

## MARCO TRIBUTARIO FEDERAL DE LA GANADERIA EN MEXICO

Por: Lic. José Ramón Medina Cervantes.†

### SUMARIO

I.- El entorno tributario federal de la ganadería mexicana. II.- Tributación conforme a bases generales de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. III.- Tributación conforme a bases especiales de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. IV.- Ley del Impuesto al Valor Agregado.

#### I.- EL ENTORNO TRIBUTARIO FEDERAL DE LA GANADERÍA MEXICANA

Los 196.7 millones de hectáreas susceptibles de explotación, se distribuyen de la forma siguiente: 30 millones son superficie utilizable agrícolamente (15.2 por ciento), 80 millones de hectáreas de pastizales (40.6 por ciento), 55 millones de hectáreas para fines forestales (28.0 por ciento) y 31.7 millones de hectáreas para usos no agrícolas (16.2 por ciento). Es de subrayar que de los 30 millones de hectáreas cultivables, el 16.6 por ciento son de riego y 83.4 por ciento de temporal.<sup>1</sup> Añadiremos la distribución de la tierra que a 1985 presentaba el siguiente panorama: de 101 millones 340 mil 490 hectáreas el 84.0 por ciento se asignó a los ejidos y el restante 16.0 por ciento a las comunida-

<sup>1</sup> Cfr. MEDINA CERVANTES, José Ramón: *Derecho Agrario*; 1a. ed., Harla, México, 1987, p. 489.

des, acciones que beneficiaron a 27 078 núcleos de población, respaldos en 2 millones 929 mil 361 beneficiados. Estas tierras han tenido el siguiente destino: riego 1.9 por ciento, temporal 12.3 por ciento, agostadero 54.3 por ciento, monte 10.9 por ciento, desértica 0.84 por ciento, e indefinida 20.51 por ciento.<sup>2</sup> En el otro extremo están 67.5 millones de hectáreas en propiedad de 2.3 millones de propietarios privados.

¿En quién descansa la ganadería en México? Podemos ubicarla en tres campos: 1) Los grandes ganaderos privados, 2) Los medianos ganaderos, y 3) Los campesinos ganaderos.

1) Los grandes ganaderos privados respaldan su actividad en un sólido capital, detentan las mejores tierras, poseen excelentes pies de cría, tienen nexos (o forman parte) de grupos comerciales y financieros nacionales e incluso transnacionales, además de su peso político a nivel local, regional e incluso nacional.

2) Los medianos ganaderos practican una ganadería extensiva, sin haber alcanzado la producción en gran escala, ni en forma totalmente empresarial; aquí es significativo el trabajo directo del propietario. Su capitalización es estrecha, lo mismo que la técnica, y la clase del ganado, reduciéndose su presencia, por su subordinación a intermediarios, para efectos de la comercialización. De ordinario, son ganaderos por tradición familiar.

3) Los campesinos ganaderos engloban a la mayoría de ejidatarios, pequeños propietarios minifundistas (a excepción de los poseedores de unidades ganaderas promovidas y financiadas por el Estado). Aquí la ganadería juega un papel secundario, ya que se conjuga con la agricultura, que se practica en condiciones de atraso, dada su función de complemento de ingresos en momentos críticos. Sobra decir la baja calidad del ganado, la técnica empleada, su organización, entre otros aspectos que inciden en el bajo rendimiento.<sup>3</sup>

Esto queda de manifiesto en el rendimiento y peso de la ganadería ejidal, que en la ganadería de rumiantes se estima continúa representada con 20% del total nacional. Por el contrario, la producción empresarial, principalmente se ha enfocado a la producción avícola, porcícola, producción de leche bajo métodos de estabulación y cría de engorda de bovinos, que requiere de una alta capitalización, consumo de granos y forrajes cultivados, que se apoya con la utilización del 7 por ciento de las tierras agrícolas como complemento de la alimentación pecuaria. Mas, sin embargo, estas actividades mantienen una elevada dependencia tecnológica, a la vez que requieren de importaciones en material genético y otros insumos.<sup>4</sup>

<sup>2</sup> Cfr. Ibid., pp. 489-490

<sup>3</sup> Cfr. ARENAS VARGAS, Miguel y EZETA G. P. Enrique: *Marco de Referencia del Ganado Bovino, Productor de carne.* en *Revista del México Agrario, Confederación Nacional Campesina*; México, año XIV, No. I, enero-marzo, 1981, p. 23.

<sup>4</sup> Cfr. RODRIGUEZ CAMARA, Rolando: *El papel de la Ganadería en las Políticas y Estrategias para el desarrollo Rural Integral.* En *Economía Nacional*; México, No. 85, junio de 1987, p. 13.

De ahí que se estuviera lejos de cubrir lo establecido en la Canasta Básica en el renglón de carne bovina (1985), que implicaba un sacrificio de 6.2 millones de cabezas, para un consumo per cápita promedio anual de alrededor de 14.6 Kgs.<sup>5</sup>, manifiesto en "Los estratos más pobres de la población, 38.6 por ciento, tienen ingestas deficitarias tanto en calorías como en proteínas, mientras que los estratos de ingresos más altos, 19.7 por ciento, muestran superávit".<sup>6</sup>

Entre otras, ésta es una de las múltiples justificantes socio-económico-políticas del replanteamiento constitucional de que el Estado mexicano retomara la rectoría económica, que tiene como puntal normativo/programático en la planeación. Marco constitucional que se apoya en las reformas y adiciones de los artículos 25, 26, 27 y 28 (3 de febrero de 1983), y que continúa en el Plan Nacional de Desarrollo 1983-1988, y los planes sectoriales y programas como el Programa Nacional de Desarrollo Rural Integral 1985-1988.

