



**UNIVERSIDAD AUTÓNOMA
DE AGUASCALIENTES**

**CENTRO DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDAD**

CASO PRÁCTICO

**ASPECTOS FINANCIEROS Y FISCALES APLICABLES A LOS
PRODUCTORES LECHEROS EN MÉXICO; ESTUDIO COMPARADO DE
MÉXICO Y AUSTRALIA EN EL ASPECTO FINANCIERO DEL SECTOR**

P R E S E N T A

Diego Alejandro de la Cruz Santamaría

PARA OBTENER EL GRADO DE MAESTRÍA EN IMPUESTOS

TUTOR

M.F. Virginia Guzmán Díaz de León

COMITÉ TUTORAL

M.I. Martín López Cruz

M.I. Carlos Hugo Maza Arévalo

Aguascalientes, Ags., 14 de noviembre de 2016

Autorizaciones

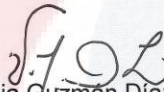


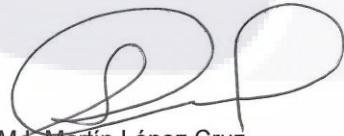
DRA. SANDRA YESENIA PINZON CASTRO
DECANO (A) DEL CENTRO DE CIENCIAS ECONÓMIAS Y ADMINISTRATIVAS
P R E S E N T E

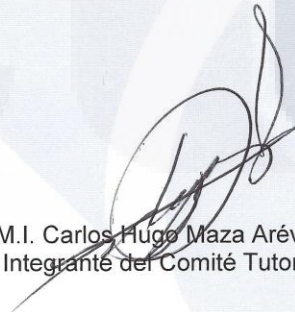
Por medio del presente como Tutora designado del estudiante **DIEGO ALEJANDRO DE LA CRUZ SANTAMARÍA** con ID **90268** quien realizó *el trabajo práctico* titulado: **ASPECTOS FINANCIEROS Y FISCALES APLICABLES A LOS PRODUCTORES LECHEROS EN MÉXICO; ESTUDIO COMPARADO DE MÉXICO Y AUSTRALIA EN EL ASPECTO FINANCIERO DEL SECTOR** y con fundamento en el Artículo 175, Apartado II del Reglamento General de Docencia, me permito emitir el **VOTO APROBATORIO**, para que *el* pueda proceder a imprimirlo, y así como continuar con el procedimiento administrativo para la obtención del grado.

Pongo lo anterior a su digna consideración y sin otro particular por el momento, me permito enviarle un cordial saludo.

ATENTAMENTE
"SE LUMEN PROFERRE"
Aguascalientes, Ags., a 7 de Noviembre de 2016


M. F. Virginia Guzmán Díaz de León
Tutora de Tesis


M.I. Martín López Cruz
Integrante del Comité Tutorial


M.I. Carlos Hugo Maza Arévalo
Integrante del Comité Tutorial



c.c.p.- Secretaria de Investigación y Posgrado
c.c.p.- Consejero Académico
c.c.p.- Minuta Secretario Técnico
c.c.p.- Interesado



UNIVERSIDAD AUTONOMA
DE AGUASCALIENTES



CENTRO DE CIENCIAS ECONÓMICAS
Y ADMINISTRATIVAS

DRA. GUADALUPE RUIZ CUELLAR
DIRECCION GENERAL DE INVESTIGACIÓN Y POSGRADO
P R E S E N T E

Por medio de este conducto informo que el documento final de Trabajo Práctico titulado: **ASPECTOS FINANCIEROS Y FISCALES APLICABLES A LOS PRODUCTORES LECHEROS EN MÉXICO; ESTUDIO COMPARADO DE MÉXICO Y AUSTRALIA EN EL ASPECTO FINANCIERO DEL SECTOR.** Presentado por el sustentante: **DIEGO ALEJANDRO DE LA CRUZ SANTAMARÍA** con ID **90268** egresado de la **MAESTRÍA EN IMPUESTOS**, cumple las normas y lineamientos establecidos institucionalmente. Cabe mencionar que el autor cuenta con el voto aprobatorio correspondiente.

Para efecto de los trámites que al interesado convengan se extiende la presente, reiterándole las consideraciones que el caso amerite.

ATENTAMENTE
"SE LUMEN PROFERRE"

Aguascalientes, Ags., a 08 de Noviembre de 2016

DRA. EN ADMÓN. SANDRA YESENIA PINZÓN CASTRO
DECANO DEL CENTRO DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS

c.c.p.- Interesado
c.c.p.- Secretaría Técnica de la Maestría en Impuestos
c.c.p.- Archivo



Agradecimientos

A Rosalina Santamaría Ramírez, J. Javier de la Cruz Adame, Rodrigo Javier de la Cruz Santamaría y Daniela de la Cruz Santamaría por ser pilar fundamental en mi vida.

Al C.P.C. J. Javier de la Cruz Adame, excelente profesional del área quien con su inteligencia, pasión y dedicación enaltece a la carrera; mucho mejor padre.

A Marisol Iñiguez Alba por el cariño y apoyo.

A la Universidad Autónoma de Aguascalientes, en especial a la M.F. Virgina Guzmán Díaz de León y a los miembros de mi comité tutorial por todo el apoyo.

A The University of Melbourne, en especial al Prof. Richard Eckard, y a Dairy Australia por su hospitalidad.

Al Consejo Nacional para la Ciencia y Tecnología por el apoyo a lo largo del estudio del posgrado.

A todos los compañeros de maestría, y amigos.

Dedicatoria

A mi familia

Al Mar que me mueve... al Sol que me ilumina.



Índice General

| | |
|--|----|
| Autorizaciones | |
| Agradecimientos | |
| Dedicatoria | |
| Índice General | 6 |
| Índice de Tablas | 12 |
| Índice de Gráficas | 14 |
| Acrónimos | 15 |
| Resumen en Español | 17 |
| Resumen en Inglés | 18 |
| Introducción | 19 |
| a) Problemática | 20 |
| b) Justificación..... | 21 |
| c) Objetivo General | 23 |
| d) Objetivos Específicos | 23 |
| e) Metodología | 24 |
| CAPÍTULO 1. Entorno globalizado del sector lechero y análisis de la industria lechera en México y Australia | 25 |
| 1.1. La industria lechera a nivel internacional | 25 |
| 1.1.1. Generalidades..... | 26 |
| 1.1.1.1. Producción de leche | 26 |
| 1.1.1.2. Consumo de leche | 30 |
| 1.1.1.3. Importación de leche | 33 |
| 1.1.1.4. Exportación de leche..... | 35 |
| 1.1.1.5. Precios históricos | 38 |
| 1.1.2. Proyección de la OCDE a 2025 para la industria de lácteos | 40 |
| 1.1.2.1. Crecimiento demográfico..... | 41 |
| 1.1.2.2. Precios internacionales | 42 |

| | | |
|-------------|---|-----------|
| 1.1.2.3. | Producción | 42 |
| 1.1.2.4. | Consumo..... | 43 |
| 1.1.2.5. | Importaciones y exportaciones..... | 44 |
| 1.1.2.6. | Problemáticas e incertidumbres | 44 |
| 1.1.3. | Acuerdo Transpacífico de Cooperación Económica..... | 45 |
| 1.1.3.1. | Liberación de aranceles y cuotas de importación | 47 |
| 1.2. | La Industria lechera en México | 50 |
| 1.2.1. | Generalidades del país | 50 |
| 1.2.1.1. | Economía nacional..... | 51 |
| 1.2.1.2. | Inflación..... | 53 |
| 1.2.1.3. | Ingreso Per Cápita | 53 |
| 1.2.1.4. | Empleo y desempleo..... | 54 |
| 1.2.1.5. | Tipo de Cambio | 54 |
| 1.2.1.6. | Condiciones Climáticas | 55 |
| 1.2.2. | Industria lechera..... | 56 |
| 1.2.2.1. | Producción nacional..... | 57 |
| 1.2.2.2. | Estados productores | 59 |
| 1.2.2.3. | Productividad nacional | 61 |
| 1.2.2.4. | Consumo, importación y exportación..... | 64 |
| 1.2.2.5. | Precios históricos | 66 |
| 1.2.3. | Sector lechero en Aguascalientes | 67 |
| 1.2.4. | Problemáticas en el sector | 68 |
| 1.3. | La Industria lechera en Australia..... | 69 |
| 1.3.1. | Generalidades del país | 69 |
| 1.3.1.1. | Economía nacional..... | 70 |
| 1.3.1.2. | Inflación..... | 72 |
| 1.3.1.3. | Ingreso Per Cápita | 72 |
| 1.3.1.4. | Empleo y Desempleo | 73 |
| 1.3.1.5. | Tipo de Cambio..... | 73 |
| 1.3.1.6. | Condiciones climáticas..... | 74 |
| 1.3.2. | Industria lechera..... | 75 |
| 1.3.2.1. | Producción nacional..... | 75 |
| 1.3.2.2. | Estados productores | 77 |

| | |
|---|------------|
| 1.3.2.3. Productividad nacional | 78 |
| 1.3.2.4. Consumo, importación y exportación..... | 79 |
| 1.3.2.5. Precios históricos | 81 |
| 1.4. Conclusiones | 82 |
| CAPÍTULO 2. Aspectos financieros aplicables al sector lechero y a los productores en México y Australia..... | 84 |
| 2.1. Aspectos financieros del sector | 85 |
| 2.1.1. Problemáticas de los productores en México..... | 93 |
| 2.1.2. Importancia en la toma de decisiones..... | 93 |
| 2.1.3. Generación de información financiera homogénea | 94 |
| 2.1.4. Indicadores Claves de Rendimiento..... | 96 |
| 2.2. Apoyos gubernamentales al sector lechero en México y Australia | 103 |
| 2.2.1. México | 103 |
| 2.2.1.1. Plan Nacional de Desarrollo 2013 – 2018 | 103 |
| 2.2.1.2. Programa Sectorial de Desarrollo Agropecuario, Pesquero y Alimentario 2013 – 2018..... | 106 |
| 2.2.1.3. Programas..... | 108 |
| 2.2.1.4. Resultados..... | 109 |
| 2.2.2. Australia..... | 110 |
| 2.2.2.1. Dairy Australia..... | 111 |
| 2.2.2.2. Recursos..... | 112 |
| 2.2.2.3. Programas..... | 112 |
| 2.2.2.4. Resultados..... | 113 |
| 2.3. Conclusiones | 114 |
| CAPÍTULO 3. Análisis de las disposiciones en materia de ISR e IVA aplicables a los productores lecheros en México..... | 115 |
| 3.1. Aspectos fiscales | 117 |
| 3.1.1. Impuesto Sobre la Renta..... | 121 |
| 3.1.2. Régimen de Actividades Agrícolas, Ganaderas, Silvícolas y Pesqueras..... | 124 |
| 3.1.2.1. Personas físicas con actividades empresariales y profesionales..... | 130 |
| 3.1.2.1.1. De los ingresos | 131 |
| 3.1.2.1.2. De las deducciones..... | 132 |
| 3.1.2.1.2.1. No deducibles..... | 135 |

| | |
|---|------------|
| 3.1.2.1.2.2. Requisitos | 136 |
| 3.1.2.1.3. Pagos provisionales | 138 |
| 3.1.2.1.4. Determinación del impuesto anual | 139 |
| 3.1.2.1.5. Obligaciones | 142 |
| 3.1.2.2. Personas morales AGAPES..... | 143 |
| 3.1.2.2.1. Pagos provisionales de los integrantes | 143 |
| 3.1.2.2.2. Impuesto anual de los integrantes personas físicas | 144 |
| 3.1.2.2.3. Obligaciones de la persona moral | 144 |
| 3.1.2.3. Disposiciones comunes aplicables | 146 |
| 3.1.2.3.1. Deducción de inversiones | 146 |
| 3.1.2.3.2. De las exenciones | 147 |
| 3.1.2.3.3. Exenciones adicionales para personas físicas | 152 |
| 3.1.2.4. Beneficios fiscales..... | 152 |
| 3.1.2.4.1. Resolución de Facilidades Administrativas..... | 153 |
| 3.1.2.4.2. Resolución Miscelánea Fiscal | 160 |
| 3.1.2.4.3. Ley de Ingresos de la Federación | 169 |
| 3.1.2.5. Problemática en las deducciones | 173 |
| 3.1.3. Impuesto al Valor Agregado | 174 |
| 3.1.3.1. Generalidades..... | 175 |
| 3.1.3.1.1. Mecánica de pago..... | 175 |
| 3.1.3.1.2. Acreditamiento | 176 |
| 3.1.3.2. De los actos o actividades a la tasa 0% | 178 |
| 3.1.3.2.1. De los ingresos por enajenación de leche | 178 |
| 3.1.3.2.2. De los gastos de los productores lecheros | 179 |
| 3.1.3.2.3. Tratamiento..... | 181 |
| 3.1.3.2.4. Obligaciones | 181 |
| 3.1.3.3. Saldos a favor | 181 |
| 3.1.3.3.1. Devolución | 182 |
| 3.1.3.3.2. Compensación | 183 |
| 3.1.3.4. Beneficios fiscales..... | 184 |
| 3.1.3.4.1. Resolución de Facilidades Administrativas..... | 184 |
| 3.1.3.4.2. Resolución Miscelánea Fiscal | 185 |
| 3.2. Conclusiones..... | 186 |

CAPÍTULO 4. Caso práctico aplicado a una empresa del sector lechero del estado de Aguascalientes..... 188

4.1. Generalidades del productor 188

 4.1.1. Antecedentes..... 189

 4.1.2. Actividades principales 189

 4.1.3. Generalidades 190

 4.1.4. Perspectivas a futuro 191

4.2. Aspectos financieros 192

 4.2.1. Estado de situación financiera 192

 4.2.1.1. Análisis..... 194

 4.2.2. Estado de resultados 194

 4.2.2.1. Análisis 195

 4.2.3. Gastos de operación..... 196

 4.2.3.1. Análisis 198

 4.2.4. Contabilidad e información financiera 200

 4.2.4.1. Actualidad..... 200

 4.2.4.2. Análisis 200

 4.2.4.3. Propuesta 201

4.3. Aspectos jurídicos 203

 4.3.1. Generalidades 203

4.4. Aspectos fiscales 204

 4.4.1. Generalidades 204

 4.4.2. Ejercicio fiscal 2015 204

 4.4.2.1. Impuesto Sobre la Renta 205

 4.4.2.1.1. Ingresos acumulables 205

 4.4.2.1.2. Deducciones autorizadas 206

 4.4.2.1.3. Pagos provisionales 206

 4.4.2.1.4. Impuesto anual..... 208

 4.4.2.1.5. Propuesta..... 210

 4.4.2.1.6. Comparativo de ISR en régimen AGAPES y actividad empresarial y profesional 211

 4.4.2.2. Impuesto al Valor Agregado..... 213

4.5. Puntos importantes a considerar al efectuar el cálculo de ISR de un contribuyente que tribute en el régimen de AGAPES..... 214

- 4.5.1. Ingresos..... 214
- 4.5.2. Deducciones..... 218
- 4.5.3. Generales..... 223
- 4.5.4. Facilidades administrativas..... 229

4.6. Conclusiones..... 231

Conclusión..... 232

Bibliografía..... 236



Índice de Tablas

| | |
|--|-----|
| Tabla 1 - Tendencia a futuro en la producción de leche en los países seleccionados. | 43 |
| Tabla 2 - Leche y crema de importación sin aranceles permitida a México con el TPP. ... | 48 |
| Tabla 3 - Leche en polvo de importación sin aranceles permitida en México con el TPP. | 49 |
| Tabla 4 - Tasa de ocupación por actividad económica en México. | 53 |
| Tabla 5 - Producción de leche por Entidad Federativa en México de 2008 a 2014. | 59 |
| Tabla 6 - Producción de leche por Entidad Federativa en México con relación a superficie territorial. | 60 |
| Tabla 7 - Productividad por entidad federativa en México, considerando producción y vacas lecheras. | 62 |
| Tabla 8 - Productividad del sector lechero en países seleccionados de 2011 a 2015. | 63 |
| Tabla 9 - Métodos de producción lechera en México. | 64 |
| Tabla 10 - Consumo aparente per capita de leche en México (miles de litros). | 65 |
| Tabla 11 - Precios pagados por litro de leche a los productores en México de 2009 a 2013. | 66 |
| Tabla 12 - Tasa de ocupación por actividad económica en Australia. | 71 |
| Tabla 13 - Producción de leche por Entidad en Australia de 2008 a 2014. | 77 |
| Tabla 14 - Producción de leche por Entidad en Australia en relación a la superficie territorial. | 78 |
| Tabla 15 - Productividad por entidad en Australia, considerando producción y vacas lecheras. | 79 |
| Tabla 16 - Consumo aparente de leche en Australia (miles de litros). | 80 |
| Tabla 17 - Precios pagados a los productores por litro de leche en Australia de 2009 a 2014. | 82 |
| Tabla 18 - Información del sector lechero en México contenida en el SIAP. | 86 |
| Tabla 19 - Información del sector lechero en México contenida en DA. | 92 |
| Tabla 20 - Indicadores de rendimiento del sector lechero en Australia. | 98 |
| Tabla 21 - Indicadores económicos del sector lechero en Australia. | 99 |
| Tabla 22 - Indicadores de riesgo del sector lechero en Australia. | 100 |
| Tabla 23 - Algunos apoyos gubernamentales a los productores lecheros en México. | 109 |
| Tabla 24 - Proyectos de apoyo a la industria lechera de DA. | 112 |
| Tabla 25 - Clasificación de los ingresos del estado en México. | 117 |
| Tabla 26 - Sujetos obligados a tributar en el régimen de AGAPES. | 125 |

| | |
|---|-----|
| Tabla 27 – Personas morales de derecho agrario. | 126 |
| Tabla 28 – Sociedades mercantiles y civiles. | 128 |
| Tabla 29 – Ingresos en el régimen de personas físicas con actividades empresariales y profesionales. | 131 |
| Tabla 30 – Deducciones en el régimen de personas físicas con actividades empresariales y profesionales. | 132 |
| Tabla 31 – Algunos por cientos máximos autorizados para la deducción de inversiones. | 134 |
| Tabla 32 – Algunos de los conceptos no deducibles del artículo 28 de la LISR..... | 135 |
| Tabla 33 – Mecánica para el cálculo de pagos provisionales en el régimen de Personas Físicas con Actividad Empresarial y Profesional. | 138 |
| Tabla 34 – Tarifa mensual aplicable a personas físicas. | 139 |
| Tabla 35 – Mecánica para el cálculo de la utilidad gravable del ejercicio en el régimen de Personas Físicas con Actividad Empresarial y Profesional. | 140 |
| Tabla 36 – Tarifa anual aplicable a personas físicas. | 140 |
| Tabla 37 – Mecánica para el cálculo de la declaración anual de las personas físicas. ... | 141 |
| Tabla 38 – Deducción de inversiones en AGAPES. | 146 |
| Tabla 39 – Importe de VSMG incluidos dentro del artículo 74 de la LISR..... | 148 |
| Tabla 40 – Ingresos exentos y tasa o tarifa aplicables a los contribuyentes AGAPES.... | 150 |
| Tabla 41 – Proporción de los no deducibles de la fracción II, artículo 28..... | 151 |
| Tabla 42 – Requisitos para aplicar la facilidad 1.2 de la RFA para 2016. | 154 |
| Tabla 43 – Mecánica para determinar la parte deducible de gastos menores conforme a la regla 1.2 de la RFA para 2016..... | 155 |

Índice de Gráficas

| | |
|---|----|
| Gráfica 1 - Principales productores de leche en el mundo en 2015. | 27 |
| Gráfica 2 - Principales productores de leche fluida en el mundo en 2015..... | 28 |
| Gráfica 3 - Principales productores de leche entera en el mundo en 2015. | 29 |
| Gráfica 4 - Principales productores de leche semidescremada en el mundo en 2015. | 29 |
| Gráfica 5 - Principales consumidores de leche fluida en el mundo en 2015. | 31 |
| Gráfica 6 - Principales consumidores de leche entera en el mundo en 2015..... | 32 |
| Gráfica 7 - Principales consumidores de leche semidescremada en el mundo en 2015. ... | 32 |
| Gráfica 8 - Principales importadores de leche fluida en el mundo en 2015..... | 33 |
| Gráfica 9 - Principales importadores de leche entera en el mundo en 2015. | 33 |
| Gráfica 10 - Principales importadores de leche semidescremata en el mundo en 2015. ... | 34 |
| Gráfica 11 - Principales exportadores de leche fluida en el mundo en 2015..... | 37 |
| Gráfica 12 - Principales exportadores de leche entera en el mundo en 2015. | 37 |
| Gráfica 13 - Principales exportadores de leche semidescremada en el mundo en 2015. . | 38 |
| Gráfica 14 - Precios internacionales de leche semidescremada en polvo de 2006 a 2012 (USD / Tonelada)..... | 40 |
| Gráfica 15 - Composición sectorial del PIB de México en 2014..... | 52 |
| Gráfica 16 - Evolución del MXN respecto al USD de 2013 a 2016. | 55 |
| Gráfica 17 - Tendencia de la producción de leche en México de 2015 a 2014. | 58 |
| Gráfica 18 - Composición setorial del PIB de Australia en 2014. | 71 |
| Gráfica 19 - Evolución del AUD respecto al USD de 2013 a 2016..... | 73 |
| Gráfica 20 - Tendencia de producción de leche en Australia 2006 – 2015. | 76 |

Acrónimos

| | |
|----------------|---|
| AGAPE | Régimen de Actividades Agrícolas, Ganaderas, Silvícolas o Pesqueras. |
| AUD | Dólar Australiano. |
| CCF | Código Civil Federal. |
| CFF | Código Fiscal de la Federación. |
| CPEUM | Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. |
| DA | Dairy Australia. |
| DOF | Diario Oficial de la Federación. |
| FAO | Organización de las Naciones Unidas para la Alimentación y Agricultura. |
| FIRA | Fideicomisos Instituidos con Relación a la Agricultura. |
| IDF | IDF International Dairy Federation. |
| IEPS | Impuesto Especial sobre Producción y Servicios. |
| ISR | Impuesto Sobre la Renta. |
| ISS | Impuesto Sobre Salarios. |
| IVA | Impuesto al Valor Agregado. |
| LIEPS | Impuesto Especial sobre Producción y Servicios. |
| LIF | Ley de Ingresos de la Federación. |
| LISR | Ley del Impuesto Sobre la Renta. |
| LIVA | Ley del Impuesto al Valor Agregado. |
| MXN | Peso mexicano. |
| OCDE | Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico. |
| ONU | Organización de las Naciones Unidas. |
| PND | Plan Nacional de Desarrollo 2013 – 2018. |
| RFA | Resolución de facilidades Administrativas. |
| RMF | Resolución Miscelánea Fiscal. |
| SAGARPA | Secretaría de Agricultura, Ganadería, Desarrollo Rural, Pesca y Alimentación. |
| SAT | Servicio de Administración Tributaria. |
| SE | Secretaría de Economía. |
| SHCP | Secretaría de Hacienda y Crédito Público. |
| SIAP | Servicio de Información Agroalimentaria y Ganadera. |
| TPP | Acuerdo Transpacífico de Asociación Económica. |

| | |
|-------------|--|
| UE | Unión Europea. |
| USD | Dólar Estadounidense. |
| USDA | United States Department of Agriculture. |
| VSMG | Veces el salario mínimo general. |



Resumen en Español

En los últimos años y derivado del creciente incremento de las importaciones de leche en polvo a precios más bajos que en México, principalmente de países de la Unión Europea, además de la Argentina, Australia, Estados Unidos y Nueva Zelanda; México se ha posicionado como el principal importador de este producto a nivel mundial, generando graves problemas para el sector nacional y los productores productores en Aguascalientes, México, quienes en algunos casos se han visto forzados a vender su producto a precios inferiores a los costos de producción, generando pérdidas importantes para el sector.

Gran parte de los productores desempeñan la actividad por su cuenta, sin recibir apoyos gubernamentales, y sin tener una perspectiva real de los aspectos financieros de su negocio. Además, la carga tributaria a la que están sujetos este tipo de contribuyentes sigue profundizando la problemática ya que no hacen uso de estrategias para reducir el impacto financiero que conlleva el pago de impuestos en nuestro país.

El objeto del presente trabajo es analizar la situación nacional e internacional del sector lechero, así como hacer un comparativo entre el sector en México y en Australia en los aspectos financieros del sector en general y de los productores en particular, para con base en ello hacer propuestas a fin de buscar mejorar las condiciones del sector en México. De igual manera se realiza un análisis de las obligaciones en materia de impuestos a las cuales están sujetos, con el fin de mostrar alternativas para la reducción de la carga tributaria para los productores lecheros en Aguascalientes, México.

Resumen en Inglés

In recent years and arising from the growing increase in imports of milk powder at lower prices than in Mexico, mainly from the European Union, in addition to Argentina, Australia, United States and New Zealand; Mexico has positioned itself as the main importer of this product at global level, bringing important issues to local producers and in general to this important sector for Mexican economy.

Producers in Aguascalientes, Mexico in many cases have been forced to sell their product at lower prices than the cost of production, generating losses for the sector. Most of the times producers are working by themselves, without getting governmental support and not having a real perspective of their business. In addition, taxes burden to this kind of producers continue to be deep problems faced because they don't make use of strategies for reducing the impact.

The main objective is analyzing national and international dairy sector, and making a proposal to improve conditions of dairy sector in Mexico, through incentive producers of using financial information, in addition to the development of strategies for ensuring the optimization of taxes applicable to milk producers in Aguascalientes, Mexico.

Introducción

En los últimos años y derivado del alto incremento en las importaciones de leche en polvo a precios inferiores a los del mercado nacional y provenientes principalmente de países pertenecientes a la Unión Europea, además de Australia, Nueva Zelanda, Argentina y Estados Unidos, nuestro país se ha situado como el principal importador de leche semidescremada a nivel mundial únicamente por debajo de China (OCDE-FAO, 2015), desincentivando con ello la producción nacional de este importante sector económico.

México a pesar de ser un importante productor de leche a nivel mundial no es autosuficiente (SIAP, 2015), requiriendo de la importación de leche para cubrir la totalidad de la demanda nacional. Además, la industria no ha logrado ser competitiva ni consolidarse como un negocio rentable para la mayoría de los productores, pues si bien es cierto que resulta un negocio atractivo para algunos, la realidad es que existen brechas importantes de rentabilidad económica entre los productores a causa de múltiples factores entre ellos la falta de tecnificación, investigación y desarrollo en el sector (Romo et al, 2013).

A causa de los bajos costos de importación de la leche en polvo, algunos productores del estado de Aguascalientes se han enfrentado a la problemática de no poder vender su producto dentro del mercado nacional, viéndose obligados muchas veces a hacerlo a precios inferiores del costo de producción generando con esto pérdidas importantes, en otras ocasiones se han visto en la necesidad de desecharlo o en el peor de los escenarios a abandonar definitivamente la actividad que vienen desempeñando, dejando con ello desahuciado a este importante sector económico en nuestro país.

Es necesario conocer las causas que han orillado al país a importar leche en polvo en lugar de adquirir la producción nacional en su totalidad, pues si bien es cierto que la producción nacional no es suficiente para cubrir la demanda total y actualmente se requiere de la importación, resulta necesario ejercer acciones concretas con miras a lograr ser autosuficientes e incluso pensar en ser competitivos en un contexto internacional mediante la exportación.

En el mundo globalizado en que vivimos actualmente, resulta imprescindible para cualquier entidad productiva independientemente del ramo a que se dedique, ser competitivos no solo a nivel nacional sino también dentro un contexto internacional, ya que las industrias de los países competitivos se encuentran en constante innovación y desarrollo con el objeto de producir más y mejor, con la idea siempre de maximizar los recursos propios, colocar la mayor cantidad de producto dentro del mercado y la disminución en costos y gastos, situación que a final de cuentas se verá traducido en un incremento en los márgenes de utilidad. Las industrias en el mundo no se detienen, por lo que resulta necesario emprender las mismas acciones y situarnos a la par e incluso por encima de las industrias extranjeras.

a) Problemática

Los productores locales no ejercen adecuadas prácticas administrativas, financieras ni jurídico-fiscales, aspecto que ha empeorado la situación actual. Es necesario que exista una transición de la empresa familiar que produce y coloca el producto dentro del mercado “sin conocer realmente el estatus de su negocio ni su verdadera rentabilidad”, a una empresa productiva que cuente con estructuras administrativas sólidas y que genere información financiera confiable y oportuna además de indicadores claves de rendimiento con el objeto de hacer uso de ellos para conocer su rentabilidad real y nivel de competitividad dentro del mercado, con el objeto de implementar estrategias que permitan la optimización de los recursos propios, buscando el desarrollo de la industria en general y mejorando la productividad y competitividad de los productores y por consiguiente sus márgenes de utilidad.

Es importante además, conocer cómo se orientan los apoyos gubernamentales en nuestro país a fin de incentivar a tan importante sector económico, además de hacer un comparativo con los apoyos que existen en países altamente competitivos en el sector dentro del mercado internacional como lo es Australia (OCDE, 2015), lo cual permita conocer las diferencias a fin de valorar si en nuestro país se hace de una manera adecuada.

b) Justificación

Recientemente la producción en este sector no ha presentado un crecimiento sostenido ni un desarrollo importante, pues la rentabilidad y la oferta nacional resulta insuficiente derivado de los problemas en cuanto a la *“colocación y comercialización del producto, que se relaciona con el grado de tecnificación utilizado desde la ordeña hasta la recolección y almacenamiento”*. (INEGI, 2014), aunado a la creciente problemática de las importaciones, además de la dependencia por parte de los productores locales que tienen de los grandes corporativos comercializadores e industrializadores, quienes deciden el producto que han de adquirir, además de fijar los precios de compra considerando factores económicos de oferta y demanda, el panorama para el sector luce desolador.

Los productores locales no cuentan con estructuras administrativas adecuadas las cuales permitan tener sistemas funcionales con el objeto de tener un buen control sobre las operaciones que realizan, además de no ejercer una adecuada utilización de los recursos propios que permitan la optimización de los mismos. Por lo que es necesario que el impacto fiscal derivado de la carga tributaria a la cual están sujetos, no siga afectando más la situación financiera por la cual atraviesan, así pues, mediante la utilización de figuras jurídicas, además de un análisis integral del régimen fiscal aplicable se elaborarán estrategias fiscales con las que se pretende lograr una optimización sustancial en sus gravámenes aplicables.

Ante la realidad en que se encuentra la industria, resulta necesario que los productores reciban una adecuada asesoría en los aspectos administrativos, financieros y fiscales a fin de que puedan mejorar la forma en que vienen desempeñando sus actividades, para mejorar sus procedimientos administrativos a fin de lograr con ello una optimización financiera y un conocimiento pleno del estado del negocio que resulte útil para la toma de decisiones, además de que el impacto derivado de la carga fiscal no siga agudizando la problemática que actualmente aqueja a este sector, pues resultaría útil saber aprovechar lo benevolente que resultaría el hacer uso adecuado de figuras jurídicas con el objeto de la disminución en su carga tributaria.

Los países en el mundo que cuentan con industrias lecheras importantes se encuentran en constante investigación y desarrollo, buscando afrontar los retos que tan compleja industria supone, para así adaptarse a los cambios que la misma demanda. Es importante conocer que acciones se emprenden en Australia, país cuya producción a nivel internacional se considera importante debido a los excedentes en la producción con que cuenta y en donde se ha consolidado la industria en los últimos años. Por lo mismo es necesario analizar que se hace en otros países, pues si se pretende mejorar la industria nacional es indispensable voltear a ver que están haciendo otros a fin de buscar oportunidades de mejora que pudieran implementarse en México.

En el aspecto general resulta trascendental conocer en todo momento de manera puntual, oportuna y precisa la actualidad en que se encuentra la industria nacional, conocer el entorno global que la rodea y las perspectivas a futuro de ambos aspectos. Todo ello para contar con sustento adecuado con el fin de tomar decisiones adecuadas buscando anticiparse a las necesidades futuras y retos que tan importante industria demanda.

En relación al aspecto particular, es preciso además que los productores nacionales mejoren la manera en que vienen desempeñando sus actividades en la actualidad, ya que esta industria representa una fuente importante de trabajo y que da sustento a miles de familias en todo el país. El incrementar la productividad y rentabilidad en el sector con miras a consolidar a la industria lechera dentro del mercado nacional e internacional para que represente un importante motor para la economía nacional resultaría beneficioso para todos, por un lado se generaría mayor riqueza, situación que a final de cuentas se vería traducido en mayor fiscalización por parte del gobierno, pero lo más importante es que se mejoraría la calidad de vida de miles de personas y se generarían mayores oportunidades para la población en general.

Una problemática puede resultar al mismo tiempo un área de oportunidad si es que se capitaliza de forma adecuada, mediante la exploración de nuevos nichos de mercado y nuevas actividades que se pueden desempeñar mediante la innovación y el trabajo en conjunto, además de aprovechar todas las bondades que el conocimiento integral de la legislación mexicana ofrece, pues mediante el uso de figuras jurídicas y la

implementación de estrategias fiscales que no solo permitan el adecuado cumplimiento de las obligaciones y conseguir una simplificación administrativa, sino la optimización de la carga tributaria que finalmente tendrá un impacto directo en las finanzas de la empresa.

Mediante la implementación de dichas estrategias, el productor local conocerá de manera integral el estado financiero de su negocio lo cual permitan tomar decisiones útiles a fin de mejorar la productividad y rentabilidad del negocio, además de que la carga tributaria a la que actualmente está sujeto se disminuirá de manera sustancial lo cual le permitirá contar con recursos económicos adicionales para la inversión en investigación y desarrollo de la industria y su negocio en particular.

c) Objetivo General

Analizar los aspectos financieros, jurídicos y fiscales aplicables a un productor lechero en el estado de Aguascalientes para lograr la optimización de sus recursos y de su carga tributaria, con la finalidad de mejorar su rentabilidad económica, su crecimiento y competitividad.

d) Objetivos Específicos

1. Construir un marco de referencia del entorno globalizando en el que se encuentra la industria lechera. Además de un análisis de la industria lechera en México y Australia.
2. Resaltar la importancia de la información financiera como herramienta útil para la adecuada toma de decisiones; además de un comparativo entre México y Australia sobre aspectos financieros y los apoyos gubernamentales disponibles para los productores.
3. Analizar del régimen fiscal aplicable a los productores lecheros en México.
4. Evaluar las prácticas financieras, aspectos jurídicos y fiscales de un productor de leche, para identificar alternativas para la organización de su negocio para mejorar su rentabilidad económica, su crecimiento sostenible y su competitividad.

e) Metodología

El estudio será descriptivo porque se analizará el entorno económico globalizado del sector lechero y las disposiciones jurídico-fiscales aplicables; será a la vez explicativo por que se establecerán estrategias mediante la utilización de figuras contenidas en las disposiciones fiscales; Transversal, porque se analizarán las estadísticas de varios años, teórico y práctico porque los temas que se exponen serán documentados en libros, artículos y estadísticas y se desarrollará un estudio de caso; deductivo por que se partirá de conceptos generales a particulares.



CAPÍTULO 1. Entorno globalizado del sector lechero y análisis de la industria lechera en México y Australia

Al adentrarse en el estudio de un sector económico y de una industria en particular, es de suma importancia conocer de manera integral el entorno en que se encuentra, con el objeto de analizar los factores que influyen dentro del ámbito global, para poseer un panorama más amplio y adquirir una visión crítica que posibilite la identificación de problemáticas y oportunidades de desarrollo que en toda industria se presentan.

Dentro del presente capítulo se pretende analizar el entorno globalizado en que se sitúa la industria lechera con el propósito de entender los factores que en esta influyen, conocer la importancia de la leche y sus productos derivados como fuente nutrimental y por supuesto su trascendencia económica en el ámbito internacional. De igual manera se pretende realizar un análisis de los aspectos fundamentales de la industria en México así como en Australia, a fin de conocer la actualidad por la que atraviesa este sector de la economía en uno y otro país.

1.1. La industria lechera a nivel internacional

La Real Academia Española (2015) define globalización como el *“Proceso por el que las economías y mercados, con el desarrollo de las tecnologías de la comunicación, adquieren una dimensión mundial, de modo que dependen cada vez más de los mercados externos y menos de la acción reguladora de los Gobiernos”*-

Por su parte el Fondo Monetario Internacional (2015) señala que es:

“la interdependencia económica creciente en el conjunto de los países del mundo, provocada por el aumento del volumen y de la variedad de las transacciones transfronterizas de bienes y servicios, así como de los flujos internacionales de capitales, al mismo tiempo que por la difusión acelerada y generalizada de la tecnología”

El sector lechero mundial es un claro ejemplo de la apertura de los mercados internacionales derivado de la globalización en que nos encontramos inmersos en la actualidad. Según datos de la Secretaría de Economía (2012), en este sector influyen múltiples factores macroeconómicos como el desarrollo económico de los países y el fortalecimiento o devaluación de sus monedas, el crecimiento demográfico mundial, las condiciones climáticas en las regiones productivas, la inversión en tecnificación y desarrollo, así como los subsidios a la producción que otorgan algunas naciones en que la industria lechera se considera prioritaria. Todos estos factores tienen incidencia directa en la oferta y demanda del producto y resultan determinantes en los precios internacionales de los mismos y en el desempeño de la industria en general.

La leche y sus productos derivados constituyen una de las principales fuentes de proteína animal para las personas (Del Valle, 2000), además de ser uno de los productos más importantes en la canasta básica que representa una base fundamental en la alimentación de la población a nivel mundial ya que suministra una fuente importante de la grasa y energía que la población requiere diariamente (FAO, 2015).

1.1.1. Generalidades

1.1.1.1. Producción de leche

La FAO (2015) señala que, la producción mundial de leche proviene principalmente de vaca, búfalo, cabra y oveja aunque también existe producción menos significativa de reno, caballo y burro. La presencia de cada especie es distinta entre países y regiones del mundo e influyen múltiples factores como el climático, las tradiciones alimenticias y características socioeconómicas de la población. Casi toda la leche que se consume en los países desarrollados es de vaca mientras que en los países en desarrollo un tercio de la producción proviene de búfalos, cabras, camellos y ovejas.

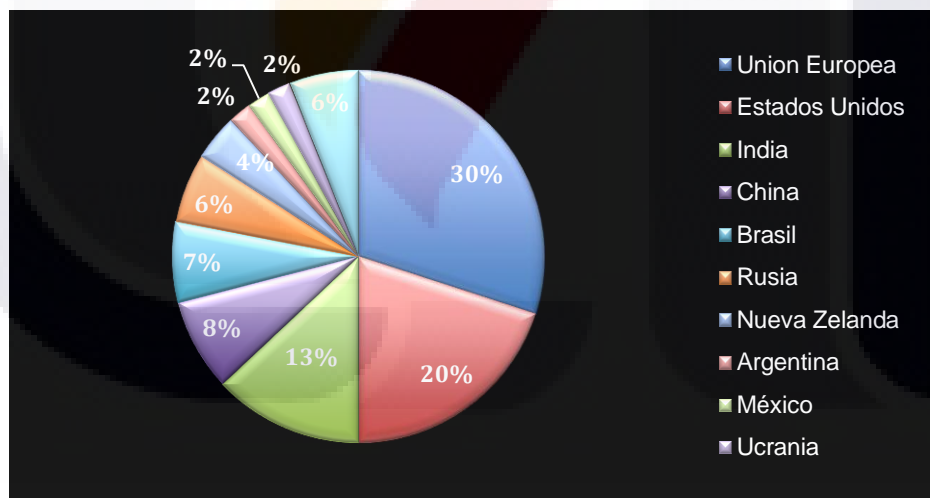
La producción lechera a nivel mundial ha sufrido un incremento superior al 50% en las últimas tres décadas, pasando de 482 millones de toneladas producidas en el año 1982 a 754 millones en 2012. Para 2014 la producción fue de 783 millones, siendo el 83% de leche de ganado bovino lo cual representa una producción cercana a los 650 millones

de toneladas, por 13% de búfalo con 102 millones y el 4% del resto de las especies de las que se produce únicamente cerca de 31 millones.

La disponibilidad de leche en el mundo está influenciada por los ciclos de producción en los hemisferios norte y sur, *“mientras que en primavera-verano en el norte se presenta el ciclo alto, en el sur ocurre la etapa baja del ciclo productivo. Lo mismo, pero a la inversa sucede en el norte cuando transcurre el otoño e invierno, a la baja en la producción; en tanto que el hemisferio sur se presenta la etapa alta del ciclo”*. (SE, 2012).

Al hablar de producción de leche de ganado bovino la cual interesa al presente trabajo, es necesario señalar que el producto fresco es transformado en diversos productos lácteos, como leche fluida, leche en polvo, queso, mantequilla, entre otros. El siguiente gráfico muestra la composición mundial de la producción con información del Departamento de Agricultura de Estados Unidos para 2015, considerando los 10 principales países productores de leche fresca a nivel mundial.

Gráfica 1 - Principales productores de leche en el mundo en 2015.

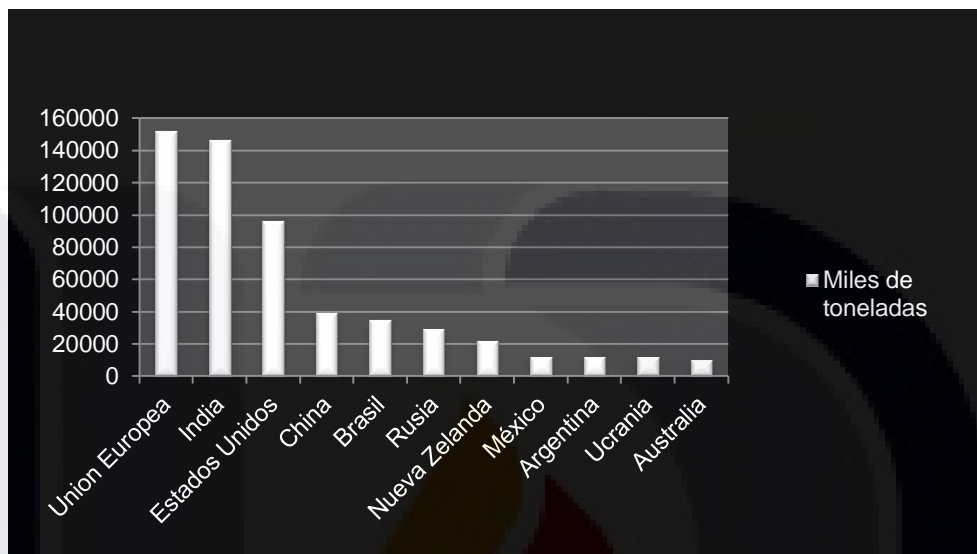


Fuente: Elaboración propia con datos de USDA. Consultado el 06 de noviembre de 2015 en <http://usda.mannlib.cornell.edu/usda/fas/dairy-market//2010s/2015/dairy-market-12-17-2015.pdf>

Los principales productores de leche a nivel mundial fueron la Unión Europea, seguido de Estados Unidos, India, China, Brasil, Rusia, Nueva Zelanda, Argentina, México y Ucrania.

