

# FACILIDADES DE COMPROBACIÓN PARA EL SECTOR PRIMARIO

Patricia Viviana Herrera González

pherrerag@indetec.gob.mx

*El pasado 3 de marzo fue publicada la Resolución de Facilidades Administrativas para el ejercicio fiscal 2023, en la que se otorgan beneficios fiscales al sector primario, entre estos la deducción que permite la Regla 1.2 "Facilidades de comprobación". Por considerarse de interés para los funcionarios de las áreas fiscalizadoras, en el presente artículo se aborda la determinación de deducciones por dicha regla.*

## Introducción

La Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) establece regímenes de tributación con base en el flujo de efectivo, aplicables a los contribuyentes de los sectores primario y de autotransporte de carga y de pasajeros, esto con el propósito de simplificar el cumplimiento de obligaciones fiscales.

Aunado a lo anterior, el Servicio de Administración Tributaria (SAT) publica anualmente en el Diario Oficial de la Federación (DOF) la "RESOLUCIÓN de facilidades administrativas para los contribuyentes de los sectores que en la misma se señalan" (RFA), la cual es un conjunto de reglas que otorgan una serie de beneficios en la comprobación de operaciones, así como la simplificación del cumplimiento de algunas obligaciones, a los contribuyentes que pertenezcan a los sectores primario y de autotransporte de carga y de pasajeros.

La RFA para 2023 contiene 4 títulos, de entre los cuales este análisis se enfoca en el Título 1, correspondiente al sector primario, conformado por 16 reglas. De las anteriores, el presente artículo se centra exclusivamente en la regla 1.2 "Facilidades de comprobación", la cual permite que los contribuyentes realicen deducciones por conceptos específicos sin reunir ciertos requisitos fiscales



de las deducciones autorizadas, lo cual modifica la utilidad sobre la cual se determinará el Impuesto sobre la Renta (ISR) del ejercicio.

Cabe señalar que, en México, las actividades primarias son de suma importancia, pues de acuerdo con cifras del INEGI este sector de la economía representó más del 3% del Producto Interno Bruto (PIB) en 2022, así mismo el sector primario abastece las necesidades básicas de la población.

Por lo anterior, es relevante que el personal de las áreas fiscalizadoras de las entidades federativas, conozcan los requisitos y el procedimiento para determinar las deducciones que permite la regla 1.2 de la RFA, al desarrollar sus actividades en el marco del Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal (CCAMFF)



## Sector primario



Previo a abordar el tema medular del presente artículo, es preciso definir qué actividades son las que conforman el sector primario. De acuerdo con el SAT “Las actividades del sector primario son la agricultura, ganadería, pesca y silvícolas” (SAT, s.f.), a estas actividades normalmente se les conoce como “AGASIPES” o “AGAPES”.

De conformidad con el artículo 16 del Código Fiscal de la Federación (CFF) las AGASIPES se consideran actividades empresariales, y es en las fracciones III, IV, V y VI de dicho precepto en el que se menciona que actividades quedan comprendidas en cada una.

En la Ilustración 1 se muestran las actividades comprendidas en el sector primario:

## Ilustración 1. Actividades del sector primario



### III. 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.



### IV. Actividades ganaderas

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



### V. Actividades pesqueras

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



### VI. 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.

**Fuente:** Ilustración elaborada por INDETEC con información de las fracciones III a VI del artículo 16 del CFF.



Los contribuyentes personas morales que realicen las actividades en comento, deben tributar en el Capítulo VIII “RÉGIMEN DE ACTIVIDADES AGRÍCOLAS, GANADERAS, SILVÍCOLAS Y PESQUERAS” del Título II “DE LAS PERSONAS MORALES” de la LISR, el cual es un régimen simplificado que se basa en el flujo de efectivo y ofrece diversas facilidades y beneficios a los contribuyentes que pertenezcan al mismo.