Haremos un breve comentario a las fracciones XIX Y XX del artículo 27 Constitucional. En la primera reitera a la justicia agraria, con el objeto de dar seguridad jurídica a la tenencia de la tierra ejidal, comunal y de la pequeña propiedad. En tanto que en la fracción XX instituye el desarrollo rural integral, que conlleva la incorporación de la población campesina al desarrollo nacional, vía las actividades agropecuarias y forestales. Esto obliga a la expedición de la legislación para planear y organizar la producción agropecuaria, al igual que su industrialización y comercialización. En síntesis el Programa de Desarrollo Rural Integral se orienta: al bienestar social rural, la reforma agraria, las actividades productivas y el empleo e ingreso rural.<sup>7</sup> Entre los objetivos específicos están la salud, educación, vivienda, alimentación y consumo, entre otros.<sup>8</sup> Este último se imbrica con la ganadería en el siguiente orden: "... producción de leche, huevo y carne de ave, ovino, caprino, bovino y porcino..."<sup>9</sup>.

De ahí la importancia de replantear la actividad de la ganadería con lineamientos como los siguientes: a) un nuevo marco jurídico que estimule a la ganadería ejidal y sus organizaciones, que implica abrogar la Ley de Asociaciones Ganaderas. b) Apoyo a las uniones ganaderas ejidales mediante crédi-

<sup>5</sup> Cfr. FERNANDEZ ORTIZ, Luis Ma. y TARRIO G. DE FERNANDEZ, María: *La Ganadería de Carne: Escenario Normativo del Sistema Alimentario Mexicano*, en *Revista del México Agrario, Confederación Nacional Campesina*; México, a1 64o XV, No. 1, enero-marzo, 1982, pp. 62-63.

<sup>6</sup> *Programa Nacional de Desarrollo Rural Integral 1985-1988*. en Secretaría de Programación y Presupuesto *et. al.*, *Antología de la Planeación en México*; (1917-1985, T. XII); 1a. ed., SPP-FCE, México, 1985, p. 27.

<sup>7</sup> Cfr. *Ibid.*, p. 19.

<sup>8</sup> Cfr. *Ibid.*, pp. 54-55.

<sup>9</sup> *Ibid.*, p. 72.

tos, asistencia técnica y acceso a permisos de importación y exportación de ganado. c) Utilidades razonables para los productores de carne y leche, y establecimiento de mecanismos directos de comercialización con los consumidores. d) Participación de los campesinos en los proyectos ganaderos que financie la banca oficial, lo mismo que en la operación de esos proyectos. e) Normatividad para el manejo de pastos ejidales.<sup>10</sup>

Por todas estas múltiples circunstancias de diverso contenido y orientación, que han incidido en el estancamiento de la ganadería y de sobremanera en la de carácter ejidal, en los siguientes apartados desarrollamos su entorno tributario federal, que se conforma con base en las características del sujeto pasivo de la relación tributaria. Por un lado, el relativo para las personas morales dedicadas a la ganadería, al igual que para las personas físicas que sobrepasen determinado ingreso (infra punto 3). Y bases especiales de tributación para las personas físicas dedicadas a la ganadería, que se clasifican como pequeñas y medianas empresas.

Esta distinción entre pequeño y mediano ganadero, y por otro lado el gran ganadero, está considerada en la legislación de la materia: "Propugnar por la organización de sociedades cooperativas de ganaderos, para la realización directa de las actividades económicas inherentes a la industria pecuaria".<sup>11</sup> Por lo que el régimen fiscal reconoce una realidad de hecho y de derecho en el ramo de la ganadería.

Antes de pasar al mecanismo tributario de la ganadería —Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado— para el ejercicio fiscal 1987, demos una breve respuesta a su sofisticación, más que a su complejidad. Es la inestabilidad de la economía, con signos evidentes de crisis,<sup>12</sup> que ha vuelto borrascosas las bases gravables de los sujetos pasivos. Aun más, los impuestos han entrado a la fase de la indización, que es la puerta de la hiperinflación, como es evidente en el período de ajuste tributario programado en el lapso de 1987 a 1990 inclusive.

<sup>10</sup> Cfr. *Memoria del XVI Congreso Nacional Ordinario de la Confederación Nacional Campesina*; 1a ed., CNC, México, 1986, pp. 95-96.

<sup>11</sup> *Ley de Asociaciones Ganaderas (LAG)* (DO. de 12 de mayo de 1936) Art. 2-IX; en *Legislación Agropecuaria* (T. I); 1a ed., Sría de Agricultura y Recursos Hidráulicos, México, 1982, p. 22.

<sup>12</sup> Indización se convertirá en un término familiar en el quehacer de los mexicanos. A eso obedece su significado: Mecanismo económico que consiste en expresar los contratos por pagos futuros a valor presente, es decir en términos monetarios con poder de compra constante. La indización se realiza con el objeto de protegerse de la inflación y de las constantes alzas de precios de los bienes y servicios. En esta forma, los pagos se van ajustando periódicamente a los cambios que ocurran en el índice de precios escogidos. ZORRILLA ARENA, Santiago y SILVESTRE MENDEZ, José: *Diccionario de Economía*. 6a ed., Océano, México, 1987, p. 85.