El siguiente gráfico muestra la composición de los 10 principales países productores de leche a nivel mundial en relación a leche fluida, entera y semidescremada

Gráfica 2 - Principales productores de leche fluida en el mundo en 2015.

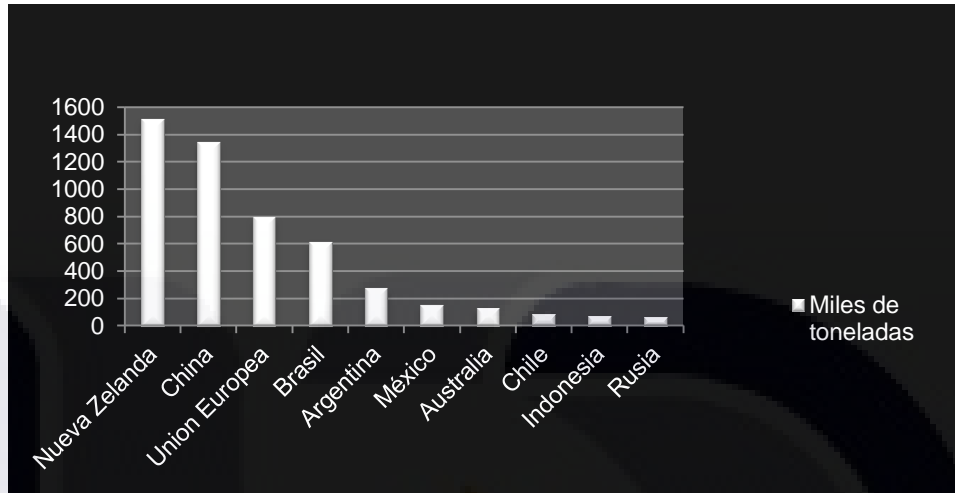


Fuente: Elaboración propia con datos de Index Mundi. Consultado el 07 de noviembre de 2015 en <http://www.indexmundi.com/agriculture/?commodity=milk&graph=production>

Para 2015 el principal productor de leche fluida fue la Unión Europea con 151.75 millones de toneladas, India con 146.5, Estados Unidos con 96.25, China con 38.94, Brasil con 35.5, Rusia con 29.3, Nueva Zelanda con 22.12, México con 11.76, Argentina con 11.75, Ucrania con 11.47 y Australia con 9.8 millones de toneladas.

De leche entera, el principal productor a nivel mundial es Nueva Zelanda con 1,515 miles de toneladas en 2015, seguido por China con 1,350, la Unión Europea con 800, Brasil con 617, Argentina con 275, México con 153, Australia con 130, Chile con 83, Indonesia con 74 y Rusia con 64 miles de toneladas.

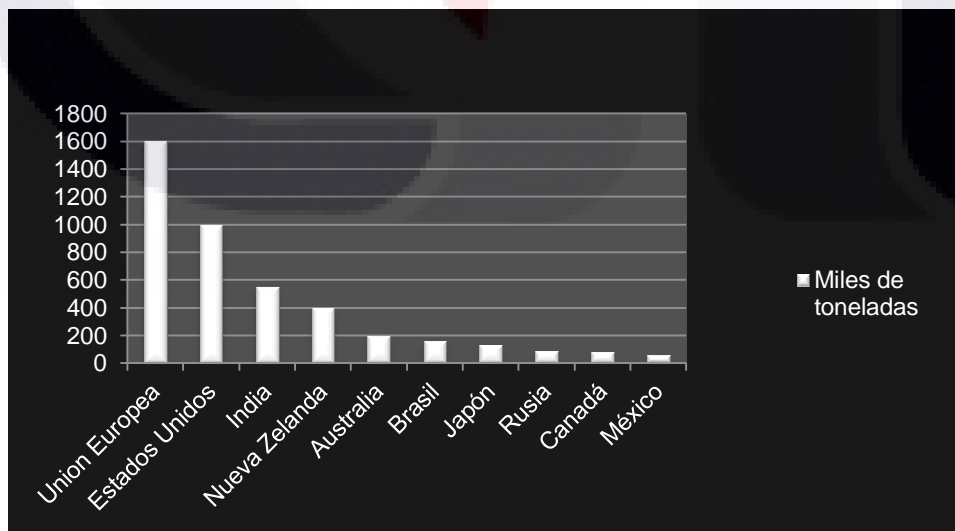
Gráfica 3 - Principales productores de leche entera en el mundo en 2015.



Fuente: Elaboración propia con datos de Index Mundi. Consultado el 07 de noviembre de 2015 en <http://www.indexmundi.com/agriculture/?commodity=powdered-whole-milk&graph=production>

Finalmente, de leche semidescremada, los principales productores fueron la Unión Europea con 1,600 miles de toneladas, Estados Unidos con 995, India con 550, Nueva Zelanda con 400, Australia con 195, Brasil con 157, Japón con 130, Rusia con 85, Canadá con 80 y México con 55 miles de toneladas.

Gráfica 4 - Principales productores de leche semidescremada en el mundo en 2015.



Fuente: Elaboración propia con datos de Index Mundi. Consultado el 07 de noviembre de 2015 en <http://www.indexmundi.com/agriculture/?commodity=nonfat-dry-milk&graph=production>

1.1.1.2. Consumo de leche

El consumo global de leche es casi equivalente a la producción mundial, incluyendo la leche destinada a consumo humano, para la alimentación y aplicaciones técnicas (IDF, 2010).

La FAO (2015) señala que, el consumo per cápita de leche es mayor en la población de los países desarrollados, sin embargo la diferencia con los países en desarrollo se está reduciendo por el incremento en los niveles de ingresos de la población, el crecimiento demográfico, la urbanización y los cambios en la dieta de las personas. Alrededor del mundo, la población que consume leche y sus productos derivados es superior a los 6 billones de personas, cifra superior al 80% de la población mundial.

Según las recomendaciones de la FAO, el consumo recomendable de leche y sus productos derivados debiera ser de 188 kgs per cápita al año. Por una parte, en los países desarrollados se consumen en promedio 200 kgs por habitante al año situándose por encima de la cantidad recomendada, mientras que el consumo promedio en los países en desarrollo es de 44 kgs, cifra muy por debajo de las recomendaciones planteadas por dicho organismo internacional.

Se estima que anualmente se consumen cerca de 703 millones de toneladas. Según estimaciones de 2009, el consumo per cápita fue de 103 kgs para una población total de 6.83 billones de personas. (IDF, 2010).

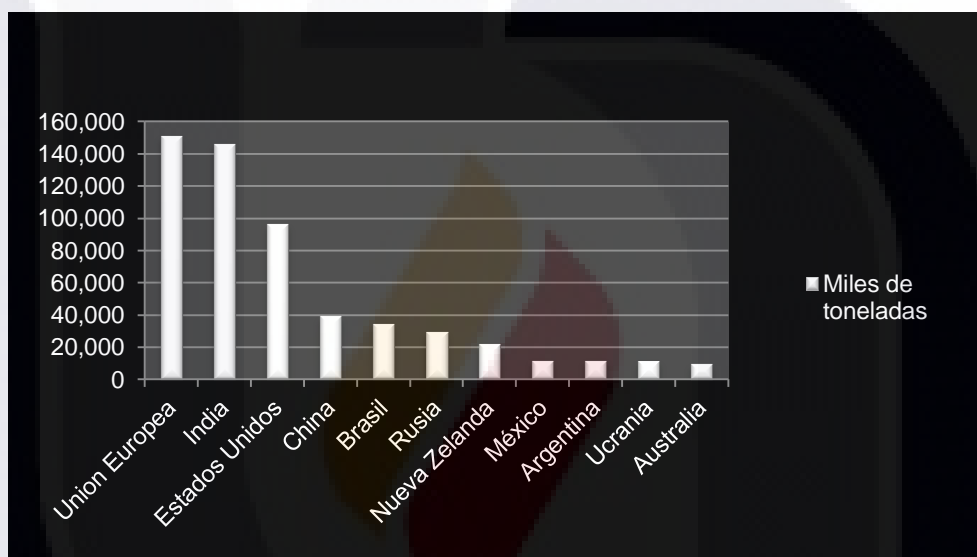
Datos de la FAO (2015) señalan, que el principal consumidor a nivel mundial es la India, seguido de la Unión Europea, Estados Unidos, Rusia y China. Además, las previsiones de crecimiento demográfico previstas para la India y China, los situarán como los dos principales consumidores en el mundo a final de la década y además concentrarán más de la tercera parte del consumo global de leche y sus derivados.

El siguiente gráfico muestra la composición de los 10 principales países consumidores de leche a nivel mundial con información del Departamento de Agricultura

de Estados Unidos (2015), haciendo la distinción entre leche fluida, entera y semidescremada:

De leche fluida, los principales consumidores a nivel mundial fueron la Unión Europea con 151.30 millones de toneladas, la India con 146.5, Estados Unidos con 96.25, China con 39.36, Brasil con 34.5, Rusia con 29.76, Nueva Zelanda con 21.92, México con 11.79, Argentina con 11.73, Ucrania con 11.47 y Australia con 9.69 millones de toneladas.

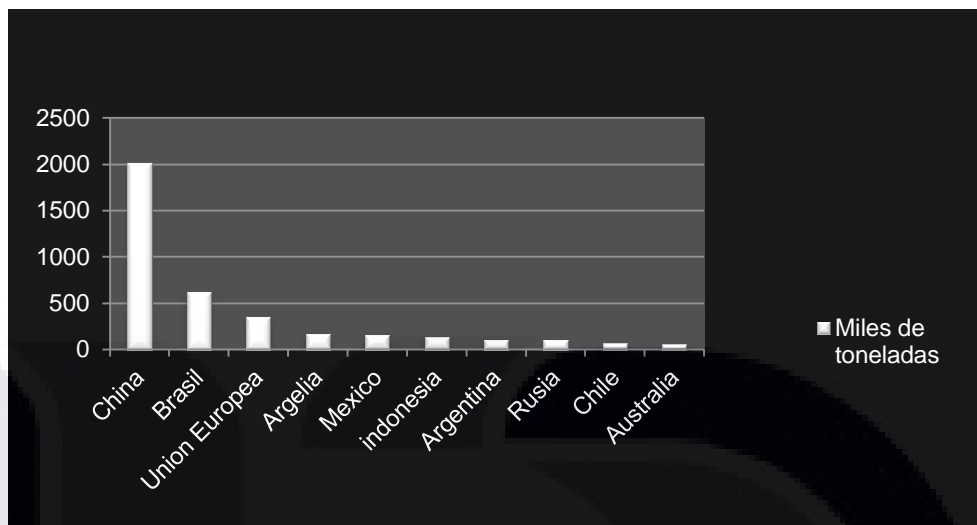
Gráfica 5 - Principales consumidores de leche fluida en el mundo en 2015.



Fuente: Elaboración propia con datos de Index Mundi. Consultado el 12 de noviembre de 2015 en <http://www.indexmundi.com/agriculture/?commodity=milk&graph=domestic-consumption>

De leche en polvo entera, los principales consumidores fueron China con 2,009 miles de toneladas, seguido de Brasil con 613, la Unión Europea con 352, Argelia con 160, México con 153, Indonesia con 128, Argentina con 104, Rusia con 104, Chile con 65 y finalmente Australia con 44 miles toneladas.

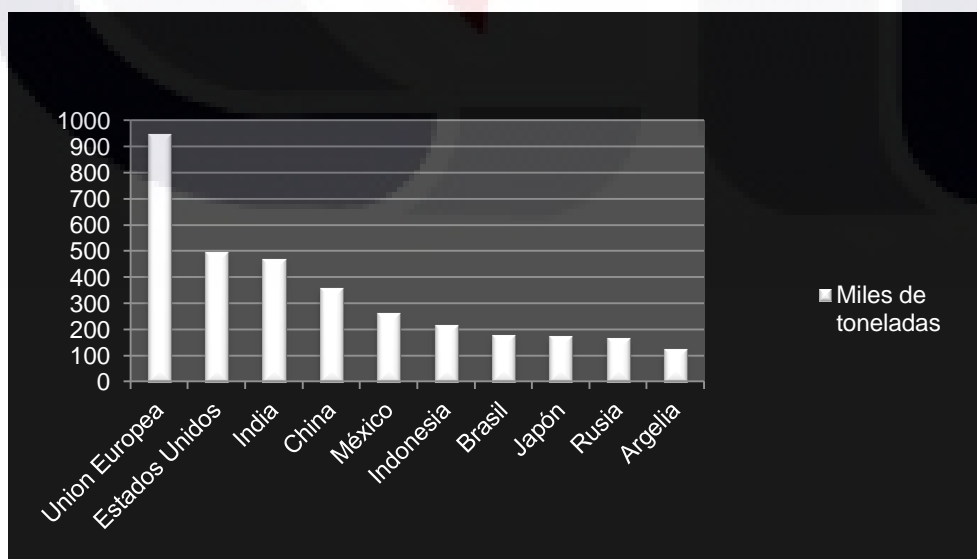
Gráfica 6 - Principales consumidores de leche en polvo entera en el mundo en 2015.



Fuente: Elaboración propia con datos de Index Mundi. Consultado el 12 de noviembre de 2015 en <http://www.indexmundi.com/agriculture/?commodity=powdered-whole-milk&graph=domestic-consumption>

Finalmente, de leche semidescremada, los principales consumidores fueron la Unión Europea con 951 miles de toneladas, Estados Unidos con 496, India con 470, China con 360, México con 265, Indonesia con 217, Brasil con 178, Japón con 173, Rusia con 165 y Argelia con 125 miles de toneladas.

Gráfica 7 - Principales consumidores de leche semidescremada en el mundo en 2015.



Fuente: Elaboración propia con datos de Index Mundi. Consultado el 12 de noviembre de 2015 en <http://www.indexmundi.com/agriculture/?commodity=nonfat-dry-milk&graph=domestic-consumption>

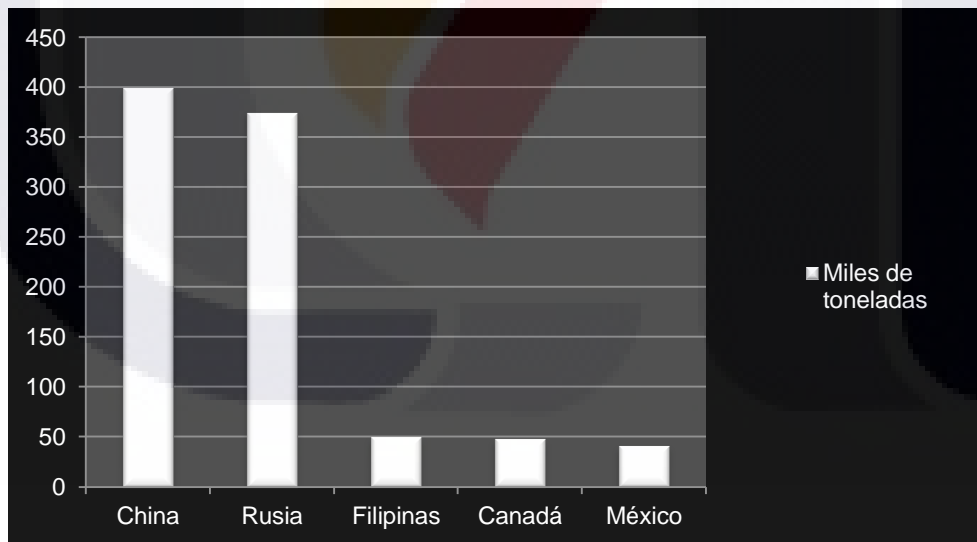
1.1.1.3. Importación de leche

Según datos de la FAO (2015), existen diversos países los cuales a pesar de ser importantes productores de leche y sus productos derivados a nivel mundial, tienen déficit para hacer frente a la demanda nacional, entre los que se encuentran China, México, Italia, Rusia, Argelia, Brasil, Argelia e Indonesia.

Los siguientes gráficos muestran la composición de los 5 principales países importadores de leche a nivel mundial según las estimaciones del Departamento de Agricultura de Estados Unidos para 2015, haciendo la distinción entre leche fluida, entera y semidescremada:

De leche fluida, los principales importadores a nivel mundial son China con 400 miles de toneladas, Rusia con 375, Filipinas con 50, Canadá con 48 y México con 41 miles de toneladas.

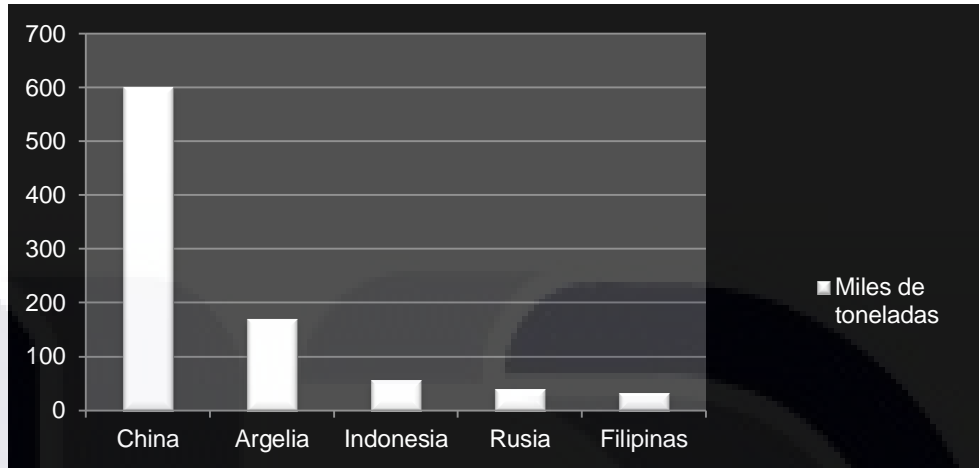
Gráfica 8 - Principales importadores de leche fluida en el mundo en 2015.



Fuente: Elaboración propia con datos de Index Mundi. Consultado el 12 de noviembre de 2015 en <http://www.indexmundi.com/agriculture/?commodity=milk&graph=imports>

De leche entera, los principales importadores son China con 600 miles de toneladas, Argelia con 170, Indonesia con 55, Rusia con 40 y Filipinas con 32 miles de toneladas.

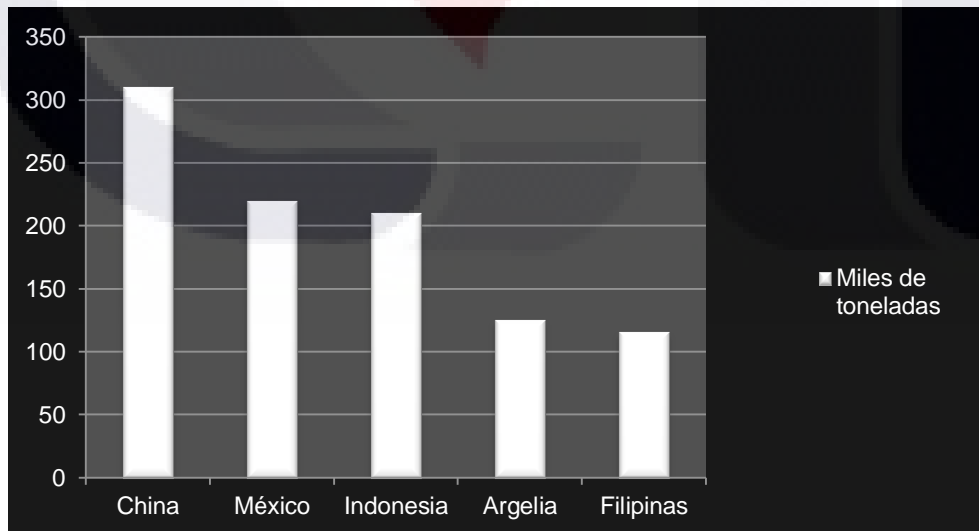
Gráfica 9 - Principales importadores de leche entera en el mundo en 2015.



Fuente: Elaboración propia con datos de Index Mundi. Consultado el 13 de noviembre de 2015 en <http://www.indexmundi.com/agriculture/?commodity=powdered-whole-milk&graph=imports>

Finalmente, de leche semidescremada, los principales importadores son China con 310 miles de toneladas, México con 220, Indonesia con 210, Argelia con 125 y Filipinas con 115 miles de toneladas.

Gráfica 10 - Principales importadores de leche semidescremada en el mundo en 2015.



Fuente: Elaboración propia con datos de Index Mundi. Consultado el 13 de noviembre de 2015 en <http://www.indexmundi.com/agriculture/?commodity=nonfat-dry-milk&graph=imports>

1.1.1.4. Exportación de leche

Los productos lácteos más comercializados en el mercado mundial son la mantequilla, el queso y la leche en polvo; en ese sentido, los productos lácteos representan aproximadamente el 6% de las exportaciones agrícolas (FAO, 2015).

Según datos de la Secretaría de Economía (2012), el 70% de las exportaciones de productos lácteos se concentran principalmente en tres regiones geográficas; la Unión Europea, Oceanía y Estados Unidos. De ahí entonces, la necesidad de conocer de manera breve las estrategias que emplean estas regiones productivas a fin de comprender como han posicionado a sus industrias dentro del ámbito internacional, las cuales se mencionan a continuación:

Por una parte y debido a sus grandes volúmenes de producción, la Unión Europea ocupa el primer sitio como exportadora de leche en polvo semidescremada a nivel mundial, en donde

“la política de precios es el eje central para los programas de fomento lechero y establece un precio mínimo obligatorio de garantía. Además hay medidas de control de la producción para reducir los excedentes. La Unión Europea apoya la producción lechera con mecanismos de soporte al precio de mercado, aranceles y subsidios a la exportación” (SE, 2012).

Un caso exitoso de producción que es necesario hacer mención es el de Oceanía, pues Australia y Nueva Zelanda son países que a pesar de no estar en los primeros lugares en volúmenes de producción, tienen una gran importancia por sus excedentes en la producción en relación a su demanda local situándose en el segundo y tercer lugar en exportación de lácteos a nivel mundial. Nueva Zelanda exporta más del 70% de su producción y Australia poco más del 50%, colocándose como los países más exportadores en relación a su producción.

Las estrategias que han empleado esos países Oceánicos para ser tan productivos, en donde *“el sector lechero tiene poca intervención gubernamental. Su competitividad en el mercado internacional se explica principalmente porque sus sistemas*

de producción están basados en el pastoreo, lo que les permite producir con los costos más bajos del mundo” (SE, 2012).

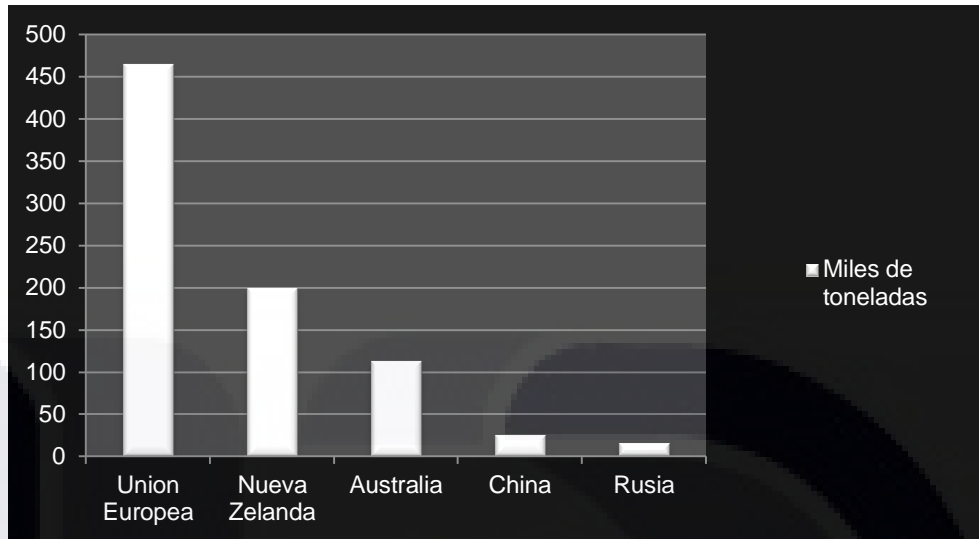
En el cuarto lugar de principales exportadores de lácteos a nivel mundial se encuentra Estados Unidos, en donde el sector “*se orienta más hacia el consumo interno que a la exportación, la que es utilizada como un medio de regular los precios internos, eliminando los excedentes de consumo. En consecuencia, la participación de EE. UU. en las exportaciones mundiales es relativamente baja*” (SE, 2012).

Si bien es cierto que existen países en los que existe gran protección y regulación por parte del gobierno en cuando a precio y producción, lo cual distorsiona los precios internacionales y hace muy difícil competir, no obstante habría que adentrarse en conocer la base del éxito en el continente Oceánico, analizar las estrategias que los han llevado a ser altamente productivos y que han logrado consolidar a la industria dentro de los principales exportadores de leche en el mundo.

Los siguientes gráficos muestran la composición de los 5 principales países exportadores de leche a nivel mundial según estimaciones del Departamento de Agricultura de Estados Unidos para 2015, haciendo la distinción entre leche fluida, entera y semidescremada:

De leche fluida, los principales exportadores fueron la Unión Europea con 465 miles de toneladas, seguido de Nueva Zelanda con 200, Australia con 113, China con 25 y Rusia con 15 miles de toneladas.

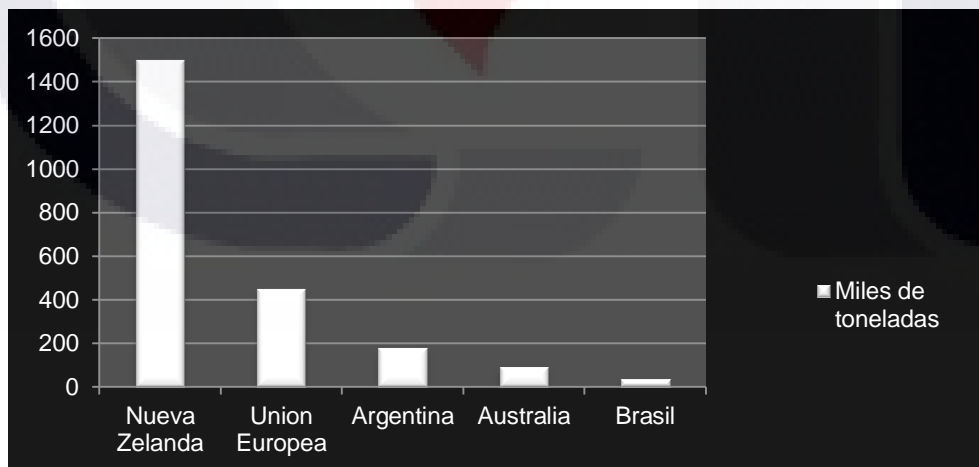
Gráfica 11 - Principales exportadores de leche fluida en el mundo en 2015.



Fuente: Elaboración propia con datos de Index Mundi. Consultado el 15 de noviembre de 2015 en <http://www.indexmundi.com/agriculture/?commodity=milk&graph=exports>

De leche entera, los principales exportadores fueron Nueva Zelanda con 1,500 miles de toneladas, seguido de la Unión Europea con 450, Argentina con 180, Australia con 90 y Brasil con 34 miles de toneladas.

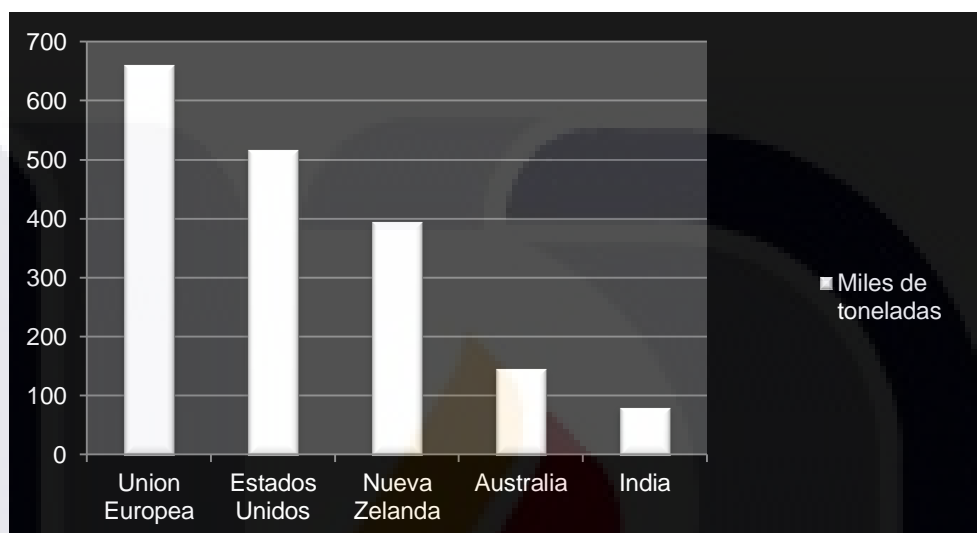
Gráfica 12 - Principales exportadores de leche entera en el mundo en 2015.



Fuente: Elaboración propia con datos de Index Mundi. Consultado el 15 de noviembre de 2015 en <http://www.indexmundi.com/agriculture/?commodity=powdered-whole-milk&graph=exports>

Finalmente de leche semidescremada, los principales exportadores fueron la Unión Europea con 660 miles de toneladas, seguido de Estados Unidos con 516, Nueva Zelanda con 395, Australia con 145 y la India con 80 miles de toneladas.

Gráfica 13 - Principales exportadores de leche semidescremada en el mundo en 2015.



Fuente: Elaboración propia con datos de Index Mundi. Consultado el 15 de noviembre de 2015 en <http://www.indexmundi.com/agriculture/?commodity=nonfat-dry-milk&graph=exports>

1.1.1.5. Precios históricos

Según la Secretaría de Economía (2012), *“Un gran número de países en el mundo considera la producción y abasto de leche como una prioridad nacional, razón por la cual establecen políticas de alto proteccionismo para el sector lácteo”*.

Es por ello que a partir de subsidios gubernamentales, algunos países producen una gran cantidad de leche para cubrir su demanda local, y los excedentes los colocan dentro del mercado internacional, lo cual distorsiona fuertemente los precios del producto en el mercado mundial.

Según la OCDE-FAO (2015), la República Popular China juega un papel fundamental en el mercado internacional de la leche, pues al ser un país con un desarrollo económico sin precedentes en la última década y con la población más numerosa a nivel

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

mundial que se alimenta cada vez mejor, lo cual ha incrementado de manera sustancial la demanda internacional de alimentos en general.

Un claro ejemplo de la apertura del mercado de la leche es el que se comenta a continuación:

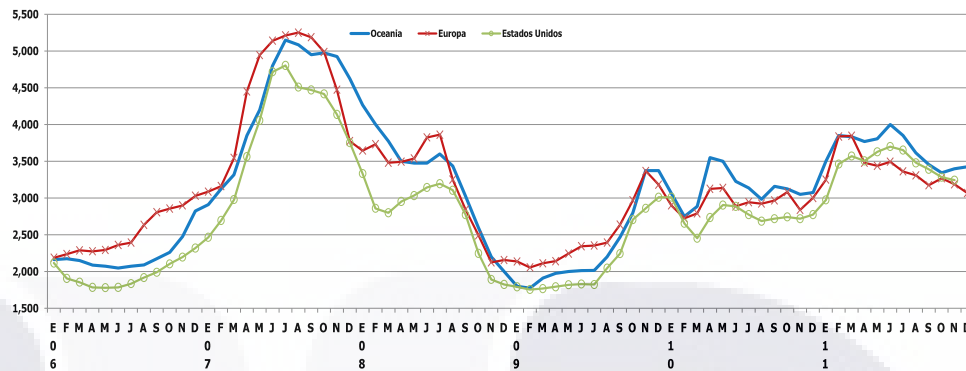
Para 2013 la producción en China bajó en 5,7%, dando lugar a una fuerte demanda de leche. Además, incrementaron los precios internacionales por la disminución de la producción en Estados Unidos, la Unión Europea y Oceanía, a causa del incremento en los costos de la alimentación del ganado, además de las condiciones climáticas adversas en Oceanía y Europa, alcanzando máximos históricos en los precios de la leche para 2013.

No obstante, la producción en los principales países exportadores comenzó a mejorar a mediados de 2013 por la disminución de los costos de alimentación del ganado y las mejores condiciones climáticas, no obstante la demanda China persistió y los precios continuaron elevados para el año 2014.

Para mediados de 2014, los precios de la leche comenzaron a disminuir considerablemente por el aumento en los niveles de producción de China y la consecuente baja en la demanda, además la Federación Rusa por medio de su Presidente Vladimir Putin instauró una restricción comercial hacia Estados Unidos, la Unión Europea y Australia, entre otras naciones, consistente en la prohibición de importar alimentos provenientes dichos países, derivado de las sanciones interpuestas por Europa a causa de los conflictos con Ucrania en la llamada Crisis de Crimea. Así pues, la producción en la Unión Europea ha sido menos dinámica por la prohibición, no obstante la devaluación del Euro hace que las exportaciones de la Unión Europea sean más competitivas.

Para ejemplificar la constante evolución de los precios internacionales, el siguiente gráfico muestra la evolución que han tenido la leche semidescremada en el periodo comprendido de 2006 a 2011.

Gráfica 14 - Precios internacionales de leche semidescremada en polvo de 2006 a 2012 (USD / Tonelada)



Fuente: Secretaría de Economía en el “Análisis del Sector Lácteo en México 2012”.

Es importante conocer los múltiples factores macroeconómicos, de desarrollo, políticos e incluso climáticos que influyen dentro del mercado globalizado de la leche, factores de oferta y demanda, que consecuentemente tienen impacto directo en los precios internacionales del producto y a final de cuentas tienen repercusiones dentro de un mercado que no es autosuficiente como el mercado nacional.

Países Oceánicos con producción lechera eficiente con los costos más bajos del mundo por una parte, países que consideran prioritaria la producción y otorgan subsidios a como la Unión Europea por otra, precios internacionales bajos, restricciones comerciales y una producción excedente que requiere ser colocada dentro del mercado mundial; contra una producción que no es suficiente ni eficiente en México, sin duda se requiere mejorar las condiciones actuales de la industria lechera nacional, pues al final el productor es quien resulta más afectado.

1.1.2. Proyección de la OCDE a 2025 para la industria de lácteos

Resulta conveniente analizar las perspectivas de crecimiento y desarrollo que tendrá la industria lechera y sus derivados en el mundo, a fin de tener un panorama más amplio sobre la importancia del sector a futuro, conocer el verdadero potencial de desarrollo y la oportunidad que ello representa.

Por su parte la OCDE-FAO (2015), señalan que los cambios en el consumo global de leche y sus productos derivados estarán determinados por múltiples factores, entre ellos al incremento de la demanda por el crecimiento demográfico de las naciones, su desarrollo económico, así como los precios de otros productos base de la alimentación. Es una realidad que el desarrollo del mercado de leche y sus productos derivados es incierto, ya que como se ha visto dentro del presente capítulo, existen factores que influyen como el brotes de enfermedades, las restricciones comerciales, condiciones climáticas e incluso cambios políticos, no obstante existen proyecciones y estimaciones como se verá a continuación.

1.1.2.1. Crecimiento demográfico

Según datos de las Naciones Unidas (2014), actualmente existen 7.3 billones de habitantes en el mundo, para el año 2024 el 83% de la población mundial vivirá en países en desarrollo y será cercana a los 8.5 billones de personas; para 2050 se estima habrá más de 9.3 billones de personas que alimentar en el mundo, por lo que la demanda mundial de alimentos en relación a la población incrementara en un 21.5% con respecto a la actual.

Según la OCDE-FAO (2015), para 2050 la población en Europa incrementara a una tasa de solamente el 0.13%, en Japón al igual que Rusia disminuirá de manera considerable. Por su parte, en México aumentara cerca del 21.7%, pasando de 117.5 millones a poco más de 150 millones de habitantes, siendo uno de los países miembros de la OCDE con mayor proyección de crecimiento junto a Australia y la India. Las tasas serán superiores en los países en desarrollo; los países Africanos por su parte serán los que presenten el mayor índice a nivel mundial con 2.42% anual en promedio.

El crecimiento demográfico mundial finalmente se verá traducido en un mayor número de consumidores de alimentos, además, como se vio anteriormente, se prevé que el crecimiento será superior en los países en vías de desarrollo en relación con los más desarrollados, no obstante el consumo per cápita seguirá siendo superior en los países con mayor desarrollo a causa de la mayor capacidad económica de su población y las tradiciones alimenticias.

1.1.2.2. Precios internacionales

Derivado del aumento en los niveles de ingresos de la población en los países en desarrollo incrementara la demanda, la cual en su mayoría sera satisfecha por la producción nacional mediante el incremento de los hatos lecheros y su productividad, situación que beneficiara los precios de los productos lácteos en la próxima década.

Si bien es cierto que los precios internacionales de la leche disminuyeron en 2014 tras los máximos históricos de 2013, se prevé que tengan un ligero decremento en la última década, aunque aún por encima de los niveles del año 2007, no obstante es necesario considerar que son proyecciones considerando las condiciones económicas y políticas que se tienen en la actualidad.

1.1.2.3. Producción

Para el año 2024 se prevé un crecimiento en la producción mundial de leche promedio anual de 1.8%, por debajo del 1.9% alcanzado en la última década. Por lo que ésta se incrementará en 175 millones de toneladas es decir un 23% respecto a la producción actual, de las cuales el 75% se procederá de los países en desarrollo, principalmente de Asia. Por otra parte, el número de vacas lecheras disminuirá en los países desarrollados a causa de la mayor productividad por vaca, mientras que en los países en desarrollo de igual manera tenderá a desacelerarse pues se espera un mayor desarrollo en la productividad en relación a la década anterior.

Se prevé que la India superara a la Unión Europea como el principal productor de leche en el mundo, pero gran parte de la producción será para su demanda interna. Por otra parte China, que es un gran consumidor de leche continuará siendo un factor determinante en el mercado internacional, y se espera una mejora en las condiciones de su sector y que la demanda de sus importaciones sea cada vez menor.

Es preciso señalar el comportamiento de los principales exportadores de leche a nivel mundial, que se prevé el siguiente comportamiento en la última década:

Tabla 1 - Tendencia a futuro en la producción de leche en los países seleccionados.

| País | Crecimiento anual (%) | Factores |
|----------------|-----------------------|--|
| Nueva Zelanda | De 5.1% a 1.9% | Aumento de costos de producción y ambientales. |
| Estados Unidos | De 1.0% a 0.9% | Cambio en sistemas productivos. |
| Australia | De 1.0% a 1.2% | Cambio en sistemas productivos. |
| Unión Europea | De 1.0% a 0.7% | Lento crecimiento de la demanda interna. |

Fuente: Elaboración propia con datos "OECD-FAO Agricultural Outlook 2014-2024". Consultado el 16 de noviembre de 2015 en http://dx.doi.org/10.1787/agr_outlook-2015-11-en

1.1.2.4. Consumo

El consumo per cápita en los países en desarrollo se espera que aumente entre 1.4% y 2.0% anual, lo cual refleja un crecimiento en los niveles de ingresos de la población. En relación a los países desarrollados con alto consumo de leche y sus derivados, se prevé que incremente entre 0.2% y 1.0% anual. La mayor producción de leche y el consumo de productos lácteos es en forma de productos frescos, teniendo aproximadamente el 70% del total mundial de la producción de leche y continuará en aumento en los próximos diez años, debido al aumento en la producción en los países en desarrollo.

El consumo per cápita de productos lácteos frescos en la India se espera que aumente a alrededor de 160 kgs, en comparación con el consumo de alrededor de 107 kgs en Australia, 94 kgs en la Unión Europea, 91 kgs en Nueva Zelanda, 75 kg en Estados Unidos y muy por debajo China con 27 kgs.

La demanda mundial de lácteos seguirá siendo elevada principalmente de China, no obstante el desarrollo de la industria del gigante asiático y sus niveles de autosuficiente será un factor determinante para la evolución futura de los precios en el mercado mundial.

1.1.2.5. Importaciones y exportaciones

Según datos de la OCDE-FAO (2015), respecto a las exportaciones se prevé una expansión en general, por su parte, de leche en polvo se estima un incremento promedio anual de 2%. Si bien es cierto que la exportación de leche ha sido suministrada por algunos cuantos países, esta tendencia no será distinta a la presentada en la última década, pues la mayor parte será satisfecha por Estados Unidos, la Unión Europea, Nueva Zelanda y Australia, en donde por cierto el crecimiento de la demanda interna será limitada.

Las importaciones de leche en polvo, se efectuarán principalmente en países en desarrollo, principalmente Asia y África. En cuanto a la leche en polvo entera, China continuará siendo el principal destino aunque a un ritmo más lento que en la década pasada, además serán importantes importadores Argelia, Nigeria y Arabia Saudita.

Finalmente, en lo que respecta a las importaciones de leche semidescremada a México, la tendencia será la misma que en los últimos años. China continuará siendo el principal importador, seguido de México, con un crecimiento constante pero a un ritmo más lento que en la década pasada a causa de creciente preferencia del consumidor hacia los productos frescos.

1.1.2.6. Problemáticas e incertidumbres

El futuro del sector es incierto, pues depende en gran medida de China y su acelerado crecimiento económico de los últimos años, pues el desarrollo de la industria lechera en aquel país será un factor determinante para la industria mundial. La demanda de lácteos y las oportunidades de exportación también podrían verse afectadas por los diversos tratados de libre comercio existentes, además de acuerdos comerciales entre países, los cuales podrían incrementar el intercambio de productos a través de acuerdos específicos de mercado.

Otro factor importante a considerar es la prohibición de Rusia el cual se espera

que termine a finales de 2015, situación que tendrá impacto directo en el precio de los precios internacionales de los productos.

Uno de los aspectos importantes a considerar, son los cambios climáticos de los últimos años, pues se estima “un aumento en la incidencia y severidad de eventos climáticos extremos y la probabilidad de condiciones anormales pueden estar aumentando” (OCDE-FAO, 2015).

Todas las expectativas del sector se basan en las preferencias histórica del consumidor, pero es necesario señalar que los productos lácteos son una fuente nutricional más costosa en relación a otros alimentos básicos como el arroz y otros granos, por lo que el precio de esos alimentos, así como el crecimiento económico e incremento de los ingresos de la población de los países en desarrollo serán aspectos determinantes en la demanda futura de esta industria.