Por lo que respecta a los contribuyentes personas físicas del sector primario, deben tributar en la Sección I “DE LAS PERSONAS FÍSICAS CON ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y PROFESIONALES”, del Capítulo II “DE LOS INGRESOS POR ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y PROFESIONALES”, del Título IV “DE LAS PERSONAS FÍSICAS” de la LISR, o en su caso podrán optar por tributar en la Sección IV “DEL RÉGIMEN SIMPLIFICADO DE CONFIANZA” del mismo capítulo de la LISR.

## Regla 1.2 Facilidades de comprobación

- **Contribuyentes que pueden aplicar las facilidades de comprobación**

Para comenzar, es preciso definir qué contribuyentes del sector primario pueden beneficiarse de lo establecido en esta regla, pues cada una de las disposiciones de la RFA establece a qué sujetos es aplicable. En el caso de la regla 1.2 solo la pueden aplicar las personas morales dedicadas exclusivamente a las actividades agrícolas, silvícolas, ganaderas o pesqueras que cumplan con sus obligaciones fiscales en los términos del artículo 74 de la LISR, como se muestra en la Ilustración 2.

### Ilustración 2. Contribuyentes que pueden aplicar la regla 1.2 de la RFA

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

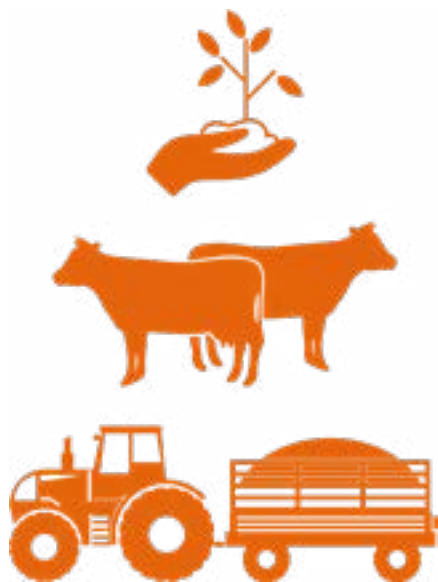
II. Las personas morales que se dediquen exclusivamente a actividades pesqueras, así como las sociedades cooperativas de producción que se dediquen exclusivamente a dichas actividades.

**Fuente:** Ilustración elaborada por INDETEC con información de la LISR y RFA para 2023.

- **Generalidades de la regla 1.2**

En términos generales, la regla 1.2 de la RFA permite a los contribuyentes que la aplican deducir la suma de las erogaciones que realicen por concepto<sup>1</sup> de:

- Mano de obra de sus trabajadores eventuales del campo (en lo sucesivo "TEC").
- Alimentación de ganado.
- Gastos menores.



La deducción por concepto de facilidades de comprobación está limitada hasta por el 10% del total de los ingresos propios del contribuyente, sin que esto exceda de \$800,000.00.

Otro beneficio que otorga esta regla es que la deducción puede efectuarse aun y cuando el contribuyente no cuente con el comprobante fiscal digital por internet (CFDI) correspondiente.

Para aplicar la regla en estudio, es necesario cumplir una serie de requisitos, mismos que se desglosan en los siguientes apartados.

- **Requisitos de los gastos que se apeguen a la facilidad**



Como se anticipó, uno de los beneficios de la regla en estudio es poder efectuar la deducción de las erogaciones antes mencionadas, aunque no se cuente con el CFDI correspondiente; no obstante, los contribuyentes que apliquen la regla 1.2 de la RFA deben cumplir una serie de requisitos, mismos que se establecen en el primer párrafo de la citada disposición.

En la Tabla 1 se muestran los requisitos a cumplir.

<sup>1</sup> Es debido aclarar que esta facilidad no aplica para la adquisición de combustibles.

