciba el bien o el servicio que se adquiriera, la deducción será la diferencia entre el valor total consignado en el comprobante fiscal y el monto del anticipo.

21.- En relación con la documentación comprobatoria de las retenciones y de los pagos a que se refieren los números 12 y 14 de este tema, respectivamente,

los mismos se deberán realizar en los plazos que al efecto establecen las disposiciones fiscales, y la documentación comprobatoria se deberá obtener en dicha fecha.

22.- Tratándose de declaraciones informativas a que se refiere el artículo 76 de la LISR, estas se deberán presentar en los plazos que establecen las disposiciones fiscales y contar, a partir de esa fecha, con los comprobantes fiscales correspondientes.

No obstante, lo indicado en el párrafo anterior, cuando los contribuyentes presenten las citadas declaraciones informativas a requerimiento de la autoridad fiscal, no se considerará incumplido el requisito a que se refiere dicho párrafo, siempre que se presenten dichas declaraciones dentro de un plazo máximo de 60 días contados a partir de la fecha en la que se notifique el mismo.

23.- Tratándose de gastos que conforme a la Ley General de Sociedades Cooperativas se generen como parte del fondo de previsión social a que se refiere el artículo 58 de dicho ordenamiento y se otorguen a los socios cooperativistas, los mismos serán deducibles cuando se disponga de los recursos del fondo correspondiente, siempre que se cumpla con los requisitos siguientes:

- a) Que el fondo de previsión social del que deriven se constituya con la aportación anual del porcentaje, que, sobre los ingresos netos, sea determinado por la Asamblea General.
- b) Que el fondo de previsión social esté destinado en los términos del artículo 57 de la Ley General de Sociedades Cooperativas a las reservas siguientes:
 - Para cubrir riesgos y enfermedades profesionales.
 - Para formar fondos y haberes de retiro de socios.
 - Para formar fondos para primas de antigüedad.
 - Para formar fondos con fines diversos que cubran: gastos médicos y de funeral, subsidios por incapacidad, becas educacionales para los socios o sus hijos, guarderías infantiles, actividades culturales y deportivas y otras prestaciones de previsión social de naturaleza análoga.

Para aplicar la deducción a que se refiere este número, la sociedad cooperativa deberá pagar, salvo en el caso de subsidios por incapacidad, directamente a los prestadores de servicios y a favor del socio cooperativista de que se trate, las prestaciones de previsión social correspondientes, debiendo contar con los comprobantes fiscales expedidos a nombre de la sociedad cooperativa.

- c) Acreditar que al inicio de cada ejercicio la Asamblea General fijó las prioridades para la aplicación del fondo de previsión social de conformidad con las perspectivas económicas de la sociedad cooperativa.

24.- La deducción de inversiones se deberá realizar en los mismos términos en que la efectúan las personas morales del régimen general de ley. En este supuesto, los por cientos de deducción se deberán aplicar sobre el monto original de la inversión,

aun cuando el mismo no se haya pagado en su totalidad en el ejercicio en que proceda su deducción.

Cuando no se pueda separar el monto original de la inversión de los intereses que en su caso se paguen por el financiamiento, el por ciento que corresponda se aplicará sobre el monto total, en cuyo caso, los intereses no podrán deducirse conforme se paguen; esto, con objeto de no duplicar la deducción de los referidos intereses.

Lo indicado en este tema tiene su fundamento en los artículos 27, 74, 99, 103 y 105 de la LISR.

3.4.3. Deducción de inversiones

Se consideran inversiones los activos fijos, gastos y cargos diferidos, así como las erogaciones realizadas en periodos preoperativos, cuyo concepto, para efectos fiscales, se indica a continuación:

1.- Activo fijo es el conjunto de bienes tangibles que utilicen los contribuyentes para la realización de sus actividades y que se demeriten por el uso en el servicio del contribuyente y por el transcurso del tiempo. La adquisición o fabricación de dichos bienes tendrá siempre como finalidad la utilización de los mismos para el desarrollo de las actividades del contribuyente, y no la de ser enajenados dentro del curso normal de sus operaciones.

2.- Gastos diferidos son los activos intangibles representados por bienes o derechos que permitan reducir costos de operación, mejorar la calidad o aceptación de un producto, usar, disfrutar o explotar un bien, por un periodo limitado, inferior a la duración de la actividad del contribuyente. También se consideran gastos diferidos los activos intangibles que permitan la explotación de bienes del dominio público o la prestación de un servicio público concesionado.

3.- Cargos diferidos son aquellos que reúnan los requisitos señalados en el numeral anterior, excepto los relativos a la explotación de bienes del dominio público o a la

prestación de un servicio público concesionado, pero cuyo beneficio sea por un periodo ilimitado, el cual dependerá de la duración de la actividad del contribuyente.

4.- Erogaciones realizadas en periodos preoperativos, son aquellas que tienen por objeto la investigación y el desarrollo relacionados con el diseño, elaboración, mejoramiento, empaque o distribución de un producto, así como con la prestación de un servicio; siempre que las erogaciones se efectúen antes de que el contribuyente enajene sus productos o preste sus servicios en forma constante.

Ahora bien, para efectuar la deducción de las inversiones, los contribuyentes del régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras estarán a lo siguiente:

Deducción de inversiones efectivamente pagadas como gastos para ciertos contribuyentes

Las morales que se dediquen exclusivamente a realizar actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, cuyos ingresos en el ejercicio excedan de 20 veces el valor anual de la UMA, pero sean inferiores de 423 veces el valor anual de la UMA, deducirán como gastos las erogaciones efectivamente realizadas en el ejercicio para la adquisición de activos fijos, gastos o cargos diferidos.

Lo señalado en este tema encuentra su fundamento en el último párrafo de la fracción II del artículo 74 de la LISR.

Deducción normal de inversiones para contribuyentes con ingresos elevados

Las personas morales que se dediquen exclusivamente a realizar actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, cuyos ingresos en el ejercicio excedan de 20 veces el valor anual de la UMA y de 423 veces el valor anual de la UMA, deberán efectuar la deducción de sus inversiones en los términos que enumeramos a continuación:

1.- Las inversiones sólo se podrán deducir mediante la aplicación en cada ejercicio, de los por cientos máximos autorizados por la LISR, al monto original de la inversión,

aun cuando ésta no se haya pagado en su totalidad en el ejercicio en el que proceda la deducción.

2.- El monto original de la inversión comprende:

- a) El precio del bien.
- b) Los impuestos efectivamente pagados con motivo de la adquisición o importación del mismo, con excepción del IVA.
- c) Las erogaciones por concepto de:
 - Derechos.
 - Cuotas compensatorias.
 - Fletes.
 - Transportes.
 - Acarreos.
 - Seguros contra riesgos en la transportación.
 - Manejo.
 - Comisiones sobre compras.
 - Honorarios a agentes aduanales.

En el caso de automóviles, el equipo de blindaje instalado en los mismos se considera que forma parte del monto original de la inversión.

Asimismo, las inversiones en automóviles sólo serán deducibles hasta por un monto de \$175,000; en el caso de inversiones realizadas en automóviles cuya propulsión sea a través de baterías eléctricas recargables, así como los automóviles eléctricos que además cuenten con motor de combustión interna o con motor accionado por hidrógeno, sólo serán deducibles hasta por un monto de \$250,000. Cuando tales inversiones excedan de dichas cantidades, sólo se deducirán los citados importes.

Los contribuyentes que realicen inversiones en activo fijo y conjuntamente adquieran refacciones para su mantenimiento, que se consuman en el ciclo normal de operaciones de dicho activo, podrán considerar el monto de esas refacciones, dentro del monto original de la inversión del activo fijo de que se trate, pudiéndolas

deducir conjuntamente con el citado activo fijo, mediante la aplicación en cada ejercicio, de los por cientos máximos autorizados en la LISR para el activo de que se trate, siempre que se cumpla con lo siguiente:

1.- Que dichas refacciones no sean adquiridas por separado de la inversión a la que corresponden.

2.- Que la parte del precio que corresponda a las refacciones se consigne en el mismo comprobante fiscal del bien de activo fijo que se adquiera.

En el caso de que con posterioridad a la adquisición del activo fijo y de dichas refacciones, se efectúen compras de refacciones para reponer o sustituir las adquiridas con la inversión original, se considerarán como una deducción autorizada en el ejercicio en el que se adquieran, siempre que reúnan los demás requisitos establecidos en la LISR.

3.- Cuando no se pueda separar el monto original de la inversión de los intereses que, en su caso, se paguen por financiamiento, el por ciento que corresponda se aplicará sobre el monto total, en cuyo caso, los intereses no podrán deducirse. Esto último, con objeto de no duplicar la deducción de los referidos intereses.

4.- Tratándose de contratos de arrendamiento financiero, deberá considerarse como monto original de la inversión, la cantidad que se hubiere pactado como valor del bien en el contrato respectivo.

5.- Los por cientos máximos autorizados que se aplicarán al monto original de cada una de las inversiones, son los contenidos en los artículos 33, 34 y 35 de la LISR, según corresponda.

6.- En caso de ejercicios irregulares, la deducción se efectuará en el por ciento que represente el número de meses completos del ejercicio en los que el bien haya sido utilizado por el contribuyente respecto de 12 meses.

7.- Lo indicado en el número anterior también será aplicable cuando el bien se comience a utilizar después de iniciado el ejercicio, y en el que se termine su deducción.