## II.- TRIBUTACIÓN CONFORME A BASES GENERALES DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

### 2.1. Ingresos Acumulables

A) Las sociedades mercantiles y las personas físicas que realicen actividades empresariales, tienen la obligación de acumular la totalidad de ingresos en efectivo, en bienes, en servicios, en créditos o de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio fiscal (Arts. 15, 15 bis, 107 y 107 bis LISR).<sup>13</sup>

B) Tanto personas físicas como sociedades mercantiles dedicadas a la ganadería, deberán acumular la diferencia entre los inventarios final e inicial de un ejercicio, cuando el inventario final fuera mayor (Arts. 17-III, 17 - III bis y 107 y 107 bis LISR.).

### 2.2. Deducciones

Para efectos del Art. 22 LISR, que afecta a las sociedades mercantiles en "sistema nuevo" del Impuesto Sobre la Renta (LISR), se establecen las deducciones autorizadas por conceptos específicos, pero adicionalmente en la fracción II, se estipula la deducción de las compras (ganado). Asimismo en la fracción V, se autoriza deducir la diferencia entre los inventarios final e inicial de un ejercicio, cuando el inicial fuera mayor.

Por lo que toca a las deducciones en "sistema tradicional" de ISR, se continuarán deduciendo tanto el costo de ventas (en lugar de las compras) como los demás gastos autorizados, inclusive el referente a la diferencia de inventarios (Art. 22 bis LISR).

En lo referente a personas físicas ganaderos, deducirán igual que las sociedades, para "sistema nuevo" las compras y para "sistema tradicional" el costo de ventas, además de las otras deducciones autorizadas, inclusive la referente a inventarios iniciales superiores a los finales (Arts. 108 y 108 bis LISR).

Para "sistema tradicional", la determinación del "costo de ventas" de cualquier actividad, se calculará conforme al sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos o predeterminados, excepto cuando la propia LISR prevea específicamente que se siga el sistema de costeo directo.

Los contribuyentes que se dediquen a la ganadería podrán (opcional) dejar de determinar el costo del ganado que enajenan, en este caso, deducirán en el ejercicio en que se efectúen los gastos correspondientes a dicho ganado (Art. 29 bis LISR).

Los elementos que integrarán el costo de ganadería, comprenderán las siguientes partidas:

<sup>13</sup> Cfr. *Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR)* (DO. 30 de diciembre de 1980, incluyendo reformas publicadas el 31 de diciembre de 1986); 21a ed., ECASA, México, 1987.

- La compra de animales.
- Sueldos del personal que los atiende.
- Alimentos.
- Medicinas.
- Honorarios a veterinarios.
- Mantenimiento y conservación de establos.
- Asistencia técnica.
- Arrendamiento de bienes, etc.

### *2.3. Del Ajuste del Impuesto en el Período de Transición (1987-1990)*

Las sociedades mercantiles que se dediquen exclusivamente a la ganadería, podrán reducir el 40 por ciento del impuesto anual que se determine en los términos del Art. 10 LISR (35 por ciento) y la tarifa del Art. 13 bis LISR (tope máximo 42 por ciento), siendo aplicables estas dos mecánicas durante el período de transición, que abarca de 1987 a 1990 (Arts. 13 y 13 bis LISR).

Tratándose de personas físicas que realicen actividades empresariales de ganadería, tendrán una reducción en el impuesto anual determinado conforme a las tarifas de los Arts. 141 y 141 bis LISR (Arts. 143 y 143 bis LISR).

La fracción VI, del punto 5 de las Disposiciones de Vigencia para 1987, establece que los contribuyentes (personas físicas), que conforme a esta fracción se consideran pequeñas o medianas empresas que realicen actividades ganaderas, durante 1987, continuarán pagando el ISR en los términos en que lo hubieran efectuado en 1986.

Las sociedades mercantiles en ningún caso se considerarán pequeñas o medianas empresas.

### *2.4. Otras Disposiciones en Relación a la Ley del Impuesto Sobre la Renta (Resolución Miscelánea de 2 de marzo de 1987)*

En la resolución miscelánea que se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 2 de marzo de 1987, destacan los puntos 99 y 100 referentes a actividades ganaderas entre otras, y los aspectos a destacar son los siguientes:

#### *2.4.1. Punto 99: Actividades Agrícolas-Ganaderas y Pesqueras con Bases Especiales que Pasen a Régimen General de la Ley*

Los contribuyentes que realicen actividades ganaderas y de pesca por las que hubieran venido pagando el impuesto sobre la renta conforme a bases especiales y que a partir del 1º de enero de 1987, deban cumplir con el régimen general de la Ley, estarán a lo siguiente:

I. Podrán deducir los gastos relacionados con las actividades agrícolas, ganaderas, realizadas aun cuando los comprobantes de dichos gastos carezcan de requisitos fiscales, hasta por el 4 por ciento del monto de los ingresos obtenidos en el mismo ejercicio, por las actividades citadas. El término gastos a que se refiere esta fracción no comprende a las inversiones.

II. Tratándose de las materias primas, o mercancías vegetales y toda clase de alimentos para ganado, excepto los alimentos balanceados de marca, se podrá deducir el importe de los mismos adquiridos durante el año de 1987, siempre cumpliendo con los requisitos establecidos en el artículo 39 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación,<sup>14</sup> a excepción del cheque de la cuenta del contribuyente.