**Tabla 1. Requisitos de las erogaciones a las que se les aplique las facilidades de comprobación.**

Requisitos
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: <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Nombre, denominación o razón social y domicilio, del enajenante de los bienes, del prestador de los servicios o del trabajador eventual del campo.</li> <li>b) Lugar y fecha de expedición.</li> <li>c) Cantidad y clase de mercancías, descripción del servicio o tipo de trabajo eventual.</li> <li>d) Valor unitario consignado en número e importe total consignado en número o letra.</li> </ul>

**Fuente:** Tabla elaborada por INDETEC con base a información de la regla 1.2 de la RFA 2023.

#### • Estructura porcentual

La deducción que ofrece la regla 1.2 de la RFA se encuentra limitada al 10% de los ingresos propios del contribuyente sin que este exceda de \$800,000.00. En caso de que las erogaciones del contribuyente hubieran sido mayores, el segundo párrafo de la mencionada regla establece que la cantidad que se podrá deducir conforme a esta disposición se determinará manteniendo la misma estructura porcentual de cada una de ellas. Es decir, el contribuyente solo podrá deducir hasta el límite que establece la propia regla, en caso de que sus erogaciones sean mayores, deberá determinar cuál es el porcentaje que cada uno de los 3 conceptos a los que aplica la regla representa del total de deducciones. Para una mejor comprensión, se ofrece el Ejemplo 1:



## Ejemplo 1. Determinación de estructura porcentual

Un contribuyente Persona moral, dedicado exclusivamente a actividades AGASIPES, que cumple con sus obligaciones en los términos del artículo 74 de la LISR, con ingresos propios de 9 millones de pesos, erogó **efectivamente 1 millón de pesos, por concepto de: mano de obra TEC, alimentación de ganado y gastos menores.**

Y aplicará la facilidad administrativa de la regla 1.2 de la RFA para 2023.

En este caso, por esta facilidad administrativa el contribuyente solo puede deducir el monto de hasta \$800,000.00, guardando la misma estructura porcentual que representa cada concepto en el monto erogado original.

Concepto	Importe erogado (\$)	Estructura <sup>2</sup> porcentual (%)	Misma estructura porcentual	Importes a deducir de acuerdo a la estructura porcentual (\$)
Mano de obra TEC	500,000.00	50	800,000.00 (x) 50%	400,000.00
Alimentación de ganado	350,000.00	35	800,000.00 (x) 35%	280,000.00
Gastos menores	150,000.00	15	800,000.00 (x) 15%	120,000.00
<b>Total</b>	<b>1,000,000.00</b>	<b>100%</b>		<b>800,000.00</b>

- **Límite de los gastos menores**



Una vez que el contribuyente determina la estructura porcentual de sus erogaciones, debe calcular el límite de los gastos menores a los que aplicará las facilidades de comprobación, comenzando con que, de acuerdo al tercer párrafo de la regla en estudio, cada uno de estos no podrá exceder de \$5,000.00.

De conformidad con el cuarto párrafo de la regla 1.2, para determinar el monto total de los gastos menores sujetos a la facilidad de comprobación, se tiene que considerar la proporción que estos representen en el ejercicio fiscal de

<sup>2</sup> Los porcentajes mostrados se obtienen de dividir el importe de cada uno de los conceptos entre el total erogado, para así determinar la composición de la estructura porcentual.