8.- Las inversiones comenzarán a deducirse a elección del contribuyente, en las fechas siguientes:

- a) A partir del ejercicio en que se inicie la utilización de los bienes.
- b) A partir del ejercicio siguiente al en que se inicie la utilización de los bienes.

No obstante, lo anterior, la deducción de las inversiones podrá comenzar a efectuarse con posterioridad a los plazos indicados, en cuyo caso se perderá el derecho a deducir las cantidades correspondientes a los ejercicios transcurridos desde que se pudo efectuar la deducción y hasta que inicie la misma, calculadas con base en los por cientos máximos autorizados que les correspondan.

9.- Los contribuyentes podrán aplicar por cientos menores a los autorizados por la LISR.

En este caso, el por ciento elegido será obligatorio y podrá cambiarse, sin exceder del máximo autorizado. Tratándose del segundo y posteriores cambios, deberán transcurrir por lo menos cinco años como mínimo desde el último cambio. Cabe aclarar que cuando no hubieran transcurrido cinco años como mínimo desde el último cambio, el por ciento elegido podrá cambiarse por una sola vez, siempre y cuando el contribuyente se ubique en alguno de los supuestos siguientes:

- a) Se fusione con otra sociedad.
- b) Cuando los socios enajenen acciones o partes sociales que representen cuando menos un 25% del capital social de la persona moral.
- c) Se tenga el carácter de integrada en los términos del artículo 61 de la LISR, en el ejercicio siguiente a aquel en que la sociedad integradora cuente con la autorización para aplicar el régimen opcional para grupos de sociedades, o bien, cuando se incorpore o desincorpore como sociedad integrada conforme a los artículos 66 y 68 de la citada ley.

- d) Se escinda la persona moral.
- e) No haya incurrido en pérdida fiscal en el ejercicio en el que efectúe el cambio o en cualquiera de los últimos tres anteriores a éste y el cambio no tenga como efecto que se produzca una pérdida fiscal en el ejercicio de que se trate.

Para calcular la deducción de las inversiones se debe aplicar el procedimiento siguiente:

Cálculo de la deducción histórica.

Tabla 5

	Monto original de la inversión
(x)	Por cientos máximo de deducción autorizado
(=)	Deducción anual
(÷)	Doce
(=)	Deducción mensual
(x)	Numero de meses completos en los que se utilizó el bien en el ejercicio
(=)	Deducción del ejercicio, histórica

Nota. Fuente: Elaboración propia.

3.4.4. Gastos e inversiones no deducibles

No serán deducibles para los fines del ISR, entre otros, los siguientes:

- 1.- Los pagos por ISR a cargo del propio contribuyente o de terceros, ni los de contribuciones en la parte subsidiada o que originalmente correspondan a terceros, conforme a las disposiciones relativas, excepto tratándose de aportaciones pagadas al IMSS a cargo de los patrones, incluidas las previstas en la Ley del Seguro de Desempleo.
- 2.- Los pagos de subsidio para el empleo.
- 3.- Los accesorios de las contribuciones, a excepción de los recargos que se hubieran pagado efectivamente, inclusive mediante compensación.

4.- Los gastos que se efectúen en relación con inversiones no deducibles.

En el caso de automóviles y aviones, los gastos que se realicen en relación con los mismos se podrán deducir en la proporción que represente el monto original de la inversión deducible, respecto del valor de adquisición de los mismos.

5.- Los obsequios, atenciones y otros gastos de naturaleza análoga, con excepción de aquellos que estén directamente relacionados con la enajenación de productos o la prestación de servicios y que sean ofrecidos a los clientes en forma general.

6.- Los gastos de representación.

7.- Los viáticos o gastos de viaje, en el país o en el extranjero, cuando no se destinen al hospedaje, alimentación, transporte, uso o goce temporal de automóviles o pago de kilometraje, de la persona beneficiaria del viático o cuando se apliquen dentro de una faja de 50 kilómetros que circunde al establecimiento del contribuyente.

Los viáticos o gastos de viaje, en el país o en el extranjero, serán deducibles cuando se destinen a los conceptos siguientes, de la persona beneficiaria del viático y se apliquen fuera de una faja de 50 kilómetros que circunde al establecimiento del contribuyente:

- a) Hospedaje.
- b) Alimentación.
- c) Transporte.
- d) Uso o goce temporal de automóviles.
- e) Pago de kilometraje.

Las personas a favor de las cuales se realice la erogación deberán tener relación de trabajo con el contribuyente o deben estar prestando servicios profesionales.

8.- Las sanciones, las indemnizaciones por daños y perjuicios o las penas convencionales.

Las indemnizaciones por daños y perjuicios y las penas convencionales, se podrán deducir cuando la ley imponga la obligación de pagarlas por provenir de alguna de las razones siguientes:

- a) Riesgos creados.
- b) Responsabilidad objetiva.
- c) Caso fortuito.
- d) Fuerza mayor.
- e) Actos de terceros.

Sin embargo, no serán deducibles dichos gastos cuando los daños y los perjuicios o la causa que dio origen a la pena convencional se hayan originado por culpa imputable al contribuyente.

9.- Las primas o sobreprecio sobre el valor nominal que el contribuyente pague por el reembolso de las acciones que emita.

10.- Las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes, cuando el valor de adquisición de los mismos no corresponda al de mercado en el momento en que se adquirieron dichos bienes por el enajenante.

11.- El crédito comercial, aun cuando sea adquirido de terceros.

12.- Las pérdidas derivadas de la enajenación, así como caso fortuito o fuerza mayor, de los activos cuya inversión no es deducible para efectos del ISR.

En el caso de aviones, las pérdidas derivadas de su enajenación, así como caso fortuito o fuerza mayor, sólo serán deducibles en la parte proporcional en la que se haya podido deducir el monto original de la inversión.

13.- Los pagos por concepto de IVA o IEPS, que el contribuyente hubiera efectuado y el que le hubieran trasladado.

14.- Las pérdidas que deriven de fusión, de reducción de capital o de liquidación de sociedades, en las que el contribuyente hubiera adquirido acciones, partes sociales o certificados de aportación patrimonial de las sociedades nacionales de crédito.

15.- Los gastos en comedores que por su naturaleza no estén a disposición de todos los trabajadores de la empresa y aun cuando lo estén, estos excedan de un monto equivalente al valor diario de la UMA por cada trabajador que haga uso de los mismos y por cada día en que se preste el servicio, adicionado con las cuotas de recuperación que pague el trabajador por este concepto. Este límite no incluye los gastos relacionados con la prestación del servicio de comedor como son: el mantenimiento de laboratorios o especialistas que estudien la calidad e idoneidad de los alimentos servidos en los comedores mencionados.

16.- Los pagos por servicios aduaneros, distintos de los honorarios de agentes aduanales y de los gastos en que incurran dichos agentes o la persona moral constituida por dichos agentes aduanales en los términos de la Ley Aduanera.

17.- Los pagos hechos a personas, entidades, fideicomisos, asociaciones en participación, fondos de inversión, así como cualquier otra figura jurídica, cuyos Ingresos estén sujetos a REFIPRES, salvo que se demuestre que el precio o monto de la contraprestación es igual al que hubieran pactado partes no relacionadas en operaciones comparables.

19.- Las cantidades que tengan el carácter de participación en la utilidad del contribuyente o estén condicionadas a la obtención de ésta, ya sea que correspondan a trabajadores, a miembros del consejo de administración, a obligacionistas o a otros.

Lo señalado en este tema tiene su fundamento en los artículos 28, 74 y 103 de la LISR.

3.4.5. Pagos provisionales

Las personas morales que no realicen las actividades primarias a través de sus integrantes determinarán los pagos provisionales del ISR de conformidad con lo siguiente:

1.- Los pagos provisionales se deberán enterar en forma mensual, a cuenta del ISR del ejercicio, a más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente a aquel al que corresponda el pago.

No obstante, lo anterior, de acuerdo con el artículo 5.1 del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa (DOF 26/XII/2013), en lugar de presentar los pagos provisionales el día 17 señalado, se pueden presentar a más tardar el día que corresponda conforme a la tabla siguiente:

Tabla 1.

Sexto dígito numérico de la clave del RFC.	Fecha límite de pago.
1 y 2	Día 17 más un día hábil.
3 y 4	Día 17 más dos días hábiles
5 y 6	Día 17 más tres días hábiles
7 y 8	Día 17 más cuatro días hábiles
9 y 0	Día 17 más cinco días hábiles

Nota. Fuente: Elaboración propia.

Lo dispuesto en el citado artículo no será aplicable tratándose de:

- a) Los contribuyentes que se ubiquen en alguno de los supuestos a que se refiere el artículo 32-A del CFF, que opten por dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado en los términos del artículo 52 del CFF, así como los contribuyentes obligados a presentar declaración informativa de su situación fiscal en los términos del artículo 32-H de dicho ordenamiento.
- b) Los sujetos y entidades a que se refiere el artículo 20, Apartado B, fracciones I a IV del RISAT.
- c) La Federación y las entidades federativas.

- d) Los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal mayoritaria de la Federación.
- e) Los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal mayoritaria de las entidades federativas, así como aquellos fondos o fideicomisos que, en los términos de sus respectivas legislaciones, tengan el carácter de entidades paraestatales, excepto los de los municipios.
- f) Los partidos y asociaciones políticos legalmente reconocidos.
- g) Las integradas e integradoras a que se refiere el Capítulo VI del Título II de la LISR, denominado “Del régimen opcional para grupos de sociedades”.