El adquirente de bienes que determine la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante disposiciones de carácter general, de acuerdo a la actividad del enajenante, comprobará las adquisiciones de dichos bienes, con la documentación contenida en el artículo 39 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación (RCFF), con los siguientes datos:

A. Que los pagos correspondientes los haga librando cheques de su cuenta a nombre del enajenante.

B. Que expida por duplicado documentos foliados en forma consecutiva previamente a su utilización, los cuales deben contener los siguientes datos:

a) Su nombre, denominación o razón social y domicilio fiscal.

b) Nombre del enajenante, ubicación de su negocio o domicilio y firma del mismo o de quien reciba el pago.

c) Descripción del bien objeto de la enajenación, unidades, precio unitario, precio total y fecha de operación.

d) Número del cheque con el que se efectuó el pago y nombre del Banco contra el cual se libra; y

e) Además, en su caso:

1. Clave del Registro Federal de Contribuyentes, Cámara a la que pertenezca y número de registro correspondiente del enajenante, así como las características del documento con el cual se identifique.

2. Descripción y número de placas del vehículo utilizado en la entrega del bien.

C. Entregar copia del documento a que se refiere la fracción B a quien reciba el pago; el original lo empastará y conservará debiendo identificar en su contabilidad estas operaciones.

III. Concerniente a salarios estarán a lo siguiente:

Por lo que se refiere a actividades ganaderas se podrán deducir los que se paguen a personas que laboren en forma esporádica en la cría, engorda de

<sup>14</sup> Cfr. *Reglamento del Código Fiscal de la Federación (RCFF)* (29 de febrero de 1984); en *Prontuario Fiscal*; 21a ed., ECASA, México, 1987.

ganado u obtención de sus productos, aun cuando no se proporcione el nombre y clave del registro federal de contribuyentes de las personas a las que se efectuó el pago.

Tratándose de los salarios a que se refiere esta fracción, se deberá en su caso retener y enterar el impuesto sobre la renta que les corresponda.

IV. Los contribuyentes que hubieran venido pagando el impuesto sobre la renta, conforme a bases especiales y que a partir de 1987 deban cumplir con el régimen general de Ley, están obligados a levantar una relación de insumos en existencia al 31 de diciembre de 1986 valuados a precio de mercado, debiendo presentarla a más tardar dentro del mes siguiente a la fecha de entrada en vigor de este punto, ante la autoridad administradora que corresponda a su domicilio.

Dicha relación contendrá: nombre del proveedor, en caso de que sean varios respecto a un mismo artículo, anotar el que preponderantemente los provee; cantidad de artículos por cada tipo de insumos, el lugar donde se encuentren almacenados y, en su caso, características del comprobante que ampare el almacenaje. Los insumos a que se refiere esta fracción se deducirán para los efectos del título VII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el ejercicio en que se consuman.

V. Las inversiones en activo fijo efectuadas entre el 1º de enero de 1983 y el 31 de diciembre de 1984, estarán a lo siguiente:

a) Cuando estén amparadas con comprobantes que reúnan los requisitos fiscales, podrán deducir a partir de 1987 el monto original de la inversión pendiente de redimir de dichas inversiones en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta y su reglamento.

b) Los contribuyentes a que este punto se refiere podrán no aplicar lo dispuesto en el inciso a) anterior y optar por lo siguiente:

1. Por las inversiones en bienes muebles utilizados en las actividades ganaderas, se deducirá hasta el 17 por ciento del avalúo practicado por instituciones de crédito o por corredor público, referido al 31 de diciembre de 1986, tratándose de bienes cuyo porcentaje de deducción máxima conforme a los artículos 44, 44 bis, 45 bis sea menor del 25 por ciento para el tipo de bien de que se trate.

El monto deducible conforme al párrafo anterior, se restará por partes iguales en los ejercicios de 1987 y 1988 cuando el porcentaje máximo autorizado por la Ley del Impuesto sobre la Renta, sea del 25 por ciento para el tipo de bien que se trate; cuando sea distinto se reducirá en partes iguales en tres ejercicios sucesivos a partir de 1987.

El contribuyente deberá tener a disposición de las autoridades fiscales, suficientes elementos para demostrar su activo fijo, referente a este subinciso, y que existen físicamente; para identificarlos por clase, marca, número de serie u otras características; que es de su propiedad y registrado en su contabilidad.

Para los efectos de esta fracción, las estructuras desmontables que no estén adheridas al suelo se considerarán maquinaria y equipo.

VI. Los contribuyentes referentes a este punto, únicamente podrán deducir o acumular, según sea el caso, los intereses devengados a partir del 1º de enero de 1987, en los términos establecidos por la Ley del Impuesto sobre la Renta.

VII. Los contribuyentes efectuarán pagos provisionales en las mismas fechas en que les corresponda de acuerdo con la Ley, ante las oficinas autorizadas en el punto 14 de esta Resolución. Cada pago provisional, deberá ser por un monto equivalente a la tercera parte del total del impuesto pagado en el ejercicio inmediato anterior por sus actividades ganaderas. Dichos pagos provisionales serán a cuenta del impuesto del ejercicio.

VIII. Los contribuyentes a que se refiere este punto, para determinar el Impuesto sobre la Renta conforme al régimen general de la Ley, podrán efectuar las reducciones previstas en las fracciones I, II y III los artículos 13, 13 bis o 143 de la mencionada Ley, para lo cual deberán cumplir con lo siguiente:

a).- Distinguir en su contabilidad los ingresos obtenidos por las actividades a que se refiere este punto, por las que deban pagar el impuesto conforme al régimen general de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de tal manera que permita conocer la utilidad de estas actividades.

b).- Para los efectos del inciso anterior las deducciones que no se identifiquen, se prorratearán entre las actividades señaladas en este punto sujetas al régimen general de la Ley y las demás en proporción a los ingresos obtenidos.