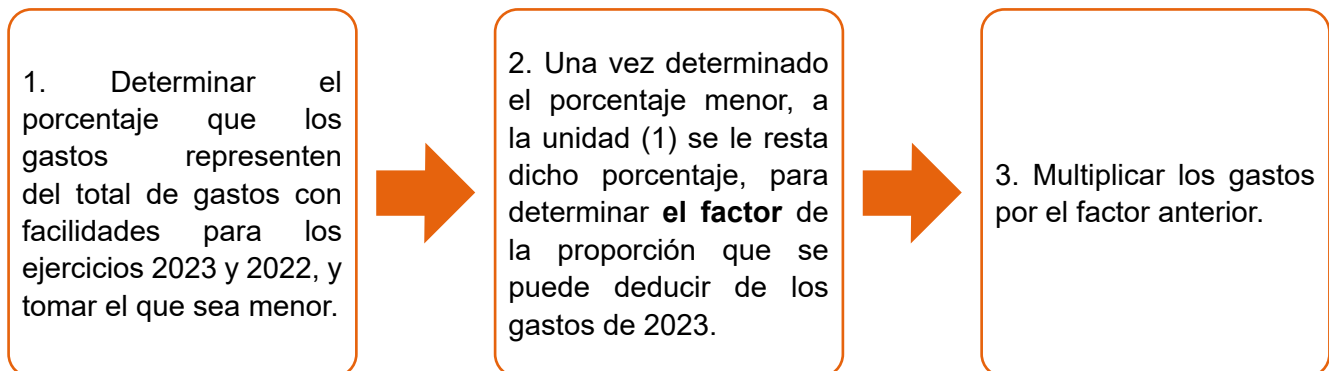


que se trate, respecto de la suma del total de erogaciones por concepto de mano de obra de los TEC, alimentación de ganado y gastos menores, del mismo ejercicio fiscal, siempre que esta proporción no sea mayor a la que se determine conforme a la misma regla para el ejercicio fiscal inmediato anterior. En el caso de que la proporción del ejercicio fiscal actual resulte mayor, se considerará la proporción del ejercicio fiscal inmediato anterior.

Al monto total de gastos menores determinado conforme al cuarto párrafo de la regla 1.2 se le aplicará el factor que resulte de restar a la unidad, la proporción menor a que se refiere dicha porción normativa. El resultado obtenido será el monto máximo de los gastos menores que se podrá deducir en los términos de esta regla.

Lo dicho se muestra en la Ilustración 3.

### Ilustración 3. Mecánica de determinación del monto de gastos menores



**Fuente:** Ilustración elaborada por INDETEC con base a información de la regla 1.2 de la RFA 2023.

Para una mejor comprensión de la determinación del monto máximo de gastos menores, se ofrece el Ejemplo 2:



## Ejemplo 2. Determinación de gastos menores

Un contribuyente sujeto de la regla 1.2 de la RFA, debe determinar el monto total de los gastos menores que podrá deducir en 2023 conforme a dicha regla.

Sus gastos menores en el ejercicio fueron \$120,000.00 y representan el 15% de \$800,000.00 que deducirá.



En el ejercicio 2022, el contribuyente aplicó la deducción por facilidades de comprobación de la regla 1.2 de la RFA para 2022, su deducción fue por \$800,000.00, de los cuales los gastos menores del contribuyente fueron de \$99,000.00 que representaron el 12.37% de la deducción por facilidades de comprobación.

### 1) Porcentaje de los gastos menores

2023 Gastos menores	2022 Gastos menores
$120,000.00/800,000.00$	$99,000.00/800,000.00$
=	=
0.1500	0.1237
Proporción mayor	Proporción menor

### 2) Factor a deducir de gastos menores

$$1 \times 0.1237 = 87.63\%$$

### 3) Monto máximo a deducir por gastos menores

$$120,000 \times 87.63\% = 105,156.00$$

Como se observa, derivado del procedimiento descrito, el monto de los gastos menores que el contribuyente podrá deducir se reduce, lo que afecta directamente la determinación del ISR del ejercicio, por lo que, en el ejercicio de facultades de comprobación, será de gran importancia la revisión del cálculo de dichos gastos.

## Aplicación de la facilidad



Una vez descritos los requisitos y procedimientos que deben cumplir los contribuyentes para determinar la deducción por facilidades de comprobación, corresponde establecer cómo será la aplicación de la misma, pues, de acuerdo con el sexto párrafo de la regla 1.2 de la RFA, el monto de la deducción que se determine conforme a la misma, en el ejercicio de que se trate, se deberá disminuir del monto que se obtenga de restar al total de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio las deducciones autorizadas conforme a la LISR, por las que no se aplican las facilidades hasta por el monto de la diferencia que resulte de disminuir al monto total de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio las deducciones autorizadas conforme a la LISR por las que no se aplican las facilidades.

Es decir, primero se deben restar de los ingresos acumulables las deducciones autorizadas en la LISR, a esta diferencia se le restará las deducciones determinadas por facilidades de comprobación, si dichas deducciones son mayores a la primera diferencia, solo se podrá aplicar hasta el monto de la misma.

Así mismo, el séptimo párrafo de la regla en estudio establece que cuando las deducciones autorizadas conforme a la LISR por las que no se aplican las facilidades a que se refiere la RFA sean mayores a los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, no se disminuirá monto alguno por concepto de la deducción de facilidades de comprobación.