2.- La mecánica para obtener el pago provisional es la siguiente:

	Ingresos totales obtenidos desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que corresponda el pago
(-)	Ingresos exentos del periodo
(=)	Ingresos gravados del periodo (cuando el resultado se positivo)
(-)	Deducciones autorizadas, excepto compras pagadas, desde el inicio del ejercicio hasta el último día del mes al que le corresponda el pago, en proporción a los ingresos exentos.
(-)	Compras pagadas del periodo
(-)	PTU pagada en el ejercicio
(-)	Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de disminuir, actualizadas
(=)	Utilidad gravable del pago posicional (cuando el resultado sea positivo)
(x)	Tasa del 30%
(=)	Pago provisional del periodo
(-)	Reducción del 30%
(-)	Pagos provisionales del mismo ejercicio efectuados con anterioridad
(-)	ISR retenido por intereses
(=)	Pago provisional del ISR correspondiente al periodo de que se trate

Nota. Fuente: Elaboración propia.

En relación con la determinación del pago provisional, es necesario comentar lo siguiente:

- a. Según el artículo 106 de la LISR, para determinar la utilidad gravable del pago provisional se debe restar la PTU pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de nuestra Carta Magna.
- b. Según el artículo 74, de la LISR, las personas morales dedicadas exclusivamente a realizar actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, se encuentran exentas del pago del ISR por los ingresos que obtengan en el ejercicio derivados de dichas actividades hasta por un monto en el ejercicio de 20 veces el valor anual de la UMA, por cada uno de sus socios o asociados, siempre que no exceda en su totalidad de 200 veces el valor anual de la UMA. El límite de 200 veces el valor anual de la UMA no será aplicable a ejidos y comunidades.

Cuando los ingresos totales excedan al importe de la exención, sólo se pagará el ISR por el excedente.

Es importante destacar que existen diversas opiniones en relación con la aplicación de los ingresos exentos en los pagos provisionales, a saber:

- La primera de ellas establece que el límite anual de los ingresos exentos se debe aplicar de manera proporcional al periodo al que corresponde el pago provisional.
- Otra de estas opiniones establece que los contribuyentes sólo empezarán a pagar el ISR en los pagos provisionales hasta que la totalidad de sus ingresos en el periodo que corresponda, excedan el límite de los ingresos exentos.

A nuestro juicio, debe prevalecer la segunda opinión; no obstante, es importante que las autoridades fiscales aclaren cuál de ambas opiniones debe prevalecer.

- c. Las personas morales que se dediquen exclusivamente a realizar actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, cuyos ingresos en el ejercicio excedan de 20 veces el valor anual de la UMA, por cada socio o asociado,

pero sean inferiores de 423 veces el valor anual de la UMA, les será aplicable la exención a que se refiere el inciso anterior; por el excedente, se pagará el ISR, reduciéndose el ISR del ejercicio determinado, en un 30%.

Las personas morales a que se refiere este inciso, cuyos ingresos en el ejercicio rebasen los montos señalados en el párrafo anterior, les será aplicable la exención mencionada en el inciso anterior; por el excedente, se pagará el ISR y será aplicable la reducción del ISR a que se refiere el párrafo anterior hasta por el monto de 423 veces el valor anual de la UMA.

Con la finalidad de que el ISR de los pagos provisionales guarde relación con el ISR del ejercicio, el artículo 105 del RISR indica que dicha reducción también se podrá aplicar en los pagos provisionales del referido impuesto.

- d. Conforme a los artículos 28, fracción II, 74 y 103, último párrafo, de la LISR, los contribuyentes dedicados a las actividades señaladas en el inciso anterior deberán efectuar la deducción de sus gastos e inversiones en la proporción que representen los ingresos gravados respecto del total de los ingresos del periodo por el que se calcula el pago provisional.

3.4.6. ISR del ejercicio

De conformidad con los artículos 9o. y 74 de la LISR, la persona moral del régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras que no realice sus actividades a través de sus integrantes deberá calcular y enterar el ISR del ejercicio, en los términos siguientes:

- 1.- El ISR del ejercicio se deberá pagar mediante declaración que presentarán las personas morales durante marzo del año siguiente, ante las oficinas autorizadas.
- 2.- Se determinará la utilidad gravable del ejercicio como a continuación se indica:

	Ingresos totales efectivamente percibidos en el ejercicio
(-)	Ingresos exentos del ejercicio
(=)	Ingresos gravados del ejercicio (cuando el resultado se positivo)

(-)	Deducciones autorizadas, excepto compras, del ejercicio efectivamente pagados, en proporción a los ingresos exentos.
(-)	Compras pagadas del ejercicio
(=)	Utilidad fiscal antes de PTU (cuando los ingresos gravados son mayores)
(-)	PTU pagada en el ejercicio
(-)	Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de disminuir, actualizadas
(=)	Utilidad gravable del ejercicio. (cuando el resultado sea positivo)

Nota. Fuente: Elaboración propia.

A este respecto, es importante señalar lo siguiente:

- Según el artículo 109 de la LISR, para determinar la utilidad gravable del ejercicio se debe restar la PTU pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de nuestra Carta Magna.
- Según el artículo 74, de la LISR, las personas morales dedicadas exclusivamente a realizar actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, se encuentran exentas del pago del ISR por los ingresos que obtengan en el ejercicio, derivados de dichas actividades hasta por un monto en el ejercicio de 20 veces el valor anual de la UMA, por cada uno de sus socios o asociados, siempre que no exceda en su totalidad de 200 veces el valor anual de la UMA. El límite de 200 veces el valor anual de la UMA no será aplicable a ejidos y comunidades. Cuando los ingresos totales excedan el importe de la exención, sólo se pagará el ISR por el excedente.
- Conforme a los artículos 28, fracción II, 74 y 103, último párrafo, de la LISR, los contribuyentes dedicados a realizar las actividades señaladas en el inciso anterior 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.

En relación con la determinación del ISR del ejercicio, vale la pena comentar lo siguiente:

- a) Los contribuyentes del régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras, para calcular el impuesto del ejercicio a su cargo, emplearán la tasa del 30%.
- c) Las personas morales que se dediquen exclusivamente a realizar actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, cuyos ingresos en el ejercicio excedan de 20 veces el valor anual de la UMA, por cada socio o asociado, pero sean inferiores de 423 veces el valor anual de la, les será aplicable la exención mencionada anteriormente; por el excedente, se pagará el ISR, reduciéndose el ISR del ejercicio determinado, en un 30%.
- d) Las personas morales a que se refiere este inciso, cuyos ingresos en el ejercicio rebasen los montos señalados en el párrafo anterior, les será aplicable la exención mencionada anteriormente; por el excedente, se pagará el ISR y será aplicable la reducción del ISR a que se refiere el párrafo anterior hasta por el monto de 423 veces el valor anual de la UMA.

3.4.7. Ejemplificación práctica

Una persona moral del régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras, desea determinar el ISR del ejercicio de 2021 a su cargo.

La persona moral del régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras realiza sus actividades por cuenta propia y cuenta con diez socios.

	AUXILIAR DE INGRESOS Y EGRESOS	SUMA
INGRESOS		
	Venta de Fruta	14,128,747.00
	Otros ingresos	3.53
(=)	TOTALES	14,128,750.53
COSTO DE PRODUCCION		
	Fertilizantes	1,636,956.52
		1,636,956.52
DEDUCCIONES AUTORIZADAS		
	Sueldos y Salarios	459,692.08
	Vacaciones	14,967.24
	Prima Vac. Exenta	1,983.16
	Aguinaldo Gravados	4,878.90
	Aguinaldo Exento	9,974.71
	3% Sobre Nomina	13,363.00
	IMSS	62,004.34
	RCV	24,352.14
	INFONAVIT	23,642.90
	Combustibles y Lubricantes	195,910.26
	Im. Ep. Sobre Prod. y Serv. (IEPS)	4,695.04
	Mantenimiento a Activo Fijo	435,269.73
	Cuotas y Suscripciones	400,000.00
	Mantenimiento y Conservacion	267,989.34
	Telefonos e Internet	20,406.90
	Honorarios Persona Fisica	103,225.72
	Peaje	18,965.51
	Primas y Seguros	32,801.29
	Gastos Tasa 0%	324,450.00
	Donativos	3,590.96
	Gastos de Facilidades Admon	107,895.00
	IMPUESTOS Y DERECHOS	2,503.00
	Comisiones Bancarias	3,441.00
	SUBTOTAL	2,536,002.22
(-)	Gtos en transito	-
(+)	Ded. de Inv. Activo Fijo Art. 74 LISR 7° Parr Frac II	8,006,105.00
(+)	Inversiones Efectivamente Pagadas	
(=)	TOTAL GASTO PARA ISR	10,542,107.22

Nota. Fuente: Elaboración propia.

Datos:

Datos adicionales:

ISR pagos provisionales. \$ 58,594.00

PTU del ejercicio 2020 pagada en 2021. \$ 51,241.00

Desarrollo

1.- Determinación de la proporción que representan los ingresos gravados respecto del total de ingresos percibidos en el ejercicio de 2021, así como el factor de deducibilidad de los gastos.

FACTOR DE DEDUCIBILIDAD		
EJERCICIO 2021		
CONCEPTO		Anual
	VENTAS EXENTAS	6,538,680.00
	ANTICIPO DE CLIENTES EXENTO	-
	CLIENTES EXENTOS	-
	INGRESOS EXENTOS	6,538,680.00
	VENTAS GRAVADAS	7,650,463.77
	PRODUCTOS FINANCIEROS	
	OTROS INGRESOS	3.53
	INGRESOS EN CONCILIACION	-
	INGRESOS GRAVADOS	7,650,467.30
	TOTAL DE INGRESOS	14,189,147.30
FACTOR DE PRORRATEO		
	INGRESOS GRAVADOS	7,650,467.30
(/)	TOTAL INGRESO	14,189,147.30
	PROPORCION	0.5391

Nota. Fuente: Elaboración propia.