1.1.3. Acuerdo Transpacífico de Cooperación Económica

Un tema importante que tendrá un impacto directo en la industria lechera nacional, es la reciente adhesión de nuestro país al Acuerdo Transpacífico de Cooperación Económica (TPP), el cual tendrá repercusiones importantes y debiera ser motivo de un análisis exhaustivo.

La Secretaría de Economía (2014) señala, que el Acuerdo Transpacífico de Asociación Económica es un acuerdo comercial con características de tratado de libre comercio firmado por Brunei, Chile, Nueva Zelanda y Singapur el cual se encuentra en vigor desde el 1 de enero de 2006. Para 2009 se negoció la incorporación de Estados Unidos, Australia, Perú, Vietnam además de Malasia, y para 2011 Japón, Canadá y México manifestaron interés de incorporarse.

Según información de la propia Secretaría de 2015, contenida dentro del resumen ejecutivo del acuerdo de asociación trans-pacífico,

“El 5 de octubre de 2015, los ministros de los 12 países participantes en el Acuerdo de Asociación Trans-Pacífico (TPP por sus siglas en inglés) Australia,

Brunei Darussalam, Canadá, Chile, Estados Unidos, Japón, Malasia, México, Nueva Zelanda, Perú, Singapur y Vietnam anunciaron la conclusión de sus negociaciones. Como resultado se tiene un acuerdo equilibrado, ambicioso, integral y de altos estándares, que promoverá el crecimiento económico; apoyará la creación y retención de empleos; mejorará la innovación, la productividad y la competitividad; elevará los niveles de vida; reducirá la pobreza en nuestros países; promoverá la transparencia el buen gobierno y ampliará la protección del trabajo y el medio ambiente”.

Con dicho acuerdo se tiene como objeto la liberalización del comercio y la integración económica de la región. Se cataloga como un “*acuerdo histórico propio del siglo veintiuno*” (SE, 2015), cuyas características principales son las siguientes:

“Sustancial acceso a mercados. *El TPP elimina o reduce barreras arancelarias y no arancelarias de manera sustancial a lo largo del espectro del comercio, incluyendo el comercio de bienes y servicios, y la inversión.*

?

Enfoque regional sobre los compromisos. *El TPP facilita el desarrollo de la producción y de las cadenas de suministro, y la fluidez del comercio incrementando la eficiencia.*

?

Afrontar los nuevos desafíos comerciales. *El TPP promueve la innovación, la productividad y la competitividad al afrontar nuevos temas, incluyendo el desarrollo de la economía digital, y la función de las empresas de propiedad estatal en la economía global.*

?

Comercio incluyente. *El TPP contiene nuevos elementos que buscan asegurar que las economías de cualquier nivel de desarrollo y empresas de cualquier tamaño puedan beneficiarse del comercio. Incluye compromisos para ayudar a las pequeñas y medianas empresas a entender el acuerdo, aprovechar las oportunidades que ofrece y someter a la atención de los gobiernos del TPP sus retos particulares.*

Plataforma para la integración regional. *El TPP pretende ser una plataforma para la integración económica regional y está diseñado para que se sumen a éste otras economías de la región de Asia – Pacífico”. (SE, 2015)*

El acuerdo incluye 30 capítulos que abarcan el comercio y cuestiones relacionadas, comenzando por el comercio de bienes, aduanas y la facilitación comercial, medidas sanitarias y fitosanitarias, obstáculos técnicos al comercio, inversión, servicios, comercio electrónico, compras del sector público, propiedad intelectual, laboral, medio ambiente, la competitividad y la inclusión; solución de controversias; excepciones y disposiciones institucionales.

1.1.3.1. Liberación de aranceles y cuotas de importación

La parte que interesa al presente trabajo es el segundo capítulo del acuerdo denominado Comercio de Bienes, dentro cual se establece que los países integrantes del acuerdo se comprometen entre otras cosas a eliminar o reducir los aranceles y demás políticas restrictivas sobre productos industriales y agrícolas, todo esto con calendarios establecidos para tales efectos. Además, en relación a los productos agrícolas se acordó el no imponer restricciones e impuestos a la importación y la exportación, entre otras políticas restrictivas, con ello se *“incrementará el comercio agrícola en la región, y fortalecerá la seguridad alimentaria”* (SE, 2015).

Dentro de ese capítulo se establecen las condiciones de cada país, es decir los productos sujetos a dicho tratamiento además de los plazos establecidos para su aplicación. En cuento a México y en relación a los productos que tendrán un impacto en la industria, se señala lo siguiente:

Se fija un arancel base inicial de 63% para la leche en polvo, 45% para la leche evaporada, 15% para la condensada, 20% para yogurt y 10% para derivados proteínicos de la leche.

También se establecen tasas de cuotas específicas a la importación proveniente de Australia, Brunei, Canadá, Japón, Malasia, Nueva Zelanda, Singapur y Vietnam, de leche líquida, en polvo y otros derivados. A dichos países se les permitirá en su conjunto la entrada de leche y crema sin aranceles dependiendo de los años del acuerdo hasta por:

Tabla 2 - Leche y crema de importación sin aranceles permitida a México con el TPP

| Año | Litros |
|------------|---------------|
| 1 | 250,000 |
| 2 | 262,500 |
| 3 | 275,000 |
| 4 | 287,500 |
| 5 | 300,000 |
| 6 | 312,500 |
| 7 | 325,000 |
| 8 | 337,500 |
| 9 | 350,000 |
| 10 | 362,500 |
| 11+ | 375,000 |

Fuente: Elaboración propia con datos del Acuerdo Transpacífico de Asociación Económica. Consultado el 23 de noviembre de 2015 en <https://ustr.gov/sites/default/files/TPP-Final-Text-Mexico-Appendix-A-1-Tariff-Rate-Quotas-and-Appendix-A-2-Country-Specific-Allocation-for-Sugar-of-Mexico.pdf>

Se señala además que a dichos países se les permitirá en su conjunto, la entrada de leche en polvo sin aranceles de los mismos países, dependiendo de los años del acuerdo hasta por:

Tabla 3 - Leche en polvo de importación sin aranceles permitida en México con el TPP.

| Año | Toneladas |
|------------|------------------|
| 1 | 25,000 |
| 2 | 26,700 |
| 3 | 28,400 |
| 4 | 30,100 |
| 5 | 31,800 |
| 6 | 33,500 |
| 7 | 35,200 |
| 8 | 36,900 |
| 9 | 38,600 |
| 10 | 40,300 |
| 11+ | 42,000 |

Fuente: Elaboración propia con datos del Acuerdo Transpacífico de Asociación Económica. Consultado el 23 de noviembre de 2015 en <https://ustr.gov/sites/default/files/TPP-Final-Text-Mexico-Appendix-A-1-Tariff-Rate-Quotas-and-Appendix-A-2-Country-Specific-Allocation-for-Sugar-of-Mexico.pdf>

Aunado a los señalados con anterioridad, se establecen otros productos derivados de la leche que podrán introducirse al país libre de aranceles para dichos países, entre los que destaca la leche evaporada, leche condensada, mantequilla, queso, entre otros.

Es indudable que el TPP representa una amenaza adicional para la producción nacional, pues con este se incentiva y facilita el intercambio comercial de lácteos entre los países del continente Oceánico que son de los principales exportadores de leche en el mundo y México. Así pues, resulta de vital importancia analizar las condiciones del mercado actual, conocer las oportunidades y ejercer prácticas concretas para lograr un desarrollo de la industria nacional a fin de mejorar la productividad y que el productor nacional no resienta tan profundamente el impacto de dichas políticas impulsadas por el Gobierno mexicano.

1.2. La Industria lechera en México

1.2.1. Generalidades del país

Según información el INEGI de 2016, el nombre oficial de México es Estados Unidos Mexicanos y se encuentra localizado es en la parte sur de América del Norte. El territorio nacional es de 5,120,679 Km², de los cuales solamente 1,964,375 Km² son superficie continental situándola en el lugar 11 a nivel mundial, al estado de Aguascalientes corresponde 5,616, Km lo que representa poco menos del 0.3% del total nacional, ocupando el lugar 29. Jalisco por su parte posee un una superficie de 78,588 Km², cifra que representa el 4.0% del territorio nacional. El país comparte fronteras al norte con los Estados Unidos de América y al sur con Guatemala y Belice.

Acorde al artículo 40 de la CPEUM, México es una *“República representativa, democrática, laica, federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una federación”*. Los poderes soberanos se dividen en ejecutivo, legislativo y judicial los cuales son regulados por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917.

Según datos del INEGI de 2014, en relación a la organización para la administración y gobierno del país, se divide en 31 estados y un Distrito Federal el cual es sede de los tres poderes de gobierno Federal. Cada Estado a su vez se divide en municipios, a nivel nacional existen 2,456. Para el segundo trimestre del año 2013, la población de México ascendía a 117,579,263 de los cuales en Aguascalientes se concentraban 1,249,993 habitantes, es decir poco más del 1% de la población. Jalisco concentraba 7,730,215 de personas, cerca del 6.5% de la población, situándose como la cuarta entidad federativa con mayor número de habitantes.

En México existe un federalismo fiscal el cual se deriva de la Ley de Coordinación Fiscal y de la adhesión y colaboración en materia administrativas de los estados y la federación en un mismo sistema fiscal. Este consiste en que los estados se adhieren a un sistema de coordinación en donde se establece la colaboración en donde la federación es quien establece y concentra los recursos provenientes de las contribuciones, además de ser el encargado de distribuirlos mediante participaciones y aportaciones federales a

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

estados y municipios. Es importante señalar que se muestran distintos niveles de crecimiento e inequidad en las diferentes entidades del país, y muchas veces no se muestra una adecuada distribución de los recursos ni un correcto destino de los mismos.

1.2.1.1. Economía nacional

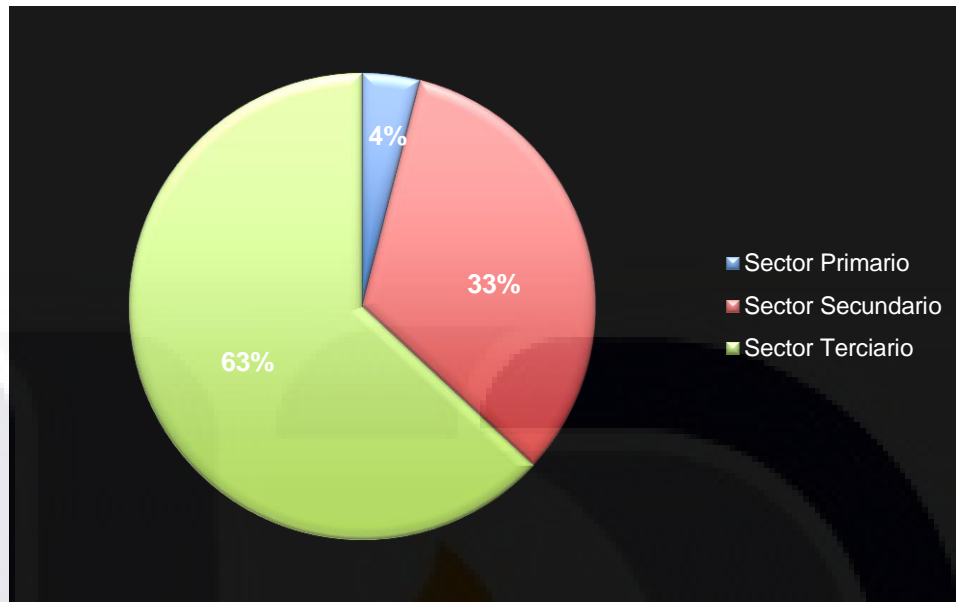
El Banco Mundial (2015) menciona que la economía mexicana continúa expandiéndose a una tasa anual de crecimiento del 2,4%. Dicho crecimiento moderado, se atribuye a la debilidad de la producción industrial en Estados Unidos, la disminución de los precios internacionales del petróleo y la volatilidad de los mercados financieros.

Se espera que para el 2017 el crecimiento sea del 3.0% derivado del incremento en el consumo privado y la inversión, además del incremento en las exportaciones manufactureras y el crecimiento sostenido de Estados Unidos.

El Fondo Monetario Internacional en 2016 señala que se estima que la economía mexicana es la 15 más grande del mundo para 2015, que alberga el 1,7% de la población mundial y representa el 1,6% de la economía mundial.

Según datos del INEGI para el cuarto trimestre del año 2014, la producción de bienes y servicios nacionales (PIB) a pesos corrientes se situó en los 17,912 billones de pesos M.N. (US\$1,291.061 billones), sufriendo un incremento del 6.7% respecto al mismo trimestre de 2013. La composición sectorial de dicho indicador fue la siguiente:

Gráfica 15 - Composición sectorial del PIB de México en 2014.



Fuente: Elaboración propia con datos del INEGI. Consultado el 06 de abril de 2016 en <http://www.inegi.org.mx/est/contenidos/proyectos/cn/pibt/>

Del 4% del PIB correspondiente a Actividades Primarias, se compone en un 65.9% a la agricultura, 28.8% a la ganadería y 5.3% para la pesca y demás actividad primarias. Es decir, el sector ganadero en México representa cerca del 1.15% del PIB nacional por 2.63% del sector agrícola, lo que significa que el sector ganadero represento una contribución cercana a 269.68 billones M.N. durante el cuarto trimestre de 2014.

En el periodo comprendido entre el año 2000 al 2012, la economía nacional creció un promedio de 2.1%; en relación al PIB, por su parte, las actividades primarias presentaron un incremento promedio anual de 1.4%, correspondiendo un 1.8% para el sector ganadero por 1.4% para el agrícola. En relación a la contribución al PIB nacional, Aguascalientes aporta cerca del 1% mientras que Jalisco aporta el 6.3%.

Según datos de la Encuesta Nacional de Ocupación y Empleo elaborada por el INEGI en el 2012, el total de la población ocupada en México ascendió a los 48,977,200 de habitantes, la composición fue como sigue:

Tabla 4 - Tasa de ocupación por actividad económica en México.

| Actividad Económica | PIB (%) | Tasa de ocupación (%) |
|---------------------|----------------|-----------------------|
| Primarias | 4.00% | 13.71% |
| Secundarias | 32.90% | 24.60% |
| Terciarias | 63.10% | 61.69% |
| Total | 100.00% | 100.00% |

Fuente: Elaboración propia con datos del INEGI. Consultado el 05 de abril de 2016 en http://www.inegi.org.mx/saladeprensa/boletines/2015/enoe_ie/enoe_ie2015_05.pdf

Las Actividades Primarias dieron ocupación al 13.71% de la población, es decir a 6,714,250 personas, cifra que corresponde el 86% a la agricultura, un 10% a ganadería y el 4% restante a las demás actividades primarias.

1.2.1.2. Inflación

Según datos del INEGI de 2015, para dicho año la inflación concluyó con un incremento de 2.13%, lo que representa la cifra más baja en los últimos 45 años. Sin embargo, entre el periodo comprendido de 2006 a 2015 la tasa promedio de inflación fue de 3.96%. Cabe resaltar que en los últimos años se han tenido tasas de crecimiento muy por debajo de las que se presentaron en la década de los 90's en donde entre el periodo comprendido entre 1991 y el 2000 la tasa promedio fue de 18.70%.

1.2.1.3. Ingreso Per Cápita

El Banco Mundial en 2015, señala que el Producto Interno Bruto Per Cápita para 2015 fue de US \$10,325.60, sufriendo un incremento de 1.48% respecto a 2014. Existe una gran inequidad en cuanto a la distribución de los ingresos, pues según datos de la OCDE de 2012 se tiene un Índice de Gini de 48 puntos, muy por encima de los 33 puntos

de la media en los países miembros de dicho organismo.

1.2.1.4. Empleo y desempleo

Según datos del INEGI de 2015, para ese año la población económicamente activa fue de 52,007,842 lo que representa un 43.15% de la población nacional. La tasa de desempleo en los últimos años se sitúa por debajo de la tasa media de la OCDE. Para 2014 se alcanzó el 5.1% de la población económicamente activa por el 7.5% en el promedio de los países miembros. Entre el periodo comprendido de 2005 a 2014, la tasa promedio en México fue de 4.54% mientras que la media de la OCDE fue de 7.38% (OCDE, 2015).

1.2.1.5. Tipo de Cambio

La moneda oficial de México es el Peso Mexicano. Desde mediados de 2015 se ha dado una importante depreciación del Peso Mexicano con respecto al Dólar Estadounidense. La siguiente gráfica muestra el comportamiento de octubre de 2013 a marzo de 2016.

Gráfica 16 - Evolución del MXN respecto al USD de 2013 a 2016.



Fuente: Banco de México (2016). Consultado el 05 de abril de 2016 en <http://www.banxico.org.mx/dyn/portal-mercado-cambiario/index.html>

El Dólar Estadounidense ha sufrido una recuperación en los últimos años por lo que es una moneda más confiable para la inversión en el ámbito internacional. Desde el 21 de octubre de 2013 a 31 de marzo de 2016, el Peso Mexicano se ha depreciado un 33.29% respecto al Dólar, pues paso de cotizarse en 12.9314 a 17.2370 al final del primer trimestre de 2016 y alcanzando máximos históricos durante el año.

Según informes del Banco de México de 2016, la depreciación del Peso Mexicano frente al Dólar de Estados Unidos se debe a múltiples factores en el entorno externo que lo afectan. Por una parte la caída de los precios internacionales del petróleo, las políticas monetarias internacionales, el incremento de las tasas de intereses en Estados Unidos, los cambios en la economía China, entre otros.

1.2.1.6. Condiciones Climáticas

“En México el clima está determinado por varios factores, entre los que se encuentran la altitud sobre el nivel del mar, la latitud geográfica, las diversas condiciones atmosféricas y la distribución existente de tierra y

agua. Por lo anterior, el país cuenta con una gran diversidad de climas, los cuales de manera muy general pueden clasificarse, según su temperatura, en *cálido* y *templado*; y de acuerdo con la humedad existente en el medio, en: *húmedo*, *subhúmedo* y *muy seco*” (CONAGUA, 2016).

La siguiente imagen muestra los tipos de climas que existen a lo largo del territorio nacional:



Fuente: INEGI 2016. Consultado el 05 de abril de 2016 en <http://www.inegi.org.mx/geo/contenidos/recnat/clima/default.aspx>

Según datos de la Secretaría de Economía, entre 2005 y 2010 la producción lechera se concentró en cuatro estados que contribuyeron con el 45% de la producción nacional, Jalisco, Coahuila, Durango y Chihuahua. En Jalisco existe un clima templado mientras que en las otras tres entidades seco y muy seco.

1.2.2. Industria lechera

La información estadística constituye una herramienta fundamental al momento de realizar un análisis acerca de un sector en particular, acorde a lo que señala el INEGI nos permite:

“conocer objetivamente los fenómenos económicos y sociales en su dimensión,

estructura, comportamiento, distribución e interrelaciones. De esta manera, su utilización es indispensable para llevar a cabo la elaboración de diagnósticos, la sustentación de estudios e investigaciones, la formulación, instrumentación y control de planes y programas, así como la evaluación de los resultados”.

“En México la producción de leche de bovino es muy heterogénea desde el punto de vista tecnológico, agroecológico y socioeconómico, incluyendo la gran variedad de climas regionales y características de tradiciones y costumbres de las poblaciones. Sin embargo, la industria de productos lácteos es la tercera actividad más importante dentro de la rama de la industria de alimentos en México, y depende de la disponibilidad de la leche nacional su crecimiento” (SE, 2012).

El sector primario en nuestro país y el ganadero en particular representa una industria importante para la contribución al PIB, aunado a la ocupación laboral que brinda a la población. Es por ello que resulta de vital importancia prestar especial atención con miras a mejorar las condiciones en que actualmente opera con el objeto de construir una industria más competitiva y rentable para los productores, con miras a convertirla en un importante motor para el desarrollo nacional.

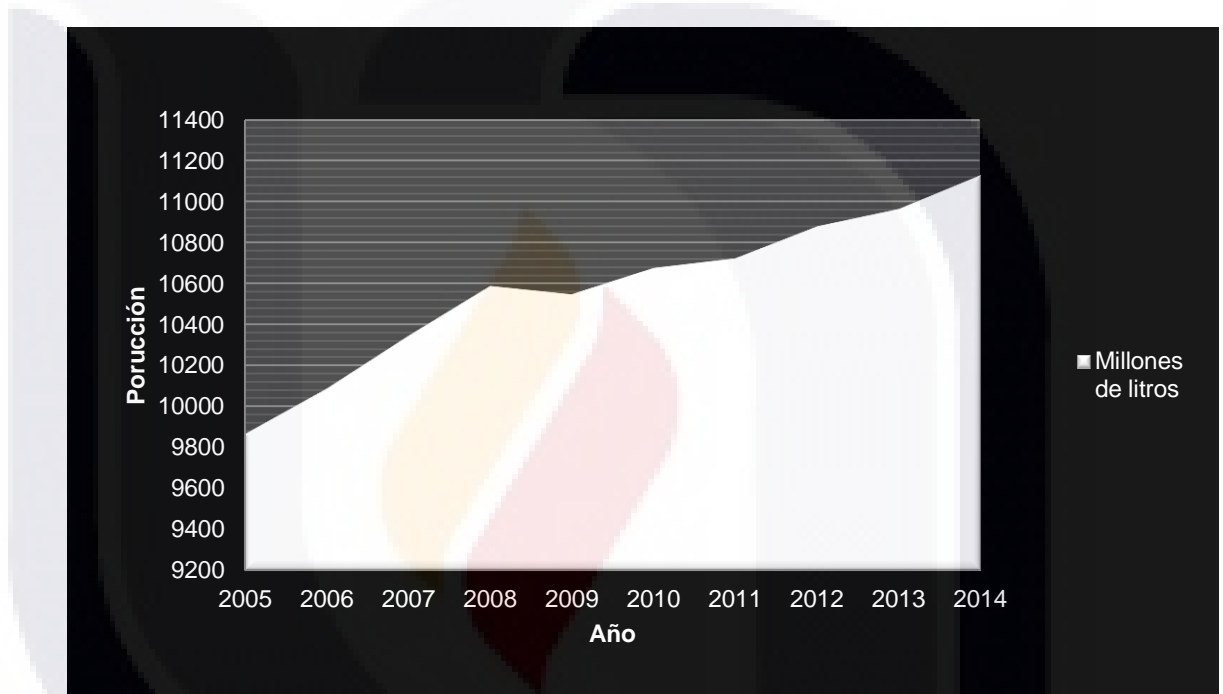
1.2.2.1. Producción nacional

Según datos publicados por el Servicio de Información Agroalimentaria y Ganadera (SIAP), para el año 2014 en nuestro país la población bovina utilizada para la producción de leche además de la carne según cifras preliminares ascendía a 32,939,529 cabezas, por su parte Aguascalientes contaba poco más del 0.4%, es decir con 133,096. Jalisco tenía en su territorio cerca de 3,043,171, poco más del 9.2%. El estado con mayor número fue Veracruz, con un el 12.59% del total es decir 4,150,377.

Las vacas lecheras representan el 7.4% del total del ganado bovino, con un total de 2,430,581. Jalisco se sitúa como el principal concentrador a nivel nacional con 329,298 cerca del 13.55% de las reses, mientras que en Aguascalientes se encuentra el 2.96%, es decir 70,065 cabezas.

Durante 2014 se produjeron 11,129,622 miles de litros, lo cual represente un incremento cercano al 1.5% respecto a los 10,965,632 producidos en 2013 y situando a México en el lugar 15 a nivel mundial. El siguiente gráfico muestra la tendencia en la producción que ha tenido la producción durante los últimos 10 años expresando en millones de litros:

Gráfica 17 - Tendencia de la producción de leche en México de 2015 a 2014.



Fuente: Elaboración propia con datos del SIAP. Consultado el 18 de noviembre de 2015 en http://infosiap.siap.gob.mx/anpecuario_siapx_gobmx/ResumenNacional.do

Según el reporte del Departamento de Agricultura de Estados Unidos de 2015, los precios internacionales de la leche en la actualidad son bajos debido a la contracción de la demanda mundial de productos lácteos, situación que afectan directamente al sector en México. El mercado mundial de productos lácteos espera una recuperación general en el segundo semestre de 2016, y en México no es la excepción, pues se prevén niveles de producción ligeramente más altos que en 2015.

1.2.2.2. Estados productores

La siguiente tabla muestra la producción por estado de los principales entidades productoras de leche a nivel nacional durante 2014, además de la variación respecto a la producción de 2008 con el objeto de analizar el crecimiento que ha tenido la industria en nuestro país en un periodo determinado de tiempo, así como dentro de las entidades federativas objeto del presente estudio.

Tabla 5 - Producción de leche por Entidad Federativa en México de 2008 a 2014.

| Entidad Federativa | Producción en 2014 (Miles de lts.) | % de la producción nacional | Producción en 2008 (Miles de lts.) | % de la producción nacional | Variación 2014 con 2008 |
|--------------------|---------------------------------------|-----------------------------|---------------------------------------|-----------------------------|-------------------------|
| Jalisco | 2,085,859 | 18.74% | 1,861,333 | 17.58% | 10.76% |
| Coahuila | 1,361,619 | 12.23% | 1,364,585 | 12.89% | (0.22%) |
| Durango | 1,036,137 | 9.31% | 1,037,452 | 9.80% | (0.13%) |
| Chihuahua | 1,007,346 | 9.05% | 901,830 | 8.52% | 10.47% |
| Guanajuato | 772,558 | 6.94% | 684,202 | 6.46% | 11.44% |
| Veracruz | 693,951 | 6.24% | 683,203 | 6.45% | 1.55% |
| México | 460,167 | 4.13% | 464,624 | 4.39% | (0.97%) |
| Puebla | 443,443 | 3.98% | 385,066 | 3.64% | 13.16% |
| Hidalgo | 413,097 | 3.71% | 452,977 | 4.28% | (9.65%) |
| Chiapas | 410,738 | 3.69% | 372,249 | 3.52% | 9.37% |
| Aguascalientes | 384,293 | 3.45% | 369,872 | 3.49% | 3.75% |
| Querétaro | 360,908 | 3.24% | 195,791 | 1.85% | 45.75% |
| Michoacán | 335,685 | 3.02% | 334,850 | 3.16% | 0.25% |
| Resto de Estados | 1,363,821 | 12.25% | 1,481,447 | 13.99% | (8.62%) |
| Total | 11,129,622 | 100% | 10,589,481 | 100% | 4.85% |

Fuente: Elaboración propia con datos del SIAP. Consultado el 18 de noviembre de 2015 en http://infosiap.siap.gob.mx/anpecuario_siapx_gobmx/indexnal.jsp

La producción de leche en México no ha presentado un crecimiento importante en los últimos años, pues fue apenas del 4.85% en el periodo comprendido de 2008 a 2014, con un crecimiento promedio de 0.69% anual.

Jalisco se sitúa como el principal productor nacional, concentrando cerca del 18.74% de la producción y con un incremento de 10.76% respecto a dicho periodo. En

Aguascalientes el crecimiento se encuentra por debajo de la media nacional con un incremento de 3.75% y concentrando el 3.45% de la producción en 2014 por 3.49% de 2008.

Querétaro fue la entidad federativa que presento el mayor incremento, pues paso de concentrar el 1.85% de la producción en 2008 a 3.24% en 2014, con un incremento sustancial del 45.75%, situándose así ligeramente por debajo de Aguascalientes, situación que acorde a la tendencia de los últimos no prevalecerá por mucho tiempo. Puebla presento un incremento del 13.16% en dicho periodo, pasando de concentrar el 3.64% al 3.98% de la producción nacional. Hidalgo, presentó un decremento del 9.65%, pasando producir el 4.28% 2008 al 3.71% en 2014 del total nacional.

Si bien es cierto que la producción total por entidad federativa pudiera ser un parámetro para medir el desempeño además de la presencia de determinada industria en un estado, no obstante, es necesario considerar la superficie territorial a fin de hacer un análisis objetivo y ser capaces de definir la presencia que tiene la industria en cada una de las entidades federativas lo cual se presenta en la siguiente tabla.

Tabla 6 - Producción de leche por Entidad Federativa en México con relación a superficie territorial.

| Entidad Federativa | Producción en 2014 (Miles de lts.) | Superficie Territorial Km ² | Litros por Km ² |
|--------------------|------------------------------------|--|----------------------------|
| Jalisco | 2,085,859 | 78,588 | 26.54 |
| Coahuila | 1,361,619 | 151,595 | 8.98 |
| Durango | 1,036,137 | 123,317 | 8.40 |
| Chihuahua | 1,007,346 | 247,460 | 4.07 |
| Veracruz | 693,951 | 71,826 | 9.66 |
| Guanajuato | 772,558 | 30,607 | 25.24 |
| México | 460,167 | 22,351 | 20.59 |
| Puebla | 443,443 | 34,306 | 12.93 |
| Hidalgo | 413,097 | 20,813 | 19.85 |
| Chiapas | 410,738 | 73,311 | 5.60 |
| Aguascalientes | 384,293 | 5,616 | 68.43 |
| Querétaro | 360,908 | 11,699 | 30.85 |
| Michoacán | 335,685 | 58,599 | 5.73 |
| Otros | 1,363,821 | 1,034,287 | 1.32 |
| Total | 11,129,622 | 1,964,375 | 248.19 |

Fuente: Elaboración propia con datos del SIAP y el INEGI. Consultado el 18 de noviembre de 2015 en http://infosiap.siap.gob.mx/anpecuario_siapx_gobmx/indexnal.jsp y <http://cuentame.inegi.org.mx/territorio/division/default.aspx?tema=T>

El presente comparativo resulta muy interesante, pues en 2014 Aguascalientes se sitúa en primer lugar, por lo que la presencia de la industria lechera en el estado indudablemente es muy importante, además de ser un estado productivo. En segundo lugar se sitúa Querétaro, seguido por Jalisco y Guanajuato, por lo que la industria lechera en la región Centro Occidente de nuestro país es altamente representativa.

1.2.2.3. Productividad nacional

Es necesario analizar la productividad por entidad federativa en relación a litros de leche producidos contra el número de cabezas, ya que las condiciones de tecnificación y desarrollo de la industria lechera en cada estado resultan distintas, los apoyos recibidos algunas veces difieren además de las facilidades por parte de los gobiernos estatales, entre otros factores determinantes. La siguiente tabla muestra el comparativo de los principales productores a nivel nacional en cuanto a volumen de producción y la cantidad total de vacas lecheras con datos de 2014 emitidos por el SIAP.

Tabla 7 - Productividad por entidad federativa en México, considerando producción y vacas lecheras.

| Entidad Federativa | Producción en 2014 (Miles de lts.) | Total de vacas lecheras | Litros por vaca lechera |
|--------------------|------------------------------------|-------------------------|-------------------------|
| Jalisco | 2,085,859 | 329,298 | 6.33 |
| Coahuila | 1,361,619 | 238,729 | 5.70 |
| Durango | 1,036,137 | 261,987 | 3.95 |
| Chihuahua | 1,007,346 | 269,940 | 3.73 |
| Veracruz | 693,951 | 60,109 | 11.54 |
| Guanajuato | 772,558 | 191,472 | 4.03 |
| México | 460,167 | 111,792 | 4.12 |
| Puebla | 443,443 | 176,926 | 2.51 |
| Hidalgo | 413,097 | 192,631 | 2.14 |
| Chiapas | 410,738 | 31,390 | 13.08 |
| Aguascalientes | 384,293 | 72,065 | 5.53 |
| Querétaro | 360,908 | 106,553 | 3.39 |
| Michoacán | 335,685 | 63,999 | 5.25 |
| Otros | 1,363,821 | 1,034,287 | 4.21 |
| Total | 11,129,622 | 2,430,581 | 4.58 |

Fuente: Elaboración propia con datos del SIAP. Consultado el 18 de noviembre de 2015 en http://infosiap.siap.gob.mx/anpecuario_siapx_gobmx/indexnal.jsp y <http://www.siap.gob.mx/poblacion-ganadera/>

El análisis de números fríos emitidos por organismos gubernamentales oficiales pudiera ser un parámetro para la medición de productividad y desempeño, no obstante en este caso en particular, los resultados que se arrojan para las entidades de Veracruz y Chiapas resultan sumamente irreales, pues la sitúan muy por encima de la media nacional, por lo que es necesario señalar que los datos emitidos por dichas dependencias no son del todo atinados en cuanto a cantidad de reses lecheras se refiere, por lo que sería necesario realizar un análisis profundo y específico a fin de conocer la verdadera productividad por entidad federativa en relación a litros producidos y cantidad de vacas.

No obstante, es necesario analizar la productividad nacional de alguna forma, por lo que se realizará la comparación en la producción de leche de bovino comparada con algunos países del mundo seleccionados por su importancia en el mercado mundial, considerando toneladas producidas y cabezas de ganado.

Tabla 8 - Productividad del sector lechero en países seleccionados de 2011 a 2015.

| País | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | Variación 2011-2015 |
|----------------|------|------|------|------|-------|---------------------|
| Canadá | 8.55 | 8.97 | 8.88 | 8.81 | 8.94 | 4% |
| Estados Unidos | 9.68 | 9.85 | 9.9 | 10.1 | 10.32 | 6% |
| México | 1.73 | 1.78 | 1.79 | 1.8 | 1.81 | 4% |
| Argentina | 5.33 | 5.33 | 5.44 | 5.7 | 5.87 | 9% |
| China | 4.03 | 4.08 | 4.11 | 4.13 | 4.17 | 3% |
| Japón | 9.28 | 9.39 | 9.47 | 9.46 | 9.48 | 2% |
| Australia | 5.91 | 5.95 | 5.7 | 5.71 | 5.75 | (3%) |
| Nueva Zelanda | 3.94 | 4.11 | 3.96 | 4.27 | 4.31 | 9% |

Fuente: Elaboración propia con datos del SIAP. Consultado el 20 de noviembre de 2015 en <http://www.siap.gob.mx/estudios-2/>

Los datos contenidos en el presente comparativo resultan altamente preocupantes, pues en comparación con la productividad de importantes productores de leche a nivel mundial, México se sitúa muy por debajo de ellos.

Según el reporte del Departamento de Agricultura de Estados Unidos de 2015 la reciente adhesión de México al TPP, representa un reto para el sector lácteo en México, por lo que resulta necesario abordar rápida y eficazmente las mejoras de infraestructura y cabildear en favor de conseguir medidas legislativas y de política pública en beneficio de los productores, lo cual brinde ayuda económica y con ello garantizar la supervivencia del sector en México. Sin duda, abordar estas cuestiones permitiría al sector lechero ser más competitivos frente a los países miembros del TPP que dicho de paso, producen a los costos más bajos en el mundo.

Para lograr este objetivo, fuentes privadas han indicado que el sector tiene 24 meses para modernizarse y están seguros de conseguir ese objetivo. Sin embargo, según se menciona, sólo el 3% de los productores nacionales son actualmente capaces de competir en el ámbito internacional, por lo que se requieren acciones concretas, planeadas y sobre todo que se apliquen de manera adecuada.

México tiene cuatro diferentes modos de producción, los cuales se especifican en

la siguiente tabla:

Tabla 9 - Métodos de producción lechera en México.

| Modo de producción | Litros por día por vaca | Días de ordeño al año |
|----------------------|-------------------------|-----------------------|
| Intensiva | 20 - 27 litros | 305 |
| Semi intensiva | 18 - 20 litros | 280-305 |
| Producción doméstica | 16 litros | 225-300 |
| Doble propósito | 3 - 9 litros | 120-180 |

Fuente: Elaboración propia con datos del USDA. Consultado el 20 de noviembre de 2015 en http://gain.fas.usda.gov/Recent%20GAIN%20Publications/Dairy%20and%20Products%20Annual_Mexico%20City_Mexico_10-27-2015.pdf

Actualmente, el sector está buscando desarrollar la productividad y presencia en el mercado de los pequeños productores para aumentar el volumen y la calidad de la leche producida. Por su parte, el costo de producción nacional promedio es de \$5.45 pesos por litro, pero dado a que la mayoría de los insumos utilizados en la alimentación animal son de importación y el exceso de oferta mundial de productos lácteos, así como la carencia de adecuados canales de distribución son factores que pudieran aumentar dicho costo de producción.

1.2.2.4. Consumo, importación y exportación

Según datos del Departamento de Agricultura de Estados Unidos de 2015, la tendencia actual de la población hacia el consumo de lácteos en México, se basa en consumo de productos derivados de la leche para la población con ingresos medio y alto, y de leche fluida con apoyo de Liconsa para la de ingresos más bajos. No obstante, las mismas fuentes confirman que el consumo de leche líquida está disminuyendo y la leche utilizada en la industria de la transformación de productos lácteos continúa ganando terreno en el mercado interno, por lo que cada vez se destinan mayores volúmenes de leche líquida para tales efectos.

Como se ha analizado previamente, México es un importante productor de leche a

nivel mundial, no obstante no es autosuficiente requiriendo de la importación de leche. Es necesario señalar que nuestro país exporta leche y productos derivados hacia otros países principalmente de Centroamérica, los cuales no son significativos en relación al consumo nacional. La siguiente tabla muestra la composición del consumo aparente y per cápita de leche de bovino en México expresado en miles de litros, considerando la leche producida, además de leche y productos de importación y exportación.

Tabla 10 - Consumo aparente per cápita de leche en México (miles de litros).

| Componente | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | Promedio 2011-2014 |
|--------------------------|------------|------------|------------|------------|--------------------|
| Producción | 10,724,288 | 10,880,870 | 10,965,632 | 11,129,622 | 10,925,103 |
| Importaciones* | 2,067,224 | 2,196,573 | 2,400,000 | 2,342,000 | 2,251,449 |
| Exportaciones | 128,204 | 138,761 | 119,752 | 86,584 | 118,325 |
| Consumo aparente | 12,663,309 | 12,938,682 | 13,245,880 | 13,385,337 | 13,058,302 |
| Consumo per cápita (lts) | 109.5 | 110.5 | 106.9 | 112.6 | 109.88 |

Fuente: SIAP 2015. Consultado el 20 de noviembre de 2015 en <http://www.gob.mx/siap/estudios-2/>

* Incluye leche fluida, en polvo o pastillas, evaporada, condensada y preparaciones a base de productos lácteos

Los datos contenidos en la tabla anterior emitido por el propio SIAP, nos señalan la importancia de la leche y sus derivados en la alimentación de los mexicanos en general, pues según se estima para 2014, el consumo per cápita fue de 112.60 litros y con un incremento cercano al 3% respecto a 2011. Estas cifras se encuentran aún por debajo del consumo recomendado por la FAO, pero sin duda alguna el consumo va en constante incremento.

El producto de importación es altamente significativo para el consumo nacional, pues representa más del 16% de la leche que se consume, mientras que el de exportación representa tan solo el 1% del total. Las importaciones para 2016, se estima serán similares a las de 2015, basado en la previsión de aumento en la producción nacional y la estabilidad de la demanda interna; esta situación será similar para el caso de las exportaciones.

1.2.2.5. Precios históricos

Es necesario analizar el precio medio por litro pagado a los productores por entidad federativa ya que las condiciones de tecnificación y desarrollo de la industria lechera en cada estado son distintas. La siguiente tabla muestra la tendencia que de los precios medios rural de leche por entidad federativa de 2009 a 2013 expresado en pesos por litro.

Tabla 11 - Precios pagados por litro de leche a los productores en México de 2009 a 2013.

| Entidad Federativa | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | Variación 2009-2013 |
|--------------------|------|------|------|------|------|---------------------|
| Jalisco | 4.25 | 4.25 | 4.62 | 4.66 | 5.05 | 16% |
| Coahuila | 4.8 | 4.9 | 4.94 | 5.2 | 5.73 | 16% |
| Durango | 5.66 | 4.87 | 5.03 | 5.49 | 6.08 | 7% |
| Chihuahua | 4.92 | 4.65 | 4.85 | 5.35 | 5.8 | 15% |
| Veracruz | 4.34 | 4.85 | 4.98 | 5.21 | 5.31 | 18% |
| Guanajuato | 3.91 | 4.19 | 4.66 | 5.09 | 5.26 | 26% |
| México | 6.06 | 5.9 | 5.84 | 5.54 | 5.61 | -8% |
| Puebla | 5.26 | 5.36 | 5.26 | 5.47 | 5.66 | 7% |
| Hidalgo | 4.5 | 4.59 | 4.67 | 5.08 | 5.38 | 16% |
| Chiapas | 3.74 | 3.91 | 4.25 | 4.44 | 4.8 | 22% |
| Aguascalientes | 5.06 | 5.45 | 5.47 | 5.48 | 5.63 | 10% |
| Querétaro | 4.42 | 4.54 | 4.83 | 5.59 | 6.34 | 30% |
| Michoacán | 4.75 | 5 | 4.91 | 5.32 | 5.29 | 10% |
| Ponderado | 4.74 | 4.76 | 4.94 | 5.19 | 5.53 | 14% |

Fuente: Elaboración propia con datos del SIAP. Consultado el 26 de noviembre de 2015 en <http://www.siap.gob.mx/ganaderia-resumen-estatal-pecuario/>.

Aguascalientes ha tenido un incremento del 10% en los precios en dicho periodo de tiempo pasando de 5.06 a 5.63 pesos por litro, colocándose ligeramente por encima de la media nacional. Por otro lado Jalisco, tuvo un incremento del 16% en los precios, pasando de 4.25 a 5.05 pesos por litro, por lo que a pesar de ser el mayor producto a nivel nacional en relación a litros producidos, sus precios aún se sitúan por debajo de la media nacional.

Las Entidades que en dicho periodo de tiempo en relación a precios por litro de

leche han tenido un mayor incremento son Querétaro, Guanajuato y Chiapas, entidades las cuales para 2009, se situaban por debajo de la media nacional y que en el caso de Querétaro ya se coloca por encima de dicho indicador. Resultaría interesante conocer cuáles han sido las estrategias seguidas en dicha entidad federativa, pues su crecimiento en relación a producción y además precios ha sido altamente significativo.

En relación al precio al consumidor de leche fluida proveniente de LICONSA, en julio de 2015 se anunció que el precio de la leche distribuida a hogares de bajos ingresos se elevará de 4.50 a 5.50 pesos por litro. Además, el precio en Oaxaca, Chiapas y Guerrero se mantendrá invariable a un precio final de 4,50 pesos. Según información oficial de dicho organismo, la distribución diaria de leche fluida es de 3.1 millones de litros en 1.949 municipios de todo el país, lo cual representa el 10.2% por ciento de la producción nacional.

Pudiera resultar alentador para los productores nacionales el hecho de que se prevé que LICONSA adquiera más productos nacionales en vez de importados, pues el Gobierno señala que esto encaja con las metas de la actual administración en el mediano y largo plazo.