IX. Tratándose de los contribuyentes a que se refiere este punto, podrán llevar contabilidad simplificada en los términos del Código Fiscal de la Federación y su reglamento, salvo que realicen actividades distintas a las agrícolas, ganaderas o de pesca, por las que conforme a las disposiciones fiscales impidan llevar contabilidad simplificada. Los libros que integren la contabilidad para los contribuyentes, deberán presentarse para su sellado ante la Oficina Federal de Hacienda que corresponda a su domicilio, dentro de los dos meses siguientes a partir de la fecha en que entre en vigor este punto, sin la aplicación de sanciones.

Igualmente a partir de la fecha de entrada en vigor de este punto, se iniciará el cómputo de dos meses para la presentación de los avisos previstos en el artículo vigésimo noveno transitorio de la Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1982.

#### *2.4.2. Punto 100: Actividades Agrícolas-Ganaderas y Pesqueras que Pasaron a Régimen General en 1984, 1985 y 1986.*

Los contribuyentes que realicen actividades ganaderas, por las que hubieran venido pagando el impuesto sobre la renta conforme a bases especiales y que a partir del 1º de enero de los años de 1984, 1985 ó 1986, paguen su impuesto sobre la renta en el régimen general de Ley; por el ejercicio iniciado durante 1987, podrán aplicar lo dispuesto en las fracciones I, II, III y VIII del punto anterior de esta Resolución.

Los contribuyentes a que se refiere este punto, podrán llevar contabilidad simplificada en los términos del Código Fiscal de la Federación y su reglamento, salvo que además realicen actividades distintas a las citadas en el párrafo anterior, por las que conforme a las disposiciones fiscales, no se pueda llevar contabilidad simplificada.

### III.- TRIBUTACIÓN CONFORME A BASES ESPECIALES DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Tratándose de personas físicas que se dediquen a la ganadería se considerarán pequeñas o medianas empresas, cuando la totalidad de los ingresos obtenidos en el ejercicio 1986, hubieran provenído exclusivamente de la actividad de ganadería y no exceda de 400 veces la cuota diaria del salario mínimo general correspondiente al Distrito Federal al 1° de enero de 1987, multiplicado por 365, esto es:

$$\text{\$ } 3.660 \times 400 \times 365 = \text{\$ } 534,360.$$

Las bases especiales de tributación se mencionan a continuación en forma sucinta en base a la publicación en el Diario Oficial del 2 de diciembre de 1986.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, esclarece las bases de tributación en materia del Impuesto sobre la Renta de las personas físicas por actividades empresariales, por salarios y por la prestación de un servicio personal; a las pequeñas y medianas empresas dedicadas a las actividades ganaderas.

#### 3.1. Reglas Generales

Se establecen mediante reglas generales, bases especiales de tributación, con carácter optativo, en materia del impuesto sobre la renta por actividades empresariales, por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado e impuesto sobre erogaciones, por remuneración al trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón, que deba cubrir por cuenta propia o de las personas a quienes deban de retener; a los contribuyentes personas físicas, pequeñas o mediana empresas dedicadas a las actividades ganaderas.

##### 3.1.1. Sujeto

Podrán ejercer la opción a que se refiere la regla anterior, los ganaderos, personas físicas, pequeñas o medianas empresas, dedicadas a la cría, reproducción y engorda de ganado.

### 3.1.2. Objeto

Son objeto de estas reglas generales:

I.- Por el Impuesto sobre la Renta.

A.- De las personas físicas por actividades empresariales, los ingresos percibidos por los ganaderos.

B.- Por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado. Los ingresos percibidos por concepto de sueldos y salarios por los trabajadores dependientes de los ganaderos, provenientes de la prestación de sus servicios en el cuidado, manejo, aseo y conservación del ganado.

II.- Por el impuesto sobre las erogaciones por remuneración al trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón. Las cantidades cubiertas por los ganaderos a sus trabajadores por concepto de sueldos y salarios, aun cuando éstos no excedan del salario mínimo, en el cuidado, manejo, aseo y conservación del ganado.

### 3.1.3. Pagos Provisionales

La base para la determinación de los impuestos por concepto de pagos provisionales será:

En la cría, reproducción y engorda de animales para su venta, la cabeza de ganado, vendida en pie.

En la venta de ganado para pie de cría, toros y novillos de lidia, tratándose del impuesto sobre la renta por actividades empresariales, el valor de venta del animal.

En el caso del impuesto sobre la renta por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado e impuesto sobre las erogaciones por remuneración al trabajo personal, la cabeza de ganado en pie vendida.

#### 3.1.3.1. Cálculo de Impuestos

Para el cálculo de los pagos provisionales por concepto de impuesto sobre la renta por actividades empresariales, por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado e impuesto sobre las erogaciones por remuneración al trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón, los ganaderos procederán de la manera siguiente:

III.- En toros y novillos de lidia, el impuesto sobre la renta por actividades empresariales, se determinará aplicando el 1.5 por ciento al valor de venta del animal; por lo que se refiere al impuesto sobre la renta por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado e impuesto sobre las erogaciones por remuneración al trabajo personal, se obtendrá multiplicando el número de cabezas de ganado vendidas por las cuotas respectivas.

### 3.1.4. Pago Anual

La base para la determinación del pago anual será:

En la cría, reproducción y engorda de animales para su venta, el total de cabezas de ganado, vendidas en pie durante el año. Igual medida para el ganado para pie de cría, toros y novillos de lidia.

Tratándose del impuesto sobre la renta por actividades empresariales, el valor de venta del animal.

En el caso del impuesto sobre la renta por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado e impuesto sobre erogaciones por remuneración al trabajo personal, el número de cabezas vendidas.