2.- Determinación de la proporción de la deducción de los gastos en relación de los ingresos gravados:

GASTOS PARA LA ANULA		
EJERCICIO FISCAL 2021	FACTOR	0.5391
	IMPORTE	DEDUCCIÓN
COSTO DE PRODUCCIÓN	1,636,956.52	1,636,956.52
DEDUCCIÓN DE INVERSIONES ACTIVO FIJO ART. 74 LISR 7° PARR FRAC II	8,006,105.00	4,316,091.21
SUELDOS Y SALARIOS	474,659.32	255,888.84
HONORARIOS PERSONA FÍSICA	103,225.72	55,648.99
APORTACIONES SAR, INFONAVIT Y RCV	47,995.04	25,874.13
APORTACIONES IMSS	62,004.34	33,426.54
CONTRIBUCIONES PAGADAS EXCEPTO ISR, IVA Y IEPS	15,866.00	8,553.36
SEGUROS Y FIANZAS	32,801.29	17,683.18
COMBUSTIBLES Y LUBRICANTES	195,910.26	105,615.22
CUOTAS PEAJE	18,965.51	10,224.31
INGRESOS EXENTOS TRABAJADORES 53%	11,957.87	6,446.49
OTROS DEDUCCIONES AUTORIZADAS	1,572,616.87	847,797.75
TOTAL DEDUCCIONES PARA ISR	12,179,063.74	7,320,206.52

Nota. Fuente: Elaboración propia.

3.- Cálculo del ISR del ejercicio de 2021, a cargo de la persona moral.

CALCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA		
EJERCICIO FISCAL 2021		
INGRESOS ACUMULABLES:		\$ 7,650,467.30
*INGRESOS	\$ 14,189,143.77	
INGRESOS EXENTOS 20 SMG POR 10 COP	\$ (6,538,680.00)	
*OTROS PRODUCTOS	3.53	
	-	
DEDUCCIONES AUTORIZADAS:		7,320,206.52
*DESCUENTOS S/VENTA	\$ -	
*GASTOS COSTO DE PRODUCCION	\$ 1,636,956.52	
*GASTOS GENERALES PROPORCION	1,367,158.80	
* DEDUCCION DE INVERSIONES	4,316,091.21	
	0.00	
PTU PAGADA EN EL EJERCICIO	-	
UTILIDAD O (PERDIDA) FISCAL		330,260.78
PTU PAGADA EN EL EJERCICIO		51,241.00
RESULTADO FISCAL		279,019.78
TASA DE IMPUESTO		30%
ISR CAUSADO		83,705.93
REDUCCION DE ISR 30%		25,111.78
ISR POR PAGAR		58,594.15
PAGOS PROVISIONALES EFECTUADOS	58,594.00	
RETENCIONES BANCARIAS DE ISR	-	
COMPENSACIONES	-	58,594.00
ISR A CARGO (A FAVOR)		\$ 0.15

Nota. Fuente: Elaboración propia.

3.4.8. Comentarios

Se muestra el procedimiento que deberán seguir las personas morales del régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras que no realizan las actividades a través de sus integrantes, para obtener el ISR del ejercicio a cargo.

3.4.9. Otras obligaciones

Entre otras, las obligaciones que señala la LISR para las personas morales del régimen general y, por consiguiente, para las personas morales dedicadas a realizar actividades primarias que no realicen las actividades a través de sus integrantes, son las siguientes:

1.- Llevar la contabilidad de conformidad con el CFF, el RCFF y el RISR, así como efectuar los registros en la misma.

- 2.- Expedir comprobantes fiscales por las actividades que realicen.
- 3.- Expedir comprobantes fiscales en los que asienten el monto de los pagos efectuados que constituyan ingresos de fuente de riqueza ubicada en México, de acuerdo con lo previsto por el título V de la LISR o de los pagos efectuados a los establecimientos en el extranjero de instituciones de crédito del país y, en su caso, el ISR retenido al residente en el extranjero o a las citadas instituciones de crédito.
- 4.- Formular un estado de posición financiera y levantar inventario de existencias a la fecha en que termine el ejercicio, de acuerdo con las disposiciones reglamentarias respectivas.
- 5.- Presentar declaración en la que se determine el resultado fiscal del ejercicio o la utilidad gravable del mismo y el monto del ISR correspondiente, ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que termine dicho ejercicio. En dicha declaración también se determinarán la utilidad fiscal y el monto que corresponda a la PTU.
- 6.- Las declaraciones informativas deberán presentarse a través de medios electrónicos en la dirección de correo electrónico que al efecto señale el SAT, mediante disposiciones de carácter general (DIOT).
- 7.- Llevar un registro de las operaciones que efectúen con títulos valor emitidos en serie.
- 8.- Obtener y conservar la documentación comprobatoria, tratándose de contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, con las que demuestren que el monto de sus ingresos y deducciones se efectuaron de acuerdo con los precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, la cual deberá contener los datos siguientes:
 - a) El nombre, denominación o razón social, domicilio y residencia fiscal, de las personas relacionadas con las que se celebren operaciones, así como la

documentación que demuestre la participación directa e indirecta entre las partes relacionadas.

- b) Información relativa a las funciones o actividades, activos utilizados y riesgos asumidos por el contribuyente por cada tipo de operación.
- c) Información y documentación sobre las operaciones con partes relacionadas y sus montos, por cada parte relacionada y por cada tipo de operación de acuerdo con la clasificación y con los datos que establece el artículo 179 de la LISR. El método aplicado conforme al artículo 180 de la LISR, incluyendo la información y la documentación sobre operaciones o empresas comparables por cada tipo de operación.

9.- Informar a las autoridades fiscales, a través de los medios y formatos que para tal efecto señale el SAT mediante reglas de carácter general, de los préstamos, aportaciones para futuros aumentos de capital o aumentos de capital que reciban en efectivo, en moneda nacional o extranjera, mayores a \$600,000, dentro de los 15 días posteriores a aquel en el que se reciban las cantidades correspondientes.

En el supuesto de que las cantidades en un mismo ejercicio se reciban en dos o más pagos, los contribuyentes presentarán la información dentro de los 15 días posteriores a la entrega de la última cantidad por la que superen los \$600,000 en efectivo, en moneda nacional o extranjera. Esto según el artículo 113 del RISR.

10.- Los contribuyentes que hayan optado por dictaminarse en los términos del artículo 32-A del CFF, deberán dar a conocer en la asamblea general ordinaria de accionistas un reporte en el que se informe sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales a su cargo en el ejercicio al que corresponda el dictamen.

Al respecto, el artículo 116 del RISR indica que se tendrá por cumplida dicha obligación, cuando en la primera sesión ordinaria de la asamblea general de accionistas siguiente a la emisión del dictamen formulado, se informe sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo del contribuyente, en el ejercicio al que corresponda el dictamen.

Lo señalado en este tema tiene su fundamento en los artículos 74 y 76 de la LISR.

3.5. Personas físicas y morales que son integrantes de otra persona moral

Como se vio en el rubro A, cuando una persona física o moral es integrante de otra persona moral, esta última es la encargada de cumplir con las obligaciones fiscales que correspondan al integrante persona física o moral.

Por consiguiente, el integrante no deberá cumplir obligación fiscal alguna relacionada con las actividades que realice a través de la otra persona moral, y sólo será responsable solidario respecto del cumplimiento de las obligaciones fiscales, por la parte que le corresponda.

Ello, según el artículo 74 de la LISR.

3.6. Otras disposiciones para las personas morales del régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras que realizan actividades primarias

3.6.1 Ajuste anual por inflación

Las personas morales dedicadas a realizar actividades primarias conforme al régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras, no tendrán la obligación de determinar al cierre del ejercicio el ajuste anual por inflación. Esto, según el décimo párrafo del artículo 74 de la LISR.

3.6.2. Cálculo del ISR por pago de dividendos o utilidades distribuidos

Las personas morales que se dediquen exclusivamente a realizar actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas que distribuyan dividendos a sus socios o accionistas están obligadas a pagar el impuesto que se obtenga de aplicar la mecánica que se ilustra más adelante.

No se estará obligado al pago de este impuesto cuando los dividendos o utilidades distribuidos provengan de la Cufin.

Para determinar el impuesto a pagar conforme a lo señalado en el primer párrafo de este rubro, se comparará el importe a distribuir por concepto de dividendos contra el saldo de la Cufin; la diferencia, cuando el importe de dichos dividendos sea mayor, será la cantidad sobre la cual se determinará el impuesto.

3.7. Impuesto al valor agregado

3.7.1. Actos o actividades gravados

Según el artículo 1o. de la LIVA, están obligadas al pago del IVA establecido en dicha Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

1. Enajenen bienes.
2. Presten servicios independientes.
3. Otorguen el uso o goce temporal de bienes.
4. Importen bienes o servicios.

3.7.2. Concepto de enajenación de bienes

De conformidad con el primer párrafo del artículo 8o. de la LIVA, se entiende por enajenación, además de lo señalado en el CFF, el faltante de bienes en los inventarios de las empresas. En este último caso, la presunción admite prueba en contrario.