1.2.3. Sector lechero en Aguascalientes

Aguascalientes es un estado que se caracteriza por la concentración de sus actividades productivas en industrias en particular, en años pasados la viticultura representaba una actividad característica de la región pero a causa de diversos factores entre ellos la baja rentabilidad y poca competitividad dentro del mercado nacional e internacional, propiciaron que poco a poco desapareciera del mapa local, si bien es cierto que en años recientes la industria busca resurgir, lejos están aquellas épocas en donde las uvas y vinos oriundos de Aguascalientes eran de envidiar.

De igual manera, resulta necesario mencionar el caso de la gran cantidad de maquiladoras textiles que instalaron sus plantas dentro de territorio hidrocálido, no obstante, a causa de diversos factores internos y externos, de igual forma fueron

desapareciendo de manera paulatina, quedando el estado con experiencia y tecnificación pero sin saber explotar ni capitalizar verdaderamente todo lo aprendido acerca de la industria.

“La notable tradición lechera de Aguascalientes es en buena medida resultado de la influencia de los Altos de Jalisco, región vecina y junto con la cual se conforma la segunda cuenca lechera del país” (Álvarez M y Montaña B, 2000), con cerca del 22% de la producción nacional.

Aguascalientes presenta un gran dinamismo, ya que a pesar de ser uno de los estados territorialmente más pequeños del país, con apenas el 0.3% del territorio nacional, aporta el 3.45% de la producción nacional de leche con 385 millones de litros en 2014 y un crecimiento cercano a 4% de 2008 a 2014; además, *“por albergar 7.3% de la capacidad nacional instalada de pasteurización de leche”.* (Álvarez M y Montaña B, 2000)

La lechera es una importante industria para el estado, la cual da trabajo a cientos de familias y además contribuye de manera sustancial a las producción local de bienes y servicios; es por ello que resulta necesario prestar especial atención a este sector con miras a mejorar las condiciones buscando consolidar a la industria dentro del mercado haciéndola competitiva y rentable, para que al final del día estemos orgullosos de haber aprendido lo mejor de las experiencias previas con la desaparición de industrias ícono para el estado y que poco a poco se fueron extinguiendo.

1.2.4. Problemáticas en el sector

Según el reporte del Departamento de Agricultura de Estados Unidos de 2015 la reciente adhesión de México al TPP, representa un reto para el sector lácteo en México, por lo que resulta necesario abordar rápida y eficazmente las mejoras de infraestructura y cabildear en favor de conseguir medidas legislativas y de política pública en beneficio de los productores, lo cual brinde ayuda económica y con ello garantizar la supervivencia del sector en México. Sin duda, abordar estas cuestiones permitiría al sector lechero ser más competitivos frente a los países miembros del TPP que dicho de paso, producen a los

costos más bajos en el mundo.

Para lograr ese objetivo, fuentes privadas han indicado que el sector tiene 24 meses para modernizarse y están seguros de conseguir ese objetivo. Sin embargo, según se menciona, sólo el 3% de los productores nacionales son actualmente capaces de competir en el ámbito internacional, por lo que se requieren acciones concretas, planeadas y sobre todo que se apliquen de manera adecuada.

Actualmente, el sector está buscando desarrollar la productividad y presencia en el mercado de los pequeños productores para aumentar el volumen y la calidad de la leche producida. Por su parte, el costo de producción nacional promedio es de \$5.45 pesos por litro, pero dado a que la mayoría de los insumos utilizados en la alimentación animal son de importación y el exceso de oferta mundial de productos lácteos, así como la carencia de adecuados canales de distribución son factores que pudieran aumentar dicho costo de producción.

1.3. La Industria lechera en Australia

1.3.1. Generalidades del país

Según información del Gobierno de Australia de 2016, el nombre oficial de Australia es Commonwealth of Australia y es una isla localizada en el continente Oceánico entre el Océano Índico y Pacífico y por encima de la Antártica. La superficie territorial es de 7,741,220 Km², situándose como el sexto país más extenso a nivel mundial. Australia es una isla rodeada completamente por agua por lo que no comparte fronteras terrestres con ningún país.

Australia es una democracia representativa y una monarquía constitucional con la Reina Elizabeth II como jefa de Estado. El sistema de gobierno democrático se divide en cuatro niveles: Commonwealth, Gobierno Federal, Gobierno Estatal y Gobierno local. Los poderes del Gobierno se dividen en ejecutivo, legislativo y judicial.

Existen seis estados y dos territorios en Australia. Los estados son New South

Wales, Queensland, South Australia, Tasmania, Victoria y Western Australia. Los territorios por su parte son: Australian Capital Territory y Northern Territory.

Cada uno de los estados tiene su Constitución estatal y cuenta con los tres niveles de gobierno. Cada estado puede aprobar leyes relacionadas con asuntos que no sean exclusivos del Commonwealth. Cada estado y territorio tiene un presupuesto independiente y las asignaciones se hacen con base al perfil productivo y las necesidades detectadas (Garay, 2012).

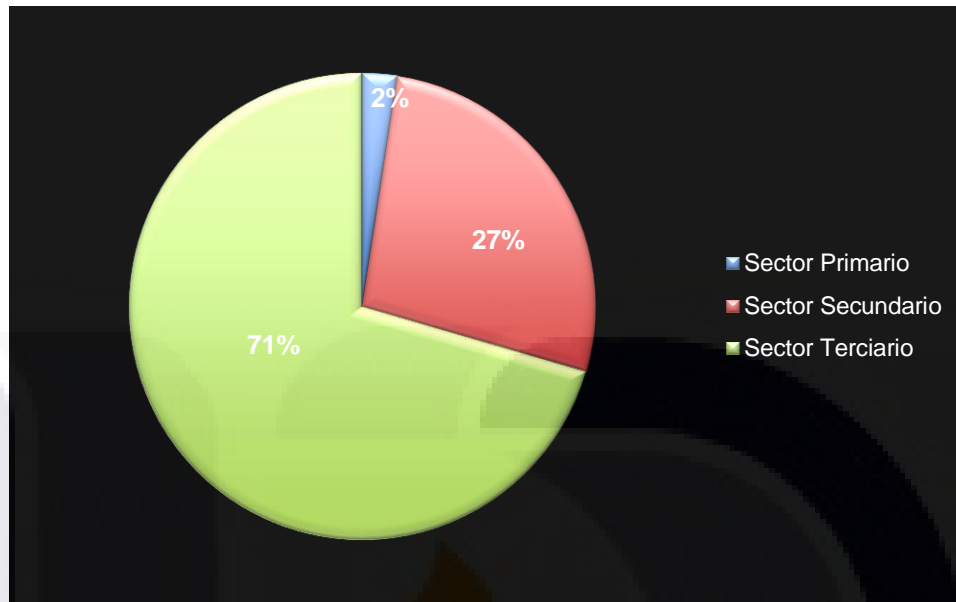
A septiembre de 2015 la población de Australia ascendía a 23.860 millones de personas. Los estados más poblados son New South Wales y Victoria concentrando en conjunto el 57% de la población (ABS, 2015). La capital constitucional es Canberra ubicado en Australia's Capital Territory con apenas 392 mil personas (Australian Government, 2016).

1.3.1.1. Economía nacional

Según datos de Trading Economics de 2016, en el año 2014 la producción de bienes y servicios nacionales (PIB) se situó en los 1,454.68 billones de Dólares Estadounidenses. Por otra parte la Australian Trade Comision señaló en 2016 que se estima que la economía australiana es la 12 más grande del mundo para 2015, pese a que solo alberga el 0,3% de la población mundial, pues representa el 1,7% de la economía mundial y ha duplicado el valor de su producción total desde hace una década.

Australia en 2015 presentó su 25 año consecutivo con crecimiento económico, alcanzando un 3.3% anual promedio en su PIB real. Además se prevé que la tasa de crecimiento entre 2016 y 2020 sea el más alto entre las principales economías avanzadas. La composición sectorial de dicho indicador es la siguiente:

Gráfica 18 - Composición sectorial del PIB de Australia en 2014.



Fuente: Elaboración propia con datos de Central Intelligence Agency. Consultado el 02 de febrero de 2016 en <https://www.cia.gov/library/publications/the-world-factbook/geos/as.html>

Así pues, el sector primario representa una contribución al PIB nacional de aproximadamente US \$34.91 billones. Por su parte Dairy Australia en 2016 señaló que el sector lechero es una industria que representa US \$10 billones entre granjas, fabricación y exportación de productos lácteos.

Según el Australian Bureau of Statistics en enero de 2016, el total de la población ocupada en Australia ascendió a los 11,883,800 habitantes, la composición sectorial fue como sigue:

Tabla 12 - Tasa de ocupación por actividad económica en Australia.

| Actividad Económica | PIB 2014 (%) | Tasa de ocupación 2012 (%) |
|---------------------|----------------|----------------------------|
| Primarias | 2.40% | 3.00% |
| Secundarias | 27.10% | 22.00% |
| Terciarias | 70.50% | 75.00% |
| Total | 100.00% | 100.00% |

Fuente: Elaboración propia con datos del Banco Mundial. Consultado el 03 de febrero de 2016 en <http://data.worldbank.org/indicator/SL.TLF.TOTL.IN>

Las Actividades Primarias dieron ocupación al 3% de la población, es decir aproximadamente a 355 mil personas. Por su parte Dairy Australia en 2016 señaló que la industria de lácteos genera 40 mil empleos directos y más de 100 mil empleos indirectos considerando servicios relacionados con la propia industria.

La Australian Trade Commission en 2016 señaló, que el crecimiento de la economía Australiana en los últimos años, está respaldado por los vínculos estrechos con los crecientes mercados asiáticos. Además de que ofrece oportunidades competitivas en los sectores de agroindustrias, educación, turismo, minería, entre otros.

1.3.1.2. Inflación

El Australian Bureau of Statistics señala que en 2015 la inflación concluyó con un incremento de tan solo 1.7%. Además, dentro de los últimos 25 años ha tenido un incremento promedio de 2.5% anual.

Koukoulas (2016) señaló que uno de los objetivos específicos dentro de las reformas en la economía Australiana de los años noventa y después de alcanzar incrementos elevados, era mantener una baja inflación sostenida.

1.3.1.3. Ingreso Per cápita

La OCDE en 2014 señala que el Producto Interno Bruto Per cápita para ese año fue de US \$46,280.70, cifra muy por encima de la media de los países que integran la OCDE de US\$39,216.80. En cuanto a la inequidad en la distribución de los ingresos se sitúa ligeramente por encima de la media de la OCDE, pues según datos de 2012 se tiene un Índice de Gini por debajo de la media de 34.01 puntos.

Aunado a la baja inflación, en los últimos 25 años, el promedio de crecimiento de los salarios, pensiones y la seguridad social ha sido superior a la inflación, por lo que el

poder adquisitivo de las personas ha incrementado, consolidando así la expansión económica (Koukoulas, 2016).

1.3.1.4. Empleo y Desempleo

Según datos del Banco Mundial, para 2014 la población económicamente activa fue de 12.4 millones lo que representa a poco más del 54% de la población nacional. La tasa de desempleo en los últimos años se sitúa por debajo de la tasa media de la OCDE, para 2014 alcanzó el 6.2% de la población económicamente activa por el 7.5% en el promedio de los países miembros. Entre el periodo comprendido de 2005 a 2014, la tasa promedio en Australia fue de 5.22% mientras que la media de la OCDE fue de 7.38% (OCDE, 2015).

1.3.1.5. Tipo de Cambio

La moneda oficial de Australia es el Dólar Australiano. Desde mediados de 2011 a 2016 se ha dado una depreciación considerable del Dólar con respecto a la moneda Estadounidense. La siguiente gráfica muestra el comportamiento de octubre de 2013 a marzo de 2016.

Gráfica 19 - Evolución del AUD respecto al USD de 2013 a 2016.



Fuente: Yahoo Finance (2016). Consultado el 05 de abril de 2016 en <https://finance.yahoo.com/quote/AUDUSD=X?ltr=1>

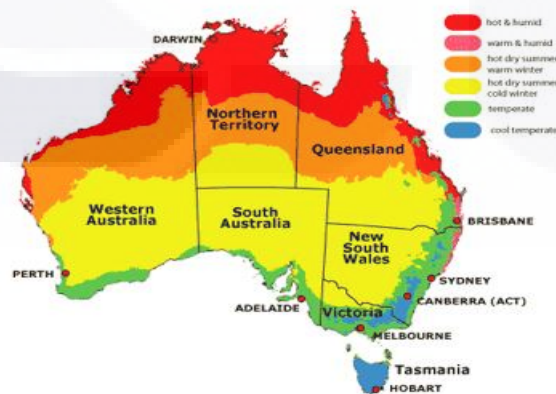
El USD ha sufrido una recuperación en los últimos años por lo que es una moneda más confiable para la inversión en el ámbito internacional. Desde inicios de segundo trimestre de 2013 a finales del primer trimestre de 2016, la moneda Australiana se ha depreciado un 28% respecto a la estadounidense, pues paso de cotizarse en 1.0496 a 0.7676.

La depreciación del AUD frente al USD se debe a múltiples factores en el entorno externo que lo afectan. Entre ellos a las tasas de intereses, la recuperación económica de Estados Unidos, entre otros. Este indicador es sumamente importante pues tiene consecuencias directas por el amplio comercio exterior que sostiene Australia.

1.3.1.6. Condiciones climáticas

Debido al tamaño del país, no hay una sola temporada estacional para todo el continente y diversas zonas climáticas. En las áreas del norte es cálido y húmedo durante el año, el sur es más frío particularmente en invierno. El clima de Australia se puede definir en cuatro tipos: Mediterráneo, Templado, Sub tropical y Tropical (Garay, 2012).

La siguiente imagen muestra los climas que existen a lo largo de su territorio:



Fuente: Australia Travel Guide. Consultado el 06 de abril de 2016 en <http://www.finalword.com/map-weather-of-australia/>

Diary Australia señala que de 2010 a 2015 la producción de leche se concentró en el estado de Victoria con el 65% de la producción nacional, en donde el clima predominante es templado.

1.3.2. Industria lechera

Diary Australia (2015) señala que la industria lechera en Australia es la tercera industria rural más grande por detrás de la industria de la carne y el trigo. Para el periodo 2014/2015 representó una producción de \$4.7 mil millones de dólares. Además se estima que da empleo directo a aproximadamente 39,000 personas y más de 100,000 indirectos.

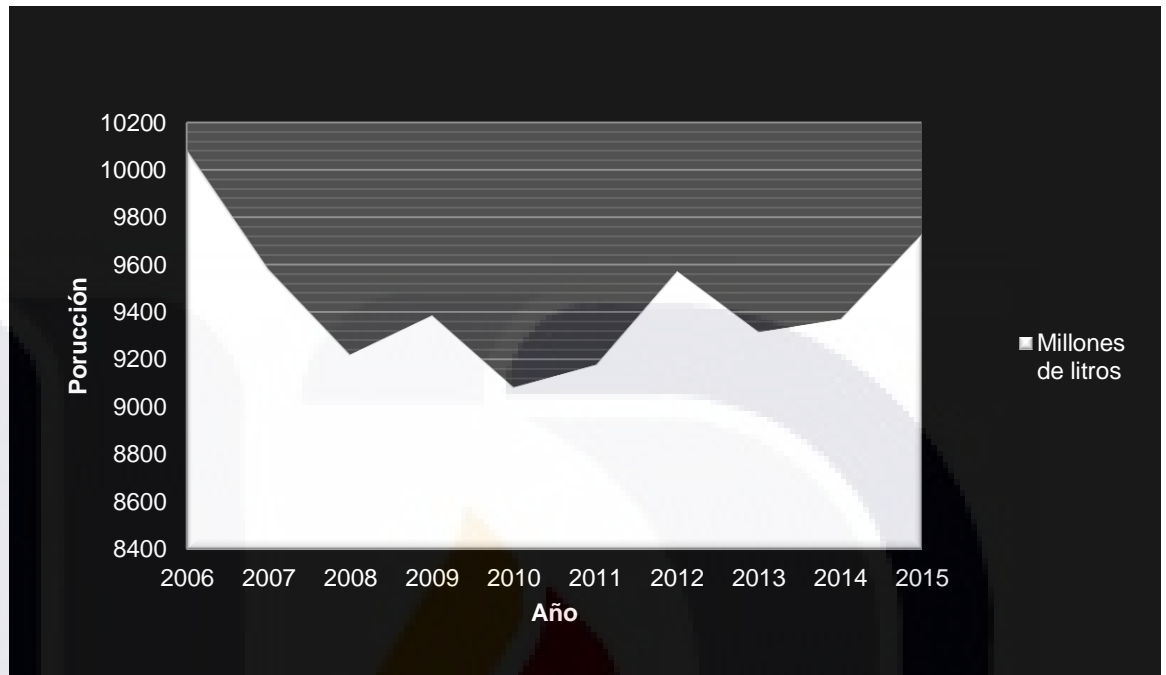
Además de la producción de leche, el procesamiento y manufactura de dichos productos genera una amplia actividad económica que da sustento a familias en las diversas regiones productivas. La producción se concentra principalmente en las zonas con climas templados y subtropicales en el sureste. En la mayor parte del país existe producción que suministra una diversidad de productos lácteos para el autoconsumo, pero la producción de queso y leche en polvo se concentra principalmente en el suroeste Australiano.

La industria lechera en este país se basa principalmente en la pastura, aunque cada vez es más común la alimentación complementaria con granos a fin de satisfacer la calidad requerida por los compradores. Así pues, es como se ha logrado tener una producción rentable en todos los estados del país.

1.3.2.1. Producción nacional

Dairy Australia en 2015 señaló que la producción de leche en Australia se ha mantenido constante en los últimos años después de una considerable disminución en la producción en 2006, pues durante los años subsecuentes se ha situado en alrededor de los 9 billones de litros. El siguiente gráfico muestra el comportamiento de la producción de 2005 a 2015.

Gráfica 20 - Tendencia de producción de leche en Australia 2006 – 2015.



Fuente: Elaboración propia con datos de Dairy Australia. Consultado el 13 de mayo de 2016 en <http://www.dairyaustralia.com.au/Markets-and-statistics/Production-and-sales.aspx>

En 2015 se produjo un 3.6% menos que en 2006, pues la producción paso de los 10,089 millones a los 9,731 millones, sin embargo se ha mantenido en esos rangos.

Dairy Australia (2015) señala que en Australia existe un hato lechero de 1,684 millones de vacas en 2014/2015 lo cual representa una disminución en relación a las existentes en 2005/2006 en donde había cerca de 1,880 millones. En la actualidad Victoria y Tasmania concentran cerca del 75% de las reses.

El número de granjas ha disminuido en dos terceras partes en las últimas tres décadas; paso de 19,380 en 1985 a 6,308 en 2014. Dairy Australia señaló que la disminución en el número de granjas refleja una tendencia al largo plazo en la agricultura mundial pues es necesario cambiar las prácticas de negocios para ser capaces de implementar más y mejores sistemas operativos y productivos.

Al disminuir la cantidad de granjas, el hato de vacas ha incrementado de manera sustancial, pues pasó de 93 vacas en 1985 a cerca de 284 para 2015. Victoria y

Tasmania por su parte concentran cerca del 75% de las granjas lecheras.

1.3.2.2. Estados productores

La siguiente tabla muestra la producción por estado de las principales entidades productoras de leche durante 2014, además de la variación respecto a la producción de 2008 con el objeto de analizar el crecimiento que ha tenido la industria en un periodo determinado de tiempo.

Tabla 13 - Producción de leche por Entidad en Australia de 2008 a 2014.

| Entidad | Producción en 2014 (Miles de lts.) | % de la producción | Producción en 2008 (Miles de lts) | % de la producción | Variación 2014 con 2008 |
|-------------------|------------------------------------|--------------------|-----------------------------------|--------------------|-------------------------|
| Victoria | 6,166,000 | 65.79% | 6,102,000 | 66.16% | 1.04% |
| New South Wales | 1,104,000 | 11.78% | 1,048,000 | 11.36% | 5.07% |
| Tasmania | 810,000 | 8.64% | 661,000 | 7.17% | 18.40% |
| South Australia | 516,000 | 5.51% | 606,000 | 6.57% | (17.44%) |
| Queensland | 436,000 | 4.65% | 487,000 | 5.28% | (11.70%) |
| Western Australia | 340,000 | 3.63% | 319,000 | 3.46% | 6.18% |
| Total | 9,372,000 | 100% | 9,223,000 | 100% | 4.85% |

Fuente: Elaboración propia con datos de Dairy Australia. Consultado el 13 de mayo de 2016 en <http://www.dairyaustralia.com.au/Markets-and-statistics/Production-and-sales.aspx>

La producción de leche en Australia no ha presentado un crecimiento importante en los últimos años, pues fue apenas del 4.85% en el periodo comprendido de 2008 a 2014, con un crecimiento promedio de 0.69% anual. Victoria se sitúa como el principal productor nacional, concentrando cerca del 66% de la producción y con un incremento de cerca de 1% en el mismo periodo de tiempo. En Tasmania se dio un considerable aumento pues alcanzó el 18.40%. En su conjunto, ambas entidades concentran poco más del 74% de la producción nacional.

La producción por entidad pudiera ser un parámetro para medir el desempeño además de la presencia de determinada industria en una región, no obstante, es necesario considerar la superficie territorial a fin de hacer un análisis objetivo y ser

capaces de definir la presencia que tiene la industria en cada una de las entidades, lo cual se presenta a continuación:

Tabla 14 - Producción de leche por Entidad en Australia con relación a la superficie territorial.

| Entidad | Producción en 2014 (Miles de lts.) | Superficie Territorial Km ² | Litros por Km ² |
|-------------------|---------------------------------------|---|-------------------------------|
| Victoria | 6,166,000 | 227,416 | 27.11 |
| New South Wales | 1,104,000 | 800,642 | 1.38 |
| Tasmania | 810,000 | 68,401 | 11.84 |
| South Australia | 516,000 | 983,482 | 0.52 |
| Queensland | 436,000 | 1,730,648 | 0.25 |
| Western Australia | 340,000 | 2,529,875 | 0.13 |
| Total | 9,372,000 | 6,340,464 | 1.48 |

Fuente: Elaboración propia con datos de Dairy Australia y Geoscience Australia. Consultado el 13 de mayo de 2016 en <http://www.dairyaustralia.com.au/Markets-and-statistics/Production-and-sales.aspx> y <http://www.ga.gov.au/scientific-topics/national-location-information/dimensions/area-of-australia-states-and-territories>

Las entidades en que la producción lechera es importante y representativa, además de ser en donde se producen los excedentes de leche en polvo y quesos para la exportación, son Victoria y Tasmania. En el resto de las entidades la producción es principalmente para abastecer la demanda local de leche. En New South Wales a pesar de que la producción de leche es importante en volumen, es el estado con mayor población de Australia (ABS, 2016).

Es necesario señalar además que Victoria y Tasmania colocan el 90% de su producción de leche y productos manufacturados en el comercio internacional (Dairy Australia, 2015).

1.3.2.3. Productividad nacional

Resulta necesario analizar la productividad por entidad en relación a litros de leche producidos contra el número de vacas a fin de poder analizar el desempeño y

productividad de cada una de ellas. La siguiente tabla muestra el comparativo de los seis estados con información de 2014:

Tabla 15 - Productividad por entidad en Australia, considerando producción y vacas lecheras.

| Entidad | Producción en 2014 (Miles de lts.) | Total de vacas lecheras | Litros por vaca al año | Litros diarios por vaca |
|-------------------|---------------------------------------|-------------------------|------------------------|-------------------------|
| Victoria | 6,166,000 | 1,093,000 | 5,640 | 15.46 |
| New South Wales | 1,104,000 | 200,000 | 5,520 | 15.12 |
| Tasmania | 810,000 | 155,000 | 5,230 | 14.32 |
| South Australia | 516,000 | 73,000 | 7,070 | 19.37 |
| Queensland | 436,000 | 98,000 | 4,450 | 12.19 |
| Western Australia | 340,000 | 65,000 | 5,230 | 14.33 |
| Total | 9,372,000 | 1,684,000 | 5,570 | 15.25 |

Fuente: Elaboración propia con datos de Dairy Australia y Geoscience Australia. Consultado el 13 de mayo de 2016 en <http://www.dairyaustralia.com.au/Markets-and-statistics/Production-and-sales.aspx> y <http://www.dairyaustralia.com.au/Markets-and-statistics/Farm-facts.aspx>

El estado de South Australia que alberga únicamente el 5% de la producción nacional, tiene la mayor productividad nacional en relación a litros diarios producidos por vaca con 19.37 litros diarios. Por otra parte, en relación a los tres principales productores de leche por el volumen de producción, Victoria es la entidad que tiene mejor promedio con 15.46 litros diarios, seguido de New South Wales con 15.12 litros y por debajo Tasmania con 14.32 litros diarios. Resulta interesante analizar como a pesar de localizarse en entidades productivas distintas su productividad es muy similar entre sí.

1.3.2.4. Consumo, importación y exportación

Dairy Australia (2016) señala que el consumo per cápita ha variado considerablemente en las últimas dos décadas, pero no presenta cambios importantes en los últimos 5 años. Para 2014 el consumo de leche fluida fue de 105.8 lts.

Dairy Australia en 2015 señaló que en las últimas décadas la producción de leche

en Australia ha estado muy por encima de las cantidades requeridas para el consumo interno, por lo que una parte importante de la producción se destina a la exportación.

Australia produce aproximadamente el 2% de la producción de leche a nivel mundial. Para 2014 exportó cerca del 35% de su producción, cantidad muy elevada pero inferior a los niveles alcanzados en años anteriores en donde llegó a un 60% de la misma. Esto es a causa de la disminución en los niveles de producción presentada en los últimos años. Las exportaciones Australianas se concentran principalmente en Asia, que representa el 78% del total del mercado de exportación de productos lácteos. Para 2014/2015, el mercado representó \$2.88 mil millones.

La siguiente tabla muestra los niveles de producción, importación y consumo aparente de leche en polvo entera y semidescremada en los últimos dos años:

Tabla 16 - Consumo aparente de leche en Australia (miles de litros).

| Fuente/Producto | 2011/2012 | 2012/2013 | 2013/2014 | 2014/2015 | Variación 2011-2015 |
|---------------------------|-----------|-----------|-----------|-----------|---------------------|
| Producción | | | | | |
| Leche en polvo descremada | 230,286 | 224,061 | 210,964 | 233,835 | 1.54% |
| Leche en polvo entera | 140,424 | 108,838 | 126,322 | 99,025 | (29.48%) |
| Importación | | | | | |
| Leche en polvo descremada | 4,963 | 3,617 | 5,976 | 7,970 | 60.59% |
| Leche en polvo entera | 16,645 | 15,364 | 22,098 | 31,370 | 88.47% |
| Explotación | | | | | |
| Leche en polvo descremada | 141,319 | 146,916 | 143,169 | 186,672 | 32.09% |
| Leche en polvo entera | 116,110 | 103,812 | 102,247 | 75,170 | (35.26%) |
| Consumo aparente | | | | | |
| Leche en polvo descremada | 93,930 | 80,762 | 73,771 | 55,133 | (41.30%) |
| Leche en polvo entera | 40,959 | 20,390 | 46,173 | 55,225 | 34.83% |

Fuente: Elaboración propia con datos de Dairy Australia. Consultado el 13 de mayo de 2016 en <http://www.dairyaustralia.com.au/Markets-and-statistics/Exports-and-trade.aspx>

La tendencia tanto como en la producción, importación, exportación y consumo aparente son sumamente diferentes. Por una parte se puede observar, a lo largo de los años la producción de leche descremada ha tenido cambios pero al final se ha mantenido

con un ligero incremento. Por otra parte en la producción de leche entera la tendencia ha sido a la baja en cada uno de los periodos.

Con relación a la importación de ambos productos, la tendencia es a la alza. Sin embargo en el caso de la leche descremada los niveles no son representativos en relación a la producción. Caso contrario de la leche entera en donde se importó poco más del 30% de la producción total.

En cuanto a la importación de leche descremada, se mantuvo estable durante los primeros tres años, sin embargo para 2014/2015 se presentó un incremento superior al 30%. Situación opuesta con la leche entera en donde la tendencia en cada uno de los años fue a la baja y para el mismo periodo de tiempo sufrió un decremento mayor al 35%.

1.3.2.5. Precios históricos

Es necesario analizar el precio medio por litro por entidad ya que las condiciones climáticas son distintas, además de que Dairy Australia (2016) señala que los precios que las empresas pagan a los productores se basan en el contenido de grasas y proteínas sólidas en la leche. La siguiente tabla muestra la tendencia que han tenido los precios por estado de 2009 a 2014 expresado en dólares australianos por litro.

Tabla 17 - Precios pagados a los productores por litro de leche en Australia de 2009 a 2014.

| Entidad | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | Variación 2009-2014 |
|-------------------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|---------------------|
| Victoria | 0.391 | 0.339 | 0.42 | 0.406 | 0.378 | 0.510 | 30.43% |
| New South Wales | 0.524 | 0.487 | 0.483 | 0.474 | 0.464 | 0.510 | (2.67%) |
| Tasmania | 0.413 | 0.346 | 0.432 | 0.399 | 0.402 | 0.541 | 30.99% |
| South Australia | 0.446 | 0.346 | 0.38 | 0.41 | 0.383 | 0.496 | 11.21% |
| Queensland | 0.572 | 0.558 | 0.531 | 0.536 | 0.536 | 0.534 | (6.64%) |
| Western Australia | 0.49 | 0.424 | 0.434 | 0.419 | 0.45 | 0.468 | (4.49%) |
| Total | 0.424 | 0.373 | 0.432 | 0.42 | 0.402 | 0.512 | 20.75% |

Fuente: Elaboración propia con datos de Dairy Australia. Consultado el 13 de mayo de 2016 en <http://www.dairyaustralia.com.au/Markets-and-statistics/Prices/Farmgate-Prices.aspx>

En Victoria y Tasmania, entidades que concentran más del 70% de la producción de leche, se ha tenido un incremento sustancial en precios en los últimos años, pues en ambas se pagó a los productores poco más del 30% adicional en relación a los precios pagados en 2009.

En South Australia también se dio un incremento en los precios cercano al 11%, mientras que en el resto de las entidades la tendencia fue a la baja, no obstante en 2009, New South Wales, Queensland y Western Australia tenían los precios más altos del país. Para 2014 los precios son muy similares en todo el país.

Según información de Dairy Australia (2016), actualmente los productores operan en un entorno desregulado, en donde el precio que han de recibir los productores está determinado directamente por los precios internacionales del producto. Por lo que dentro de una industria altamente competitiva se ven forzados a implementar sistemas productivos eficientes y funcionales.

1.4. Conclusiones

La industria lechera a nivel mundial es altamente compleja y competitiva pues es una sector de la economía en la que influyen múltiples factores tanto externos como

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

internos como puede ser el clima en las regiones productivas, los desastres naturales en el mundo, las restricciones comerciales de algún país sobre otros, los cambios en los hábitos alimenticios de las personas y el crecimiento demográfico a nivel mundial, la producción y consumo en los países, la tecnificación y desarrollo de las industrias lecheras mundiales, el desarrollo de los países e incluso la economía mundial y los tipos de cambio, entre otros. Considerando lo anterior, los productores de leche en el mundo requieren ser competitivos no solo en la comunidad o región en que se desenvuelven, sino que deben de serlo dentro de un contexto nacional e incluso internacional de mercados.

El sector lechero en México es muy importante por su contribución a la economía nacional sin dejar de mencionar la gran cantidad de empleos directos e indirectos que genera. En la actualidad se presentan grandes problemas en la industria los cuales requieren de atención inmediata y la participación tanto del gobierno como encargado de generar las políticas necesarias para el desarrollo nacional, como de los propios productores y demás actores que en ella intervienen, los cuales debieran concientizarse de la complejidad del sector en la actualidad, los grandes retos a los que se enfrenta en nuestro país y principalmente el hecho de se requiere generar cambios positivos que permitan mejorar las condiciones de la industria nacional en general.

Si bien es cierto que la industria lechera en otros países es muy diferente a la nacional debido a los niveles de tecnificación y desarrollo así como los sistemas productivos utilizados, sin dejar de mencionar las diferencias en los ámbitos económicos, sociales y políticos en general, es útil analizar que están haciendo países con industria lecheras importantes como lo es Australia, que consciente de los retos que supone la industria actual se encuentran en constante innovación y desarrollo a fin de ser más competitivos en el ámbito nacional e internacional lo cual finalmente se traduzca como mejores condiciones de la industria y el país en general. Indudablemente esto permitiría generar propuestas y cambios positivos que permitan mejorar las condiciones actuales de tan importante sector en México.

CAPÍTULO 2. Aspectos financieros aplicables al sector lechero y a los productores en México y Australia

No se puede concebir el manejo de un sector en particular y de una entidad productiva sea cual sea su actividad, sin un conocimiento preciso, adecuado y oportuno de los aspectos económicos que reflejen la actualidad en que se sitúa, que sirva como una herramienta fundamental para la correcta toma de decisiones. La generación de información útil y confiable en ese ámbito representa el reto primario a cumplir en cualquier sector de la economía así como en cada uno de los entes productivos que lo integran.

Por otro lado, es necesario que los productores nacionales sean capaces de allegarse de capital de trabajo que les permitan hacer frente a sus actividades productivas, además de recursos que les permita implementar mejores sistemas funcionales y operativos. En ese sentido, los gobiernos de los países con base en sus prioridades y con el objeto de incentivar la producción en determinados sectores de la economía, destinan recursos para el establecimiento de programas que permitan mejorar las condiciones de la industria en general y de los productores en particular. Es necesario analizar la manera en que los gobiernos de los países destinan dichos recursos, pues estos se encaminan mediante procedimientos diferentes, pero finalmente con un objetivo en común que es apoyar a cierto sector aunque ciertamente con resultados distintos.

En México, dichos programas están disponibles hacia la generalidad de los productores lecheros directamente de las entidades de gobierno, los cuales una vez cumpliendo con los requisitos establecidos para tales efectos pueden hacerse o no acreedores a ellos y debiéndose destinar a los fines para los que fueron otorgados. En Australia por otra parte, no existe la relación directa para la entrega de apoyos entre Gobierno – Productor, sino que estos se destinan para el financiamiento de un organismo no gubernamental creado específicamente para la investigación y desarrollo de toda la cadena productiva de la industria lechera, que por cierto además obtiene recursos de los mismos productores, de los impuestos pagados por las actividades productivas de estos, además de recursos provenientes de organismos privados.

Dentro del presente capítulo del trabajo, se pretende resaltar la importancia de la generación de información financiera del sector a nivel global y de las entidades productivas en particular, como herramienta fundamental para la toma de decisiones y su utilidad para el desarrollo del sector. Además de analizar como los gobiernos de México y Australia, dos países con importantes industrias lecheras pero con actualidades completamente distintas, encaminan los recursos provenientes de apoyos gubernamentales disponibles para los productores lecheros, la forma en que los entregan así como el destino de los mismos y finalmente una propuesta de implementación que pudiera resultar benéfica para el sector lechero en México.

2.1. Aspectos financieros del sector

Como se pudo analizar en el capítulo anterior, la industria lechera a nivel mundial es altamente competitiva y en ella influyen múltiples factores directos e indirectos que muchas veces no pueden ser controlados como son las condiciones climáticas, las restricciones comerciales, la producción en los principales países exportadores, la economía mundial, los tipos de cambio, entre otros. Por lo que, si se pretende mejorar las condiciones del sector en nuestro país, no solo resulta necesario conocer de manera integral la actualidad en que se encuentra la industria, sino que se requiere generar información detallada, precisa y periódica que permita conocer la actualidad, los cambios y las tendencias a nivel nacional e internacional, para así contar con herramientas para una adecuada capacidad de respuesta hacia los cambios a fin de poder ser capaces de anticiparse a las necesidades y cambios que el mercado demanda.

La información contenida dentro del Capítulo I del presente trabajo correspondiente a la industria lechera en México, se obtuvo principalmente del Servicio de Información Agroalimentaria y Pesquera (SIAP), que es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Desarrollo Rural, Pesca y Alimentación (SAGARPA), además del organismo público autónomo nacional encargado de generar, producir y dar a conocer información estadística a nivel nacional denominado Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI) y finalmente de la Secretaría de Economía (SE) por conducto de la Dirección General de Industrias Básicas. Si bien es cierto que

dichas fuentes contienen información útil respecto a todos los sectores pertenecientes al sector primario nacional, únicamente contiene información estadística como datos concretos. Sin embargo, no existen verdaderos reportes financieros detallados ni periódicos que muestren a fondo la actualidad por la que atraviesa el sector lechero ni las causas de tal comportamiento, tampoco incluye un análisis comparativo sobre las tendencias de los principales productores / consumidores a nivel mundial, ni que decir de las predicciones del comportamiento en la oferta y demanda futura en la industria, etc.

En la información disponible en la página web del SIAP (2014), dentro del apartado de Producción Agropecuaria y Pesquera en el rubro de ganadería, se puede consultar en la base de datos con estadísticas históricas y actuales del sector lechero en relación a:

Tabla 18 - Información del sector lechero en México contenida en el SIAP.

| Información | Actualizado a: |
|---|-----------------|
| • Producción mensual de leche. | Abril 2016 |
| • Producción anual. | Año 2016 |
| • Estacionalidad de la producción. | Año 2014 |
| • Población ganadera. | Año 2014 |
| • Capacidad de sacrificio de especies. | Sin especificar |
| • Exportación de ganado bovino a los Estados Unidos de América. | Año 2016 |

Fuente: Elaboración propia con información del SIAP. Consultado el 13 de mayo de 2016 en <http://www.sagarpa.gob.mx/quienesomos/datosabiertos/siap/Paginas/default.aspx>

Como se puede observar, cierta información se encuentra debidamente actualizada aunque el resto de la información debiera referirse por lo menos al año 2015.

Dentro del mismo sitio del SIAP, en el apartado de Estudios en la pestaña de Indicadores Económicos se encuentra el Boletín Trimestral de leche de Bovino el cuál según el propio organismo *“ofrece estadísticas históricas y oportunas sobre la producción primaria de leche de bovino, así como la relacionada a su transformación, a nivel nacional e internacional”*.

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

Los reportes se titulan “**Boletín de Leche**”. El primero que se puede consultar corresponde al trimestre jul – sep 2009 y el último se emitió de ene – mar 2016, estando debidamente actualizado a la fecha de consulta y encontrándose todos entre esas fechas. Dichos reportes comprenden alrededor de 65 hojas y contienen una gran cantidad de información estadísticas además de gráficas relacionadas con: la producción nacional, los precios nacionales, la industria de la leche y derivados, comercio exterior, la producción, consumo y comercio mundial además de precios internacionales.

No obstante la información basta contenida en cada uno de los reportes, estos son idénticos entre sí, pues únicamente se actualizan la información referente al trimestre correspondiente. Además de ello, únicamente contienen datos cuantitativos y gráficas dejando de lado un verdadero análisis de las causas de dicho comportamiento así como las tendencias y perspectivas a corto plazo. Dichos reportes contienen información relevante en cuanto al mercado de leche pero dejan de lado información fundamental en la industria como la relativa a los insumos para la producción, la actualidad del mercado nacional e internacional, la economía mundial, etc.

Dentro de la Dirección General de Industrias Básicas perteneciente a la SE (2012), se encuentra un informe titulado “**Análisis del Sector Lácteo en México**”. Dicho informe contiene información útil respecto a la industria nacional e internacional además de recomendaciones al sector, pero es un reporte publicado en marzo de 2012 el cual refleja la situación de la industria hace algunos años, pudiendo servir como referencia aunque estando totalmente desactualizado y sin considerar los cambios en tan variable sector. Aparte de ello, contiene estadísticas sobre las tendencias en la producción, consumo, importaciones y exportaciones en los últimos años. Sin embargo, no refleja un verdadero análisis de las causas y comportamientos.

Resultaría conveniente generar reportes más detallados y específicos los cuales permitan determinar las acciones a ejercer, partiendo de lo conocido del sector para con ello analizar las tendencias, anticipar necesidades y cambios en la industria, lo cual sin duda alguna resultaría útil en un adecuado proceso de toma de decisiones.

Por otra parte, al analizar la información de la industria en Australia, existe información generada por el Department of Agriculture and Water Resources (ABARES) perteneciente al Gobierno Australiano, a pesar de esto la gran mayoría es generada por medio de Dairy Australia (DA), que es el cuerpo nacional de servicios para la industria de productos lácteos en Australia el cual se encarga única y exclusivamente de temas relacionados con la industria lechera durante toda la cadena productiva y dicho sea de paso es el organismo no gubernamental mencionado previamente (Dairy Australia, 2016). Su estructura, objetos fundamentales y algunos de los programas de dicho organismo serán analizados más adelante.

Dairy Australia emite de manera trimestral reportes detallados con todos los pormenores del comportamiento de la industria a nivel nacional e internacional denominados “Dairy Situation and Outlook”, dichos reportes según menciona la propia DA (2016) *“analizan las condiciones actuales de la industria láctea, y las perspectivas para los impulsores clave que afectan la operación de la industria y sus utilidades”*.

El primer reporte que se puede consultar corresponde al trimestre dic – feb 2014 y el último a dic – feb 2016, estando debidamente actualizado a la fecha de consulta y encontrándose todos entre esas fechas. Comprenden alrededor de 26 hojas y abarcan aspectos relacionados con:

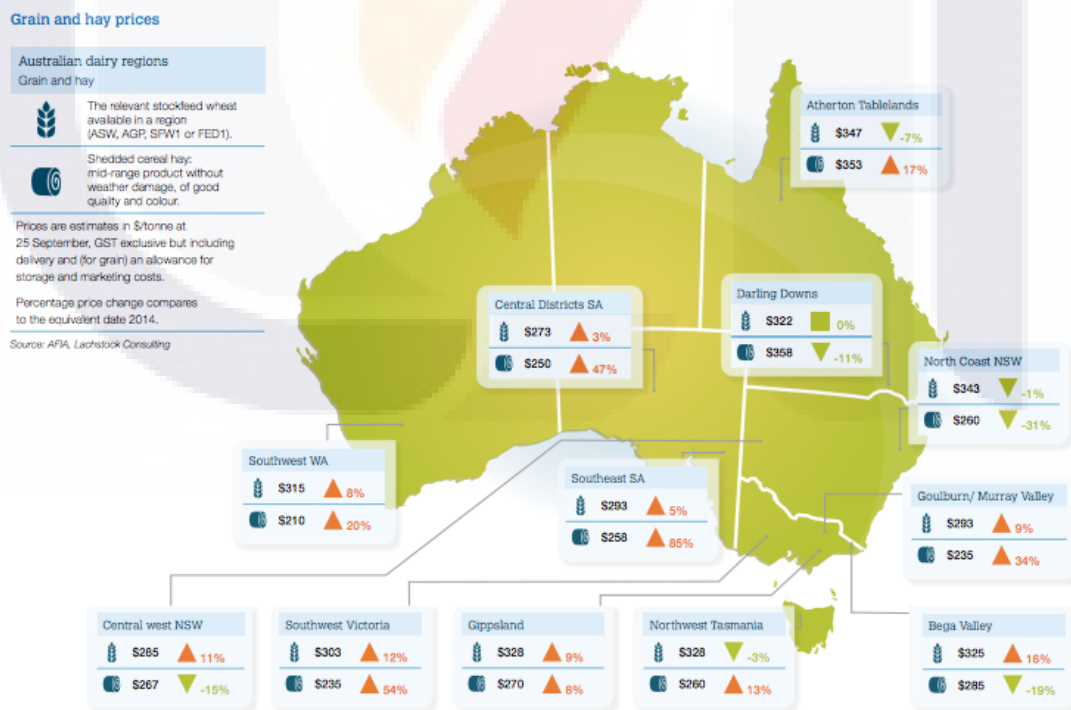
- Descripción general de la industria.
- Los seis Impulsores generales de la industria de lácteos en Australia.
- Insumos de la producción y perspectivas.
- Actualidad del mercado lácteo en Australia y perspectivas.
- Economía mundial y tipos de cambio actuales y perspectivas.
- Oferta y demanda global de productos lácteos y sus perspectivas.
- Políticas agroindustriales.
- Resultado de la encuesta nacional de productores lácteos.
- Otros aspectos relevantes para la industria.