#### 3.1.4.1. Cálculo de Impuestos

La determinación anual del impuesto sobre la renta por actividades empresariales, por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado e impuesto sobre las erogaciones por remuneración al trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón, que deben de cubrir por cuenta propia o de las personas a quienes deban de retener, los ganaderos aplicarán las cantidades señaladas en las tarifas a este acuerdo, siendo las siguientes:

Cría, reproducción y engorda de animales para su venta.

Tarifa No. 1, para novillos, toretes, toros y bueyes.

Tarifa No. 2, para vacas, vaquillas o novillonas.

Tarifa No. 3, para toretes, novillos y terneras hasta un año de edad.

Tarifa No. 4, para novillos de exportación.

Tarifa No. 5, para becerros hasta seis meses de edad.

En los toros y novillos de lidia, el impuesto sobre la renta por actividades empresariales se pagará aplicando el 1.5 por ciento al total de los ingresos percibidos en el ejercicio por la venta de estos animales. Y por lo que se refiere a los impuestos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado e impuesto sobre las erogaciones por remuneración al trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón, lo que resulte de multiplicar el número de cabezas de ganado vendidas en el año por las cuotas de impuesto establecidas en las tarifas "A" y "B".

#### 3.1.4.2. Epoca y Lugar de Pago

Los pagos provisionales serán efectuados por los contribuyentes personas físicas, en las oficinas rentísticas u otras oficinas auxiliares o subalternas de la entidad federativa que les corresponda a su domicilio, dentro de los plazos que a continuación se señalan:

En la cría, reproducción y engorda de animales; la venta de ganado para pie de cría, toros y novillos de lidia, al realizarse la venta del animal o al efectuarse su traslado.

En dicho caso, mediante la presentación de los formatos de declaración aprobados por las autoridades fiscales.

### *3.1.5. Requisitos para la Opción*

Las personas físicas dedicadas a las actividades ganaderas, que opten por las presentes reglas deberán observar lo siguiente:

Estar consideradas como pequeñas y medianas empresas, de conformidad con lo señalado en el artículo noveno, fracción VII de la Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1985.

### *3.1.6. No Sujetos al Presente Régimen*

No se pueden acoger a este régimen las sociedades mercantiles que realicen actividades ganaderas, ni los trabajadores y empleados administrativos.

Lo resuelto en este acuerdo comprende exclusivamente las obligaciones fiscales en materia del impuesto sobre la renta por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado a cargo de los trabajadores dedicados al cuidado, manejo, aseo y conservación del ganado y de los productos obtenidos de estos animales.

Si los ganaderos tienen a su servicio trabajadores administrativos, técnicos o profesionistas, el impuesto sobre la renta por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, así como el impuesto sobre las erogaciones por remuneración al trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón que les corresponda a estos contribuyentes, se retendrá y enterará en los términos de las leyes respectivas.

### *3.1.7. Documentación Comprobatoria*

Los ganaderos, están obligados a expedir facturas por cada una de las ventas de animales o de sus productos. Dichos documentos contendrán los datos siguientes: número progresivo, nombre, clave de Registro Federal de Contribuyentes, del que la expida; domicilio, nombre o razón social del comprador, domicilio, lugar y fecha de expedición, especie y clasificación de los animales o de los productos vendidos, con especificación precisa de si se trata de novillos, vacas, etc., de acuerdo a las tarifas anexas a este acuerdo; calidad, peso, cantidad o medida de los productos, precio por unidad, e importe total.

Deberán exigir asimismo, los comprobantes por la compra de ganado, alimentos, medicinas, materiales para construcción y de cualquier otra erogación inherente a su actividad.

Los contribuyentes deberán conservar invariablemente a disposición de las autoridades fiscales correspondientes, la documentación relacionada con su actividad ganadera, durante cinco años contados a partir de la fecha de presentación de sus declaraciones del impuesto sobre la renta.

### *3.1.8. Constancia sobre los Datos Declarados*

Los ganaderos están obligados a obtener de las asociaciones, uniones, cámaras, federaciones o confederaciones a que pertenezcan, constancia en su declaración anual sobre los datos en ella consignados.

Las asociaciones, uniones, cámaras, federaciones o confederaciones de ganaderos, no otorgarán guías de tránsito de las distintas clases de ganado a que se refiere este acuerdo, sin que previamente hayan comprobado que los animales estén amparados con facturas correspondientes, salvo que se refiera a traslado de ganado a lugares de pastoreo distintos de aquellos en que con anterioridad se encontraban, para cuyo efecto observarán las disposiciones de las leyes ganaderas estatales respectivas.

### *3.1.9. Acumulación de Ingresos*

Los ganaderos que perciban ingresos por otros conceptos de los señalados en este acuerdo, presentarán una declaración final, donde determinarán el impuesto sobre la renta a su cargo; y procederán de la siguiente manera:

Determinarán el total del impuesto sobre la renta de las personas físicas por actividades empresariales por su actividad ganadera, multiplicando el número de cabezas de ganado, por las cuotas o tasas del impuesto que les corresponda conforme lo establece el presente acuerdo. Cuotas cuyo impuesto incluye la reducción del 40 por ciento por la actividad ganadera, de acuerdo a lo señalado en la fracción I, del Artículo 143 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

La cantidad que resulte conforme lo dispuesto en el párrafo anterior, deberá multiplicarse por 100 y el resultado se dividirá entre 60 para obtener el impuesto al 100 por ciento.

Para determinar la base gravable que corresponda al impuesto obtenido de su actividad ganadera, se llevará dicho impuesto a la tarifa del artículo 141 de la Ley.