3.7.3. Enajenación de bienes, prestación de servicios y uso o goce temporal de bienes, gravados a la tasa de 0% del IVA

Según el artículo 2o.-A de la LIVA, el IVA se calculará aplicando la tasa del 0% a los valores a que se refiere la LIVA, cuando se realicen, entre otros, los actos o actividades siguientes:

1.- La enajenación de:

- a) Animales y vegetales que no estén industrializados, salvo el hule, perros, gatos y pequeñas especies utilizadas como mascotas en el hogar. Para estos efectos, el artículo 6o. del RIVA indica que se considera que los animales y

vegetales no están industrializados por el simple hecho de que se presenten cortados, aplanados, en trozos, frescos, salados, secos, refrigerados, congelados o empacados, ni los vegetales por el hecho de ser sometidos a procesos de secado, lavado, descascarado, despepitado o desgranado. Asimismo, se considera que la madera en trozo o descortezada no está industrializada. La madera cortada en tablas, tablones o en cualquier otra manera que altere su forma, longitud y grosor naturales, se considera sometida a un proceso de industrialización.

- b) Productos destinados a la alimentación a excepción de, entre otros: Bebidas distintas de la leche, inclusive cuando las mismas tengan la naturaleza de alimentos. Quedan comprendidos en este párrafo los jugos, los néctares y los concentrados de frutas o de verduras, cualquiera que sea su presentación, densidad o el peso del contenido de estas materias.

A este respecto, es importante señalar que en el DOF del 26 de diciembre de 2013, se dio a conocer el Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, el cual en su artículo 2.1 otorga un estímulo fiscal a los importadores o enajenantes de jugos, néctares, concentrados de frutas o de verduras y de productos para beber en los que la leche sea un componente que se combina con vegetales, cultivos lácticos o lactobacilos, edulcorantes u otros ingredientes, tales como el yogur para beber, el producto lácteo fermentado o los licuados, así como de agua no gaseosa ni compuesta cuya presentación sea en envases menores de 10 litros.

El estímulo fiscal mencionado consiste en una cantidad equivalente al 100% del IVA que deba pagarse por la importación o enajenación de los productos antes mencionados y sólo será procedente en tanto no se traslade al adquirente cantidad alguna por concepto del impuesto mencionado. Dicho estímulo fiscal es acreditable contra el IVA que deba pagarse por las citadas actividades.

- c) Caviar, salmón ahumado y angulas.
- d) Ixtle, palma y lechuguilla.

- e) Tractores para accionar implementos agrícolas, a excepción de los de oruga, así como llantas para dichos tractores; motocultores para superficies reducidas; arados; rastras para desterronar la tierra arada; cultivadoras para esparcir y desyerbar; cosechadoras; aspersoras y espolvoreadoras para rociar o esparcir fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y funguicidas; equipo mecánico, eléctrico o hidráulico para riego agrícola; sembradoras; ensiladoras, cortadoras y empacadoras de forraje; desgranadoras; abonadoras y fertilizadoras de terrenos de cultivo; aviones fumigadores; motosierras manuales de cadena, así como embarcaciones para pesca comercial, siempre que se reúnan los requisitos y condiciones que señale el RIVA.
- f) Para los efectos de este inciso, el artículo 8o. del RIVA señala que se considera que una embarcación es destinada a la pesca comercial cuando en la matrícula o registro de la misma, así se determine, salvo prueba en contrario; en la importación de dichas embarcaciones cuando para efectos del pago del impuesto general de importación se les considere como barcos pesqueros, barcos factoría o demás barcos para la preparación o la conservación de los productos de la pesca.

Asimismo, referente a la enajenación de equipo agrícola, el artículo 9o. del RIVA indica lo siguiente:

Para los efectos del artículo 2o.-A, fracción I, inciso e) de la Ley, se aplicará la tasa del 0% a la enajenación de la maquinaria y del equipo que tengan una denominación distinta a la mencionada en el citado precepto, siempre que su función cumpla exclusivamente con los supuestos previstos en dicho artículo, conserven su carácter esencial y no puedan ser destinados a otros fines.

En relación con lo indicado en el párrafo anterior, el SAT, emitió el criterio que enseguida se transcribe:

- a) 16/IVA/N Enajenación de refacciones para equipo agrícola. “El artículo 2o.-A, fracción I, inciso e), último párrafo de la Ley del IVA establece que se aplicará la

tasa del 0% a la enajenación de maquinaria y equipo agrícola, ganadero o de pesca, cuando dichos equipos se enajenen completos. En sentido contrario, los contribuyentes que enajenen refacciones para maquinaria y equipo agrícola, ganadero o de pesca, están obligados al traslado y pago del IVA a la tasa del 16%.”

- b) Fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas, siempre que estén destinados para ser utilizados en la agricultura o ganadería.
- c) Invernaderos hidropónicos y equipos integrados a ellos para producir temperatura y humedad controladas o para proteger los cultivos de elementos naturales, así como equipos de irrigación.

2.- La prestación de, entre otros, los siguientes servicios independientes:

- a) Los prestados directamente a los agricultores y ganaderos, siempre que sean destinados para actividades agropecuarias, por concepto de perforaciones de pozos, alumbramiento y formación de retenes de agua; suministro de energía eléctrica para usos agrícolas aplicados al bombeo de agua para riego; desmontes y caminos en el interior de las fincas agropecuarias; preparación de terrenos; riego y fumigación agrícolas; erradicación de plagas; cosecha y recolección; vacunación, desinfección e inseminación de ganado, así como los de captura y extracción de especies marinas y de agua dulce.
- b) Los de molienda o trituración de maíz o de trigo.
- c) Los de pasteurización de leche.
- d) Los prestados en invernaderos hidropónicos.
- e) Los de despepite de algodón en rama.
- f) Los de sacrificio de ganado y aves de corral.

3.- El uso o goce temporal de la maquinaria y equipo siguiente:

- a) Tractores para accionar implementos agrícolas, a excepción de los de oruga, así como llantas para dichos tractores; motocultores para superficies reducidas; arados; rastras para desterronar la tierra arada; cultivadoras para esparcir y desyerbar; cosechadoras; aspersoras y espolvoreadoras para rociar o esparcir fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas; equipo

mecánico, eléctrico o hidráulico para riego agrícola; sembradoras; ensiladoras, cortadoras y empacadoras de forraje; desgranadoras; abonadoras y fertilizadoras de terrenos de cultivo; aviones fumigadores; motosierras manuales de cadena, así como embarcaciones para pesca comercial.

- b) Invernaderos hidropónicos y equipos integrados a ellos para producir temperatura y humedad controladas o para proteger los cultivos de elementos naturales, así como equipos de irrigación.

3.7.4. Enajenación de bienes exenta del pago del impuesto.

De acuerdo con el artículo 9o. de la LIVA no se pagará el IVA en la enajenación, entre otros, de los bienes siguientes:

1.- El suelo.

Al respecto, el criterio normativo 27/IVA/N del SAT indica que por suelo debe entenderse el bien inmueble señalado en la fracción I del artículo 750 del CCF.

2.- Bienes muebles usados, a excepción de los enajenados por empresas.

Para efectos de este número, el último párrafo del artículo 16 del CFF establece que se considera empresa la persona física o moral que realice actividades empresariales, entre las que se encuentran comprendidas las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras y silvícolas, ya sea directamente, a través de fideicomiso o por conducto de terceros.

3.8. Personas morales que cumplen con las obligaciones por cuenta propia y por cuenta de sus integrantes

En nuestra opinión, cuando las personas morales dedicadas a realizar actividades primarias cumplan por cuenta de sus integrantes con lo dispuesto en el régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras, deberán calcular y, en su caso, pagar por cuenta de cada uno de sus integrantes, el IVA que les corresponda a cada uno de ellos, aplicando al efecto lo dispuesto en la LIVA.

Es importante mencionar que, en estos supuestos y conforme a nuestra opinión, las personas morales deberán cumplir con sus propias obligaciones y, en los casos en que así proceda, lo harán en forma conjunta por sus integrantes. Igualmente, el IVA que determinen por cada uno de sus integrantes, se enterará de manera conjunta en una sola declaración.

3.9. Facilidades administrativas al sector primario

Resolución de facilidades administrativas para el sector primario para 2022.

Con fundamento en los artículos 16 y 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal; 33, fracción I, inciso g) del Código Fiscal de la Federación; 14, fracción III de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, y 8 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, y

Considerando

Que la Ley del Impuesto sobre la Renta establece regímenes de base de efectivo, aplicables a personas físicas y morales del sector primario;

Que el Servicio de Administración Tributaria, con fundamento en las facultades que le fueron conferidas por el Congreso de la Unión para establecer reglas de carácter general, considera necesario otorgar para el ejercicio fiscal de 2022 al referido sector de contribuyentes, facilidades administrativas y de comprobación, a fin de simplificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Asimismo, durante el ejercicio fiscal de 2022 continuará publicando folletos y llevará a cabo talleres, con el objeto de que estos contribuyentes, mediante ejemplos prácticos y situaciones precisas, puedan conocer sus obligaciones fiscales y la forma de cumplirlas;

Que este órgano desconcentrado, por medio de sus servicios de orientación, informará y resolverá las dudas que formule el sector de contribuyentes a que se refiere la presente Resolución, conforme al desarrollo de sus actividades, a efecto de que los mismos puedan cumplir adecuadamente con sus obligaciones fiscales, y que la atención de las características operativas propias de dicho sector requiere que este órgano expida la siguiente:

Resolución de facilidades administrativas para el sector primario para 2022.