Los reportes parecieran iguales entre si debido al formato utilizado y los puntos que abarcan, no obstante su análisis cualitativo es distinto y refleja un verdadero

panorama actual por el que atraviesa la industria y las perspectivas que se tienen en un corto plazo y largo plazo. Por mencionar información que se considera de utilidad esta la siguiente:

Dentro del apartado “**Six key drivers of the Australian Dairy Industry**” que se incluye en cada uno de los reportes y es una parte fundamental del reporte. Analiza el comportamiento actual y las perspectivas de los que consideran los impulsores claves de la industria para Australia que son: los Insumos en la producción, el mercado australiano, la oferta y demanda global, la economía global y los tipos de cambio.

En cuanto a los insumos, dentro de los reportes se realiza un análisis individual del comportamiento que tuvo en el trimestre, además sus causas y las perspectivas para el siguiente periodo de: fertilizantes, agua, clima, granos y heno, además del precio de las vacas. La siguiente imagen muestra el análisis gráfico del comportamiento de los cambios en los precios de granos y heno contenido en el reporte Dairy Situation and Outlook de octubre 2015 elaborado por DA.



Fuente: Dairy Situation and Outlook, October 2015. Dairy Australia.

La imagen anterior únicamente concentra el comportamiento de los precios de los granos y el heno en las regiones productivas de Australia de un periodo a otro, pero en el reporte además se establecen las causas y perspectivas a futuro.

Respecto al apartado del mercado Australiano, en los reportes se realiza una análisis de la actualidad y perspectivas en las ventas de productos lácteos, aspectos económicos relevantes, consumo per cápita de productos, inflación, entre otros.

Dentro del apartado de economía global y tipos de cambio, se realiza un análisis de aspectos económicos fundamentales que tuvieron impacto en el mercado de lácteos a nivel mundial así como de otros que pudieran tener en un futuro como lo crecimiento económico, desarrollo mundial, crisis económica, entre otros.

Finalmente en los apartados de la oferta y demanda mundial, se realiza un análisis del comportamiento de la industria de lácteos en los países principales en cuanto a importación y exportación de productos, su actualidad, perspectivas a futuro además de temas importantes que pudieran tener incidencia directa en el mercado. La siguiente imagen incluida dentro del reporte Dairy Situation and Outlook de octubre 2015 elaborado por DA muestra el resumen del comportamiento de los principales importadores y exportadores:

Global supply and demand overview



Fuente: Dairy Situation and Outlook, October 2015. Dairy Australia.

Naturalmente, únicamente se hizo mención de algunos aspectos básicos incluidos en los reportes trimestrales, sin embargo también se incluyen otra información útil para conocer el sector y su porvenir de manera integral.

Aunado a los mencionados reportes, las bases de datos de DA contienen información por Estado de Australia de manera actualizada, detallada y oportuna en relación al mercado y estadísticas en materia de:

Tabla 19 - Información del sector lechero en México contenida en DA.

| Información | Actualizado a: |
|--|----------------|
| <ul style="list-style-type: none"> • Precios promedios pagados a los productores. | Año 2015 |
| <ul style="list-style-type: none"> • Precios de los insumos utilizados en la producción (agua, energía, granos, fertilizantes, etc.). | Año 2016 |
| <ul style="list-style-type: none"> • Estadísticas de exportaciones de productos lácteos en Australia. | Mayo 2016 |
| <ul style="list-style-type: none"> • Información útil para la exportación. | Año 2015 |
| <ul style="list-style-type: none"> • Estadísticas generales de la industria. | Año 2015 |
| <ul style="list-style-type: none"> • Número de animales y granjas. | Año 2015 |
| <ul style="list-style-type: none"> • Producción de leche. | Marzo 2016 |
| <ul style="list-style-type: none"> • Producción por productos derivados (queso, mantequilla, yogurt, caseína, etc.). | Marzo 2016 |
| <ul style="list-style-type: none"> • Consumo de leche y productos derivados. | Año 2015 |
| <ul style="list-style-type: none"> • Otra información relevante en el mercado. | - |

Fuente: Elaboración propia con información de DA. Consulta realizada el 13 de mayo de 2016 en <http://www.dairyaustralia.com.au>

Así pues, mediante la generación de dichos reportes periódicos además de contar con información detallada y actualizada, les permite conocer de manera integral y oportuna la actualidad por la que atraviesa el sector lácteo no solo en Australia sino en mundo, su desempeño histórico y presente, además de las tendencias en la industria. Esta situación les permite evaluar de manera acertada las acciones ejercidas y las que se habrán de ejercer a fin de mejorar la industria lechera en aquel país Oceánico.

En México indudablemente nos encontramos muy por detrás de Australia en cuanto al conocimiento de nuestro sector lechero y a generación de información se refiere. Así pues, si se pretende mejorar tan importante sector para la economía primeramente es necesario conocerlo de manera precisa y oportuna. Una vez contando con ello se puede tener una base sólida para emprender acciones concretas y con sustento para tales efectos. Es necesario además que exista la especialización en el sector pues como se pudo analizar previamente DA es un organismo no gubernamental dedicado única y exclusivamente a temas relacionados con la industria de lácteos, situación que en México es generada por medio de un organismo de gobierno dedicado a todas las industrias primarias en general.

2.1.1. Problemáticas de los productores en México

Si bien es cierto que los productores lecheros en nuestro país conocen la actividad que desempeñan en cuanto a los aspectos productivos y operativos, en lo general no poseen un adecuado conocimiento de los aspectos económicos y financieros respecto al sector ni de su propia entidad productiva. Así pues, muchas de las veces no conocen realmente aspectos fundamentales como pudiera ser sus costos reales de producción, los valores de sus inventarios, sus flujos de efectivo ni rentabilidad en general, entre otros aspectos fundamentales.

2.1.2. Importancia en la toma de decisiones

Asumiendo que no se puede controlar lo que no puede ser medido, ante el desconocimiento del negocio por parte de los productores, es necesario que cuenten con las herramientas necesarias que les permitan conocer de manera integral y oportuna el estado financiero de su negocio, con lo que serán capaces de tomar decisiones que les permitan mejorar la manera en que vienen desempeñando sus actividades productivas y operativas, que finalmente se verá traducido en una mayor rentabilidad en general.

La Norma de Información Financiera (NIF) A-1 emitida por el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF), denominada Estructura de las Normas de Información financiera, define la información financiera como:

“la información que emana de la contabilidad, integrada por información cuantitativa expresada en unidades monetarias y, que muestra la posición y desempeño financiero de una entidad, siendo su objetivo esencial ser de utilidad al usuario general en la toma de sus decisiones económicas”.

Su generación se enfoca esencialmente en proveer información que permita evaluar el desenvolvimiento de cualquier entidad, además de proporcionar elementos de juicio para estimar el comportamiento futuro de los flujos de efectivo, entre otros aspectos fundamentales. La manifestación principal de esta son los estados financieros.

Atendiendo a la definición relativa a la contabilidad, la misma NIF la define como *“una técnica que se utiliza para el registro de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos que afectan económicamente a una entidad y que produce sistemática y estructuradamente información financiera”*.

Así pues, la contabilidad representa un elemento fundamental cuya correcta elaboración es esencial para la generación de información financiera clara y oportuna. Además de constituir una herramienta primordial para el conocimiento integral de la actualidad por la que atraviesa alguna entidad productiva y que permite brindar sustento para la adecuada toma de decisiones.

2.1.3. Generación de información financiera homogénea

En México algunas entidades productivas elaboran su contabilidad con el único propósito de cumplir con las obligaciones establecidas en materia fiscal. Muchas veces, no se le da una importancia real a su generación, pues de elaborarse y utilizarse de manera correcta y oportuna permitiría a los usuarios contar con bases para la adecuada toma de decisiones, cumpliendo así con los objetos esenciales establecidos dentro de las propias NIF.

Si bien es cierto que las NIF en México proveen una guía general en cuanto a la generación y elaboración de la información financiera, resultaría conveniente en cierta medida homologar la manera en que esta se genera en las entidades pertenecientes a la industria lechera de nuestro país. Ello permitiría contar con información consistente y comparable entre entidades productivas de un mismo giro lo cual posibilitaría la realización de un análisis entre la información generada por entidades productivas similares a fin de detectar oportunidades de mejora y que sirva como sustento para una adecuada toma de decisiones.

Por medio del proyecto de DA llamado **“Standard Chart of Accounts”**, en Australia existe cierta consistencia en cuanto a la generación y presentación de información financiera en las entidades pertenecientes al sector lechero.

El documento llamado “**Plan de Cuentas Estándar**” por su traducción en español, fue creado con el objeto de “*impulsar la coherencia en todo el sector lechero australiano en cómo podemos analizar, describir, calcular e informar el comportamiento del negocio de las granjas*” (Dairy Australia, 2016). Dicho proyecto surge derivado de las inquietudes por parte de los productores sobre la elaboración de sus cuentas para la generación de su información financiera.

Según información del propio organismo, dicho plan permite a los productores gestionar el flujo de información financiera de su empresa, establecer un sistema eficiente para el pago de facturas y además cumplir con las regulaciones en materia de impuestos aplicables en Australia. Aparte de ello, estas también pueden ser convertidas a cuentas de gestión para que los productores puedan tomar decisiones informadas y oportunas en relación a su negocio. Además, permite a los productores realizar un análisis comparativo de su negocio a final de año, asegurándose de que existe consistencia en la información financiera así como en la terminología utilizada dentro de la industria. También permite generar flujos de efectivo para la elaboración de los presupuestos en las empresas.

Ese plan de cuentas estandarizado no se ha establecido como un instrumento rígido, sino que se ha elaborado como una guía para los registros de los productores lecheros que de utilizarse correctamente proporcionaría consistencia en cuando a la generación de los registros y brindaría a los usuarios herramientas como información útil para la adecuada toma de decisiones a fin de mejorar el desempeño de su negocio.

El documento “**Standard Charts of Accounts**” abarca 22 hojas. Este contiene las cuentas propuestas a utilizar en cada uno de los rubros además de una breve explicación de cada una de ellas, una guía explicativa de como deberán asignar los recursos, los niveles y sub niveles máximos y mínimos que se pueden utilizar para cumplir con los requerimientos de la información y finalmente otros aspectos generales a considerar para su correcto uso.

Los productores en México requieren generar información financiera relacionada con la actividad que desempeñan que sea consistente y confiable. Así pues, resultaría conveniente que sea creado un catálogo de cuentas estandarizado el cual sirva de base y

que pudieran utilizar la totalidad de los productores nacionales a fin de homogenizar la información que generan sus entidades productivas. Igualmente debiera existir una guía para que ya sean los propios productores o bien sus asesores en materia contable generen información que pueda ser comparable entre entidades productivas del mismo ramo.

2.1.4. Indicadores Claves de Rendimiento

En la época moderna en que nos encontramos, además de generar información financiera por parte de cada una de las entidades productivas, es necesario contar con indicadores claves de rendimiento que permitan medir el desempeño productivo y operativo de los productores lecheros en nuestro país. Esto con el objeto de contar con una base sólida de información y niveles de medición a fin de mejorar el desempeño de cada una de los entes generadores de riqueza en el sector, lo cual permita verificar el cumplimiento o no de los objetivos planteados en un periodo determinado de tiempo. Esto permitiría ejercer las acciones necesarias para corregir el rumbo y mejorar el desempeño productivo y operativo de los productores en México.

Las condiciones climáticas y los niveles de tecnificación son un factor determinante en el sector lechero mundial. México posee una superficie territorial extensa por lo que cuenta con una diversidad de climas además de condiciones productivas diferentes, por lo que sería necesario realizar dicha medición considerando las condiciones específicas aplicables en cada región productiva de nuestro país.

En México si bien existen estudios aislados sobre la productividad de los productores lecheros en cada una de las regiones productivas, no existe una verdadera base sólida y amplia que permita a los productores medir su desempeño y compararlo con otros de su misma región. Partiendo de la generación homogénea de información sería posible la comparación del desempeño expresado en términos cuantitativos de la información de entidades productivas similares que permita ejercer acciones de mejoras concretas.

DA es quien emite dichos indicadores en Australia, como parte del proyecto denominado "Dairy Farm Monitor Project". La información se genera con aquella proporcionada por los productores correspondiente a un año productivo, considerando por separado cada uno de los seis Estados, además de cada una de las regiones productivas en una misma entidad; los programas se titulan:

- VIC Dairy Farm Monitor Project para Victoria.
- NSW Dairy Farm Monitor Project para New South Wales.
- SA Dairy Farm Monitor Project para South Australia.
- TAS Dairy Farm Monitor Project para Tasmania.
- WA Dairy Farm Monitor Project para West Australia.
- Queensland Dairy Accounting Scheme para Queensland.

Dichos programas son diferentes entre sí, debido a las condiciones particulares en cada región, sin embargo, centran sus objetivos en la medición de los siguientes indicadores fundamentales con relación a las condiciones particulares de los productores:



Tabla 20 - Indicadores de rendimiento del sector lechero en Australia.

| Parámetros físicos de las granjas en Victoria | Región productiva | | | |
|---|-------------------|-------|------------|-----------|
| | Statewide | North | South West | Gippsland |
| Número de granjas en la muestra. | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Número de vacas. | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Niveles de lluvia anual 14/15 (mm). | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Agua utilizada (irrigación + agua de lluvia) mm/ha. | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Área utilizable (hectáreas). | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Vacas lecheras por hectárea utilizable. | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Leche vendida (kg LS / vacas). | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Leche vendida (kg LS/ hectáreas). | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Precio de la leche recibido (\$/ kg LS). | \$ | \$ | \$ | \$ |
| % de Alimentos producidos y consumidos total. | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Eficiencia de la mano de obra (Vacas lecheras/MO). | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Eficiencia de la mano de obra (kg LS/MO). | 0 | 0 | 0 | 0 |

Fuente: Elaboración propia información de Dairy Australia en el Dairy Farm Monitor Project – Victoria 2014/15. Consultado el 16 de mayo de 2016 en <http://www.dairyaustralia.com.au/Business-and-financials/Dairy-Farm-Monitor-Project/VIC-Dairy-Farm-Monitor-Project.aspx>

Con relación a los aspectos financieros se consideran rubros fundamentales como los ingresos, los costos y gastos, la utilidad bruta y la utilidad antes de intereses e impuestos (EBIT) como se muestra a continuación:

Tabla 21 - Indicadores económicos del sector lechero en Australia.

| INGRESO DE LAS GRANAJAS DE VICTORIA Y CATEGORÍAS DE COSTOS | PROMEDIO POR REGIÓN PRODUCTIVA | | | |
|---|--------------------------------|-------------|-------------|-------------|
| | Statewide | North | South West | Gippsland |
| INGRESOS. | | | | |
| Cambios en el inventario de alimentación. | - | - | - | - |
| Otros ingresos de la granja. | - | - | - | - |
| Venta de animales. | - | - | - | - |
| Ingreso por venta de leche (neto). | - | - | - | - |
| TOTAL INGRESO BRUTO DE LA GRANJA | \$ - | \$ - | \$ - | \$ - |
| COSTOS VARIABLES | | | | |
| Costos del ganado. | - | - | - | - |
| Costos de ordeña. | - | - | - | - |
| Costo de adquisición de alimentos. | - | - | - | - |
| Costo de alimentación producida. | - | - | - | - |
| COSTOS VARIABLES TOTALES (\$/kg LS). | \$ - | \$ - | \$ - | \$ - |
| MARGEN BRUTO POR KILO DE LECHE SÓLIDA | \$ - | \$ - | \$ - | \$ - |
| GASTOS GENERALES. | | | | |
| Tasas. | - | - | - | - |
| Registros y seguros. | - | - | - | - |
| Seguros de la granja. | - | - | - | - |
| Reparación y mantenimiento. | - | - | - | - |
| Gastos financieros. | - | - | - | - |
| Mano de obra remunerada | - | - | - | - |
| Mano de obra del dueño y su familia. | - | - | - | - |
| Depreciación. | - | - | - | - |
| Otros gastos | - | - | - | - |
| TOTAL DE GASTOS GENERALES /kg LS). | \$ - | \$ - | \$ - | \$ - |
| TOTAL DE COSTO DE PRODUCCIÓN (\$/kg LS). | \$ - | \$ - | \$ - | \$ - |
| UTILIDAD ANTES DE INTERESES E IMPUESTOS POR KG DE LS | \$ - | \$ - | \$ - | \$ - |

Fuente: Elaboración propia información de Dairy Australia en el Dairy Farm Monitor Project – Victoria 2014/15. Consultado el 16 de mayo de 2016 en <http://www.dairyaustralia.com.au/Business-and-financials/Dairy-Farm-Monitor-Project/VIC-Dairy-Farm-Monitor-Project.aspx>

Además de los indicadores financieros señalados con anterioridad, se generan otros como el retorno con relación a los activos y el retorno con relación al capital.

Se incluye también un análisis de algunos indicadores de riesgo, tomando en consideración los siguientes:

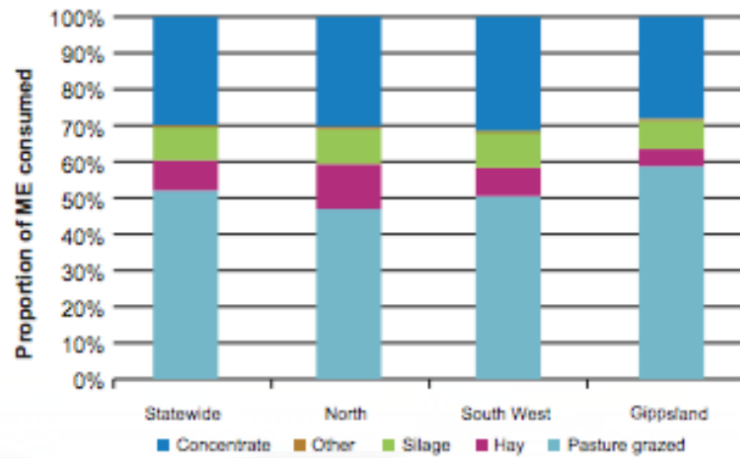
Tabla 22 - Indicadores de riesgo del sector lechero en Australia.

| Indicadores de Riesgo | Región productiva | | | |
|--|-------------------|-------|------------|-----------|
| | Statewide | North | South West | Gippsland |
| Estructura del costo (%l del costo variable respecto al total) | % | % | % | % |
| Deudas de servicios (%l ingreso como costos financieros) | % | % | % | % |
| Deudas por vaca | \$ | \$ | \$ | \$ |
| Porcentaje de capital (propiedad del total de activos) | % | % | % | % |
| Porcentaje de alimentos importados (% del total) | % | % | % | % |

Fuente: Elaboración propia información de Dairy Australia en el Dairy Farm Monitor Project – Victoria 2014/15. Consultado el 16 de mayo de 2016 en <http://www.dairyaustralia.com.au/Business-and-financials/Dairy-Farm-Monitor-Project/VIC-Dairy-Farm-Monitor-Project.aspx>

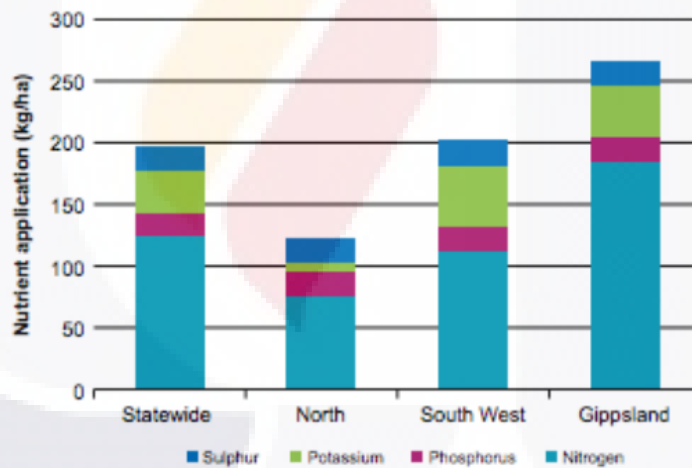
Dentro de los reportes anuales emitidos por DA se generan los niveles medios en el sector además de los niveles mínimos y máximos de dichos rubros en específico. Tales indicadores permiten medir el desempeño individual de los productores con relación al resto de los demás en una misma región productiva. Esto brinda herramientas sólidas a los productores a fin de poder determinar si su entidad productiva se encuentra por encima, por debajo o en la media de los indicadores en la región, para que puedan ejercer las acciones necesarias para poder sacar un mayor provecho de los recursos económicos y materiales para ejercer los cambios operativos que permitan maximizar los recursos propios y las utilidades en general.

De igual manera se realiza un análisis sobre el consumo promedio de la alimentación de las vacas por región productiva. La dieta de las vacas en Australia se componen de pastizales en pastoreo, forraje, cultivos, concentrados y otras fuentes importadas mostrándolo, para el año 2014/2015 la composición fue como sigue:



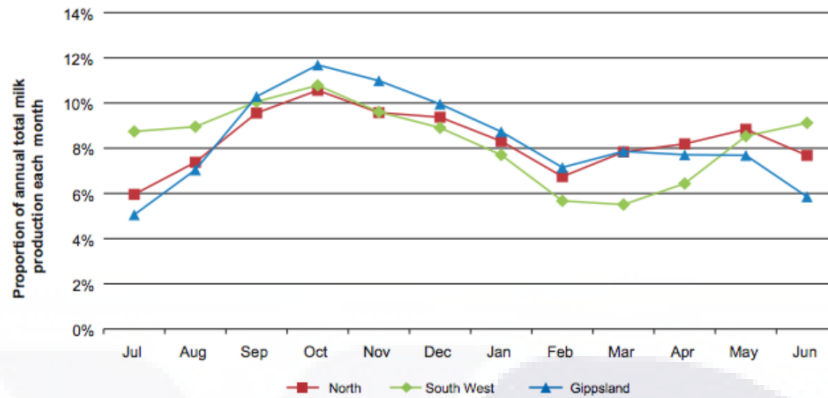
Fuente: Dairy Farm Monitor Project – Victoria 2014/15.

Otro aspecto de análisis, son los kilogramos de fertilizantes aplicados por los productores por hectárea productiva como es el azufre, potasio, fósforo y nitrógeno. Para el año 2014/2015 la composición de dicho indicador en las regiones productivas de la provincia de Victoria fue la siguiente:



Fuente: Dairy Farm Monitor Project – Victoria 2014/15.

Se realiza también un análisis de la distribución mensual de la producción por región productiva a fin de analizar los picos derivados de las condiciones climáticas. Para el año 2014/2015 la composición de dicho indicador en las regiones de la provincia de Victoria fue la siguiente:



Fuente: Dairy Farm Monitor Project – Victoria 2014/15

Posterior al análisis en conjunto de los promedios por entidad productiva se realiza un análisis individual y comparativo de cada una de las granja consideradas en cada una de las entidades productivas. En estas se toman en cuenta los mismos aspectos señalados con anterioridad; con esto se permite comparar los indicadores en cada una de las granjas de la muestra a fin de verificar el comportamiento en unas y otros.

Una vez concluido se realiza un análisis por región productiva de las expectativas y principales problemáticas a las que se enfrentaran las granjas además de los cambios en cuanto a precios, producción y costos.

Finalmente se muestra un análisis de la problemática relacionada con los indicadores de emisión de gases de efecto invernadero y un análisis histórico de la utilidad bruta, ingresos netos y el EBIT de las granjas en el último año con relación a los últimos ocho años en cada una de las regiones productivas.

La industria lechera en México es indudablemente muy diferente a la de Australia, por lo que se debieran analizar las condiciones particulares en cada una de las regiones productivas para definir los indicadores clave de desempeño más adecuados que permitan generar información útil del desempeño de los productores en el sector.

En nuestro país tenemos un camino muy grande por recorrer en cuanto a generación de información se refiere ya que en la actualidad con la globalización presente

en todos los ámbitos de la economía es necesario ser competitivos en un contexto nacional e internacional. Así pues, es necesario partir de bases sólidas de información que permitan ejercer acciones concretas para ser más productivos y competitivos, sin dejar de mencionar las mejoras en la rentabilidad que representaría para los productores en general. Para mejorar algo primeramente debe ser medido, por lo que se requiere de la participación de todos los actores que participan en el sector lechero nacional para desarrollar por medio de un equipo de trabajo interdisciplinario un programa integral de desarrollo general de la industria con base en indicadores claves de desempeño.

2.2. Apoyos gubernamentales al sector lechero en México y Australia

A continuación se realizará un comparativo de los apoyos gubernamentales disponibles para los productores lecheros en México y Australia.

2.2.1. México

2.2.1.1. Plan Nacional de Desarrollo 2013 – 2018

Se han reconocido ampliamente los factores que originan el estancamiento de los países y la pobreza imperante en ellos; uno de estos es a que dentro de los países se “*generan instituciones económicas que no crean incentivos adecuados u oportunidades*”, lo que pudiera resultar familiar si se habla de la situación económica de México y de su sector lechero en particular (Acemoglu y Robinson, 2012).

Durante los primeros meses de cada inicio de sexenio presidencial en México, el Gobierno Federal anuncia con bombos y platillos un Plan Nacional de Desarrollo el cual contiene los ejes rectores para el desarrollo nacional y “*que permitirá orientar las políticas y programas del Gobierno de la República durante los próximos años.*” (PND, 2013).

El 20 de mayo de 2013 fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el plan que ha de regir el periodo comprendido entre 2013 y 2018 durante el mandato del Lic. Enrique Peña Nieto, quien fuera electo presidente constitucional rodeado de polémica pero

que finalmente asumiera tan importante cargo el 1 de diciembre de 2012, en un ambiente hostil de protesta social pero conservando un ambiente de paz en el ámbito político derivado del Pacto por México suscrito entre el Gobierno Federal y los presidentes de los principales Partidos Políticos, con ello se pretendía asegurar la aprobación de una serie de ambiciosas reformas estructurales con miras a transformar la situación actual de México y asegurar un próspero porvenir. (Pacto por México, 2012)

Dentro de la retórica impecable que caracteriza a cada uno de los puntos contenidos en el plan, se señala a la letra que:

“El Plan Nacional de Desarrollo es la hoja de ruta que sociedad y gobierno hemos delineado para caminar juntos hacia una nueva etapa del país. Este documento traza los grandes objetivos de las políticas públicas, establece las acciones específicas para alcanzarlos y precisa indicadores que permitirán medir los avances obtenidos” (PND, 2013).

Dentro de los ejes rectores que comprende como metas nacionales están los siguientes: México en Paz, México Incluyente, México con Educación de Calidad, México Próspero, México con Responsabilidad Global, además incluyendo tres estrategias transversales: Democratizar la Productividad, Gobierno Cercano y Moderno y Perspectiva de Género.

El apartado que interesa a la presente es el referente a México Próspero, en donde se establece lo siguiente:

“El Plan Nacional de Desarrollo también destaca la importancia de acelerar el crecimiento económico para construir un México Próspero. Detalla el camino para impulsar a las pequeñas y medianas empresas, así como para promover la generación de empleos. También ubica el desarrollo de la infraestructura como pieza clave para incrementar la competitividad de la nación entera. Asimismo, identifica las fortalezas de México para detonar el crecimiento sostenido y sustentable, con el objeto de hacer que nuestro país se convierta en una potencia económica emergente” (PND, 2013).

Además, dentro del mismo eje se señala la obligación Constitucional que tiene el Estado acorde al artículo 25 de la CPEUM, en donde se deberá:

“...fungir como el rector del desarrollo nacional, garantizando que éste sea incluyente, equitativo y sostenido”. Por tanto, resulta indispensable que el Gobierno de la República impulse, al igual que lo hacen las economías más competitivas a nivel mundial, a los sectores con alto potencial de crecimiento y generación de empleo” (PND, 2013).

Existe un punto en particular dentro de dicho eje en donde se menciona al sector alimentario, no solo su importancia para la economía nacional sino el reto que implica el desarrollo del sector como medio con miras a la reducción de la pobreza existente en nuestro país, en donde se establece que, *“se requiere impulsar una estrategia para construir el nuevo rostro del campo y del sector agroalimentario, con un enfoque de productividad, rentabilidad y competitividad, que también sea incluyente e incorpore el manejo sustentable de los recursos naturales” (PND, 2013).*

Se identifican cuatro retos fundamentales los cuales se deberán de atender a fin de mejorar las condiciones existentes en el sector. Primeramente se menciona la falta de inversión en equipamiento e infraestructura lo cual limita la incorporación de nuevas tecnologías y frenando con ello la productividad. En segundo término incluye la necesidad de brindar financiamiento para el desarrollo, además de oportunidades para la mejora continua. Un tercer punto señala la necesidad del fomento en cuando a innovación y el desarrollo tecnológico, y finalmente se establece la necesidad de que exista un marco institucional adecuado a los requerimientos del sector. Además:

“Debe realizarse una evaluación y revisión de los programas existentes para que la política de fomento agroalimentario transite desde los subsidios a los incentivos hasta la productividad, sea incluyente focalizando la población objetivo y cuente con un marco normativo así como reglas de operación claras y sencillas”. (PND, 2013)

A raíz de la publicación del PND, el Ejecutivo Federal por medio de la SAGARPA,

emitió un programa por medio del cual se pretende dar cumplimiento a los objetivos planteados, el cual se comenta a continuación.

2.2.1.2. Programa Sectorial de Desarrollo Agropecuario, Pesquero y Alimentario 2013 – 2018

El 13 de diciembre de 2013, fue publicado en el DOF el decreto por el que se aprueba el Programa Sectorial de Desarrollo Agropecuario, Pesquero y Alimentario 2013 – 2018 creado por la SAGARPA con el objeto además de dar cumplimiento a las metas establecidas en el PND, además de cumplir con lo establecido en el artículo 26 de la carga magna que establece la atribución al Estado de *“...organizar un sistema de planeación democrática del desarrollo nacional que imprima solidez, dinamismo, competitividad, permanencia y equidad al crecimiento de la economía para la independencia y la democratización política, social y cultural de la nación”*.

Así mismo, pretende dar cumplimiento a la Ley de Planeación, que dentro del artículo 3 señala la responsabilidad del ejecutivo para que mediante la planeación se fijen los objetivos, metas, estrategias y prioridades, se asignen recursos, responsabilidades y tiempos de ejecución, se coordinen acciones y se evalúen los resultados, y al Artículo 9 del mismo ordenamiento en donde se establece que *“las dependencias de la administración pública centralizada deberán planear y conducir sus actividades con perspectiva de género y con sujeción a los objetivos y prioridades de la planeación nacional de desarrollo, a fin de cumplir con la obligación del estado de garantizar que éste sea equitativo, integral y sustentable.”*

Y finalmente a la Ley de Desarrollo Rural Sustentable, la cual dentro del artículo 12, puntualiza que:

“Corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional y la conducción de la política de desarrollo rural sustentable, las cuales se ejercerán por conducto de las dependencias y entidades del Gobierno Federal y mediante los convenios que éste celebre con los gobiernos de las entidades federativas, y a través de éstos, con los

gobiernos municipales según lo dispuesto por el Artículo 25 de la constitución.”

Entre los objetivos que se pretenden lograr mediante la implementación de dicho programa se encuentra:

- Incrementar la productividad.
- Hacer el sector más competitivo, buscando mejorar la posición en los mercados nacional e internacional.
- Hacer un sector rentable y atractivo para la inversión.
- Incrementar la producción y productividad cuidando el medio ambiente y los recursos naturales.
- Lograr un desarrollo incluyente y justo.
- Lograr una seguridad alimentaria además de reducir la dependencia de los mercados internacionales, mediante la mejora de la productividad.

Persiguiendo dichas premisas se pretende alcanzar un crecimiento del PIB agropecuario de 1.4% promedio anual al 3% en los próximos seis años, lo cual:

“...implicaría que el producto presente un aumento de 8.5% en los siguientes seis años. Lograr la meta de crecer 3% promedio anual en los siguientes seis años implicaría un PIB agropecuario y pesquero de 479 mil millones de pesos para el 2018 y un incremento de 19.4%, lo cual es superior a 17.3 % de crecimiento acumulado que se logró de 2000 a 2012”. (PSDAPA, 2013)

Dentro de las líneas de acción propuestas se encuentran 10 pilares del cambio los cuales se mencionan a continuación:

- Elevar la productividad del minifundio a través de modelos de asociación y la integración de la cadena productiva.
- La optimización del agua, uso óptimo y sustentable.
- Promover la producción nacional de insumos estratégicos.
- Impulsar la innovación, el desarrollo tecnológico y la asistencia técnica.
- Manejo de prevención de riesgos climáticos y de mercado.
- Promover la producción de alimentos sanos e inocuos.

- Fomentar el financiamiento oportuno y competitivo.
- Impulsar el desarrollo regional, agro parques y proyectos estratégicos.
- Planeación de balance oferta-demanda.

Si bien es cierto que tan citado PND y el Programa Sectorial emitido por la SAGARPA se encuentra plagado no solo de buenas intenciones sino de un conocimiento de las problemáticas que aquejan al sector primario, además de propuestas de acción que pudieran resultar benéficas para tan importante industria en México; la realidad en que se encuentra el sector dista mucho de verse beneficiada con las acciones impulsadas por el Gobierno mexicano en los últimos años en relación a la importación de leche en polvo, además del reciente Acuerdo Transpacífico Pacífico de Asociación Económica suscrito en 2015; lamentablemente pudiendo probar en cierta medida la propuesta de Acemoglu y Robinson en relación a los factores que propician el estancamiento de los países y la pobreza existente en ellos.

En México la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Desarrollo Rural, Pesca y Alimentación (SAGARPA) es la dependencia del Ejecutivo Federal, cuyo objeto es propiciar el ejercicio de una política de apoyo que permita producir mejor, aprovechar las ventajas comparativas del sector agropecuario, además del medio para cumplir con las metas propuestas dentro del PND hacia el sector primario (SAGARPA, 2016).

2.2.1.3. Programas

El gobierno federal por medio de la SAGARPA así como lo Gobiernos Estatales de las distintas Entidades Federativas de nuestro país, disponen recursos monetarios los cuales destinados para el fomento a las actividades primarias y para el sector lechera en particular.

El siguiente cuadro muestra un concentrado de algunos de los programas Federales para los productores primarios y a los productores lecheros en particular:

Tabla 23 - Algunos apoyos gubernamentales a los productores lecheros en México.

| DEPENDENCIA | PROGRAMA | AREA DE INTERVENCIÓN | TIPO DE PERSONA | FORMA DE ENTREGA | FINANCIAMIENTO | | MONTO FEDERAL |
|--|--|--|------------------------|------------------|-------------------|---------|--------------------------|
| | | | | | Público | Privado | |
| SAGARPA | PROGRAMA DE FOMENTO GANADERO | Infraestructura, Maquinaria y Equipo para fabricación de productos | PF / PF en PM | Efectivo | 35% - 70% | X | Hasta \$500,000 |
| | | Certificación de productos y servicios del sector. | PM | Efectivo | 35% - 70% | X | Hasta \$10,000,000 |
| | | Proyectos de investigación, innovación y/o transferencia de tecnología pecuaria, de impacto nacional o regional, en los que podrán incluir | PF / PF en PM | Efectivo | 35% - 70% | X | Hasta \$30,000 |
| | | Proyectos de conservación, caracterización, evaluación, promoción y utilización de los recursos genéticos de las diferentes especies y razas | PM | Efectivo | 35% - 70% | X | Hasta \$460,000 |
| | | Perforación y equipamiento para aguas de uso pecuario | PF | Efectivo | X | X | Hasta \$1,000,000 |
| | | PROGAN Productivo | PM | Efectivo | X | X | Hasta \$20,000,000 |
| | | Identificadores SINIIGA | PF y PM / A - 5 a 35 | Efectivo | X | X | Hasta \$500,000 |
| | | Asistencia técnica o capacitación o acompañamientos técnicos o seguir | PF y PM / B - 36 a 100 | Efectivo | X | X | De 1,500 a 10,500 |
| | | Reproducción y Material Genético Pecuario | PF y PM | Efectivo | X | X | De 9,000 a 25,000 |
| | | Apoyo de infraestructura, maquinaria y equipo relacionado con acondicionamiento de UPP. | PF y PM | Efectivo | X | X | Arretes a la totalidad |
| | | Apoyo de infraestructura, maquinaria y equipo para la alimentación y lo relacionado. | PF / PF en PM | Efectivo | 35% - 70% | X | Costos mediante con |
| | | Replanteo y Rescate | PM | Efectivo | 35% - 70% | X | Hasta \$500,000 |
| | | Recría | PF en PM | Efectivo | 35% - 70% | X | Hasta \$5,000,000 |
| | | Infraestructura y equipo en las UPP. | PM | Efectivo | 35% - 70% | X | Hasta \$5,000,000 |
| | | Infraestructura y Equipo para cubrir aspectos sanitarios y para llevar a c | PF / PF en PM | Efectivo | 35% - 70% | X | Hasta \$500,000 |
| | | Paquete tecnológico en praderas y agostaderos. | PM | Efectivo | 35% - 70% | X | Hasta \$5,000,000 |
| | | Proyectos productivos o estratégicos, de impacto regional, local o estat. | PF / PF en PM | Efectivo | 35% - 70% | X | Hasta \$200 H \$3,000 c/ |
| | | Proyectos productivos para productores de bajos ingresos en zonas mai | PM | Efectivo | 35% - 70% | X | Hasta 2,400 H \$3,000 c/ |
| | | Proyectos Ejecutivos agrícolas, pecuarios, de pesca y acuícolas. | PF / PF en PM | Efectivo | 35% - 70% | X | Hasta 50% |
| | | Suplemento alimenticio | Todos | Efectivo | Hasta 50% | X | Hasta 80% |
| | | Muerte animal | Todos | Efectivo | Hasta 80% | X | Hasta \$30,000 |
| | | Certificación de calidad, sanidad e inocuidad | Todos | Efectivo | Hasta 20 U.A. | X | \$600 por U.A. |
| | | Campañas genéricas de promoción nacional y/o internacional de produ | Todos | Efectivo | Hasta 5 U.A. | X | \$1,500 por U.A. |
| | | Promoción, gestión y trámite de marcas colectivas | Todos | Efectivo | Hasta 100% | X | Hasta \$500,000 |
| | | Herramientas de información | Todos | Efectivo | Hasta 100% | X | Hasta \$4,000,000 |
| | | Prospectivas, en y fuera de México | Todos | Efectivo | Hasta 100% | X | Hasta \$300,000 |
| | | Ferias, eventos, exhibiciones, foros, congresos y degustaciones. | Todos | Efectivo | Hasta 70% | X | Hasta \$3,000,000 |
| | | Gestión y trámite de denominación de origen | Todos | Efectivo | Hasta 80% | X | Hasta \$10,000,000 |
| | | Desarrollo de capacidades para la comercialización nacional e internaci | Todos | Efectivo | Hasta 100% | X | Hasta \$2,000,000 |
| | | Eventos Comerciales Nacionales | Todos | Efectivo | Hasta 100% | X | Hasta \$5,000,000 |
| | | Eventos Comerciales Internacionales | Todos | Efectivo | Hasta 100% | X | Hasta \$20,000,000 |
| | | Degustaciones Nacionales o en el Extranjero | Todos | Efectivo | Hasta 100% | X | Hasta \$2,000,000 |
| | | Misiones comerciales en y fuera de México | Todos | Efectivo | Hasta 70% | X | Hasta \$500,000 |
| | | Desarrollo de valor agregado y capacidades comerciales | Todos | Efectivo | Hasta 100% | X | Hasta \$500,000 |
| | | Foros, Congresos y/o Seminarios | Todos | Efectivo | Hasta 100% | X | Hasta \$20,000 |
| Ruedas de negocios | Todos | Efectivo | Hasta 100% | X | Hasta \$3,000,000 | | |
| Programa de concurrencia con las entidades federativas | Proyectos productivos o estratégicos, de impacto regional, local o estatal, agrícolas, pecuarios de pesca y acuícolas. | Todos | Efectivo | Hasta 50% | X | | |

Fuente: Elaboración propia con datos de SAGARPA, FIRA, SEDATU y Financiera Rural

Fuente: Elaboración propia con datos de SAGARPA. Consultado el 09 de abril de 2016 en <http://www.gob.mx/sagarpa#acciones>

2.2.1.4. Resultados

Una gran cantidad de recursos provenientes del gobierno son invertidos año con año para el fomento a programas productivos encaminados hacia determinadas industrias en particular. Por ello resulta necesario realizar un seguimiento adecuado sobre los resultados en relación a los objetivos para los cuales fueron destinados los recursos.

En nuestro país no existe un verdadero análisis posterior al establecimiento de los programas, es decir no existe una medición que permita evaluar los resultados ni el desempeño de los programas que permitan conocer si se cumplieron o no los objetivos

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

para los que fueron creados a fin de decidir la continuidad y el apoyo que se seguirá dando a algún programa en específico.

Además de lo anterior, los programas en nuestro país se centran principalmente en la etapa productiva buscando modernizar el sector y que los productores cuenten con mejores tecnologías y equipamientos para el desarrollo de sus actividades. Sin embargo, no existe un verdadero apoyo al desarrollo de toda la cadena productiva de la industria lechera en general en conjunto.

2.2.2. Australia

El “**Industry Growth Centres Initiative**” es el eje central del gobierno del Commonwealth dentro del que se incluyen las industrias prioritarias para el desarrollo nacional y hacia las cuales se dirigirán las políticas gubernamentales como parte de la innovación y competitividad de la industria. En dicha iniciativa se contienen cinco industrias que se mencionan a continuación:

- Manufactura avanzada.
- Alimentos y agroindustrias.
- Tecnologías médicas y farmacéuticas.
- Infraestructura minera, tecnología y servicios.
- Petróleo, gas y recursos energéticos.