En actividades empresariales no sujetas al régimen de tributación especial, se determinará el resultado fiscal en los términos generales de la Ley del Impuesto sobre la Renta y su reglamento.

La base del impuesto que resulte de acuerdo a lo establecido en la fracción I, deberá sumarse al resultado fiscal determinado conforme a la fracción anterior, del que podrán efectuar las deducciones personales a que se refiere el artículo 140 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Al resultado obtenido conforme se señala en la fracción anterior, se aplicará la tarifa del artículo 141 de la citada Ley, tomando en cuenta lo señalado en las fracciones II y III del artículo 143, para obtener así el impuesto sobre la renta de las personas físicas por actividades empresariales.

El pago del impuesto determinado conforme a las fracciones anteriores, deberá realizarse durante el período comprendido entre los meses de febrero y abril de 1987, ante la oficina federal de hacienda que corresponda al domicilio del contribuyente, mediante la presentación del formato de declaración, aprobado por esta Secretaría.

Los contribuyentes que opten por este acuerdo deberán llevar contabilidad simplificada de sus operaciones en los términos del Código Fiscal de la Federación y su reglamento, salvo que realicen otras actividades por las que deban llevar contabilidad de acuerdo al artículo 28 del citado Código.

### *3.1.10. Devolución de Impuesto al Valor Agregado*

Los contribuyentes personas físicas que realicen actividades de las comprendidas en el artículo 2º A. Fracción I, inciso a) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado,<sup>15</sup> para efectos de la devolución de dicho impuesto, deberán llevar un libro simplificado de ingresos y egresos debidamente autorizado por la oficina rentística estatal correspondiente que contendrá:

I.- En la parte relativa a ingresos. Fecha de operación y concepto, especificando en cada caso el importe de las operaciones realizadas.

II.- En el renglón correspondiente a egresos. Registrarán el monto de las compras y gastos, la fecha de operación y el impuesto al valor agregado pagado en la importación o que les trasladen en la compra de bienes o servicios a las tasas del 15 por ciento y 6 por ciento.

### *3.1.11. Participación de Utilidades*

Los ganaderos que tengan trabajadores a su servicio, deberán participar de las utilidades obtenidas en el ejercicio, de conformidad con el artículo 123, fracción IX inciso e) del apartado "A" de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y los artículos 117 y 120 y demás relativos de la Ley

<sup>15</sup> Cfr. *Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA)* (DO. del 29 de diciembre de 1978, incluyendo las reformas hasta el 31 de diciembre de 1986), en *Economía Fiscal*; 21a ed., México, 1987.

Federal del Trabajo. La participación de las utilidades a los trabajadores nunca deberá ser menor a lo establecido en la Resolución de la Tercer Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 4 de marzo de 1985.

### 3.1.12. *Facultades de las Autoridades Fiscales*

Las autoridades fiscales vigilarán el cumplimiento de las obligaciones que en este acuerdo se establecen y a solicitud expresa de éstas, el contribuyente deberá proporcionar además de los datos mencionados en el mismo, otros informes o documentos que estimen pertinente.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, los gobiernos estatales y del Distrito Federal, se reservan las facultades de vigilancia y comprobación en su caso, podrán determinar los impuestos omitidos en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta y del Código Fiscal de la Federación.

El presente acuerdo surte efectos a partir del 1º de enero y hasta el 31 de diciembre de 1986. Refrendado para el ejercicio de 1987 (Art. Quinto Transitorio - VI).

## IV.- LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

La enajenación de animales no industrializados está afectando a la tasa de 0 por ciento del I V A (Art. 2-A-Ia), asimismo es aplicable esta tasa a la prestación de servicios independientes a ganaderos, referentes a vacunación, desinfección e inseminación de ganado.

Los ganaderos que en su declaración de pago provisional mensual resulten con saldo a favor, podrán acreditarlo contra el impuesto a su cargo, que les corresponda en los meses siguientes, hasta agotarlo o solicitar su devolución mensual.

Las obligaciones de los ganaderos (conforme al IVA), son las siguientes:

1.- Llevar contabilidad en los términos del CFF, RCFE y RIVA, y separar los actos o actividades de las operaciones por las que deba pagarse el impuesto por las distintas tasas, de aquéllos por los cuales la ley del IVA, los libera del pago (Art. 32-I LIVA).

2.- Presentar declaraciones mensuales y anual ante las oficinas autorizadas correspondientes al domicilio fiscal.

Los ganaderos por cuyas actividades únicamente sea aplicable la tasa del 0 por ciento, podrán optar por quedar liberados de las obligaciones establecidas en los dos puntos anteriores, y en ese caso, no tendrán derecho a devolución (Art. 32 LIVA).

Para los efectos del artículo 2º A Fracción II inciso a), de la Ley, se entiende que el servicio se presta directamente a los agricultores o ganaderos inclusive, cuando sea en virtud de contratos celebrados con asociaciones y organizaciones que los agrupen o con alguna institución de crédito que actúe en su carácter de fiduciaria y los agricultores, los ganaderos o asociaciones que los agrupen sean fideicomisarios; cuando no se hayan designado fideicomisarios o cuando éstos no puedan individualizarse y siempre que el gobierno federal, estatal o municipal sea el fideicomitente, se considerará que el servicio se presta en los términos de este artículo (Art. 7 RIVA).<sup>16</sup>

Al respecto nos apoyaremos en las disposiciones para la ganadería, contenidas en la ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales, publicada en el Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 1986, aplicable a la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