3.9.1. Facilidades de comprobación de gastos

Para los efectos de la Ley del ISR, los contribuyentes dedicados exclusivamente a las actividades agrícolas, silvícolas, ganaderas o pesqueras, que cumplan con sus obligaciones fiscales en los términos del artículo 74 de la Ley del ISR, podrán deducir la suma de las erogaciones que realicen 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 (ocho cientos mil pesos 00/100 M.N.) durante el ejercicio, siempre que para ello cumplan, al menos, con lo siguiente:

- I. Que el gasto haya sido efectivamente erogado en el ejercicio fiscal de que se trate y esté vinculado con la actividad.
- II. Que se haya registrado en su contabilidad por concepto y en forma acumulativa durante el ejercicio fiscal.
- III. Que los gastos se comprueben con documentación que contenga al menos la siguiente información:
 - a) Nombre, denominación o razón social y domicilio, del enajenante de los bienes, del prestador de los servicios o del trabajador eventual del campo.
 - b) Lugar y fecha de expedición.
 - c) Cantidad y clase de mercancías, descripción del servicio o tipo de trabajo eventual.
 - d) Valor unitario consignado en número e importe total consignado en número o letra.

3.9.2. Pagos provisionales del ISR y pagos definitivos del IVA, semestrales

Para los efectos del artículo 74 de la Ley del ISR, los contribuyentes que deban cumplir con sus obligaciones fiscales conforme al régimen establecido en el Capítulo VIII del Título II del citado ordenamiento, podrán optar por realizar pagos provisionales semestrales del ISR, siempre que las retenciones de este impuesto

que efectúen a terceros y las declaraciones correspondientes al IVA, las enteren y presenten en los mismos plazos que realicen sus pagos provisionales del ISR.

Las personas morales que por el ejercicio fiscal de 2022 opten por realizar pagos provisionales y efectuar el entero del ISR retenido a terceros, así como la presentación de la declaración correspondiente de IVA en forma semestral, deberán presentar el aviso de actualización de actividades económicas y obligaciones fiscales ante las autoridades fiscales a más tardar dentro de los treinta días siguientes a la entrada en vigor de la presente Resolución, en términos de lo establecido en el artículo 30, fracción V del Reglamento del CFF y en la ficha de trámite 71/CFF "Aviso de actualización de actividades económicas y obligaciones", contenida en el Anexo 1-A de la RMF. Los contribuyentes que por ejercicios anteriores ya hubieran presentado el aviso de opción para presentar sus pagos provisionales relativos al ISR y al IVA en forma semestral, no deberán presentar el aviso correspondiente hasta en tanto no cambien la opción elegida.

Las personas morales para determinar los pagos provisionales del ISR del ejercicio fiscal de 2022, en lugar de aplicar lo establecido en el artículo 74 de la Ley del ISR, podrán determinarlos aplicando al ingreso acumulable del periodo de que se trate, el coeficiente de utilidad que corresponda en los términos del artículo 14 de la citada Ley, considerando el total de sus ingresos. Una vez ejercida la opción a que se refiere esta regla, la misma no podrá variarse durante el ejercicio fiscal que corresponda.

3.9.3. Obligaciones de las personas morales de derecho agrario exentas del ISR

Para los efectos del artículo 74 de la Ley del ISR, tratándose de personas morales de derecho agrario que deban cumplir con sus obligaciones fiscales conforme al régimen establecido en el Capítulo VIII del Título II del citado ordenamiento, cuyos ingresos en el ejercicio fiscal no excedan de 20 veces el valor anual de la UMA por cada uno de sus integrantes, sin exceder en su conjunto de 200 veces el valor anual de la UMA, no estarán obligados a presentar declaraciones de pago provisional ni

anual del ISR por los ingresos propios de su actividad, incluyendo las declaraciones de información por las cuales no se realiza el pago, así como las correspondientes al IVA. Tratándose de ejidos y comunidades, no será aplicable el límite de 200 veces el valor anual de la UMA.

La facilidad prevista en el párrafo anterior no será aplicable a los contribuyentes cuyos ingresos excedan de los límites señalados, por lo que deberán presentar la totalidad de las declaraciones correspondientes al ejercicio de que se trate.

3.9.4. Cálculo opcional para la retención del ISR a trabajadores eventuales del campo

Los contribuyentes dedicados exclusivamente a las actividades agrícolas, silvícolas, ganaderas o pesqueras, que cumplan con sus obligaciones fiscales en los términos de los artículos 74 y 113-E, párrafos noveno y décimo de la Ley del ISR, según corresponda, para los efectos del cumplimiento de las obligaciones establecidas en las disposiciones fiscales en materia de retenciones del ISR por los pagos efectuados a sus trabajadores eventuales del campo, en lugar de aplicar las disposiciones correspondientes al pago de salarios, podrán enterar el 4 por ciento por concepto de retenciones del ISR, correspondiente a los pagos efectivamente realizados por concepto de mano de obra, siempre que los pagos efectuados a cada trabajador eventual del campo no excedan al día de \$521.00 (quinientos veintiún pesos 00/100 M.N.) en el área geográfica de la Zona Libre de la Frontera Norte definida de conformidad con el Resolutivo Primero de la Resolución del H. Consejo de Representantes de la Comisión Nacional de los Salarios Mínimos que fija los salarios mínimos generales y profesionales que habrán de regir a partir del 1 de enero.

3.9.5. Opción de facilidades para personas morales que no realicen actividades por cuenta de sus integrantes

Las personas morales dedicadas exclusivamente a actividades agrícolas, silvícolas, ganaderas o pesqueras, que no realicen las actividades empresariales por cuenta de sus integrantes, podrán aplicar las facilidades a que se refieren las reglas

anteriores, siempre que tributen en el Régimen de Actividades Agrícolas, Ganaderas, Silvícolas y Pesqueras a que se refiere el Título II, Capítulo VIII de la Ley del ISR.

3.9.6. No obligación de pago mediante cheque nominativo, tarjetas o monederos electrónicos

Las personas físicas o morales que efectúen pagos de erogaciones a contribuyentes dedicados exclusivamente a actividades agrícolas, silvícolas, ganaderas o pesqueras, cuyo monto no exceda de \$5,000.00 (cinco mil pesos 00/100 M.N.) a una misma persona en un mismo mes de calendario, estarán liberadas de la obligación de pagarlas con cheque nominativo del contribuyente; tarjeta de crédito, de débito o de servicios, o a través de los monederos electrónicos que al efecto autorice el SAT.

3.9.7. Adquisición de combustibles

Los contribuyentes dedicados exclusivamente a las actividades agrícolas, silvícolas, ganaderas o pesqueras, que cumplan con sus obligaciones fiscales en los términos de los artículos 74 y 113-E, párrafos noveno y décimo de la Ley del ISR, según corresponda, considerarán cumplida la obligación a que se refiere el artículo 27, fracción III, segundo párrafo de la Ley del ISR, cuando los pagos por consumo de combustible se realicen con medios distintos a cheque nominativo de la cuenta del contribuyente; tarjeta de crédito, de débito o de servicios, o monederos electrónicos autorizados por el SAT, siempre que estos no excedan del 15 por ciento del total de los pagos efectuados por consumo de combustible para realizar su actividad, y en el comprobante fiscal conste la información del permiso vigente, expedido en los términos de la Ley de Hidrocarburos al proveedor del combustible y que, en su caso, dicho permiso no se encuentre suspendido, al momento de la expedición del comprobante fiscal.

3.9.8. Impuesto al valor agregado

Para los efectos del artículo 75 de la Ley del ISR, las personas morales dedicadas exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, que

cumplan con sus obligaciones en los términos del artículo 74 de la citada ley, podrán cumplir con las obligaciones fiscales en materia del IVA por cuenta de cada uno de sus integrantes, aplicando lo dispuesto en la Ley del IVA.

Asimismo, deberán emitir la liquidación a sus integrantes a través de un CFDI de retenciones e información de pagos, con los siguientes requisitos:

- I. Denominación o razón social, domicilio fiscal y clave en el RFC de la persona moral, así como el número de folio consecutivo.
- II. Lugar y fecha de expedición.
- III. Nombre del integrante al que se le expida, su clave en el RFC o, en su caso, la CURP, ubicación de su negocio o domicilio y firma del mismo o de quien reciba el documento.
- IV. Descripción global de los conceptos de los ingresos, deducciones y, en su caso, de los impuestos y retenciones, que le correspondan al integrante de que se trate.

Las personas morales a que se refiere esta regla deberán expedir el CFDI de retenciones e información de pagos, al cual, se le deberá incorporar el "Complemento de Liquidación", que al efecto publique el SAT en su portal de Internet. En dicho CFDI, además, deberán asentar la información correspondiente al valor de actividades, el IVA que se traslada, el que les hayan trasladado, así como, en su caso, el pagado en la importación.

Las personas morales que cumplan con las obligaciones fiscales por cuenta de sus integrantes presentarán las declaraciones correspondientes al IVA en forma global por sus operaciones y las de sus integrantes, por las actividades empresariales que se realicen a través de la persona moral.

3.9.9. Ingresos de la persona moral

En los términos del artículo 74, décimo tercer párrafo de la Ley del ISR, las sociedades o asociaciones de productores, así como 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 veces el valor anual de la UMA, sin exceder en su totalidad de 4,230 veces el valor anual de la UMA, podrán reducir el impuesto determinado conforme al citado artículo 74, en un 30 por ciento.