En 2015 se emitió el programa para la competitividad agrícola denominado “**Whiter Paper**” en el que se concentran los planes de gobierno para el crecimiento futuro de la agricultura mediante la inversión de AUD \$4 billones. En dicho programa se concentran las cinco prioridades para el sector agrícola que son:

- Un justo desarrollo para las empresas agrícolas.
- Construyendo la infraestructura del siglo XXI.
- El fortalecimiento del enfoque a la sequía y la gestión de riesgos.
- Agricultura inteligente.

- Acceso a mercados premium.

Durante el mes de mayo de cada año el Gobierno Federal Australiano emite su presupuesto anual en donde se contienen los recursos que se han de destinar en un año además del destino de los mismos, incluyendo los que se han de destinar a la industria lechera.

El Departamento de Agricultura y Recursos Hidráulicos (ABARES) es la dependencia del Ejecutivo Federal, cuyo objeto es desarrollar e implementar las políticas y programas para garantizar las industrias agrícolas, pesqueras, alimentarias y forestales del país sigan siendo competitivas, rentables y sostenibles (ABARES, 2016).

2.2.2.1. Dairy Australia

Como se ha revisado previamente y derivado de la importancia de la industria de los lácteos en Australia por su contribución a la generación de empleos y los recursos provenientes de todas las actividades relacionadas con la industria, se creó Dairy Australia, que es el cuerpo nacional de servicios para la industria de productos lácteos en Australia. Dicho organismo fue creado en 2003 con recursos provenientes de las cuotas pagadas por los productores dependiendo de sus niveles de producción, además de fondos en la misma proporción del Gobierno Australiano y otros recursos provenientes de los gobiernos Estatales e instituciones privadas, destinados a la investigación y desarrollo de la industria en general (ABARES 2016).

Dairy Australia (2016) señala que su objetivo primordial es ayudar a los productores lecheros a adaptarse a un nuevo entorno operativo y lograr una industria lechera sostenible y rentable. Esto por medio de la inversión en proyectos de investigación y desarrollo que los productores o las empresas no podrían hacer por sí mismos. Mediante dichos proyectos se pretende identificar las oportunidades a lo largo de toda la cadena productiva que den a los productores y a la industria en general un óptimo retorno de su inversión.

BDA Group por su parte dice que Dairy Australia retorna \$3 dólares de beneficio a los productores por cada \$1 dólar de las cuotas pagados por los mismos.

2.2.2.2. Recursos

El financiamiento anual de DA según el propio organismo (2016), proviene de los impuestos de los productores basado en sus niveles de producción, recursos por parte del gobierno Federal y finalmente de fondos otorgados por las entidades así como otros organismos independientes.

La composición del presupuesto para 2016 fue la siguiente:

- Cuotas pagadas por los productores dependiendo de su producción: AUD \$34'000,000.
- Gobierno Federal: AUD \$19'000,000 para proyectos de investigación y desarrollo.
- Gobierno Estatal y otras entidades privadas: entre AUD \$20'000,000 y \$30'000,000.

2.2.2.3. Programas

Los proyectos de investigación y desarrollo no solo se centran en la etapa productiva de la leche, sino que se enfocan en toda la cadena productiva en su conjunto. Dividiendo entonces los proyectos en dos tipos:

Tabla 24 - Proyectos de apoyo a la industria lechera de DA.

| Etapa | Objetivo | Recursos destinados | Área central de los proyectos* |
|------------------------------|---|---------------------|--|
| Pre productiva y productiva. | Mejorar la rentabilidad en las entidades productivas. | 45% | <ul style="list-style-type: none"> • Desempeño animal. • Base de datos alimenticia. • Nutrición animal. • Personas. • Gestión de los recursos naturales. • Gestión del cambio climático. • Gestión de los negocios agrícolas. |
| Post productiva. | Desarrollar mercados en el ámbito nacional o internacional. | 55% | <ul style="list-style-type: none"> • Demanda en la fabricación. • Incrementos en el margen de utilidad. • Apoyo al mercado y sus perspectivas. • Difusión de la industria. • Protección a la industria. |

Fuente: Elaboración propia con datos de Dairy Australia. Consultado el 10 de abril de 2016 en <http://www.dairyaustralia.com.au/Industry-information/Research-and-development.aspx>

*No incluye todos los proyectos que desarrolla DA.

Las áreas centrales de los proyectos representa los ámbitos en que DA enfoca los programas desarrollados para la investigación y desarrollo de la industria lechera en toda su cadena productiva, así pues, dentro de cada área específica se desarrollan varios programas específicos.

Los programas se centran en toda la etapa productiva, por una parte se encuentran los programas relacionados con la etapa pre productiva y productiva en donde se pretende optimizar los recursos de las entidades productivas además de obtener el máximo provecho de los mismos obteniendo mejoras en su rentabilidad. Por otra parte se encuentran los programas de la etapa productiva que tienen como objetivo el desarrollo de mercados en el ámbito nacional e internacional, difundiendo la industria y protegiéndola.

2.2.2.4. Resultados

No solo es necesario contar con programas de apoyo a la industria, sino que

además se debe de contar con criterios de seguimiento a fin de poder medir el desempeño y funcionalidad de los mismos, para con base a ello se puedan tomar decisiones relacionadas a la efectividad de cada uno para el cumplimiento de los objetivos establecidos en su creación y con base en ello decidir la continuidad o no de los mismos.

DA como organismo encargado del desarrollo de programas, emite reportes de manera anual titulados “Annual report”, en donde se plasman los recursos que en un año productivo se invirtieron en cada uno de los programas, además de los resultados alcanzados mediante su implementación con respecto a los objetivos planteados a fin de determinar la continuidad o no de los mismos.

Además de lo anterior, también se incluyen aspectos relacionados a la rendición de cuentas del organismo pues se emiten los reportes financieros anuales a fin de transparentar el adecuado uso de los recursos que les fueron destinados.

2.3. Conclusiones

El presente capítulo permite resaltar la importancia de la información financiera para el análisis de la actualidad del sector en general así como para cada uno de los productores en particular, también se resalta la trascendencia que representa la especialización en el sector para aproximarse a conocer realmente el entorno global que lo afecta de manera conjunto que ya en si resulta complejo. Sirve además para conocer que están haciendo otros países con importantes producciones de leche ante los cambios en tan importante industria.

Nuestro país requiere cambios urgentes en cuanto a generación de información referente al sector en general además de la información particular de cada una de las entidades productivas. Como se pudo analizar previamente, la información que genera Australia les permite aproximarse de manera adecuada y oportuna al entorno en que se desenvuelve la industria nacional e internacional, pudiendo con ello determinar las acciones a seguir en el corto, mediano y largo plazo para el desarrollo general.

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

Es una realidad que los proyectos implementados en Australia por medio de su cuerpo para la industria de lácteos no de desarrollaron de la noche a la mañana, sino por el contrario requirió años de trabajo arduo e interdisciplinario por parte de todos los involucrados. Sin embargo, es necesario comenzar a desarrollar cambios en la industria nacional si se pretende que esta mejore. La iniciativa privada por medio de representantes designados para tales efectos desempeña un rol fundamental en la creación y generación de tales proyectos pues al final son quienes resultan más beneficiados de manera directa, además de la colaboración del gobierno mediante el desarrollo de políticas encaminadas al desarrollo del sector y la aportación de recursos económicos.

Sería conveniente además, analizar la efectividad de los programas gubernamentales en lo individual partiendo de un análisis detallado de las necesidades y considerando objetivos medibles como parte de su determinación, asegurarse del correcto uso de los recursos para lo que fueron destinados y finalmente realizar un seguimiento posterior que permita medir si se cumplieron con los objetivos planteados para determinar la continuidad o no de los mismos.

Se requiere la intervención urgente de la iniciativa privada por medio de los representantes de los productores y del esfuerzo así como apertura al cambio por parte de todos ellos, además de que se involucren todos los integrantes de la cadena productiva en general, pues de permanecer sentados esperando que el gobierno haga todo el trabajo y resuelva todos los problemas relacionados con el sector, nos quedaríamos esperando por siempre.

CAPÍTULO 3. Análisis de las disposiciones en materia de ISR e IVA aplicables a los productores lecheros en México

En nuestro país existe cierta renuencia al pago de impuestos por parte de un amplio sector de la población muchas veces derivado de los deficientes mecanismos para

la rendición de cuentas por parte de los gobernantes, sin dejar de mencionar los constantes problemas de corrupción tan presente en todos los ámbitos, además del mal uso que se hace de los recursos públicos considerando la deficiente calidad de los servicios públicos y la limitada infraestructura en nuestro territorio. Dejando de lado lo anterior, en cualquier sociedad moderna su pago no es un gusto sino una obligación para el contribuyente, pues es indispensable contribuir con recursos para que el Estado se vea posibilitado a desempeñar sus funciones hacia sus gobernados, buscando además una justa redistribución de la riqueza considerando el principio básico de solidaridad entre la población, lo cual permita vivir mejor y en armonía como sociedad.

Tan es necesario el pago de impuestos que la carga debiera recaer en toda la población en su justa medida. En la realidad en que nos encontramos en nuestro país no es así, pues en el contribuyente formal y cautivo es en quienes recae principalmente. Así pues, cualquier contribuyente independientemente del sector de la economía de que se trate, debiera buscar minimizar el impacto financiero que representa su pago, partiendo de un conocimiento integral de la legislación fiscal y demás disposiciones jurídicas que pudiesen resultar aplicables al caso concreto para con base en ello determinar la mejor manera de organizar un negocio a fin de reducir el impacto de la carga tributaria.

Resulta prioritario que los productores lecheros reciban una adecuada asesoría con el objeto de establecer la mejor manera de organizar su negocio desde el ámbito jurídico, que les permita mediante una correcta aplicación de la legislación fiscal evitar que el impacto de la carga tributaria a la que están sujetos siga agudizando la situación económica por la que atraviesan en la actualidad. Lo anterior les permitiría disponer de mayores capitales de trabajo a fin de implementar mejores sistemas funcionales y operativos, así como recursos que pudieran destinar al desarrollo de programas que permitan mejorar su propio negocio y la industria en general.

El objeto del presente capítulo será analizar las disposiciones fiscales aplicables a los productores lecheros en México en materia de Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado. Analizando sus elementos fundamentales, algunas de sus obligaciones en materia fiscal, además de las facilidades administrativas y estímulos fiscales que les resultan aplicables y debieran utilizar de la mejor manera para reducir el impacto de la

carga tributaria a la que están sujetos, permitiéndoles disponer de mayores recursos como capitales de trabajo a fin de invertir en el desarrollo de su propio negocio en particular y de la industria lechera en general.

3.1. Aspectos fiscales

Según Arrija Vizcaíno (2015) los ingresos que percibe el estado se pueden clasificar en ingresos tributarios e ingresos financieros compuestos de la siguiente manera:

Tabla 25 - Clasificación de los ingresos del estado en México.

| | | |
|----------------------------|-------------------------|---|
| Ingresos del estado | I. Ingresos Tributarios | <ul style="list-style-type: none"> a) Impuestos b) Aportaciones de seguridad social. c) Derechos. d) Contribuciones especiales. e) Contribuciones accesorias. |
| | I. Ingresos Financieros | <ul style="list-style-type: none"> a) Empréstitos. b) Emisión de moneda. c) Emisión de bonos de deuda pública. d) Amortización y conversión de deuda pública. e) Moratorias y renegociaciones. f) Devaluaciones. g) Revaluaciones h) Productos y derechos. i) Expropiaciones. j) Decomisos. k) Nacionalizaciones. l) Privatizaciones. |

Fuente: Elaboración propia con información del libro Derecho Fiscal de Arrija Vizcaíno.

Respecto a los ingresos tributarios, acorde a lo contenido en la Ley de Ingresos para el ejercicio fiscal 2016, los impuestos constituyen la fuente principal de los ingresos que percibe el estado con el objeto de realizar sus funciones con relación a los niveles de recaudación por ese concepto. Resulta necesario atender a lo que la doctrina dice al respecto:

La Real Academia Española (2016) define impuestos como el *“tributo que se exige en función de capacidad económica de los obligados a su pago”*.

Existen diferentes definiciones respecto a lo que son los impuestos, como se aprecia en las defunciones contenidas en el libro Elementos de finanzas públicas Mexicanas, Eherberg 1946 por una parte señala que *“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”*. Por otro lado, Cossa (1946) *“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”*. En 1958, Cienfuegos los define como *“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”*. Y finalmente de Marco (1946) establece que *“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”*.

De las definiciones expuestas con anterioridad, se puede decir que existen ciertos elementos comunes los cuales constituyen tal definición. Es por ello que se puede concluir que los impuestos son las aportaciones respecto a la capacidad contributiva de las personas, que los particulares efectúan con el objeto de contribuir al gasto público.

Con relación a la clasificación de los impuestos considerando el momento de su causación, se pueden clasificar en directos e indirectos.

Cajas (2011) señala que los impuestos directos son los que *“van dirigidos a aquellas personas o empresas que generan ingresos, con un cierto carácter progresivo en la medida de que quien más ingresos posee más paga”*. Por otra parte los impuestos indirectos están dirigidos a los consumidores y tienen una tendencia regresiva.

Respecto a la legislación nacional en materia, el numeral 2, fracción I del CFF vigente a 2016, dispone que los 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”.

En nuestro país, la obligación primaria de su pago se deriva del artículo 31 fracción IV de la CPEUM, en donde a la letra establece que:

“Artículo 31. Son obligaciones de los Mexicanos:

.....

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la federación, como de los estados, de la ciudad de México y del municipio que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

De tan importante numeral se desprenden los principios tributarios constitucionales que establecen los elementos esenciales que deben de tener las contribuciones para su constitucional establecimiento en México, que son la: proporcionalidad, equidad, reserva de ley y el tener que estar destinados al gasto público.

En cuanto al gasto público, Delgadillo (2014) destaca que *“el producto de las contribuciones solamente se puede destinar para los gastos públicos y no para otro fin”*. Lo anterior supone que los recursos que se obtengan derivados del establecimiento y recaudación de una contribución, deberán de ser destinados a cubrir el gasto público en lo general y no podrán ser asignados a cubrir un rubro específico del mismo.

De igual manera, Delgadillo remarca que la proporcionalidad *“debe identificarse con la capacidad contributiva de las personas, no con la capacidad económica”*. Dichos

elementos deben de tomarse en cuenta ya que la capacidad económica representa un espectro muy amplio respecto a los recursos económicos con que dispone una persona, sin embargo se debe de considerar la capacidad contributiva que representa el potencial real en que una persona puede y debe contribuir al gasto público.

Respecto a la equidad, el mismo autor establece que *“se identifica como el impacto del gravamen, que debe ser el mismo para todas las personas que se encuentren colocadas en la misma circunstancia tributaria”*. Es decir, que se debe de dar un trato igual a los iguales y un trato desigual a los desiguales.

Se puede concluir entonces que una contribución es proporcional y equitativa cuando se considera la capacidad contributiva de los sujetos obligados y que además se aplica a todos aquellos sujetos que se encuentren dentro del mismo supuesto jurídico o de hecho que establezca la normal fiscal.

El principio de reserva de ley supone un principio tributario constitucional fundamental. En el mismo año de 2014, Delgadillo dispone que, *“las contribuciones sólo pueden ser establecidas por una norma generada conforme al proceso legislativo que prevé nuestra Constitución”*. Es decir, que solo mediante una ley formal y materialmente considerada se pueden regular los elementos que las integran.

Dentro del marco normativo fiscal de nuestro país, el Artículo 5 del CFF hace referencia fundamental al principio de reserva de ley al mencionar que:

“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”.

De lo anterior se desprende que toda norma jurídica tributaria en nuestro país deberá de contener además cuatro elementos fundamentales que son: el sujeto, el objeto, la base y la tasa o tarifa. Es decir, la norma debe de contener a los sujetos al pago del gravamen, el objeto del mismo, la base sobre la cual se determinará y finalmente el porcentaje específico o la tarifa progresiva según resulte aplicable.

En relación a la causación de las contribuciones, el artículo 6 del propio CFF señala que *“las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran”*. Lo anterior supone que en el momento en el que la persona realice las situaciones jurídicas o de hecho previstas en la norma fiscal estará sujeto a la norma fiscal vigente en el momento en que se causaron. Sin embargo, el mismo artículo dentro de su segundo párrafo menciona que, *“les serán aplicables las normas sobre procedimiento expedidas con posterioridad”*. Por lo que las obligaciones de fondo serán los aplicables en el momento de su causación y los procedimientos de forma serán los que se expidan posteriormente.

Respecto a la relación jurídica tributaria entre gobernante y gobernado, Delgadillo supone la existencia de dos sujetos fundamentales: el activo y el pasivo de la obligación. Por una parte el sujeto activo es quien tiene derecho a exigir el pago del tributo, es decir el Estado. Por el contrario, el sujeto pasivo es quien de situarse en la situación jurídica o de hecho que dispone la ley tiene la obligación del pago de los mismos, es decir el contribuyente. Existen casos particulares en que el estado pasa a ser el sujeto pasivo y viceversa como cuando se solicita la devolución de determinado saldo a favor de alguna contribución, entre otros supuestos. Sin embargo, la mayor parte del tiempo no es así.

3.1.1. Impuesto Sobre la Renta

El ISR es un impuesto directo que se causa sobre el incremento positivo en el patrimonio de las personas (Delgadillo, 2014). En México, este es el impuesto más importante respecto a los niveles de recaudación por parte del Gobierno Federal, pues según datos contenidos en la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2015 y 2016, los ingresos por este concepto representan poco más del 54% y 52% respectivamente respecto al ingresos tributarios. De igual manera representan cerca de 23% y 26% respectivamente de la totalidad de los ingresos que percibe la Federación en su conjunto.

Respecto al primer elemento fundamental de los tributos referente al sujeto, se encuentra establecido en el artículo 1 de la LISR, en donde se manifiesta que:

“Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

- I. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.*
- II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.*
- III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste”.*

Tal artículo señala a los sujetos pasivos del impuesto; estos son las personas físicas y morales que de situarse en alguno de los supuestos jurídicos establecidos, estarán obligados a su pago. Del análisis de la norma expuesta con anterioridad y la fracción I en particular se pueden resaltar tres conceptos fundamentales. Primeramente la obligatoriedad hacia las personas físicas y morales lo cuales resulta conveniente definir:

El diccionario de la Real Academia Española define “persona” como, *“individuo de la especie humana”* o como *“sujeto de derecho”*, entre otras definiciones. Por su parte el artículo 22 del CCF vigente dispone respecto a las personas físicas lo siguiente:

“Artículo 22.- La capacidad jurídica de las personas físicas se adquiere por el nacimiento y se pierde por la muerte; pero desde el momento en que un individuo es concebido, entra bajo la protección de la ley y se le tiene por nacido para los efectos declarados en el presente Código”.

Se puede decir entonces que cualquier individuo de la especie humana por el hecho de nacer cuenta con capacidad jurídica y se considera como una persona física capaz de adquirir derechos y contraer obligaciones.

La definición de persona moral se encuentra contenida en el numeral 25 del propio CCF, en donde a la letra dispone que:

“Artículo 25.- Son personas morales:

- I. La Nación, los Estados y los Municipios;*
- II. Las demás corporaciones de carácter público reconocidas por la ley;*
- III. Las sociedades civiles o mercantiles;*
- IV. Los sindicatos, las asociaciones profesionales y las demás a que se refiere la fracción XVI del artículo 123 de la Constitución Federal;*
- V. Las sociedades cooperativas y mutualistas;*
- VI. Las asociaciones distintas de las enumeradas que se propongan fines políticos, científicos, artísticos, de recreo o cualquiera otro fin lícito, siempre que no fueren desconocidas por la ley.*
- VII. Las personas morales extranjeras de naturaleza privada, en los términos del artículo 2736.”*

Así pues, las personas morales se pueden agrupar en dos clasificaciones:

- Personas morales de naturaleza pública (fracciones I y II).
- Personas morales de naturaleza privada (fracciones III a VII).

Por otra parte el artículo 26 del CCF señala que *“las personas morales pueden ejercitar todos los derechos que sean necesarios para realizar el objeto de su institución”*.

En adición a lo anterior, en la norma específica contenida en el numeral 7 de la Ley en materia, se define lo que deberá entenderse por persona moral:

“Artículo 7. Cuando en esta Ley se haga mención a persona moral, se entienden comprendidas, entre otras, las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las instituciones de crédito, las sociedades y asociaciones civiles y la asociación en participación cuando a través de ella se realicen actividades empresariales en México”.

Una vez analizado lo anterior, se concluye que las personas morales son las personas que la Ley reconoce como tal y que tienen personalidad jurídica propia además de la capacidad de adquirir derechos y contraer obligaciones.

En segundo término, es necesario atender al concepto de “residentes en México” que según el artículo 9 del CFF:

“Artículo 9o.- Se consideran residentes en territorio nacional

I. A las siguientes personas físicas:

a) Las que hayan establecido su casa habitación en México...

II. Las personas morales que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva”.

Finalmente, del concepto objeto de análisis, se resalta el hecho de que las personas que cumplan con dichas condiciones establecidas en particular, estarán sujetos al pago del impuesto sobre todos los ingresos sin importar en donde se ubique la fuente de riqueza de donde procedan.

Como norma general se puede concluir que las personas físicas o morales que realicen actividades por las que obtengan ingresos y que además hayan establecido la administración del negocio en México o en el mismo hubieran establecido su casa habitación (entre otros supuestos), estarán obligados al pago de impuestos sobre todos los ingresos que perciban.

3.1.2. Régimen de Actividades Agrícolas, Ganaderas, Silvícolas y Pesqueras

Respecto al sujeto, la norma particular aplicable a los productores lecheros en nuestro país se encuentra contenida en el artículo 74, perteneciente al Título II, Capítulo VIII de la LISR, denominado Régimen de Actividades Agrícolas, Ganaderas, Silvícolas y Pesqueras (AGAPES). El artículo en comento a la letra menciona que:

“Artículo 74. Deberán cumplir con sus obligaciones fiscales en materia del impuesto sobre la renta conforme al régimen establecido en el presente Capítulo, los siguientes contribuyentes:

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.

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

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

Es necesario hacer énfasis en la obligatoriedad de tributar conforme al presente régimen para los sujetos señalados en la norma, establecer que de cumplir con el requisito de dedicación exclusiva, deberán cumplir, no dejando lugar alguno para decidir si tributar o no conforme a lo presente. En ese contexto, los sujetos obligados a tributar conforme a lo anterior se pueden resumir como sigue:

Tabla 26 - Sujetos obligados a tributar en el régimen de AGAPES

| Contribuyente dedicación exclusiva | Tipo | Actividades |
|------------------------------------|--|---|
| I. Persona Moral. | <ul style="list-style-type: none"> • De derecho agrario. • Sociedad cooperativa de producción. • Todas las demás. | Agrícolas, ganaderas o silvícolas. |
| II. Persona Moral. | <ul style="list-style-type: none"> • Todas. • Sociedad cooperativa de producción. | Pesqueras. |
| III. Persona Física. | <ul style="list-style-type: none"> • Todas. | Agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras. |

Fuente: Elaboración propia con información del artículo 74 de la LISR vigente en 2016.

La fracción I del artículo en comento resulta muy interesante y digna de análisis, pues contempla como sujetos obligados a tributar dentro del presente régimen a “*las demás personas morales, que se dediquen exclusivamente a dichas actividades*”. Lo anterior pues, establece la obligación para cualquier entidad considerada como persona moral para efectos de ISR y que además desempeñe de manera exclusiva actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras a tributar conforme a lo estipulado en dicho capítulo de la Ley.

Es necesario hacer mención de cuáles son las personas morales contempladas dentro de la fracción I del citado artículo, consideradas como personas morales de Derecho Agrario. Lo anterior se encuentra contenido y regulada en la Ley Agraria vigente, entre las que se encuentran las siguientes:

Tabla 27 – Personas morales de derecho agrario.

| Tipo | Regulación |
|--|------------------|
| • Ejidos. | • Art 9 al 107. |
| • Uniones de ejidos. | • Art 108. |
| • Asociaciones Rurales de Interés Colectivo. | • Art 110. |
| • Sociedades de Producción Rural. | • Art 111 y 112. |
| • Unión de Sociedades de Producción Rural. | • Art 113. |

Fuente: Elaboración propia con información de la Ley Agraria vigente a 2016.

Las Sociedades Cooperativas de Producción son reguladas por la Ley General de Sociedades Cooperativas. Si bien es cierto que dicha ley distingue tres tipos de sociedades, derivado de la naturaleza de la actividad que deben desempeñar para poder tributar conforme al presente régimen, únicamente se consideran las Sociedades Cooperativas de Producción, dejando fuera a las de Consumo y las de Ahorro y Préstamo. No obstante lo anterior, pudiese resultar el caso en que resulte útil mezclar figuras jurídicas aun cuando no tributen dentro del presente régimen para efectos de brindar un beneficio fiscal adicional para el contribuyente.

Respecto a las demás personas morales que se contemplan en la fracción I, es necesario retomar lo que al efecto señala al Artículo 7 de la LISR:

“Cuando en esta Ley se haga mención de persona moral, se entienden comprendidas, entre otras, las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las instituciones de crédito, las sociedades y asociaciones civiles y la asociación en participación cuando a través de ella se realicen actividades empresariales en México”.

Es necesario puntualizar que al momento de mencionar “entre otras”, hace referencia de manera enunciativa más no limitativa a las personas que para efectos de dicha Ley se consideran como morales. Es por ello que deben de considerarse entre otras las siguientes:

Tabla 28 – Sociedades mercantiles y civiles.

| Tipo de persona moral | Nombre | Regulación | |
|--|--|---------------------|---------------------|
| Mercantil (Ley General de Sociedades Mercantiles) | • Sociedad Anónima. | • Art. 87 a 206 | |
| | • Sociedad de Responsabilidad Limitada. | • Art. 58 a 86. | |
| | • Sociedad en Nombre Colectivo. | • Art. 25 a 50. | |
| | • Sociedad en Comandita Simple. | • Art. 51 a 57. | |
| | • Sociedad en Comandita por Acciones. | • Art. 207 a 211. | |
| | • Sociedad por acciones simplificada. | • Art. 260 a 273. | |
| | • Sociedad Cooperativa. | • Art. 212. | |
| | • Asociación en participación cuando se realicen actividades empresariales a través de ella. | • Art .252 a 259. | |
| | Civiles (Código Civil Federal) | • Sociedad Civil. | • Art. 2688 a 2735. |
| | | • Asociación Civil. | • Art. 2670 a 2688. |

Fuente: Elaboración propia con información de la Ley General de Sociedades Mercantiles y el Código Civil Federal vigente al 2016.

Así pues, entre otras personas morales contempladas con anterioridad, además de las personas físicas que se dediquen exclusivamente a actividades Agrícolas, Ganaderas, Silvícolas y Pesqueras, tendrán la obligación de tributar para efectos del ISR conforme al régimen contenido en los artículos 74 al 75 pertenecientes al capítulo VIII del Título II de la LISR, mejor conocido como AGAPES. Pareciera limitada la cantidad de artículos específicos que comprende dicho régimen, sin embargo cuenta con múltiples disposiciones aplicables contenidas en diversos numerales de la Ley en materia.

A continuación, es necesario determinar si la producción de leche que interesa al presente trabajo se encuentra comprendida dentro de alguna de las actividades

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

mencionadas con anterioridad, además de definir lo que se considera como dedicación exclusiva para efectos de ISR.

El artículo 16, fracción IV del CFF, considera a las actividades ganaderas como actividades empresariales y define como *“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”*.

Resulta conveniente definir lo que se considera como enajenación de bienes en el artículo 14 del propio, como *“I. Toda transmisión de propiedad, aun en la que el enajenante se reserve el dominio del bien enajenado”*. Entre otros supuestos.

Aparte de las ganaderas, se definirá lo que se consideran como actividades agrícolas, pues pudiera darse el caso en donde los productores cosechan ciertos alimentos para su ganado o que además realicen otras actividades primarias y que pudieran representar algún beneficio adicional al momento de estructurar su negocio. El Artículo 16 fracción III establece que se consideran actividades empresariales y las define como, *“las actividades de siembra, cultivo, cosecha y la primera enajenación de los productos obtenidos, que no hayan sido objeto de transformación industrial”*.

En cuanto a lo que se considera como dedicación exclusiva a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, se encuentra en el artículo 74, sexto párrafo de la Ley, que a la letra dispone:

“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 terrenos, de su propiedad que hubiesen estado afectos a su actividad”.

La actividad primaria de los productores lecheros consiste en la obtención de la leche de la vaca para su venta. Así pues, tal actividad se encuentra comprendida dentro de lo que se consideran como actividades ganaderas. Se puede decir entonces que los productores lecheros que tributen como persona física o persona moral y cuya actividad

primaria consiste en la obtención de leche de vaca y su posterior enajenación, y que además de ello provenga al menos un 90% de los ingresos sin considerar la enajenación de activos fijos, ó activos fijos y terrenos de su propiedad afectos a su actividad, desarrollan una actividad ganadera, por lo que para efectos de ISR se considera actividad empresarial y deberán cumplir con sus obligaciones fiscales en materia conforme a lo dispuesto en el régimen de AGAPES contenido en el Título II, Capítulo VIII de la LISR. De igual manera las personas físicas o morales dedicadas a la producción de forrajes para el alimento del ganado o cualquier alimento que suponga siembra, cultivo, cosecha y enajenación cuyos ingresos representen la misma proporción, se considera como actividad agrícola y de igual forma deberán cumplir sus obligaciones conforme a lo mismo.

Es prioritario que los contribuyentes tengan un conocimiento puntual e integral de las actividades que realizan y por las cuales perciben ingresos, pues pudiera ser el caso en que desempeñen actividades adicionales a la producción de leche, por las cuales obtienen ingresos superiores al 10%, o bien no cumplan con los requisitos necesarios para tributar conforme a lo dispuesto dicho régimen, pudiendo no estar cumpliendo con sus obligaciones en materia en materia de ISR de manera adecuada.

3.1.2.1. Personas físicas con actividades empresariales y profesionales

Con relación a la manera de cumplir con las obligaciones en materia de ISR de quienes tributen en el régimen de AGAPES, el párrafo séptimo del artículo 74 de la Ley señala que, las personas morales que tributen en este régimen deberán aplicar lo dispuesto en el régimen de las personas físicas con actividades empresariales y profesionales, localizado en la sección I, Capítulo II, Título IV de la LISR. De igual manera, las personas físicas que tributen conforme al presente atenderán a las mismas disposiciones. Lo anterior se pretende abordar a continuación:

3.1.2.1.1. De los ingresos

Los ingresos que se deben considerar en el régimen de Personas Físicas con Actividades Empresariales y Profesionales, se concentran en el siguiente cuadro:

Tabla 29 – Ingresos en el régimen de personas físicas con actividades empresariales y profesionales.

| Concepto | Momento |
|---|--|
| <p>Ingresos acumulables.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ingresos por actividades empresariales. • Condonaciones, quitas o remisiones de deuda. • Provenientes de enajenación de cuentas, documentos por cobrar y títulos de crédito.* • Cantidades que se recuperen por seguros y finanzas.* • Gastos por cuenta de terceros. • Derivados de la enajenación de obras de arte. • Obtenidos mediante explotación de patente aduanal. • Intereses cobrados.* • Devoluciones efectuadas o bonificaciones recibidas.* • Ganancia de la enajenación de activos.* | <p>Cuando sean efectivamente cobrados.</p> |

Fuentes: Elaboración propia con información del título IV, capítulo II, sección I de la LISR vigente en 2016.
 *Afectos a la actividad empresarial.

Cada uno de los ingresos tiene sus consideraciones específicas, además, dentro del presente se consideraron los más relevantes, sin embargo el cuadro anterior concentra lo que deberá de considerarse como ingresos de manera enunciativa más no limitativa. El artículo 102 de la Ley establece el momento en que los ingresos se considerarán acumulables, que es cuando sean efectivamente percibidos. Lo anterior quiere decir que los ingresos deberán ser acumulables cuando se perciban en efectivo, en bienes o en servicios, así como cuando el interés del acreedor quede satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones. Esto refleja claramente la base de tributación del presente régimen, que es el flujo de efectivo.

3.1.2.1.2. De las deducciones

Respecto a las deducciones consideradas en el régimen de personas físicas con actividades empresariales y profesionales aplicables a las personas físicas o morales que tengan la obligación de tributar conforme al régimen de AGAPES, se concentran en el siguiente cuadro a manera enunciativa más no limitativa:

Tabla 30 – Deducciones en el régimen de personas físicas con actividades empresariales y profesionales.

| Concepto | Momento |
|---|---|
| <p>Deducciones autorizadas</p> <ul style="list-style-type: none"> • *Devoluciones efectuadas o bonificaciones hechas. • Adquisición de mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados. • Gastos. • Inversiones (conforme a lo dispuesto para PM). • Intereses. • Cuotas a cargo pagadas al IMSS. • *Pagos por impuesto local. | <p>Cuando sean efectivamente pagados.</p> |

Fuentes: Elaboración propia con información del título IV, capítulo II, sección I de la LISR vigente en 2016.
*Afectos a la actividad empresarial.

De igual manera que en los ingresos, según el Artículo 105 de la Ley, la deducción de los gastos deberá de realizarse en el momento en que estos sean efectivamente pagados, es decir con base al mismo mecanismo a base de flujo de efectivo.

Respecto a la deducción de inversiones, el artículo 104 de la LISR remite al contribuyente a las disposiciones señaladas en el artículo 32 de la misma, el cual los divide y define como:

- **Activos fijos:** Bienes tangibles que utilicen los contribuyentes para realizar sus actividades y que se demeriten por el uso y el transcurso del tiempo. Su uso tendrá como finalidad el desarrollo de las actividades del contribuyente.

- TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS
- **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 de la persona moral.
 - **Cargos diferidos:** Son aquéllos que reúnan los requisitos señalados en el punto, 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 que dependerá de la duración de la actividad de la persona moral.
 - **Erogaciones realizadas en periodos preoperativos:** Son aquéllas 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.

Para su deducción, el artículo 104 de la Ley dispone que se deberá atender a lo dispuesto en la Sección II, Capítulo II, Título II de la Ley llamado “De las inversiones”. Para lo anterior se deberán considerar los por cientos máximos a aplicar sobre el Monto Original de la Inversión (MOI), aun cuando ésta no se haya pagado en su totalidad en el ejercicio en que proceda su deducción. Algunos de los porcentajes máximos establecidos en el Capítulo correspondiente se concentran en el cuadro siguiente:

Tabla 31 – Algunos por cientos máximos autorizados para la deducción de inversiones.

| Tipo | Tipo | % Máximo |
|---|---|----------|
| Activos fijos. | • Inmuebles | 5% |
| | • Mobiliario y equipo de oficina. | 10% |
| | • Automóviles, autobuses, camiones de carga. | 25% |
| | • Computadoras, impresoras, entre otros. | 30% |
| | • Semovientes y vegetales. | 100% |
| | • Maquinaria y equipo para generación de energía de fuentes renovables. | 100% |
| | • Otras no señaladas en la ley. | 10% |
| Gastos diferidos. | • Regalías | 15% |
| | • Asistencia técnica | |
| | • Otros | |
| Cargos diferidos. | • Todos | 5% |
| Erogaciones realizadas en periodos preoperativos. | • Todos | 10% |

Fuente: Elaboración propia con datos del artículo 33 y 34 de la LISR vigente en 2016.

Lo anterior refleja de manera enunciativa algunos de los por cientos máximos a aplicar para la deducción de inversiones. Sin embargo, se deberá entender a lo establecido en la sección II del capítulo II título IV de la LISR a fin de determinar por ciento aplicable a cada caso específico.

Por norma general, esta es la forma de efectuar la deducción de inversiones para los contribuyentes que tributen conforme al régimen de personas físicas con actividades empresariales y profesionales. Aunque la norma específica aplicable para los contribuyentes que tributen en el régimen de AGAPES se abordara más adelante dentro de la sección 3.1.2.3.1. Del presente trabajo.

3.1.2.1.2.1. No deducibles

En el artículo 28 de la Ley, se concentran una serie de gastos e inversiones considerados como no deducibles para ISR. A manera de resumen enunciativo más no limitativo están los siguientes:

Tabla 32 – Algunos de los conceptos no deducibles del artículo 28 de la LISR.

| Fracción | Concepto |
|----------|---|
| I. | Los pagos de ISR a cargo del contribuyente o de terceros. |
| II. | Gastos e inversiones en la proporción que representen los ingresos exentos respecto al total de los ingresos. |
| III. | Los obsequios, atenciones y otros gastos de naturaleza análoga. |
| IV. | Gastos de representación. |
| V. | Los viáticos o gastos de viaje no destinados a hospedaje, alimentación, etc. Y no cumplan con los requisitos. |
| VI. | Las sanciones, las indemnizaciones por daños y perjuicios o las penas convencionales. |
| VII. | Previsiones para la creación o incremento de reservas de activo o pasivo con cargo a adquisiciones o gastos. |

- IX. Reservas para indemnización al personal.
- XI. Pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o enajenación de bienes.
- XIII. Renta de automóviles hasta \$200.00 diarios por automóvil.
- XV. Pagos por concepto de IVA y IEPS, que el contribuyente hubiese efectuado y el que le hubieran trasladado.
- XX. El 91.5% de los consumo en restaurantes.
- XXI. Gastos de comedor que no estén al alcance de todos los trabajadores de la empresa o excedan los límites.
- XXX. Los pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador hasta por un 53% o 47% atendiendo a lo aplicable.

Fuente: Elaboración propia con información del artículo 28 de la LISR vigente en 2016.

Estas erogaciones consideradas como no deducibles, pudieran representar contingencias e importes los cuales se deberá tener un adecuado control a fin de no caer en ellos derivado del impacto que tienen en el ámbito fiscal, no obstante de recurrir en ellos se deberán de llevar un registro contable adecuado de las cantidades que se encuentren en los supuestos señalados.

3.1.2.1.2.2. Requisitos

Las deducciones en general, deberán de cumplir con ciertos requisitos a fin de que sean procedentes. Estos se contemplan dentro del artículo 105 de la Ley, entre los que se destacan:

- Que hayan sido efectivamente erogados en el ejercicio.
- Que sean estrictamente indispensables para la obtención de los ingresos.
- Las inversiones deberán deducirse conforme a lo establecido con anterioridad.

- Los pagos de primas por seguros o fianzas se hagan conforme a las leyes de la materia y correspondan a conceptos que esta Ley considera como deducibles, entre otros supuestos.
- Cuando el pago se realice a plazos, la deducción procederá por el monto de las parcialidades efectivamente pagadas en el mes o en el ejercicio que corresponda.
- No deberá darse efectos fiscales a la revaluación.
- Que al realizar las operaciones correspondientes o a más tardar el último día del ejercicio, se reúnan los requisitos para cada deducción en particular.
- Los comprobantes fiscales se deberán obtener a más tardar el día en que el contribuyente deba presentar su declaración del ejercicio y la fecha de expedición de dicho comprobante fiscal deberá corresponder al ejercicio en el que se efectúa la deducción.
- Estar amparadas con un comprobante fiscal y que los pagos cuyo monto exceda de \$2,000.00 se efectúen mediante transferencia electrónica, cheque nominativo, tarjeta de crédito, débito, de servicios o monederos electrónicos.
- Pago de combustible mediante los medios descritos con anterioridad aunque no excedan de \$2,000.00.
- Estar debidamente registradas en contabilidad y que sean restadas una sola vez.
- Cumplir con las obligaciones en materia de retención y entero de impuestos a cargo de terceros.
- IVA trasladado en forma expresa y por separado en el comprobante fiscal correspondiente.
- Previsión social entregada en forma general en beneficio de todos los trabajadores
- Pagos por concepto de salarios a trabajadores que tengan derecho al subsidio para el empleo, efectivamente se entreguen las cantidades correspondan.
- Entre otras.

Como se puede observar, a diferencia de los ingresos, para las deducciones se contemplan una serie de requisitos adicionales que se deberán atender y cumplir para cada una de ellas en lo particular a fin de no poner en riesgo la deducibilidad de las erogaciones que efectúen los contribuyentes con motivo del ejercicio de sus actividades propias.

3.1.2.1.3. Pagos provisionales

El artículo 106 de la Ley en materia, establece la obligación y mecánica que deberán seguir los contribuyentes para efectuar los pagos provisionales a cuenta del impuesto anual. En este se señala que deberán de presentar mediante declaración mensual a más tardar el día 17 al mes inmediato anterior aquel en que corresponda el pago.

La mecánica para su determinación es la siguiente:

Tabla 33 – Mecánica para el cálculo de pagos provisionales en el régimen de Personas Físicas con Actividad Empresarial y Profesional.

| | |
|------------|---|
| | Ingresos totales obtenidos desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes a que corresponda el pago. |
| (-) | Deducciones autorizadas correspondientes al periodo. |
| (=) | Margen |
| (-) | PTU pagada en el ejercicio. |
| (-) | Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores. |
| (=) | Resultado. |
| (x) | Tarifa para PF acorde al artículo 96 de la LISR. |
| | *Tasa para PM acorde al artículo 9 de la LISR. |
| (=) | Impuesto a cargo (favor). |
| (-) | Pagos provisionales del ejercicio efectuados. |
| (=) | Cantidad a pagar. |

Fuente: Elaboración propia con información del artículo 106 de la LISR vigente en 2016.

* No aplica para personas físicas con actividades empresariales y profesionales.

Resulta conveniente ver los importes contenidos dentro de la tarifa mensual señalada en el artículo 96 de la LISR, lo cual se muestra a continuación:

Tabla 34 – Tarifa mensual aplicable a personas físicas.

| Límite superior | Límite inferior | Cuota fija | % sobre el excedente |
|-----------------|-----------------|------------|----------------------|
| \$0.01 | \$496.07 | \$0.00 | 1.92% |
| 496.08 | 4,210.41 | 9.52 | 6.40% |
| 4,210.42 | 7,399.42 | 247.24 | 10.88% |
| 7,399.43 | 8,601.50 | 594.21 | 16.00% |
| 8,601.51 | 10,298.35 | 786.54 | 17.92% |
| 10,298.36 | 20,770.29 | 1,090.61 | 21.36% |
| 20,770.30 | 32,736.83 | 3,327.42 | 23.52% |
| 32,736.84 | 62,500.00 | 6,141.95 | 30.00% |
| 62,500.01 | 83,333.33 | 10,070.90 | 32.00% |
| 83,333.34 | 250,000.00 | 21,737.52 | 34.00% |
| 250,000.01 | En adelante | 78,404.23 | 35.00% |

Fuente: Artículo 96 de la LISR vigente en 2016.