#### 4.1. *Personas Físicas Dedicadas a la Agricultura, Ganadería o Pesca.*

Durante el año de 1987, los contribuyentes personas físicas que se dediquen a la agricultura, ganadería o pesca, podrán solicitar la devolución mensual del saldo a favor que resulte de su pago provisional mensual, sin que tengan que cumplir con las obligaciones a que se refiere el artículo 32 fracciones I, II y IV, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, cuando:

I.- Se encuentren en los supuestos que a continuación se mencionan:

##### 4.1.1. *Agricultura y Ganadería Bovina.*

a).- Los contribuyentes que se dediquen a esta rama, cuando la totalidad de ingresos obtenidos en el ejercicio de 1986, hubieren provenido exclusivamente de las actividades señaladas en esta fracción y no excedan 300 veces la cuota diaria del salario mínimo general correspondiente al Distrito Federal el 1º de enero de 1987, multiplicado por 365.

##### 4.1.2. *Pesca y Ganadería Distinta a la Anterior.*

b).- Los contribuyentes que se dediquen a esta rama distinta de la mencionada en el inciso anterior, cuando los ingresos obtenidos en 1986, no excedan de 200 veces la cuota diaria del salario mínimo general correspondiente al Distrito Federal al 1º de enero de 1987, multiplicado por 365.

II.- Cumplan además con los siguientes requisitos:

<sup>16</sup> Cfr. *Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (RIVA)* (DO 29 de febrero de 1984); en *Prontuario Fiscal*; 21a ed., México, 1987.

#### 4.1.3. Inscripción en el Registro Federal de Causantes.

a).- Estar inscritos en el registro federal de contribuyentes ante la oficina recaudadora de la entidad federativa que le corresponda a su domicilio fiscal.

#### 4.1.4. Declaraciones Mensuales

b).- Presentar declaraciones mensuales manifestando el valor de las actividades que realicen.

#### 4.1.5. Solicitud de Devolución

c).- Presentar la solicitud de devolución ante la autoridad fiscal acompañando la declaración mensual en la que se determine el saldo a favor, los documentos en que consten en forma expresa y por separado, el impuesto al valor agregado que se haya trasladado al contribuyente por bienes o servicios estrictamente indispensables para realizar las actividades del contribuyente. Y en su caso, los documentos comprobatorios del pago de dicho impuesto por la importación de bienes tangibles.

### BIBLIOGRAFIA

#### Libros:

MEDINA CERVANTES, José Ramón: *Derecho Agrario*; 1ª. ed., Harla, México, 1987.

*Memoria del XVI Congreso Nacional Ordinario de la Confederación Nacional Campesina*; 1ª. ed., CNC, México, 1986.

*Programa Nacional de Desarrollo Rural Integral 1985-1988*; en Secretaría de Programación y Presupuesto et al.: *Antología de la Planeación en México (1917-1985)*, (T. XII); 1ª. ed., SPP-FCE, México, 1985.

ZORRILLA ARENA, Santiago y SILVESTRE MENDEZ, José: *Diccionario de Economía*; 6ª. ed., Océano, México, 1987.

#### Leyes y Reglamentos:

*Ley de Asociaciones Ganaderas*; en *Legislación Agropecuaria (T.I.)*; 1ª. ed., Sría. de Agricultura y Recursos Hidráulicos, México, 1982.

*Ley del Impuesto Sobre la Renta*; en *Prontuario Fiscal*; 21ª. ed., ECASA, México, 1987.

*Ley del Impuesto al Valor Agregado*; en *Prontuario Fiscal*; 21ª. ed., ECASA, México, 1987.

*Reglamento del Código Fiscal de la Federación*; en *Prontuario Fiscal*; 21a. ed., ECASA, México, 1987.

*Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado*; en *Prontuario Fiscal*; 21ª. ed., ECASA, México, 1987.

#### Revistas:

ARENAS VARGAS, Miguel y EZETA G. P, Enrique: "Marco de Referencia del Ganado Bovino Productor de Carne"; en *Revista del México Agrario*; Confederación Nacional Campesina, México, Año XIV, No. 1, enero-marzo, 1981.

FERNANDEZ ORTIZ, Luis Ma. y TARRIO G. DE FERNANDEZ, María: "La Ganadería de Carne: Escenario Normativo del Sistema Alimentario Mexicano"; en *Revista del México Agrario*; Confederación Nacional Campesina, México, Año XV, No. 1, enero-marzo, 1982.

RODRIGUEZ CAMARA, Rolando: "El Papel de la Ganadería en las Políticas y Estrategias para el Desarrollo Rural Integral"; en *Economía Nacional*; México, No. 85, junio de 1987.

#### SUMARIO

I.- De Descartes a Kant. II.- La ilustración. III.- El contrato social. IV.- Kant. V.- Las ideas políticas de Kant. VI.- Georg Wilhelm Friedrich Hegel

El presente ensayo tiene por objeto discutir los antecedentes y consecuencias de las proposiciones hegelianas acerca del Estado como síntesis de la vida comunitaria. Para ello realizaremos una breve revisión de los antecedentes más inmediatos, a partir de las ideas centrales de los filósofos predecesores suyos, así como una revisión de las ideas centrales de su sistema filosófico con lo cual podremos concluir con las aportaciones de este pensador a las ciencias sociales.

#### I. DE DESCARTES A KANT

El renacimiento en Occidente se caracterizó por volver su mirada a las culturas clásicas griega y romana y por poner al hombre como centro del universo. A diferencia de la Edad Media, en que la fe y la emoción se consideraban como rectoras de la vida del hombre, en el renacimiento se privilegió a la "razón".