3.9.10. Acreditamiento de estímulos fiscales

Los contribuyentes dedicados exclusivamente a las actividades agrícolas, silvícolas, ganaderas o pesqueras, que cumplan con sus obligaciones fiscales en los términos del artículo 74 de la Ley del ISR, que obtengan en el ejercicio fiscal ingresos totales anuales para los efectos del ISR menores a 60 millones de pesos, podrán efectuar el acreditamiento del estímulo fiscal que les corresponda conforme a lo dispuesto en el artículo 16, apartado A, fracción II, último párrafo de la LIF, contra el ISR propio causado en el ejercicio que tenga el contribuyente, correspondiente al mismo ejercicio en que se importe o adquiera combustible, o contra las retenciones del ISR efectuadas a terceros en el mismo ejercicio.

Los contribuyentes mencionados en el párrafo anterior podrán optar por aplicar el acreditamiento del estímulo mencionado contra los pagos provisionales del ISR del ejercicio, siempre que los pagos provisionales que acrediten en la declaración del ejercicio no consideren los montos del estímulo fiscal mencionado que hayan acreditado en dichos pagos provisionales. Las facilidades administrativas a que se refiere la presente regla no serán aplicables para los contribuyentes que soliciten la devolución a que se refiere el artículo 16, apartado A, fracción III de la LIF.

Los contribuyentes considerarán como ingreso acumulable para los efectos del ISR el estímulo a que hace referencia la presente regla en el momento en que efectivamente lo acrediten.

Para los efectos del artículo 16, apartado A, fracción I, primer párrafo de la LIF, cuando los ingresos totales anuales obtenidos por los contribuyentes a que se refiere el primer párrafo de la presente regla excedan en cualquier momento del ejercicio de 60 millones de pesos, dejarán de aplicar desde el inicio del ejercicio el acreditamiento del estímulo fiscal a que se refiere esta regla, por lo cual deberán

presentar declaraciones complementarias de los meses anteriores y, en su caso, enterar la diferencia del impuesto no cubierta con su respectiva actualización y recargos. El impuesto que resulte se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en el que se presentó la declaración en la que se aplicó el estímulo fiscal hasta el mes en el que se efectúe el pago correspondiente, de conformidad con el artículo 17-A del CFF, además, el contribuyente deberá cubrir los recargos por el mismo periodo de conformidad con el artículo 21 del Código citado.

Los contribuyentes que inicien actividades podrán aplicar lo dispuesto en el primer y segundo párrafos de esta regla, cuando estimen que sus ingresos totales anuales del ejercicio no excederán el monto establecido en el artículo 16, apartado A, fracción I, primer párrafo de la LIF. Cuando en el ejercicio inicial realicen operaciones por un periodo menor a doce meses, para determinar el monto citado, dividirán los ingresos obtenidos entre el número de días que comprenda el periodo y el resultado se multiplicará por 365 días. Si la cantidad obtenida excede del monto referido la facilidad del primer y segundo párrafos de esta regla se dejará de aplicar desde el inicio del ejercicio y se estará a lo dispuesto en el tercer párrafo de la misma.

3.9.11. Aviso de aplicación del estímulo fiscal

Para los efectos del artículo 25 del CFF y la regla 13. de la presente Resolución, los contribuyentes que apliquen los estímulos fiscales establecidos en el artículo 16, apartado A, fracciones I y II, numeral 2 de la LIF, únicamente deberán presentar el aviso a que se refiere el citado artículo 25, cuando apliquen por primera vez dicho estímulo en la declaración del pago provisional, definitiva o en la declaración anual, según se trate, dentro de los quince días siguientes a la presentación de la primera declaración en la que se aplique el estímulo, de conformidad con la ficha de trámite 4/LIF "Aviso mediante el cual se otorga un estímulo fiscal a las personas que realicen actividades empresariales y que para determinar su utilidad puedan deducir el diésel o biodiésel y sus mezclas que adquieran o importen para su consumo final, siempre que se utilice exclusivamente como combustible en maquinaria en general", contenida en el Anexo 1-A de la RMF.

3.9.12. Aviso de socios, accionistas, asociados y otros

Para los efectos del artículo 27, apartados A, fracción II y B, fracción VI del CFF, las personas morales dedicadas exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, que cumplan con sus obligaciones fiscales en los términos del artículo 74 de la Ley del ISR, quedarán relevadas de presentar el aviso ante el RFC en el que informen el nombre y la clave del RFC de los socios, accionistas, asociados y demás personas, cualquiera que sea el nombre con el que se les designe, que ostenten dicho carácter conforme a sus estatutos o legislación bajo la cual se constituyan, excepto cuando la autoridad fiscal requiera su presentación.

3.10. Estímulos fiscales

3.10.1. Acreditamiento del IEPS pagado por importar o adquirir diésel o biodiésel y sus mezclas para consumo final aplicable a los contribuyentes que realicen actividades primarias

De conformidad con la fracción I del Apartado A del artículo 16 de la LIF22, durante el ejercicio de 2022, se otorga un estímulo fiscal a las personas que realicen actividades primarias y que para determinar su utilidad puedan deducir el diésel o el biodiésel y sus mezclas que importen o adquieran para su consumo final, siempre que se utilice exclusivamente como combustible en maquinaria en general, excepto vehículos, consistente en permitir el acreditamiento del IEPS que las personas que enajenen diésel o biodiésel y sus mezclas en territorio nacional hayan causado por la enajenación de dichos combustibles.

El estímulo a que se refiere el párrafo anterior también será aplicable a los vehículos marinos siempre que se cumplan los requisitos que mediante reglas de carácter general establezca el SAT.

Para los efectos del estímulo en cita, la fracción II del Apartado A del artículo 16 de la LIF22 señala que los contribuyentes estarán a lo siguiente:

1.- El monto que se podrá acreditar será el que resulte de efectuar la siguiente operación:

	Cuota del IEPS que corresponda, con los ajustes que, en su caso, correspondan, vigentes en el momento en que haya realizado la importación o adquisición del diésel o el biodiésel y sus mezclas.
(X)	Numero de litros de diésel o de biodiésel y sus mezclas importados o adquiridas.
(=)	IEPS acreditable

Nota. Fuente: Elaboración propia.

En ningún caso procederá la devolución de las cantidades a que se refiere este numeral.

2.- Las personas que utilicen el diésel o el biodiésel y sus mezclas en las actividades agropecuarias o silvícolas, podrán acreditar un monto equivalente al que se obtenga de efectuar la operación siguiente, en lugar de aplicar lo dispuesto en el número anterior:

	Valor en aduana o precio de adquisición consignado en el comprobante de adquisición o importación del diésel o del biodiésel y sus mezclas en las estaciones de servicio y que consten en el comprobante correspondiente, incluido el IVA
(X)	Factor de 0.355
(=)	IEPS acreditable

Nota. Fuente: Elaboración propia.

Para determinar el estímulo que indica este numeral, no se considerará el IEPS, incluido dentro del precio señalado.

El acreditamiento a que se refiere la fracción I del Apartado A del artículo 16 de la LIF22, podrá efectuarse contra el ISR que tenga el contribuyente a su cargo correspondiente al mismo ejercicio en que se determine el estímulo.

3.10.2. Devolución del IEPS pagado por importar o adquirir diésel o biodiésel y sus mezclas para consumo final aplicable a los contribuyentes de los sectores agropecuario y silvícola

Según la fracción III del Apartado A del artículo 16 de la LIF22, las personas que importen o adquieran diésel o biodiésel y sus mezclas para su consumo final en las actividades agropecuarias o silvícolas a que se refiere el numeral 1 anterior, podrán solicitar la devolución del monto del IEPS que tuvieran derecho a acreditar en los términos señalados en el rubro que antecede, en lugar de efectuar el acreditamiento a que el mismo se refiere, siempre que cumplan con lo dispuesto más adelante.

Las personas a que se refiere el párrafo anterior que podrán solicitar la devolución serán únicamente aquéllas cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido el equivalente a veinte veces el valor anual de la Unidad de Medida y Actualización vigente en el año 2021. En ningún caso el monto de la devolución podrá ser superior a 747.69 pesos mensuales por cada persona física, salvo que se trate de personas físicas que cumplan con sus obligaciones fiscales en los términos de las Secciones I o II del Capítulo II del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en cuyo caso podrán solicitar la devolución de hasta 1,495.39 pesos mensuales.

El Servicio de Administración Tributaria emitirá las reglas necesarias para simplificar la obtención de la devolución a que se refiere el párrafo anterior.

Las personas morales que podrán solicitar la devolución a que se refiere esta fracción serán aquéllas cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido el equivalente a veinte veces el valor anual de la Unidad de Medida y Actualización vigente en el año 2021, por cada uno de los socios o asociados, sin exceder de doscientas veces el valor anual de la Unidad de Medida y Actualización vigente en el año 2021. El monto de la devolución no podrá ser superior a 747.69

pesos mensuales, por cada uno de los socios o asociados, sin que exceda en su totalidad de 7,884.96 pesos mensuales, salvo que se trate de personas morales que cumplan con sus obligaciones fiscales en los términos de los artículos 74 y 75 del Capítulo VIII del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en cuyo caso podrán solicitar la devolución de hasta 1,495.39 pesos mensuales, por cada uno de los socios o asociados, sin que en este último caso exceda en su totalidad de 14,947.81 pesos mensuales.

La devolución correspondiente deberá ser solicitada trimestralmente en los meses de abril, julio y octubre de 2022 y enero de 2023.