Como se puede observar, para la determinación de los pagos provisionales de las personas físicas, existe progresividad en las tarifas establecidas en el artículo 96 de la Ley, pues dependiendo de la base gravable se calcula el impuesto que tiene una tasa máxima del 35%.

3.1.2.1.4. Determinación del impuesto anual

El artículo 109 de la Ley, dicta el procedimiento que deberán de seguir las personas físicas que tributen conforme al régimen de actividades empresariales y profesionales para la determinación de la utilidad gravable del ejercicio. Para ello la mecánica es la siguiente:

Tabla 35 – Mecánica para el cálculo de la utilidad gravable del ejercicio en el régimen de Personas Físicas con Actividad Empresarial y Profesional.

- Ingresos totales obtenidos por actividad empresarial del ejercicio.
- (-) Deduciones autorizadas del ejercicio.
- (=) Utilidad fiscal.**
- (-) PTU pagada en el ejercicio.
- (-) Pérdidas fiscales pendientes de ejercicios anteriores.
- (=) Utilidad gravable.**
- (x) Tarifa para PF acorde al artículo 152 de la LISR.
*Tasa para PM acorde al artículo 9 de la LISR.
- (=) Impuesto a cargo (favor).**
- (-) Pagos provisionales efectuados en el ejercicio.
- (=) Cantidad a cargo.**

Fuente: Elaboración propia con información del artículo 109 de la LISR vigente en 2016.

* No aplica para personas físicas con actividades empresariales y profesionales.

Resulta conveniente ver los importes contenidos dentro de la tarifa anual contenida en el artículo 152 de la Ley, lo cual se muestra a continuación:

Tabla 36 – Tarifa anual aplicable a personas físicas.

| Límite superior | Límite inferior | Cuota fija | % sobre el excedente |
|-----------------|-----------------|------------|----------------------|
| \$0.01 | \$5,952.84 | \$0.00 | 1.92% |
| 5,952.85 | 50,524.92 | 114.29 | 6.40% |
| 50,524.93 | 88,793.04 | 2,966.91 | 10.88% |
| 88,793.05 | 103,218.00 | 7,130.48 | 16.00% |
| 103,218.01 | 123,580.20 | 9,438.47 | 17.92% |
| 123,580.21 | 249,243.48 | 13,087.37 | 21.36% |
| 249,243.49 | 392,841.96 | 39,929.05 | 23.52% |
| 392,841.97 | 750,000.00 | 73,703.41 | 30.00% |
| 750,000.01 | 1,000,000.00 | 180,850.82 | 32.00% |
| 1,000,000.01 | 3,000,000.00 | 260,850.81 | 34.00% |
| 3,000,000.01 | En adelante | 940,850.81 | 35.00% |

Fuente: Elaboración propia con información del artículo 152 de la LISR vigente en 2016.

La tarifa anual es la misma que la contenida en el artículo 96 de la Ley, pero anualizada.

Adicionalmente, el artículo 109 de la Ley, prevé que las personas físicas deberán atender a lo dispuesto en el artículo 152 para efectos de la presentación de la declaración anual de ISR correspondiente.

El artículo previo dispone que los contribuyentes personas físicas obligadas a presentar su declaración anual deberán de atender a la siguiente mecánica, según resulte aplicable dependiendo del tipo de ingresos que perciba la persona física:

Tabla 37 – Mecánica para el cálculo de la declaración anual de las personas físicas.

- Ingresos por Sueldos y Salarios.
- (+) Ingresos por Arrendamiento.
- (+) Utilidad gravable por Actividad Empresarial y Profesional.
- (+) Ingresos por enajenación de bienes.
- (+) Ingresos por adquisición de bienes.
- (+) Ingresos por intereses.
- (+) Ingresos por dividendos.
- (+) Otros ingresos.
- (=) Resultado fiscal.**
- (-) Deducciones personales.
- (=) Base gravable.**
- (x) Tarifa para PF acorde al artículo 152 de la LISR.
- (=) Impuesto del ejercicio.**
- (-) Pagos provisionales.
- (-) Impuesto acreditable.
- (=) Impuesto a cargo (favor).**

Fuente: Elaboración propia con información del artículo 152 de la LISR vigente en 2016.

Las personas físicas que estén obligadas a presentar la declaración anual en los términos de la Ley, según el artículo 150, deberán presentarla en el mes de abril del mes inmediato siguiente.

3.1.2.1.5. Obligaciones

Además de las obligaciones ya señaladas con anterioridad respecto a los pagos provisionales del impuesto que se deberán calcular y enterar de manera mensual, así como el cálculo del impuesto anual mediante declaración en el mes de abril del ejercicio inmediato siguiente, quienes tributen conforme al presente régimen, deberán cumplir también con lo establecido en el artículo 110 de la Ley, cuyo contenido de manera enunciativa más no limitativa se detalla a continuación:

- Solicitar su inscripción al RFC.
- Llevar su contabilidad de conformidad con el CFF y su reglamento.
- Expedir comprobantes que acrediten los ingresos que perciben.
- Conservar la contabilidad y los comprobantes de los asientos respectivos.
- Formular un estado de posición financiera.
- Levantar inventario de existencias al 31 de diciembre de cada año.
- Determinar en la declaración anual la utilidad fiscal.
- Determinar la PTU correspondiente.
- Quienes paguen sueldos y salarios, deberán cumplir con lo dispuesto en el Capítulo I del título IV de la ley.
- Entre otras obligaciones.

Las obligaciones a las cuales están sujetos los contribuyentes que tributan conforme al presente régimen, suponen una gran carga administrativa y una serie de requerimientos que deberán de cumplir. Pareciera que estas no son muchas, no obstante cada punto tiene sus consideraciones particulares los cuales se deben atender de manera adecuada a fin de cumplir de manera correcta con las obligaciones en materia de ISR.

De lo analizado previamente en relación al régimen de personas físicas con actividades empresariales y profesionales, se concluye que este es un régimen basado en el flujo de efectivo, es decir, que para efectos de la acumulación de los ingresos y efectuar las deducciones correspondiente, estas deberán estar efectivamente cobradas o pagadas. Lo anterior en definitiva supone un régimen flexible, en donde pudiera brindar un campo de acción importante a efecto de que por medio de un adecuado control de los flujos de efectivo se pudiera llevar un control adecuado.

3.1.2.2. Personas morales AGAPES

Como se señaló con anterioridad, el párrafo séptimo del Artículo 74 de la LISR establece que las personas morales que tributen en el régimen de AGAPES deberán cumplir con las obligaciones acorde a lo dispuesto en la Sección I, Capítulo II, Título IV de la ley, es decir conforme a lo establecido en el régimen de las Personas Físicas con Actividades Empresariales y Profesionales, considerando el esquema basado en flujo de efectivo y demás disposiciones analizadas previamente.

Es necesario hacer mención que cuando la persona moral cumpla por cuenta de sus integrantes con sus obligaciones fiscales, se considera como responsable del cumplimiento de las obligaciones respecto de las operaciones realizadas a través de la persona moral, siendo los integrantes responsables solidarios del cumplimiento por la parte que les corresponda. Los contribuyentes personas morales deberán atender a lo siguiente:

3.1.2.2.1. Pagos provisionales de los integrantes

La fracción I, párrafo séptimo del Artículo 74 de la Ley en materia, señala que las personas morales tendrán la obligación de calcular y enterar por cada uno de sus integrantes los pagos provisionales en los términos de la mecánica contenida dentro de la sección 3.1.2.1.3. Del presente trabajo. Al resultado obtenido conforme a dicha mecánica, se aplicará la tarifa del artículo 96 tratándose de personas físicas, o bien la tasa del 30%

del artículo 9 tratándose de personas morales.

Esto supone una cierta facilidad para los miembros de las personas morales, sean personas físicas o morales, pues es esta quien deberá encargarse de cumplir con las obligaciones en materia fiscal por cuenta de cada uno de sus miembros, por lo que deberá llevar un control adecuado de la operación de cada uno de sus integrantes. Sin embargo, es necesario hacer mención de la responsabilidad solidaria por parte de los integrantes por la parte que les corresponda, debiendo estar al tanto de que la persona de cumplimiento adecuado de las obligaciones por su cuenta.

3.1.2.2.2. Impuesto anual de los integrantes personas físicas

La fracción II, párrafo séptimo del Artículo 74 de la Ley, dispone que las personas morales tendrán la obligación de calcular y enterar el impuesto del ejercicio de cada uno de sus integrantes, para lo cual determinarán la utilidad gravable del ejercicio aplicando al efecto lo mencionado dentro de la sección 3.1.2.1.4. Del presente trabajo. A la utilidad gravable obtenida se le aplicará la tarifa del artículo 152 tratándose de personas físicas, o la tasa del 30% del artículo 9 para personas morales. Contra el impuesto a cargo, se podrán acreditar los pagos provisionales efectuados por la persona moral.

El impuesto anual se pagará mediante declaración que presentarán las personas morales durante el mes de marzo del año siguiente, pero cuando se trate de personas morales que cumplan con las obligaciones fiscales de integrantes que únicamente sean personas físicas, la declaración se presentará en abril.

3.1.2.2.3. Obligaciones de la persona moral

Las personas morales estarán sujetas a determinadas obligaciones, las cuales cumplirán en forma conjunta por cada uno de sus integrantes en los casos en que así proceda. Además, el impuesto que determinen por cada uno de los integrantes se enterará de manera conjunta en una sola declaración.

Aquellas que no realicen actividades empresariales por cuenta de sus integrantes, deberán cumplir con las obligaciones del régimen de AGAPES, y con el artículo 102 y 105 de la Ley respecto a la manera de efectuar la acumulación de los ingresos y los requisitos de las deducciones, basados en el esquema de flujo de efectivo.

Respecto a las obligaciones en materia de retenciones contempladas en las normas fiscales, la fracción III, párrafo séptimo del Artículo 74 de la Ley, señala que las personas morales tendrán la obligación de cumplir con las obligaciones en materia de retención y entero.

Finalmente, es necesario puntualizar que las personas morales que tributen en el régimen de AGAPES no tendrán la obligación de determinar el ajuste anual por inflación al cierre del ejercicio, aplicable para personas morales que tributan conforme al régimen general de Ley.

Además de las obligaciones enunciadas con anterioridad, el artículo 75 de la Ley establece obligaciones adicionales para las personas morales que cumpla con las obligaciones fiscales por cuenta de sus integrantes en los términos del presente régimen, las cuales se detallan a continuación:

- Efectuar por cuenta de sus integrantes las retenciones y su entero. En su caso expedir las constancias cuando se esté obligado a ello.
- Llevar un registro por separado de los ingresos, gastos e inversiones de las operaciones que realicen por cuenta de cada integrante.
- Emitir y recabar la documentación comprobatoria de los ingresos y las erogaciones, por las operaciones que realicen por cuenta de cada integrante, cumpliendo con lo establecido en la Ley y demás disposiciones aplicables.
- Deberán estar inscritas en el RFC.
- Entre otras.

Si bien es cierto que son múltiples las obligaciones que contrae la persona moral que cumpla con las obligaciones por cuenta de sus integrantes, resulta conveniente que así sea, pues si bien es cierto que las actividades que desempeñan por cuenta de cada

uno de los integrantes son distintas, en escancia son similares. Es necesario pues ejercer controles adecuados a fin separar las actividades que realice por cuenta de cada uno de integrantes, lo que permita cumplir de manera adecuada con sus obligaciones fiscales propias y de cada uno de sus integrantes.

3.1.2.3. Disposiciones comunes aplicables

3.1.2.3.1. Dedución de inversiones

Si bien, dentro del régimen de personas físicas con actividades empresariales y profesionales, se determina para la deducción de inversiones la mecánica comentada en la sección 3.1.2.1.2. Del presente trabajo. Para los contribuyentes que tributen en el régimen de AGAPES se dicta lo siguiente para la deducción de activos fijos, gastos y cargos diferidos:

Tabla 38 – Dedución de inversiones en AGAPES.

| Contribuyente (dedicación exclusiva) | Ingresos en el ejercicio mayores a | Pero menores de | Deducción de inversiones |
|--|---|--|---|
| Personas físicas | <ul style="list-style-type: none"> 40 VSMG². | <ul style="list-style-type: none"> 423 VSMG³. | |
| Personas morales | <ul style="list-style-type: none"> 20 VSMG¹. | <ul style="list-style-type: none"> 423 VSMG³. | Como gastos por las erogaciones efectivamente realizadas. |
| Sociedades o asociaciones de productores (c/u) | <ul style="list-style-type: none"> 20 VSMG c/u¹. Sin exceder de 423 VSMG c/u³. | <ul style="list-style-type: none"> 4230 VSMG⁴ en su totalidad. | |
| Personas físicas | | | |
| Personas morales | <ul style="list-style-type: none"> 423 VSMG³. | | Como inversiones. Aplicando los % máximos. |
| Sociedades o asociaciones de productores (c/u) | <ul style="list-style-type: none"> 4230 VSMG³ en su totalidad. | | |

Fuente: Elaboración propia con información del artículo 74 de la LISR vigente en 2016.

¹ 20 VSMG: \$533,192 para 2016.

² 40 VSMG: \$1,066,384 para 2016.

³ 423 VSMG: \$11,277,010 para 2016.

⁴ 4230 VSMG: 112,770,108 para 2016

Lo que se muestra representa un gran beneficio para los contribuyentes que cumplan con los requisitos para deducir las inversiones como gastos por las erogaciones efectivamente realizadas, pues el caso contrario de tener que aplicar lo dispuesto en la Sección II, Capítulo II, Título II de la Ley, supone un diferimiento del momento de la deducibilidad de la erogaciones por concepto de inversiones. Además, los márgenes de ingresos aplicables para los sujetos que pueden ejercer dicha mecánica es amplia, resultando conveniente un análisis de la conveniencia de poder aplicar la deducción como gastos.

3.1.2.3.2. De las exenciones

Lo contenido en los párrafos décimo primero, décimo segundo, décimo tercero y décimo cuarto del artículo 74 de la LISR, es una parte fundamental del presente régimen, pues en estos se concentran las exenciones aplicables, la tasa reducida y la tasa general por el excedente que deberán de aplicar las personas físicas y morales de dedicación exclusiva que tributen conforme a lo dispuesto en el régimen de AGAPES. Derivado de la trascendencia del presente párrafo se analizara cada uno en lo individual.

Antes que nada, es necesario cuantificar las veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año aplicable en 2016, para fines prácticos y poder tener una perspectiva más clara respecto a los límites contemplados en dichos párrafos.

Tabla 39 – Importe de VSMG incluidos dentro del artículo 74 de la LISR.

| Número de VSMG | Importe para 2016 |
|----------------|-------------------|
| 1 | \$ 26,659.60 |
| 20 | 533,192.00 |
| 40 | 1,066,384.00 |
| 200 | 5,331,920.00 |
| 423 | 11,277,010.80 |
| 4230 | 112,770,108.00 |

Fuente: Elaboración propia con información de la Comisión Nacional de Salarios Mínimos contenida en la RESOLUCIÓN del H. Consejo de Representantes de la Comisión Nacional de los Salarios Mínimos que fija los salarios mínimos generales y profesionales vigentes a partir del 1º de enero de 2016

Los párrafos en comento disponen lo siguiente:

Párrafo décimo primero, artículo 74 de la LISR.

- **Personas físicas:** No pagarán ISR de los ingresos provenientes de dichas actividades por un monto de 40 VSMG elevado al año.
- **Personas morales:** No pagarán ISR de los ingresos provenientes de dichas actividades por un monto de 20 VSMG elevado al año por cada socio o asociado, siempre que en su totalidad no exceda de 200 VSMG elevado al año.

Además, podrán adicionar al saldo de la CUFIN del ejercicio la utilidad correspondiente a los ingresos exentos. Esto se calculara multiplicando los ingresos exentos por el coeficiente de utilidad conforme al artículo 14 de la Ley.

Párrafo décimo segundo, artículo 74 de la LISR.

- **Personas físicas:** Con ingresos superiores a 40 VSMG elevado al año, pero inferiores a 423 VSMG elevado al año, no pagarán el impuesto conforme el párrafo décimo primero. Por el excedente se pagará el impuesto reduciéndolo un 40%.
- **Personas morales:** Con ingresos superiores a 20 VSMG elevado al año por cada socio o asociado, pero inferiores a 423 VSMG elevado al año, no pagarán el impuesto conforme el párrafo décimo primero. Por el excedente se pagará el impuesto reduciéndolo un 30%.

Además, podrán seguir la misma mecánica del párrafo décimo primero para adicionar el saldo de la CUFIN del ejercicio.

Párrafo décimo tercero, artículo 74 de la LISR.

- **Sociedades o asociaciones de productores:** Cuando estén constituidos únicamente por socios o asociados personas físicas, y cada uno obtenga ingresos superiores a 20 VSMG elevado al año, sin exceder de 423 VSMG elevado al año y que en su conjunto excedan de 4230 VSMG. Les aplicara la exención de 200 VSMG, por el excedente pagarán el impuesto reduciéndolo en 30%.

Párrafo décimo cuarto, artículo 74 de la LISR.

- **Personas físicas:** Con ingresos superiores a 423 VSMG elevado al año, no pagaran el impuesto conforme el párrafo décimo primero y aplicarán la reducción del 40% conforme al párrafo décimo segundo hasta 423 VSMG. Por los ingresos superiores a 423 VSMG se pagará el impuesto con la tarifa normal.
- **Personas morales:** Con ingresos superiores a 423 VSMG elevado al año, no pagaran el impuesto conforme el párrafo décimo primero y aplicarán la reducción de 30% conforme al párrafo décimo segundo hasta 423 VSMG. Por los ingresos superiores a 423 VSMG se pagará el impuesto a la tasa normal.

Además, podrán seguir la misma mecánica del párrafo décimo primero para adicionar el saldo de la CUFIN del ejercicio.

.

El contenido en los párrafos anteriores respecto a las exenciones y las tasas o tarifas aplicables a los contribuyentes personas físicas o morales del régimen de AGAPES, se resume de la siguiente manera:

Tabla 40 – Ingresos exentos y tasa o tarifa aplicables a los contribuyentes AGAPES.

| Contribuyente dedicación exclusiva a AGAPE | Ingresos exentos | Ingresos sujetos a tasa reducida en 40% a PF o 30% a PM | Ingresos sujetos a tasa o tarifa general |
|---|--|---|---|
| Persona física | 40 SMG \$1,066,384.00 | Hasta 423 VSMG \$11,277,010.80 | Mayor a 423 VSMG \$11,277,010.80 |
| Persona moral | 20 SMG c/u (hasta 10) Por socio \$533,192 Hasta \$5,331,920 | Hasta 423 VSMG \$11,277,010.80 | Mayor a 423 VSMG \$11,277,010.80 |
| Sociedades o asociaciones de productores (integrantes PF) | 20 SMG c/u (hasta 10) Socio \$533,192 Hasta \$5,331,920 | Hasta 423 VSMG c/u hasta 10 Socio \$11,277,010.80 Hasta \$112,770,108.00 | Mayor a 423 VSMG c/u hasta 10 Socio \$11,277,010.80 Hasta \$112,770,108.00 |

Fuente: Elaboración propia con información del artículo 74 de la LISR vigente en 2016. Se considera el SMG de \$73.04, vigente a 2016 publicado en el DOF el 18 de diciembre de 2015.

Es necesario comentar el efecto que tienen los ingresos exentos que perciban los contribuyentes. La fracción II, artículo 28 de la Ley dispone que no serán deducibles:

II. Los gastos e inversiones en la proporción que representen los ingresos exentos respecto del total de ingresos del contribuyente.

A continuación se ejemplificará a efecto de ver claramente el efecto de los no deducibles con relación a los ingresos exentos señalados con anterioridad:

Tabla 41 – Proporción de los no deducibles de la fracción II, artículo 28.

| CONCEPTO | | IMPORTE |
|-----------------|---|-----------------|
| | Ingresos exentos. | \$ 500.00 |
| (+) | Ingresos gravados. | 1,000.00 |
| (=) | Total de ingresos. | <u>1,500.00</u> |
| | Ingresos exentos. | 500.00 |
| (/) | Total de ingresos. | 1,500.00 |
| (=) | Proporción | <u>0.333</u> |
| | Total de gastos e inversiones deducibles. | 1,200.00 |
| (x) | Proporción. | 0.333 |
| (=) | Parte deducible. | <u>800.40</u> |
| (=) | Parte no deducible. | 399.60 |
| | TOTAL | <u>1,200.00</u> |

Fuente: Elaboración propia con información del artículo 28 fracción II de la LISR vigente en 2016.

El impacto que tiene lo anterior pudiera ser considerable, sin embargo habrá que analizar lo previsto en la regla 3.3.1.24. de la RMF para 2016, que se abordará dentro de la sección 3.1.2.4.2. Del presente trabajo, en donde se contempla una opción que podrán ejercer los contribuyentes a fin de no considerar lo anterior.

Las exenciones indudablemente representan una parte muy atractiva para los contribuyentes que tributen conforme al régimen de AGAPES, pues haciendo uso de ellas, la carga tributaria a la cual están sujetos los contribuyentes se reducirá de manera sustancial. Sin embargo, habrá que analizar cada caso específico a fin de determinar la mejor forma de organizar la actividad del productor para fines fiscales con el objeto de obtener el máximo beneficio posible de ellas.

3.1.2.3.3. Exenciones adicionales para personas físicas

El artículo 74-A contempla una exención para las personas físicas que si bien se dedican a actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, perciben ingresos por otros conceptos y no tienen dedicación exclusiva a las mismas. Tal exención está dirigida para los contribuyentes que realicen alguna de las actividades anteriores y cuyos ingresos por ello representen por lo menos el 25% de sus ingresos totales del ejercicio, sin incluir los ingresos por las enajenaciones de activos fijos o activos fijos y terrenos.

Además, sus ingresos no deberán ser superiores a 8 VSMG elevado al año, es decir \$213,276.80 para 2016. Por lo anterior, no pagarán ISR hasta por 1 SMG elevado al año, es decir no se pagará hasta por \$26,659.60 para 2016.

Esto supone un beneficio para los contribuyentes que realizan actividades primarias pero además perciben ingresos por otros conceptos. Si bien es cierto que la exención prevista en el presente artículo resulta un tanto limitada e incluso inferior respecto a los contribuyentes con dedicación exclusiva a actividades primarias, sin embargo en caso de situarse en el supuesto previsto en la norma y cumpliendo con los requisitos para ello, resulta conveniente ejercerla. En caso de situarse en este supuesto, resultaría conveniente buscar la manera más adecuada para diversificar los ingresos de la persona física buscando la mejor manera de organizar su negocio con el objeto de aprovechar en su totalidad las exenciones previstas en otros párrafos del presente régimen.

3.1.2.4. Beneficios fiscales

Dentro del régimen de AGAPES, existen una serie de beneficios fiscales adicionales a los establecidos en la LISR, y que podrán aplicar quienes tributen conforme al dispuesto en el presente, que a continuación se detallan.

3.1.2.4.1. Resolución de Facilidades Administrativas

Considerando la realidad respecto a la informalidad en el sector nacional además del inminente rezago en las áreas rurales de nuestro país, el Servicio de Administración Tributaria con fundamento en las facultades que le fueron conferidas por el Congreso de la Unión, otorga mediante resolución una serie de facilidades administrativas y de comprobación para el ejercicio fiscal 2016. Esto con el objeto de proporcionar facilidades a los contribuyentes de los sectores que en ella se establecen, lo que les brinde elementos para ejercer un cumplimiento más simplificado y adecuado de sus obligaciones en materia tributaria.

El 23 de diciembre de 2015 se publicó en el DOF, la “Resolución de Facilidades Administrativas para los Sectores de Contribuyentes que en la Misma se señalan para el ejercicio fiscal 2016”. Dicha resolución consta de 4 Títulos, resultando aplicable para los contribuyentes del sector primario además de los dedicados al servicio de autotransporte. Sin embargo, lo que interesa a la presente se encuentra contenido dentro del Título 1 denominado, “**Sector Primario**” los cuales están dirigidos para los contribuyentes que tributen en términos del Título II, Capítulo VIII de la LISR.

A continuación se destaca lo más importante:

Dentro de la **facilidad 1.1**. Se amplía el concepto de actividades ganaderas, los cuales considerarán como tal *“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”*.

Además se considerarán actividades ganaderas, *“los adquirentes de la primera enajenación de ganado, cuando se realicen exclusivamente actividades de engorda de ganado, siempre y cuando el proceso de engorda de ganado se realice en un periodo mayor a tres meses contados a partir de la adquisición”*.

Si bien es cierto que la actividad principal de los productores, consiste en la obtención y enajenación de la leche pudiera resultar el caso en donde también realizan actividades adicionales como puede ser la compra de animales para su engorda y posterior enajenación, lo cual es importante tomar en cuenta que se incluye dentro de las actividades ganaderas con sus condicionantes respectivas.

La **regla 1.2**. Representa una facilidad de comprobación digna de comentar, pues en ella se contempla que los contribuyentes que tributen en el régimen de AGAPES, podrán deducir hasta el 10% de sus ingresos propios, sin exceder de \$800,000.00 por concepto de mano de obra de trabajadores eventuales del campo, alimentación de ganado y gastos menores.

Para ello, deberán de cumplir con los siguientes requisitos:

Tabla 42 – Requisitos para aplicar la facilidad 1.2 de la RFA para 2016.

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

Fuente: Elaboración propia con información de la Resolución de Facilidades Administrativas para los sectores de contribuyentes que en la misma se señala para 2016.

Dentro de la presente facilidad se incluye una mecánica particular para la determinación de los gastos menores sujetos, que a continuación se señala:

Se deberá considerar la proporción que representen los gastos menores respecto al total de las erogaciones por MO de trabajadores eventuales del campo, alimentación de ganado y gastos menores del mismo ejercicio, siempre que esta proporción no sea mayor a la que se determine para el ejercicio fiscal inmediato anterior. En caso de que la proporción del ejercicio fiscal resulte mayor, se considerará la del ejercicio fiscal inmediato anterior.

Al monto de gastos menores determinado se le aplicará el factor que resulte de restar a la unidad, la proporción menor. El resultado obtenido será el monto de los gastos menores deducibles en los términos de esta regla.

A fin de ejemplificar lo anterior se realizara un ejemplo a continuación:

Tabla 43 – Mecánica para determinar la parte deducible de gastos menores conforme a la regla 1.2 de la RFA para 2016.

| Concepto | Ejercicio actual | Ejercicio anterior |
|--|--------------------------------------|--------------------|
| MO, Alimentación de ganado y gastos menores. | \$500,000.00 | \$600,000.00 |
| Gastos menores | 150,000.00 | 150,000.00 |
| Proporción | 0.30 | 0.25 |
| Unidad – proporción menor | | 1.0 - 0.25= 0.75 |
| Deducción de gastos menores | 0.75 x 150,000 = \$112,500 a deducir | |

Fuente: Elaboración propia con información de la Resolución de Facilidades Administrativas para los sectores de contribuyentes que en la misma se señala para 2016.

La deducción determinada conforme a la presente regla, se tendrá que disminuir del monto que se obtenga de restar al total de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas conforme a la LISR por las que no se aplican las facilidades a que se refiere la presente resolución y hasta por el monto de dichos ingresos.

Finalmente es necesario puntualizar que cuando las deducciones autorizadas por las que no se aplican las facilidades de esta regla, sean mayores que los ingresos acumulables del ejercicio, no se disminuirá monto alguno por concepto de la deducción establecida en esta regla.

Al contemplar deducciones adicionales que se podrán considerar, esta facilidad supone un gran beneficio para los contribuyentes dedicados a las actividades agrícolas, silvícolas, ganaderas o pesqueras, que cumplan con sus obligaciones fiscales en el régimen de AGAPES. Sin dudas alguna la presente facilidad se deberá tomar en cuenta, cuidando siempre los límites establecidos y la mecánica para su correcta determinación.

La **facilidad 1.3.** Establece que los contribuyentes podrán realizar pagos provisionales semestrales de ISR. De igual forma señala que quienes opten por esta opción podrán enterar las retenciones que efectúen en el mismo plazo, siempre y cuando presenten la declaración de IVA con la misma periodicidad.

Requisitos: Presentar aviso de actualización de actividades económicas y obligaciones fiscales.

Plazo: dentro de los 30 días siguientes a la entrada en vigor de la resolución.

Cambio de opción: Una vez ejercida la opción no podrá variarse durante el ejercicio.

Adicionalmente, en esta facilidad se otorga una opción para realizar los pagos provisionales del impuesto, pues en lugar de aplicar lo establecido en las disposiciones comentadas en la sección 3.1.2.1.3., podrán utilizar el coeficiente de utilidad en términos del artículo 14 de la Ley al ingreso acumulable del periodo de que se trate.

La presente facilidad supone un alivio en la carga administrativa para los contribuyentes dedicados a las actividades agrícolas, silvícolas, ganaderas o pesqueras que cumplan con sus obligaciones fiscales en los términos del Título II, Capítulo VIII de la Ley. Sin embargo, derivado de la naturaleza de la actividad que desempeñan los contribuyentes dedicados a la producción de leche, la tendencia es que tengan saldos a favor de IVA, por lo que se debe de analizar en el caso concreto la conveniencia de presentar las declaraciones de manera semestral o bien no optar por la presente facilidad

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

y seguir realizándolo de manera mensual a fin de solicitar la devolución de manera regular. De igual forma, se debe de analizar la conveniencia de aplicar la mecánica anterior para la determinación de los pagos provisionales.

La **facilidad 1.4**. Establece que los contribuyentes para dar cumplimiento a las obligaciones de retención de ISR por pagos a trabajadores eventuales del campo, en lugar de aplicar lo dispuesto en el capítulo I, título IV de la Ley, podrán enterar el 4% sobre el importe a pagar. Para lo anterior deberán:

- Elaborar una relación individualizada de los trabajadores con el monto de las cantidades pagadas en el periodo, así como el impuesto retenido.
- Emitir el CFDI de nómina correspondiente.

En lugar de lo anterior, podrán considerar el SBC para pagar las cuotas obrero patronal al IMSS, para determinar la retención del párrafo anterior.

Resulta pertinente destacar que la presente regla es aplicable para los trabajadores eventuales, para los demás se atenderá a lo que la Ley del ISR establece.

Quienes opten por esta facilidad en 2016, estarán relevados de cumplir con la obligación de presentar declaración informativa por los pagos realizados a los trabajadores por los que ejerzan dicha opción, siempre que, a más tardar el 15 de febrero de 2017, presenten la relación individualizada señalada con anterioridad.

Esta facilidad, supone un beneficio que debieran aprovechar los contribuyentes, pues simplifica la determinación del ISR a retener al trabajador eventual por parte del empleador. Con esto además se cumplen con algunos de los requisitos necesarios para efectuar las deducciones correspondientes, sin embargo únicamente resulta aplicable para los trabajadores eventuales. Es importante mencionar que en la realidad que nos situamos, los trabajadores eventuales muchas veces son contratados de manera informal, no cumpliendo de manera adecuada con otras obligaciones adicionales como pudiera ser en materia de Seguridad Social y laboral, lo cual supone costos adicionales para el empleador.

La **facilidad 1.7.** Dispone que las personas físicas dedicadas exclusivamente a actividades agrícolas, silvícolas, ganaderas o pesqueras que perciban ingresos inferiores a 40 VSMG elevado al año están exentas del ISR.

Cuando sus ingresos excedan dicho importe en el ejercicio, deberán cumplir sus obligaciones conforme al régimen de AGAPES por el excedente, pudiendo aplicar lo dispuesto en dicho régimen.

Se comenta además, que las personas morales dedicadas exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas 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 AGAPES.

En la **facilidad 1.8.** Se releva a los contribuyentes personas físicas o morales que hagan pagos a contribuyentes exclusivamente AGAPES, de la obligación de emitir cheques nominativos, pagos con tarjeta de crédito, débito, servicios o monederos autorizados, cuyo monto no exceda de \$5,000.00 a una misma persona en un mismo mes de calendario.

Retomando los requisitos que deben de cumplir las deducciones contenidos en el artículo 27 de la Ley. La fracción III del propio ordenamiento establece que los pagos cuyo monto exceda de \$2,000.00 se efectúen mediante transferencia electrónica, cheque nominativo, tarjeta de crédito o débito, es decir, se restringe en cierta medida el uso de efectivo en operaciones que sean por importes superiores al establecido. Sin embargo, dentro del tercer párrafo de la propia fracción se releva de la obligación cuando se efectúen en poblaciones o en zonas rurales sin servicios financieros.

Esta facilidad supone un cierto alivio para los contribuyentes que realicen pagos a contribuyentes AGAPES, aunque se deberá analizar el caso específico pues muchas veces pudiera resultar que por la naturaleza de la actividad que desempeñan y el lugar en que se encuentre su domicilio fiscal queden relevados totalmente de dicho requisito que deberán cumplir las deducciones.

En la **facilidad 1.9.** Se contempla que se considere por cumplida la obligación del segundo párrafo, artículo 27, fracción III de la Ley, respecto a los pagos por consumo de

combustibles que se deberán hacer mediante cheque nominativo del contribuyente, tarjeta de crédito, débito, servicios o monederos electrónicos aun cuando no excedan de \$2,000.00, cuando se realice en efectivo, siempre que no excedan del 15% del total de los pagos efectuados por este concepto.

Dicha facilidad también representa un beneficio. Sin embargo, es necesario analizar el caso específico pues muchas veces pudiera resultar que por la naturaleza de la actividad que desempeñan y el lugar en que se encuentre su domicilio fiscal queden relevados totalmente de dicho requisito.

En la **facilidad 1.11**. Se contempla que para efectos del décimo tercer párrafo, artículo 74 de la Ley respecto a las sociedades o asociaciones de productores, se estará a lo siguiente:

Características:

- Para sociedades o asociaciones de productores y las demás personas morales, dedicadas exclusivamente a actividades AGAPES y,
- Constituidas exclusivamente por socios o asociados personas físicas y,
- Los ingresos de la persona moral en el ejercicio por socio, no excedan de 423 VSMG al año, sin exceder en total de 4230 VSMG al año

Facilidad: podrán reducir el impuesto determinado conforme al artículo 74, en un 30%.

Indudablemente lo incluido dentro de la “Resolución de Facilidades Administrativas para los Sectores de Contribuyentes que en la Misma se señalan para el ejercicio fiscal 2016” constituyen una serie de facilidades a fin de facilitar el cumplimiento de la obligación en materia de renta para los contribuyentes que tributen dentro del régimen de AGAPES. Lo anterior muchas veces se deriva del contexto en que se desenvuelve el sector primario nuestro país y la propia naturaleza de las actividades, además de la informalidad existente en México y en el sector en particular.

Es necesario hacer uso de las facilidades anteriores a fin de simplificar el cumplimiento de la obligación en materia de renta, buscando obtener el máximo beneficio posible. Sin embargo, resulta conveniente valorar para cada caso específico la conveniencia de ejercer o no algunas de ellas, como pudiera ser lo relativo a la presentación de los pagos provisionales de ISR de manera semestrales con la limitante que supone para IVA, entre otras.

3.1.2.4.2. Resolución Miscelánea Fiscal

Acorde a lo dispuesto en el artículo 33, fracción I, inciso g) del CFF, de manera anual el SAT publica las resoluciones que establecen disposiciones de carácter general que faciliten el cumplimiento de las obligaciones en materia fiscal. Dicha resolución se denomina Resolución Miscelánea Fiscal (RMF) y tiene por objeto *“publicar anualmente, agrupar y facilitar el conocimiento de las reglas generales dictadas por las autoridades fiscales en materia de impuestos, productos, aprovechamientos, contribuciones de mejoras y derechos federales, excepto los de comercio exterior”* (RMF, 2016).

El 23 de diciembre de 2015 se publicó en el DOF la RMF para el año 2016, además, a lo largo del año se expiden múltiples modificaciones a la resolución, adicionando reglas o modificando las existentes. El contenido de la RMF contempla diversidad de reglas generales dictadas por la autoridad fiscal, las cuales habrán de observar los contribuyentes en lo general y en el caso particular según resulte aplicable.

En el sentido general, existen múltiples disposiciones aplicables para los contribuyentes AGAPES, sin embargo, derivado de la extensión de la presente RMF, se abordará únicamente algunas de ellas, lo cual se detalla a continuación:

- 1) La **regla 3.3.1.24**. Contiene una opción respecto a la proporción de los gastos e inversiones no deducibles de la fracción II, artículo 28 de la LISR analizado dentro de la sección 3.1.2.1.2.1. del presente, respecto a los ingresos exentos del artículo 74 del propio ordenamiento.

Esta regla señala que las personas físicas y morales dedicadas exclusivamente a actividades AGAPES, podrán deducir la totalidad de los gastos e inversiones sin aplicar la proporción anterior, siempre que acumulen el monto de los ingresos exentos determinados conforme a lo analizado dentro de la sección 3.1.2.3.2., según resulte aplicable.

Quienes ejerzan lo anterior podrán acreditar el IVA de los gastos e inversiones en los términos de la LIVA, es decir, ya no tendrían limitantes para el acreditamiento con relación a los ingresos exentos.

Las personas morales que ejerzan la opción no aplicarán lo establecido en el artículo 74, párrafos décimo primero, décimo segundo, décimo tercero y décimo cuarto analizado dentro de la sección 3.1.2.3.2. Del presente para la CUFIN.

Obligaciones:

- Presentar el aviso de actualización de actividades económicas y obligaciones.
- A partir del mes en que ejerzan la opción, considerarán en el pago provisional, todos los ingresos del periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que corresponde el pago.

Es conveniente analizar en cada caso específico el efecto que conlleva el aplicar lo dispuesto en esta regla, lo cual permita determinar cuál de las dos opciones resulta más conveniente, si aplicar la proporción gastos e inversiones no deducibles respecto a los ingresos exentos y no acumularlos, con la limitante además en el acreditamiento del IVA, o bien, deducir la totalidad de los gastos e inversiones, pero acumulando la totalidad de los ingresos, además de acreditando la totalidad del IVA.

Esta regla brinda un interesante campo de acción a los productores lecheros como contribuyentes de impuestos, pero es necesario hacer un análisis exhaustivo que permita conocer el efecto de una u otra opción, a fin de ejercer la que represente un mayor beneficio para el contribuyente.

El **capítulo 3.8**. De la RMF para 2016, es el específico aplicable al régimen de AGAPES. En él se establece la mecánica para la determinación del ISR exento aplicable a las personas físicas y morales que a continuación se expone:

- 2) La **regla 3.8.1**. Dispone que las personas **morales** dedicadas exclusivamente a actividades AGAPES, con **ingresos superiores a 423 VSMG** elevado al año, aplicarán lo siguiente para determinar la reducción del ISR y el ISR por el excedente a dicho importe:

A. Determinación de la utilidad fiscal total.

$$UFT = UFIPA + UFINPA$$

$$UFIPA = \left[(IPA - IEPA) - \left[DAIPA * \left(1 - \frac{IEPA}{IT} \right) \right] - (PTU' + PF') \right]$$

$$UFINPA = \left[INPA - \left[DAINPA * \left(1 - \frac{IEPA}{IT} \right) \right] - (PTU'' + PF'') \right]$$

$$IT = IPA + INPA$$

Donde:

- UFT: Utilidad fiscal total
- UFIPA: Utilidad fiscal de ingresos propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras
- UFINPA: Utilidad fiscal de ingresos no propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras
- IPA: Ingresos propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras
- INPA: Ingresos no propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras
- IEPA: Ingresos exentos propios de la actividad
- IT: Ingresos totales
- DAIPA: Deducciones autorizadas de ingresos propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras
- DAINPA: Deducciones autorizadas de ingresos no propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras
- PTU': Participación de los trabajadores en las utilidades correspondiente a ingresos propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras
- PF': Pérdidas fiscales, correspondiente a ingresos propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, que se aplican en el ejercicio

- PTU": Participación de los trabajadores en las utilidades correspondiente a ingresos no propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras
- PF": Pérdidas fiscales, correspondiente a ingresos no propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, que se aplican en el ejercicio

B. Determinación del ISR reducido

$$IR = \left\{ \left[UFIPA * \left(\frac{IAR - IEPA}{IPA - IEPA} \right) \right] * TIPM \right\} * (1 - FRIPM)$$

Donde:

- IR: ISR reducido
- IAR: Ingresos del contribuyente hasta por los cuales se aplica la reducción del ISR sin exceder de 423 VSM general elevado al año
- TIPM: Tasa del ISR de personas morales a que se refiere el artículo 9 de la Ley del ISR
- FRIPM: Factor de reducción del ISR aplicable a personas morales a que se refiere el décimo segundo párrafo del artículo 74 de la Ley del ISR

C. Determinación del ISR no reducido

$$INR = \left[UFT - \left[UFIPA * \left(\frac{IAR - IEPA}{IPA - IEPA} \right) \right] \right] * TIPM$$

Donde:

- INR: ISR no reducido

D. Determinación del ISR a cargo

$$ICE = IR + INR$$

Donde:

- ICE: ISR a cargo

Las personas morales que se dediquen exclusivamente a estas actividades, cuyos ingresos en el ejercicio superiores a 20 VSMG elevado al año por cada socio o asociado, pero sean inferiores a 423 VSMG en su conjunto, y sólo obtengan ingresos propios de la actividad, sólo efectuarán los cálculos de los apartados A y B, de donde se obtendrá el ISR a cargo.

Quienes opten por presentar los pagos provisionales de manera semestral, considerarán como UFIPA el resultado que se obtenga de aplicar al ingreso

acumulable del periodo de que se trate el coeficiente de utilidad en los términos del artículo 14 de la LISR.

La UFINPA se determinará de acuerdo a las disposiciones fiscales aplicables para cada tipo de ingreso.