Para mayor claridad en la aplicación de la deducción se muestra la Tabla 2.

**Tabla 2. Aplicación de deducción por facilidades de comprobación**

Concepto	Deducciones autorizadas LISR menores a ingresos	Deducciones autorizadas LISR mayores a ingresos	Hasta por el monto de la diferencia entre ingresos y deducciones autorizadas
Total de ingresos acumulables del ejercicio	9,000,000.00	9,000,000.00	9,000,000.00
(-) Deducciones autorizadas conforme LISR	2,000,000.00	9,500,000.00	8,367,449.00
(=) Diferencia	7,000,000.00	-500,000.00	632,551.00
<b>(-) Deducción Regla 1.2 Facilidades de comprobación</b>	<b>785,156.00</b>	<b>No aplica</b>	<b>632,551.00</b>
<b>(=) Resultado</b>	<b>6,214,844.00</b>	<b>-500,000.00</b>	<b>0.00</b>

Fuente: Tabla elaborada por INDETEC con base a información de la regla 1.2 de la RFA 2023.

En la Tabla 2 se muestran los distintos escenarios a los que los contribuyentes del sector primario pueden enfrentarse al aplicar la deducción por facilidades de comprobación.

## Obligación de informar en la declaración anual



Finalmente, otro requisito a cumplir por los contribuyentes personas morales que apliquen el beneficio de la regla en estudio, es informar en la declaración anual del ISR, el monto de la deducción que corresponda, en el campo "Facilidades administrativas y estímulos deducibles", en las opciones "Deducción de gastos menores sin requisitos fiscales" y "Deducción de mano de obra de trabajadores eventuales del campo y alimentación de ganado".

Lo anterior representa un dato de atención para que las áreas de programación identifiquen a los contribuyentes que efectúan deducciones por facilidades de comprobación y, así, realicen cruces de información.

## Conclusión



El sector primario es parte fundamental para el desarrollo de la economía mexicana, por ello, se procura que los contribuyentes del mismo cuenten con facilidades administrativas para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, con el afán de incentivar este tipo de actividades.

No obstante, la autoridad fiscal conserva sus facultades de comprobación a través de las cuales pueden verificar el correcto cumplimiento de obligaciones de los contribuyentes pertenecientes a este sector, por lo que, en virtud de las tareas conferidas por el CCAMFF, es de vital importancia que el personal de las áreas de fiscalización de las entidades federativas conozca el mecanismo para determinar las deducciones por facilidades de comprobación del sector primario, ya que es un factor que disminuye los ingresos de los contribuyentes y, por ende, se afecta la determinación del ISR.

## Fuentes consultadas



INEGI. Instituto Nacional de Estadística y Geografía. (2023). Producto Interno Bruto Cifras desestacionalizadas por grupo de actividades económicas. Disponible en: <https://www.inegi.org.mx/temas/pib/>

LISR. Ley del Impuesto sobre la Renta. México. Diario Oficial de la Federación. Última reforma DOF 12 de noviembre de 2021. Disponible en: <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR.pdf>

RFA. (DOF 3/3/2023). RESOLUCIÓN de facilidades administrativas para los contribuyentes de los sectores que en la misma se señalan para 2023. México. Diario Oficial de la Federación. Disponible en: [https://www.dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5681556&fecha=03/03/2023#gsc.tab=0](https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5681556&fecha=03/03/2023#gsc.tab=0)

SAT. Servicio de Administración Tributaria. (s.f.) Consultas de orientación ¿En qué consiste el Régimen de las Actividades Agrícolas, Ganaderas, Silvícolas y Pesqueras (sector primario) personas morales? Disponible en: [https://www.sat.gob.mx/consulta/87367/%3Fen-que-consiste-el-regimen-de-las-actividades-agricolas,-ganaderas,-silvicolas-y-pesqueras-\(sector-primario\)-personas-morales%3F](https://www.sat.gob.mx/consulta/87367/%3Fen-que-consiste-el-regimen-de-las-actividades-agricolas,-ganaderas,-silvicolas-y-pesqueras-(sector-primario)-personas-morales%3F)