Conclusiones

El desconocimiento de las leyes agrarias y fiscales, así como una mala interpretación de las mismas ha propiciado que algunos realicen malas prácticas con las figuras conferidas en dichos ordenamientos, abusando desmesuradamente de los beneficios de las personas morales que tributan bajo el régimen del sector primario es y en ocasiones van más allá, haciendo que dichas empresas tributen en el Título III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, aprovechando las figuras conferidas en las leyes agrarias. Por otra parte algunos estudiosos en la materia fiscal relacionada con el régimen del sector primario realizan una mala interpretación de las leyes fiscales, haciendo referencia a la deducción inmediata de las inversiones a que tienen derecho las empresas que tributan bajo el régimen anteriormente mencionado, los cuales afirman que si una moral que se dedique exclusivamente a realizar actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, deducción normal de inversiones que dice “para contribuyentes personas morales que se dediquen exclusivamente a realizar actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, cuyos ingresos en el ejercicio excedan de 20 veces el valor anual de la UMA y de 423 veces el valor anual de la UMA,” deberán efectuar la deducción de sus inversiones aplicando solos montos autorizados en cada ejercicio perdiendo así el derecho de la deducción inmediata a que tienen derecho dichas personas morales, ya que dicha interpretación es errónea habla de solo que por el excedente se pague el impuesto sobre la renta y tendrán derecho a la reducción del 30% del mismo.

El régimen del sector primario comprende las actividades económicas que se desarrollan con base en la explotación directa de los recursos naturales, sin generar transformación de la materia prima. Dentro de este sector se encuentra la agricultura, ganadería, pesca y silvicultura. Por la importancia en el desarrollo de nuestra economía. Sobre todo, para el sustento de la población. Considerando lo anterior, por diversos años, los legisladores y autoridades fiscales le han otorgado diversos beneficios fiscales a este sector, entre los que destacan. La exención de ingresos hasta cierto límite y la reducción del impuesto de un 30%, la tasa de 0%

en el IVA en los productos que enajenan, el sistema de flujo de efectivo para las operaciones que realizan, diversas facilidades administrativas y estímulos fiscales por la importación o adquisición de diésel o biodiesel y sus mezclas para consumo final. Ya que es un sector que es indispensable para los mexicanos. Las actividades del sector primario pueden ser realizadas por personas morales. La LISR establece un régimen especial para las personas morales que se dediquen exclusivamente a realizar dichas actividades, denominado “Régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras”, el cual también aplica a las personas físicas y morales que realizan las actividades por conducto de personas morales.

Como puede apreciarse en esta investigación se han abordado muchos beneficios de mayor relevancia en los esquemas de la agricultura, ganadería, pesca y silvicultura. Una de las Lineamientos fundamentales y que promueve la cuarta transformación hoy en día es el Régimen Simplificado de Confianza (RESICO), para las personas morales sabemos que si es bueno notamos en su propuesta elementos importantes que puedan beneficiar a ciertos sectores no relacionados con el campo porque, desgraciadamente, las estructuras de gobierno que tenemos hoy en día no van más allá, que en buscarle etiquetas a ciertos contribuyentes que posiblemente puedan ser sus benefactores o clientes potenciales de votantes, por lo tanto no recomendamos este esquema para las personas morales del sector primario en ninguna modalidad, debido a que la agresividad y la pérdida de subsidios serían el acabo de este esquema que hasta hoy 2022 prevalece.

“Una vez concluidos los puntos anteriores de la tesis denominada Lineamientos fiscales y agrarios aplicables a las personas morales del sector primario, procederemos a dar respuesta a las respectivas preguntas de investigación:

PRIMERA ¿El esquema tributario actual del sector primario es conocido por sus usuarios? No en la mayoría de los casos hay desconocimiento parcial o total del régimen el cual conlleva a los contribuyentes a cargas impositivas elevadas, al no conocer los beneficios económicos que pueden obtener al tributar en el citado régimen.

SEGUNDA ¿Qué tan importante es el incremento de socios en las empresas morales del sector primario? Aumenta los ingresos exentos para no pagar el impuesto sobre la renta por los ingresos obtenidos de hasta por un monto anual, 20 UMA's, por cada uno de sus socios o asociados, siempre que en total no rebase 200 UMA's anuales, por la diferencia se pagara el impuesto, con reducción de tasa de hasta un 30%.

TERCERA ¿La fiscalización por parte de las autoridades fiscales cumple las expectativas en esquemas recaudatorios del régimen? Una de las bondades que tiene este régimen del sector primario es que no tiene esa observancia tan usual que tiene el Servicio de Administración Tributaria (SAT) para fiscalizar otras entidades económicas, como el caso de las constructoras, el caso de la actividad empresarial general o de servicios, lo que permite todavía tener una garantía y tranquilidad en la fiscalización sin entrar en la cuestión de evasión ni simulación fiscal, la entidad tratada de manera profesional será una esquematización que le dará una tranquilidad y un mejor aprovechamiento de toda la naturaleza para el bienestar de los mexicanos.

Por consiguiente, a continuación, nos permitimos probar la siguiente hipótesis denominada; “La aplicación correcta de las disposiciones fiscales y agrarias a los contribuyentes personas morales del sector primario, traerá mayores beneficios financieros” se prueba por lo siguiente. Primero se le da a conocer al agricultor que el incremento en socios hace que tenga mayor subsidio y reducción de ingresos gravados, segundo en cuestiones de facilidades administrativas, el conocimiento le permite que esas facilidades administrativas sean tan relevantes que tenga un ahorro económico significativo y tercero, que su comercialización es bien vista debido a que el manejo de los productos satisface la alimentación fundamental de los mexicanos, lo cual aterriza la viabilidad llevada a cabo en el proceso del desarrollo de la investigación científicamente.”

La estabilidad económica y alimentaria de los países, depende en gran parte de su sector primario, nuestro país no es la excepción, tenemos una gran variedad de climas propicios para desarrollar todas las actividades relacionadas con el sector

primario, conocer y valorar nuestro sector primario marcará la diferencia a la hora de analizar los factores económicos y de desarrollo económico que mantiene nuestro país.

Bibliografía

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

LEY AGRARIA, Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 26 de febrero de 1992 TEXTO VIGENTE, Última reforma publicada DOF 08-03-2022.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013, TEXTO VIGENTE, Última reforma publicada DOF 12-11-2021

SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. (2021). Informes | SAT | Resultados de encuestas | Eficiencia para combatir o disminuir la evasión fiscal Sitio de Estadística (sat.gob.mx)

Gobierno de México. (2021). Servicio de Información Agroalimentaria y Pesquera. La importancia del sector primario en México | Servicio de Información Agroalimentaria y Pesquera | Gobierno | gob.mx (www.gob.mx)

SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, (2022). Gobierno de México. (2022). Servicio de Información Agroalimentaria y Pesquera.

<https://www.gob.mx/siap/es/articulos/la-importancia-del-sector-primario-enmexico?idiom=es>.

SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, (2022)

<https://www.sat.gob.mx/consulta/07190/personas-morales-con-fines-no-lucrativos>.

SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, (2022)

<https://www.sat.gob.mx/articulo/36533/articulo-74>

<https://www.univa.mx/zamora/wp-content/uploads/sites/3/2019/07/articulo-la-importancia-de-la-planeacion-fiscal.pdf>

Raúl RODRÍGUEZ Lobato, Derecho fiscal, Oxford segunda edición, 2007, México.

Carlos Alberto BURGOA Toledo, Principios Tributarios, Dofiscal, 2021, México

Jurisprudencia P./J. 24/2000. Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, T. XI, marzo del 2000.

Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, Principios de Derecho Tributario, Limusa Noriega, 2003.

<https://museodelasconstituciones.unam.mx/la-vigencia-constitucional-en-mexico/>

Eslava, S., (2003). El sistema impositivo mexicano. Política tributaria de la década de los noventa. Tesina UAM.

Marichal Salinas, C., Márquez Colín, G., Ibarra Romero, J., Aboites Aguilar, L. y Jáuregui Frías, L. (2013).

Crónica gráfica de los impuestos en México. Siglos XVI-XX. Cuauhtémoc, México: Servicio de Administración Tributaria

Miranda, José, (1952). El tributo indígena en la Nueva España durante el siglo XVI, México. El Colegio de México.

SAT, (2010). Historia de los Impuestos en México. Sistema de Administración Tributaria.

Tello, C. (1990). La política económica en México 1970-1976. Siglo XXI.

Código Fiscal de la Federación, 1999.

Leyes Anuales de Ingresos de la Federación, varios años

Ley de Impuestos Sobre la Renta, compendio de leyes fiscales SHCP

Ley del Impuesto al Valor Agregado, compendio de leyes fiscales SHCP.

Ley de Impuestos Especiales Sobre Producción y Servicios, compendio de leyes fiscales SHCP.

Quintana Alvaltierra, Jesús. Derecho tributario mexicano, 1998.

De la Garza Sergio. citado por Rodríguez Lobato Raúl. DERECHO FISCAL. Segunda edición. Oxford University Press. México 199, página 12.

Margain Manatou, Emilio citado por Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. Oxford University Press. 2a edición. México 1998.

José Jaime Esparragosa Ramírez. La obligación tributaria. Lex Cratos Revista de la Escuela de Derecho de Universidad de las Américas Puebla.

Baena, Guillermina; Montero, Sergio. Tesis en 30 días: Lineamientos prácticos y científicos. Editores mexicanos unidos. México 2003.

Dehesa Davila, Gerardo. Introducción a la retórica y a la argumentación. Edit. Suprema corte de justicia de la nación, México 2004.

Ley del impuesto sobre la renta 2022.

Ley agraria última reforma 2022.

Resolución de facilidades administrativas para el sector primario para 2022.