- 3) La **regla 3.8.2.** Señala que las **sociedades o asociaciones de productores** dedicadas exclusivamente a actividades AGAPES, que estén constituidas exclusivamente por socios o asociados personas físicas, con **ingresos superiores a 4230 VSMG** elevado al año, seguirán el siguiente procedimiento para determinar la reducción del ISR y el ISR por los ingresos que exceden dicho importe:

A. Determinación de la utilidad fiscal total.

$$UFT = UFIPA + UFINPA$$

$$UFIPA = \left[(IPA - IEPA) - \left[DAIPA * \left(1 - \frac{IEPA}{IT} \right) \right] - (PTU' + PF') \right]$$

$$UFINPA = \left[INPA - \left[DAINPA * \left(1 - \frac{IEPA}{IT} \right) \right] - (PTU'' + PF'') \right]$$

$$IT = IPA + INPA$$

Donde:

| | |
|---------|--|
| UFT: | Utilidad fiscal total |
| UFIPA: | Utilidad fiscal de ingresos propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras |
| UFINPA: | Utilidad fiscal de ingresos no propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras |
| IPA: | Ingresos propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras |
| INPA: | Ingresos no propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras |
| IEPA: | Ingresos exentos propios de la actividad |
| IT: | Ingresos totales |
| DAIPA: | Deducciones autorizadas de ingresos propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras |
| DAINPA: | Deducciones autorizadas de ingresos no propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras |
| PTU': | Participación de los trabajadores en las utilidades correspondiente a ingresos propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras |

- PF': Pérdidas fiscales, correspondiente a ingresos propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, que se aplican en el ejercicio
- PTU'': Participación de los trabajadores en las utilidades correspondiente a ingresos no propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras
- PF'': Pérdidas fiscales, correspondiente a ingresos no propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, que se aplican en el ejercicio

B. Determinación del ISR reducido.

$$IR = \left\{ \left[UFIPA * \left(\frac{IAR - IEPA}{IPA - IEPA} \right) \right] * TIPM \right\} * (1 - FRIPM)$$

Donde:

- IR: ISR reducido
- IAR: Ingresos del contribuyente hasta por los cuales se aplica la reducción del ISR sin exceder de 4230 VSM general elevado al año
- TIPM: Tasa del ISR de personas morales a que se refiere el artículo 9 de la Ley del ISR
- FRIPM: Factor de reducción del ISR aplicable a personas morales a que se refiere el décimo segundo párrafo del artículo 74 de la Ley del ISR

C. Determinación del ISR no reducido.

$$INR = \left[UFT - \left[UFIPA * \left(\frac{IAR - IEPA}{IPA - IEPA} \right) \right] \right] * TIPM$$

Donde:

- INR: ISR no reducido

D. Determinación del ISR a cargo.

$$ICE = IR + INR$$

Donde:

- ICE: ISR a cargo

Las sociedades o asociaciones de productores que se dediquen exclusivamente a estas actividades, constituidas exclusivamente por socios o asociados personas físicas, con ingresos inferiores a 4230 VSMG en su conjunto,

sólo efectuarán los cálculos de los apartados A y B, de donde se obtendrá el ISR a cargo.

Quienes opten por presentar los pagos provisionales de manera semestral, considerarán como UFIPA el resultado que se obtenga de aplicar al ingreso acumulable del periodo el coeficiente de utilidad en los términos del artículo 14 de la Ley.

La UFINPA se determinará de acuerdo a las disposiciones fiscales aplicables para cada tipo de ingreso.

- 4) La **regla 3.8.3**. Menciona que las **personas físicas** dedicadas exclusivamente a actividades AGAPES, cuyos ingresos en el ejercicio rebasen las 423 VSMG elevado al año, aplicarán el siguiente procedimiento para determinar la reducción del ISR y el ISR por el excedente de 423 VSMG elevado al año:

A. Determinación de la utilidad fiscal total.

$$UFT = UFIPA + UFINPA - DP$$

$$UFIPA = \left[(IPA - IEPA) - \left[DAIPA * \left(1 - \frac{IEPA}{IT} \right) \right] - (PTU' + PF') \right]$$

$$UFINPA = \left[INPA - \left[DAINPA * \left(1 - \frac{IEPA}{IT} \right) \right] - (PTU'' + PF'') \right]$$

$$IT = IPA + INPA$$

Donde:

- UFT: Utilidad fiscal total
- UFIPA: Utilidad fiscal de ingresos propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras
- UFINPA: Utilidad fiscal de ingresos no propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras
- DP: Deducciones personales
- IPA: Ingresos propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras
- INPA: Ingresos no propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras
- IEPA: Ingresos exentos propios de la actividad
- IT: Ingresos totales
- DAIPA: Deducciones autorizadas de ingresos propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras

- DAINPA: Deducciones autorizadas de ingresos no propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras
- PTU': Participación de los trabajadores en las utilidades correspondiente a ingresos propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras
- PF': Pérdidas fiscales, correspondiente a ingresos propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, que se aplican en el ejercicio
- PTU'': Participación de los trabajadores en las utilidades correspondiente a ingresos no propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras
- PF'': Pérdidas fiscales, correspondiente a ingresos no propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, que se aplican en el ejercicio

B. Determinación del ISR sobre el total de la utilidad fiscal aplicando la tarifa del artículo 152 de la Ley.

$$IUFT = UFT * TIFP$$

Donde:

- IUFT: ISR sobre la utilidad fiscal total
- TIFP: Tarifa ISR personas físicas

C. Determinación del ISR sobre la utilidad fiscal sujeta a reducción, con reducción del ISR.

$$IR = \left\{ \left[UFIPA * \left(\frac{IAR - IEPA}{IPA - IEPA} \right) \right] * TIFP \right\} * (1 - FRIFP)$$

Donde:

- IR: ISR reducido
- IAR: Ingresos del contribuyente hasta por los cuales se aplica la reducción del ISR sin exceder de 423 VSM general elevado al año
- FRIFP: Factor de reducción del ISR aplicable a personas físicas a que se refiere el décimo segundo párrafo del artículo 74 de la Ley del ISR

D. Determinación del ISR no reducido.

$$INR = IUFT - \left[IR * \left(\frac{1}{1 - FRIFP} \right) \right]$$

Donde:

- INR: ISR no reducido

E. Determinación del ISR a cargo.

$$ICE = IR + INR$$

Donde:

ICE: ISR a cargo

Los contribuyentes que opten por presentar los pagos provisionales de manera semestral, considerarán como UFIPA el resultado que se obtenga de aplicar al ingreso acumulable del periodo el coeficiente de utilidad en términos del artículo 14 de la Ley.

La UFINPA se determinará de acuerdo a las disposiciones fiscales aplicables para cada tipo de ingreso.

5) La **regla 3.8.4.** Dice que las **personas físicas** dedicadas exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, cuyos ingresos en el ejercicio no rebasen las 423 VSMG elevado al año, aplicarán lo siguiente:

A. Determinación de la utilidad fiscal de los ingresos propios de la actividad.

$$UFIPA = \left[(IPA - IEPA) - \left[DAIPA * \left(1 - \frac{IEPA}{IPA} \right) \right] - (DP + PTU + PF) \right]$$

Donde:

UFIPA: Utilidad fiscal de ingresos propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras

DP: Deducciones personales

IPA: Ingresos propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras

IEPA: Ingresos exentos propios de la actividad.

DAIPA: Deducciones autorizadas de ingresos propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras

PTU: Participación de los trabajadores en las utilidades correspondiente a ingresos propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras

PF: Pérdidas fiscales, correspondiente a ingresos propios de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, que se aplican en el ejercicio

B. Determinación del ISR sobre la utilidad fiscal de ingresos propios de la actividad aplicando la tarifa del artículo 152 de la Ley.

$$IUFIPA = (UFIPA * TIPF)$$

Donde:

IUFIPA: ISR sobre la utilidad fiscal de ingresos propios de la actividad

TIPF: Tarifa ISR personas físicas

- C. Determinación del ISR sobre la utilidad fiscal sujeta a reducción, con reducción del ISR.

$$IR = IUFIPA * (1 - FRIPF)$$

IR: ISR reducido

FRIPF: Factor de reducción del ISR aplicable a personas físicas a que se refiere el décimo segundo párrafo del artículo 74 de la Ley del ISR

Quienes opten por presentar los pagos provisionales de manera semestral, considerarán como UFIPA el resultado que se obtenga de aplicar al ingreso acumulable del periodo el coeficiente de utilidad en los términos del artículo 14 de la Ley.

Del análisis del Capítulo 3.8. De la RMF para 2016, se puede concluir que si bien es cierto que dentro de la LISR se incluyen una serie de exenciones y reducciones, los mecanismos contemplados para su determinación resultan un tanto complejos y confusos, debiendo prestar atención para su correcto cálculo, buscando siempre el mayor beneficio posible para el sujeto pasivo de la obligación tributaria.

3.1.2.4.3. Ley de Ingresos de la Federación

Dentro de la Ley de ingresos de la federación emitida por el Ejecutivo Federal para cada ejercicio, se otorgan una serie de estímulos fiscales, los cuales derivado de la naturaleza de la actividad que desempeñan los contribuyentes del sector primario en nuestro país, algunos de ellos pudieran resultarles aplicables.

Por la naturaleza de la actividad que desempeñan los productores pertenecientes al sector primario y los productores lecheros en particular, hacen uso de tractores u otra maquinaria que funciona a base de diésel, como pudiera ser en siembra y cosecha de alimentos para el ganado, entre otras actividades. En ese sentido dentro de la Ley de

Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2016 publicada en el DOF el 18 de noviembre de 2015, el artículo 16 contempla una facilidad para los contribuyentes que realicen actividades empresariales y utilicen diésel exclusivamente como combustible en maquinaria. Tal artículo señala que para el 2016 se estará a lo siguiente:

“A. *En materia de estímulos fiscales:*”

Dentro de la fracción I, se otorga un estímulo fiscal.

A quienes: personas que realicen actividades empresariales.

Para que: puedan deducir el diésel que adquieran para consumo final en la determinación de su utilidad, siempre que se utilice exclusivamente como combustible en maquinaria, excepto vehículos.

En que consiste: en permitir el acreditamiento de un monto equivalente al IEPS que las personas que enajenen diésel en territorio nacional hayan causado por la enajenación de este, en términos del artículo 2, fracción I, inciso D), numeral 1, subinciso c) de la LIEPS.

El numeral anterior dispone lo siguiente:

“Artículo 2o.- Al valor de los actos o actividades que a continuación se señalan, se aplicarán las tasas y cuotas siguientes:”

D) Combustibles automotrices:

| Numeral | Subinciso | Combustibles fósiles | Cuota | Unidad de medida |
|---------|-----------|----------------------|---------|------------------|
| 1. | c) | Diésel | \$ 4.58 | Pesos por litro. |

Fuente: Elaboración propia con información de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción vigente en 2016.

Por cada litro de diésel que se adquiere en nuestro país, el IEPS que se paga conforme a dicho artículo asciende a \$4.58 pesos por litro, importe que podrán acreditar los contribuyentes contemplados en ésta facilidad conforme a lo establecido en la fracción II del mismo numeral que dice:

El importe que se podrá acreditar será el que resulte de multiplicar la cuota del IEPS comentada previamente, por el número de litros de diésel adquiridos. Lo cual se ejemplifica a continuación:

| Lts. de diésel utilizado | Cuota de IEPS | Acreditable |
|--------------------------|---------------|-------------|
| 1000 | \$4.58 | \$4,580.00 |

Fuente: Elaboración propia con información de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios vigente en 2016 y la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2016.

La norma en comento, establece un mecanismo distinto respecto a las personas que utilicen diésel en las actividades agropecuarias o silvícolas, pues en lugar de lo dispuesto en el párrafo anterior podrán acreditar el impuesto por un monto equivalente a la cantidad que resulte de multiplicar el precio de adquisición del diésel y que conste en el comprobantes, incluido el IVA, por el factor de 0.355.

A fin de comparar cuál de las opciones resulta más conviene ejercer por parte de los contribuyentes que se dediquen a actividades agropecuarias y silvícolas, se ejemplificara lo anterior utilizando los mismos datos que en el ejemplo anterior, utilizando el precio vigente del diésel al mes de septiembre de 2016, que según información de la estación “Mi Gasolina” es de \$14.45. Lo anterior se ejemplifica como sigue:

| Lts. de diésel | Precio por litro | Total | % | Acreditable |
|----------------|------------------|-----------|-------|-------------|
| 1000 | \$ 14.55 | \$ 14,450 | 0.355 | \$ 5,219.75 |

Fuente: Elaboración propia con información de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2016 y del portal web de Mi Gasolina.

La cantidad obtenida utilizando la segunda mecánica es superior en un cerca de 14% respecto a la del punto anterior. Resulta más conveniente, que los contribuyentes que realicen actividades agropecuarias ó silvícolas ejerzan esta segunda opción, a fin de obtener un beneficio superior de la cantidad que podrán acreditar contra el ISR a cargo del contribuyente o contra las retenciones de ISR efectuadas a terceros.

En lo general, en ningún caso procederá la devolución de las cantidades objeto del presente estímulo, sin embargo, la fracción III, inicio A, del artículo 16 de la Ley de Ingresos para 2016, prevé una opción para las personas que adquieran diésel para su consumo final en las actividades agropecuarias ó silvícolas. Dando la opción de solicitar en devolución el monto del IEPS que tuvieron derecho a acreditar, en lugar de efectuar el acreditamiento correspondiente, sin embargo se limita a:

Personas físicas: Con ingresos en el ejercicio inmediato anterior menores a 20 VSMG elevado al año, es decir \$513,482 para 2016. En ningún caso podrá ser superior a \$747.69 mensuales por persona, salvo que sean personas físicas que tributen en el régimen de personas físicas con actividades empresariales y profesionales, en donde podrá ser de hasta \$1,495.39 mensuales.

Lo anterior supone que la devolución se deberá limitar a \$747.69 pesos mensuales a los contribuyentes que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras, pues como se analizó previamente, dichos contribuyentes tienen la obligación de tributar en los términos del Capítulo VIII del Título II denominado AGAPES. Sin embargo, pudiera resultar aplicable la devolución mensual de \$1,495.39 mensuales para los contribuyentes que no se considere que realizan exclusivamente este tipo de actividades acorde al artículo 74 de la Ley.

Personas morales: Con ingresos en el ejercicio inmediato anterior menores a 20 VSMG elevado al año por socio o asociado, sin exceder de 200 VSMG elevado al año en su conjunto. Es decir, \$513,482 para 2016 por socio o asociado, sin exceder de \$5,134,820 en su conjunto.

La devolución no podrá ser mayor a \$747.69 mensuales por socio o asociado, sin que exceda en su totalidad de \$7,884.96 al mes. Tratándose de personas morales que cumplan con sus obligaciones fiscales en el régimen de AGAPES, podrá ser de hasta \$1,495.39 por socios o asociados, sin que exceda en su totalidad de \$14,947.81.

Si bien las personas morales tienen sus condiciones para poder solicitar la devolución del impuesto a que se refiere el presente, el importe representa el doble del que pueden acceder los contribuyentes que tributen como personas físicas.

Solicitud: Por trimestre en abril, julio y octubre de 2016 y enero de 2017.

Requisitos: Llevar un registro de control de consumo de diésel, en el que asienten mensualmente todo el diésel que utilicen para sus actividades agropecuarias o silvícolas, distinguiendo del que destinen para dichas actividades y otros fines. Lo anterior tendrá que estar a disposición de las autoridades por el plazo a que esté obligado a conservar la contabilidad para efectos fiscales.

Devolución: Ante el SAT.

Vigencia: Un año contado a partir de la fecha en que se hubiere efectuado la adquisición del diésel.

No solicitud: Se pierde el derecho de realizarlo con posterioridad.

Es preciso señalar que los beneficios de las fracciones I, II y III analizados no podrán ser acumulables con ningún otro estímulo fiscal establecido en esta Ley, es decir, en caso de ejercerlo, no se podrá ejercer ninguno otro. Finalmente, un punto digno análisis está relacionado con la acumulación de dicho concepto para efectos de ISR, pues en el propio artículo expresamente se contemplan algunos estímulos que no serán acumulables para este impuesto. Sin embargo, este se excluye por lo que deberá ser considerado como ingreso acumulable y calcular el impuesto correspondiente sobre dicho importe.

Este estímulo fiscal establecido en la Ley de Ingresos para el Ejercicio fiscal de 2016 resulta atractivo para los contribuyentes que utilicen diésel para el desempeño de sus actividades propias en general, pues el acreditamiento que se contempla representa un beneficio directo del que debieran hacer uso todos los contribuyentes que cumplan con los requisitos para tal efectos y en particular para los productores lecheros derivado de las actividades propias que requieren de diésel. Si bien es cierto que supone limitantes en cuanto a la devolución, el hecho de que pueda ser acreditado contra el ISR propio o en su carácter de retenedor es un beneficio digno de consideración. Aunque existen reglas particulares que se deberán de observar para la correcta aplicación del presente estímulo, es necesario tomarse en cuenta considerando el beneficio que conlleva, además debiendo valorar la opción más adecuada con el objeto de aprovecharlo al máximo.

3.1.2.5. Problemática en las deducciones

Por la propia naturaleza de las actividades que desempeñan los contribuyentes dedicados a las actividades ganaderas, así como del rezago en muchas zonas rurales en muchas regiones productivas en nuestro país, los contribuyentes se enfrentan a la problemática de no poder hacerse de comprobantes fiscales que les permitan cumplir con los requisitos establecidos en la Ley para efectuar las deducciones por las erogaciones que realizan, viéndose esto reflejado directamente en la base gravable para el pago de

impuestos. Es por ello que la Resolución de facilidades administrativas analizada previamente contempla diversas facilidades, entre ellas la 1.2. Ahora bien, la problemática anterior supone un interesante campo de acción en este tipo de contribuyentes, pues con una adecuada planeación y estructuración del negocio, así como una adecuada segregación de las actividades que desempeñan, pudieran sacar el máximo provecho de lo benevolente que puede ser este régimen fiscal en particular.

El régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras, contenido dentro del Capítulo VIII, Título II de la LISR, supone un régimen el cual ofrece ciertas bondades para los contribuyentes que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras. Es necesario destacar primeramente el esquema basado en el flujo de efectivo respecto a los ingresos y las deducciones de quienes tributen en él, en segundo término las exenciones que en él se contemplan dependiendo del tipo de contribuyente y los niveles de ingresos así como las reducciones de tasa, posteriormente las facilidades contenidas en las resoluciones en materia con el objeto de buscar simplificar en cierta medida el cumplimiento de la obligación fiscal y finalmente los estímulos fiscales que pudieran resultar aplicables lo cual permita disminuir la carga fiscal.

Es necesario tener un conocimiento pleno e integral de la legislación aplicable en materia de ISR, lo cual permita conocer tanto las obligaciones como las facilidades, exenciones y reducciones de tasa o tarifa a las cuales están sujetos los contribuyentes que tributen conforme a lo dispuesto en el régimen de AGAPES, lo cual permita brindar una asesoría adecuada a fin de ejercer las acciones necesarias con el objeto de aminorar el impacto financiero que conlleva su pago.

3.1.3. Impuesto al Valor Agregado

Delgadillo (2014) señala que el IVA es un impuesto indirecto que graba al consumo. En México representa el segundo impuesto más importante en cuanto a los niveles de recaudación por parte del Gobierno Federal, pues según datos de la Ley de Ingresos para 2015 y 2016, representan poco más del 36% y 31% respectivamente, sobre

la totalidad de los impuestos recaudados. Además, representa un 15% y 16% de la totalidad de los ingresos que percibe la Federación en su conjunto.

El artículo 1 de la Ley en materia, establece que los sujetos obligados al pago de este impuesto son las personas físicas y morales que realicen los siguientes actos o actividades en territorio nacional,

I.- Enajenen bienes.

II.- Presten servicios independientes.

III.- Otorguen el uso o goce temporal de bienes.

IV.- Importen bienes o servicios.”

La fracción I, artículo 14 del CFF define lo que deberá entenderse como enajenación para efectos fiscales. Entre otros supuestos se considera como *“I. Toda transmisión de propiedad, aun en la que el enajenante se reserve el dominio del bien enajenado”*.

Así pues, la actividad principal que lleva a cabo el productor lechero al transmitir la propiedad de la leche a otra persona se considera como enajenación para efectos de IVA, por lo tanto se encuentran obligados al pago del impuesto. Sin embargo, al tratarse de enajenación de leche, tendrá un tratamiento especial como se verá más adelante.

El artículo 1 de la Ley muestra como regla general que, *“el impuesto se calculará aplicando a los valores que señala esta Ley, la tasa del 16%”*.

3.1.3.1. Generalidades

3.1.3.1.1. Mecánica de pago

Respecto a la mecánica de pago, el propio numeral en comento señala que el contribuyente pagará en las oficinas autorizadas la diferencia entre el impuesto a cargo y el que le hubieran trasladado o el que él hubiese pagado en la importación de bienes o servicios, siempre que sean acreditables en los términos de la Ley. Además, el contribuyente disminuirá el impuesto que se le hubiera retenido.

El artículo 5-D por su parte supone que el impuesto se calculará por cada mes de calendario, y los contribuyentes tendrán la obligación de efectuar el pago mediante declaración ante las oficinas autorizadas a más tardar el día 17 del mes siguiente al que corresponda el pago.

3.1.3.1.2. Acreditamiento

El artículo 4 de la Ley dispone que el acreditamiento *“consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley la tasa que corresponda según sea el caso”*.

Además, menciona que el impuesto acreditable es el IVA *“que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes de que se trate”*. No obstante, se deberán de reunir los requisitos establecidos en el artículo 5 de la Ley para que sea procedente. Entre otros se contemplan los siguientes:

- I. Que corresponda a bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes, estrictamente indispensables para la realización de actividades por las que se deba pagar el impuesto o aplique la tasa de 0%.

Estrictamente indispensables: que sean deducibles para ISR.

- II. Que haya sido trasladado expresamente y conste por separado en los comprobantes fiscales.
- III. Que el IVA trasladado haya sido efectivamente pagado en el mes de que se trate.
- IV. Que se entere en los términos y plazos establecidos el impuesto retenido.

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

V. Cuando se esté obligado al pago del IVA o sea aplicable la tasa de 0%, sólo por una parte de las actividades que realice el contribuyente, se estará a lo siguiente:

a) Cuando el IVA trasladado, corresponda a erogaciones por la adquisición de bienes distintos a las inversiones a que se refiere el inciso d) de esta fracción, por la adquisición de servicios o por el uso o goce temporal de bienes, que se utilicen exclusivamente para realizar actividades por las que se deba pagar IVA o aplique la tasa de 0%, será acreditable en su totalidad.

b) Cuando el IVA trasladado o pagado en la importación, corresponda a erogaciones por la adquisición de bienes distintos a las inversiones a que se refiere el inciso d) de esta fracción, por la adquisición de servicios o por el uso o goce temporal de bienes, que se utilicen exclusivamente para realizar las actividades por las que no se deba pagar IVA, el impuesto no será acreditable.

c) Cuando el contribuyente utilice indistintamente bienes diferentes a las inversiones a que se refiere el inciso d) de esta fracción, servicios o el uso o goce temporal de bienes, para realizar las actividades por las que se deba pagar IVA, para realizar actividades que les sea aplicable la tasa de 0% o para realizar las actividades por las que no se deba pagar el impuesto, el acreditamiento procederá únicamente en la proporción en la que el valor de las actividades por las que deba pagarse el impuesto o a las que se aplique la tasa de 0%, represente en el valor total de las actividades mencionadas que el contribuyente realice en el mes de que se trate.

d) Tratándose de inversiones, el IVA que le haya sido trasladado al contribuyente en su adquisición será acreditable considerando el destino habitual que dichas inversiones tengan para realizar las actividades por las que se deba o no pagar el impuesto o a las que se les aplique la tasa de 0%, debiendo efectuar el ajuste que proceda cuando se altere el destino mencionado. Para tales efectos se procederá en la forma siguiente:

1. Cuando se trate de inversiones que se destinen en forma exclusiva para realizar actividades por las que el contribuyente esté obligado al pago del IVA o

a les sea aplicable la tasa 0%, el IVA que haya sido trasladado al contribuyente será acreditable en su totalidad en el mes de que se trate.

2. Cuando se trate de inversiones que se destinen exclusivamente a realizar actividades por las que el contribuyente no esté obligado al pago del impuesto, el IVA que haya sido efectivamente trasladado al contribuyente no será acreditable.

3. Cuando el contribuyente utilice las inversiones indistintamente para realizar actividades por las que se deba pagar el IVA o les sea aplicable la tasa de 0%, además de actividades por las que no esté obligado al pago, el IVA trasladado al contribuyente, será acreditable en la proporción en la que el valor de las actividades por las que deba pagarse el impuesto o aplique la tasa de 0%, represente del total de las actividades que realice en contribuyente en el mes de que se trate.

Resulta necesario atender a todos y cada uno de los requisitos establecidos en la norma para el correcto acreditamiento de IVA pagado, a fin de que sea procedente y no poner en riesgo su recuperación.

3.1.3.2. De los actos o actividades a la tasa 0%

3.1.3.2.1. De los ingresos por enajenación de leche

Aparte de la tasa general de IVA al 16%, existen algunos supuestos a los cuales les resulta aplicable la tasa del 0% o bien se deberán considerar como exentos del impuesto, teniendo tratamiento distinto en uno y otro caso como se analizará a continuación:

El artículo 2-A. de la Ley concentra determinados supuestos en que el impuesto se calculará aplicando la tasa de 0% a los valores a que se refiere la Ley. Esto es cuando se realicen los actos o actividades siguientes:

“1.- La enajenación de:

b) Medicinas de patente y productos destinados a la alimentación a excepción de:

1. Bebidas distintas de la leche, inclusive cuando las mismas tengan la naturaleza de alimentos. Quedan comprendidos en este numeral 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”.

La norma en comento dicta expresamente que la enajenación de productos destinados a la alimentación como es la leche está sujeto a la tasa del 0%, además se hace énfasis en dicho producto en particular al señalar “*a excepción de bebidas distintas de la leche*”, excluyendo así a bebidas que no sean leche, sin embargo a la enajenación de este producto no queda duda que deberá aplicarse la tasa del 0%.

Realizando una interpretación gramatical de la norma tributaria, la Real Academia Española (2016) define leche entre otras cosas como:

- “1. f. Líquido blanco que segregan las mamas de las hembras de los mamíferos para alimento de sus crías.*
- 2. f. leche de algunos animales que se emplea como alimento de las personas”.*

Es por demás claro concluir entonces, que la actividad primaria de los productores objeto del presente trabajo consistente en la enajenación del producto contemplado en la definición anterior, por lo que se encuentra comprendido en los actos o actividades contenidas en el artículo 2-A de la Ley, pudiendo entonces afirmar que su enajenación está sujeta a la tasa del 0%.

3.1.3.2.2. De los gastos de los productores lecheros

Los productores lecheros efectúan erogaciones para la realización de sus actividades propias que de igual pudieran estar sujetas a la tasa del 0%. A continuación se mencionan algunas que pudieran resultar aplicables a dicha actividad:

“1.- La enajenación de:

b) *Medicinas de patente y productos destinados a la alimentación a excepción de:...*

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 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.*

f).- *Fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas, siempre que estén destinados para ser utilizados en la agricultura o ganadería.*

II.- La prestación de 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.*

f).- *Los de sacrificio de ganado y aves de corral.*

III.- El uso o goce temporal de la maquinaria y equipo a que se refieren los incisos e) y g) de la fracción I de este artículo”.

Así pues, al momento de incurrir en alguna erogación se deberá de tener en cuenta que existen algunas a las cuales resulta aplicable la tasa de 0%, debiendo cuidar lo anterior con el objeto de no pagar un impuesto que no sea aplicable, pudiendo representar desembolsos innecesarios de efectivo.

3.1.3.2.3. Tratamiento

El artículo 2º.-A. de la Ley, dispone que *“los actos o actividades a los que se les aplica la tasa del 0%, producirán los mismos efectos legales que aquellos por los que se deba pagar el impuesto conforme a esta Ley”*.

3.1.3.2.4. Obligaciones

El artículo 32, contenido en el capítulo VII de la LIVA, establece algunas de las obligaciones que deberán dar cumplimiento quienes estén obligados al pago del impuesto así como las personas que realicen actividades a las que aplique la tasa de 0%. Se destacan entre otras las siguientes:

- Llevar contabilidad conforme al CFF y su reglamento.
- Expedir y entregar comprobantes fiscales.
- Presentar las declaraciones establecidas ante las oficinas autorizadas.
- Proporcionar la información de IVA que se les solicite en la declaración de ISR.
- Proporcionar mensualmente la información el pago, retención, acreditamiento y traslado del IVA en las operaciones con sus proveedores, mejor conocida como Declaración Informativa de Operaciones con Terceros (DIOT).

3.1.3.3. Saldos a favor

Asumiendo entonces que la enajenación de leche está sujeta a la tasa del 0%, lo cual quiere decir que el IVA pagado a la tasa del 16% por las erogaciones efectuadas por la realización de la actividad y una vez cumpliendo con los requisitos establecidos en la norma, estos podrán ser acreditable en los términos de la Ley, generando con ello saldos a favor de este impuesto.

En ese sentido el artículo 6 de la propia Ley, contempla que cuando resulte saldo a favor en la declaración del mes, se podrá acreditar contra el impuesto a cargo de los meses posteriores hasta agotarlo, solicitar su devolución o bien llevar a cabo su

compensación contra otros impuestos acorde a lo dispuesto en el CFF. Es necesario puntualizar que cuando se solicite la devolución de un saldo a favor, deberá ser sobre el importe total. En el caso de que se realice la compensación y resulte un remanente del saldo a favor, el contribuyente podrá solicitar su devolución, siempre que sea sobre el total del remanente.

Finalmente el propio artículo menciona que cuando se solicite en devolución determinado saldo o sea objeto de compensación, no podrán acreditarse en declaraciones posteriores.

3.1.3.3.1. Devolución

Ante la imperiosa necesidad de que los productores lecheros puedan hacerse de recursos monetarios que les permitan mantener liquidez y un adecuado flujo de efectivo para llevar a cabo sus actividades productivas. Los saldos a favor de IVA representan una fuente importante de recursos, pues los productores al enajenar leche a la tasa del 0%, supone que todas las erogaciones que realicen y por las cuales se pagó una tasa del 16%, representan saldos a favor de impuesto.

Respecto a la mecánica para la devolución, el Artículo 22 del CFF señala que, *“las autoridades fiscales devolverán las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales”*,

Además el sexto párrafo del mismo artículo dice que *“cuando se solicite la devolución, ésta deberá efectuarse dentro del plazo de cuarenta días siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal competente con todos los datos, incluyendo...”*.

Existen reglas particulares aplicables para los contribuyentes AGAPES respecto a los plazos para la devolución de saldos a favor de impuestos. El propio artículo 22 del CFF, establece el procedimiento para las devoluciones de saldos a favor, contemplando las facultades por parte de la autoridad para realizar requerimientos de información

adicional cuando así lo considere necesario. Situación que pudiera alargar el periodo de cuarenta días o veinte para el caso de los productores lecheros.

Ante las nuevas facultades de comprobación con los que cuenta la autoridad de los últimos años, sin dejar de mencionar los medios electrónicos y la carga administrativa adicionales para los contribuyentes, la tendencia por parte de la autoridad ha tendido a negar la devolución de los saldos a favor de cualquier impuesto buscando muchas veces de manera indebida cualquier pretexto para ello. Es por ello que el contribuyente deberán dar puntual cumplimiento a todas sus obligaciones en materia tributaria, debiendo tener toda su información respecto a la actividad que desempeñan en tiempo y forma, acorde con las disposiciones fiscales aplicables con el objeto de no tener inconvenientes al momento de solicitarse o en caso de una revisión por parte de la autoridad fiscal.

3.1.3.3.2. Compensación

Otra opción que se puede ejercer para la recuperación de saldos a favor es mediante la compensación. Delgadillo (2014) por su parte indica que este es un medio por el cual dos sujetos, que recíprocamente reúnen la calidad de deudores y acreedores, extinguen sus obligaciones hasta el límite del adeudo inferior.

Por su parte el artículo 23 del CFF dispone que:

“Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de impuestos federales distintos de los que se causen con motivo de la importación, los administre la misma autoridad y no tengan destino específico, incluyendo sus accesorios”.

Resulta de gran utilidad tomar en cuenta los requisitos que se deben reunir para poder efectuar el procedimiento anterior, primeramente que su pago se realice mediante declaración y que tanto el saldo a favor como el que se vaya a pagar deriven de impuestos federales. Además, quien realice la compensación deberá presentar el aviso

correspondiente dentro de los cinco días siguientes a aquél en que se efectuó, acompañando de la documentación correspondiente. Sin embargo, dentro de la RMF para 2016, existen algunos supuestos en donde se releva de tal obligación, lo cual debiera tomarse en cuenta en caso de situarse en los supuestos que ahí se contemplan.

A diferencia de la devolución, la compensación supone una forma relativamente más simple de recuperar los saldos a favor debido a las formalidades y los tiempos que se deben de cumplir para la devolución. Es por ello que para el caso concreto se deberá analizar la conveniencia de optar por una u otra opción.

3.1.3.4. Beneficios fiscales

En materia de IVA existen una serie de facilidades los cuales pudieran aplicar los productores que a continuación se detallan.

3.1.3.4.1. Resolución de Facilidades Administrativas

Dentro de la Resolución de Facilidades Administrativas abordada con anterioridad, se contempla algunas facilidades en materia de IVA que a continuación se detallan:

La **regla 1.10**. Señala que las personas morales dedicadas a actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, que tributen en el régimen de AGAPES, podrán cumplir con las obligaciones fiscales en materia del IVA por cuenta de cada uno de sus integrantes, aplicando al efecto lo dispuesto en la LIVA.

Obligaciones: Emitir la liquidación a sus integrantes a través de un CFDI de retenciones e información de pagos.

Declaraciones: Las presentara la persona moral en forma global por sus operaciones y las de sus integrantes, por las actividades empresariales que se realicen a través de la persona.

La **regla 1.13**. Contempla respecto a la DIOT contenida en la sección 3.1.3.2.4. Del presente, que esta podrá presentarse en los mismos plazos en los que realicen los pagos provisionales del ISR, por cada mes del periodo de que se trate.

Además de que, para las personas morales que cumplan con las obligaciones fiscales por cuenta de sus integrantes presentarán la información en forma global por sus operaciones y las de sus integrantes, por las actividades empresariales que se realicen a través de la persona moral.

Es cierto que las facilidades administrativas suponen cierto alivio de la gran cantidad de obligaciones a las que están sujetos los contribuyentes de impuestos, por lo que resulta necesario que los productores hagan uso de ellos y cumplan con sus obligaciones fiscales de una forma más sencilla.

3.1.3.4.2. Resolución Miscelánea Fiscal

En materia de devolución de IVA, dentro de la RMF para 2016 se contempla una regla que a continuación se señala:

- 1) La **regla 2.3.3**. Dispone que en lugar de estar a lo dispuesto en el artículo 22, primer y sexto párrafo del CFF respecto al plazo máximo de cuarenta días hábiles para la devolución de saldos a favor de impuestos, quienes tributen conforme al régimen de AGAPES, podrán obtener la devolución en un plazo máximo de veinte días hábiles, debiendo cumplir con lo siguiente:
 - Que no exceda de \$1'000,000.00.
 - Que las últimas doce solicitudes no hayan sido negadas total o parcialmente en más del 20% del monto solicitado y este no exceda de \$1'000,000.00.

La regla anterior supone un beneficio directo para los productores lecheros, pues como se analizó previamente, la tendencia es que generen saldos a favor de IVA derivado de la naturaleza de los ingresos que perciben sujetos a la tasa 0% y las erogaciones que efectúan.

El IVA representa una parte fundamental para los productores lecheros, esto derivado de la actividad principal que estos desempeñan. Es por ello que resulta prioritario que cumplan con sus obligaciones fiscales de manera correcta, puntual y oportuna, lo que les permitan recuperar dichos saldos, lo anterior les permitiría contar con mayores flujos de efectivo y recursos para el desarrollo de sus actividades propias. Resulta prudente valorar la conveniencia de solicitar la devolución o bien optar por compensar dichos importes, lo cual debe de analizarse de manera integral en cada caso específico.

3.2. Conclusiones

El cumplimiento de las obligaciones fiscales así como la aplicación e interpretación de la norma en materia fiscal no es sencilla, pues muchas veces su contenido resulta sumamente confuso, sin dejar de mencionar la gran carga administrativa para el contribuyente que representa dar cumplimiento a las obligaciones a las que están sujetos. Derivado de lo anterior, muchas veces existe un amplio desconocimiento por parte del contribuyente respecto a los beneficios que pudiera representar la correcta aplicación de la norma fiscal lo cual permita obtener el máximo beneficio posible de las facilidades que en ella se contemplan.

Para efectos de ISR, resulta interesante analizar a los sujetos obligados a tributar conforme a lo dispuesto en el régimen de AGAPES, pues si bien es cierto que quedan comprendidos los pequeños productores agrícolas, ganaderos, pesqueros o silvícolas, también lo quedan las grandes empresas dedicadas a exclusivamente a dichas actividades. Indudablemente lo que se pretende hacer mediante un régimen especial es incentivar al sector primario de nuestro país en general. No obstante, es una realidad que pueden ser los grandes contribuyentes que cuentan con grandes capitales para su operación los que reciben la mejor asesoría en el aspecto fiscal, siendo quienes obtienen mayor provecho de las bondades que dicho régimen ofrece.

Es prioritario que los pequeños productores lecheros reciban una adecuada asesoría en materia de ISR e IVA, así como de las obligaciones a las cuales están sujetos en materia fiscal en general, para que mediante un adecuado análisis de los aspectos

jurídicos y fiscales que pudieran resultar aplicables y siempre con total apego a ello, se busque minimizar el impacto financiero que conlleva el pago de impuestos. Lo anterior indudablemente les permitirá contar con mayores recursos monetarios lo cual les permita implementar mejores sistemas productivos y operativos a fin de mejorar el estado de su negocio particular y la industria lechera de nuestro país en general.



CAPÍTULO 4. Caso práctico aplicado a una empresa del sector lechero del estado de Aguascalientes

Dentro del presente capítulo, se pretende realizar un análisis de los aspectos financieros, jurídicos y fiscales de un contribuyente dedicado a la producción de leche en el estado de Aguascalientes, con la finalidad de conocer la manera en que actualmente genera su información financiera y como está dando cumplimiento a sus obligaciones en materia de Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado, para poder evaluar su grado de cumplimiento con sus obligaciones fiscales y con base en ello, elaborar propuestas de implementación a fin de aminorar el impacto financiero que conlleva el pago del tributo para los productores lecheros, así como para la recuperación de saldos a favor, en el caso de resultar aplicable.

Al respecto considero conveniente puntualizar, que el análisis descrito en el párrafo anterior se realizará buscando aplicar los tópicos analizados a lo largo del presente trabajo, y siempre con total apego a lo dispuesto en las normas aplicables en nuestro país, para eliminar cualquier riesgo que pudiera tener el contribuyente y teniendo como principal objetivo que el productor disponga de mayores recursos para el desarrollo de sus actividades, así como para implementar más y mejores sistemas funcionales y operativos.

4.1. Generalidades del productor

Antes de comenzar, es preciso extender un profundo agradecimiento por su disposición, amabilidad y total apertura, al productor lechero que me proporcionó la información para poder desarrollar el análisis del presente capítulo.

Atendiendo los postulados de ética profesional que rigen nuestra profesión, el nombre así como la información personal del contribuyente serán omitidos y solo se referirá a él como “el productor”.

Asimismo con la finalidad de conocer de manera general la actividad que desempeña “el productor”, a continuación incluyo sus antecedentes, información respecto a su actividad productiva y las perspectivas a futuro en relación a su operación, como sigue:

4.1.1. Antecedentes

Como parte de una tradición familiar “el productor” se dedica desde hace 35 años a las actividades ganaderas, específicamente a la producción de leche. En sus inicios, comenzó trabajando en el negocio familiar dedicado al mismo giro, en donde adquirió el gusto y los conocimientos necesarios para el desarrollo de la actividad. Sin embargo desde hace 20 años decidió independizarse y continuar desempeñando la misma actividad productiva pero ahora por cuenta propia.

4.1.2. Actividades principales

Antes de adentrarse en los aspectos financieros y fiscales, considero necesario realizar un análisis a fondo sobre las actividades productivas que desempeña “el productor” y por las cuales percibe sus ingresos.

Lo anterior no pudo conocerse únicamente mediante la información proporcionada por “el productor”, sino que fue necesario obtenerla mediante entrevistas con él y la observación directa de sus actividades.

Las actividades que el productor desempeña son las siguientes:

1. Cría y engorda de ganado.
2. Producción y venta de leche.
3. Siembra y cosecha de maíz, alfalfa y avena, destinados para la alimentación del ganado y venta de excedentes a terceros.
4. Siembra y cosecha de verduras para su venta.
5. Compra – venta de verduras.

La producción y venta de leche representa la actividad principal de “el productor”, pues de ella proviene la mayor parte de sus ingresos. Es necesario señalar que prácticamente la totalidad de su producción se vende a dos empresas de la región, dedicadas a la industrialización de leche y sus productos derivados, que de manera periódica recolectan el producto.

En mi opinión, resulta prioritario identificar a detalle los actos y actividades que realiza cada contribuyente, para así poder conceptualizar los efectos que tienen en el ámbito fiscal.

4.1.3. Generalidades

La actividad de “el productor” se lleva a cabo fuera de la Ciudad de Aguascalientes, pero dentro del mismo Estado.

Respecto a la actividad lechera de “el productor” se destaca lo siguiente:

1. **Superficie:** Las actividades se desarrollan en una superficie de 50 hectáreas. Se cuenta con 1,000 m² de construcción destinada a establos, sala de ordeña, bodegas para el almacenamiento. También se cuenta con un pozo profundo para el abastecimiento de agua.
2. **Ganado:** Actualmente cuenta con 80 vacas dedicadas a la producción de leche.
3. **Trabajadores:** Se cuenta con 5 personas permanentes tanto para la ordeña, como para la siembra y cosecha de productos.
4. **Producción:** Ascende a 18,000 litros de leche semanales.
5. **Maquinaria y equipo:**
 - **Ordeñadoras:** 2 equipos adquiridos en el 2009 para la sustracción de la leche.
 - **Ensiladora:** 1 equipo, que tiene como función cortar y triturar el maíz para producir el alimento para el ganado.

- **Remolque:** 2 equipos, utilizados en el proceso de la producción del alimento para el ganado.
 - **Equipo de riego:** 2 equipos, 1 de ellos adquirido con los apoyos de SAGARPA.
6. **Tractores:** Cuenta con 3 tractores para la siembra y cosecha, así como para las demás actividades.
7. **Administración:** El propio productor se encarga de realizar las operaciones de venta, de compras y gastos, así como de las labores administrativas de cobranza y pagos.

4.1.4. Perspectivas a futuro

Según pláticas directas con “el productor”, existe una gran incertidumbre respecto a la actividad que viene desempeñando, lo anterior derivado de toda la problemática tanto interna como externa que afecta al sector.

En la actualidad “el productor” cuenta con dos clientes principales que adquieren la totalidad de la leche, sin embargo, algunos allegados que realizan la misma actividad no tienen la misma suerte.

Por su parte “el productor” tiene celebrado un contrato de compra – venta de la producción con sus dos principales clientes, con lo que se asegura la venta de la leche hasta el año 2018.

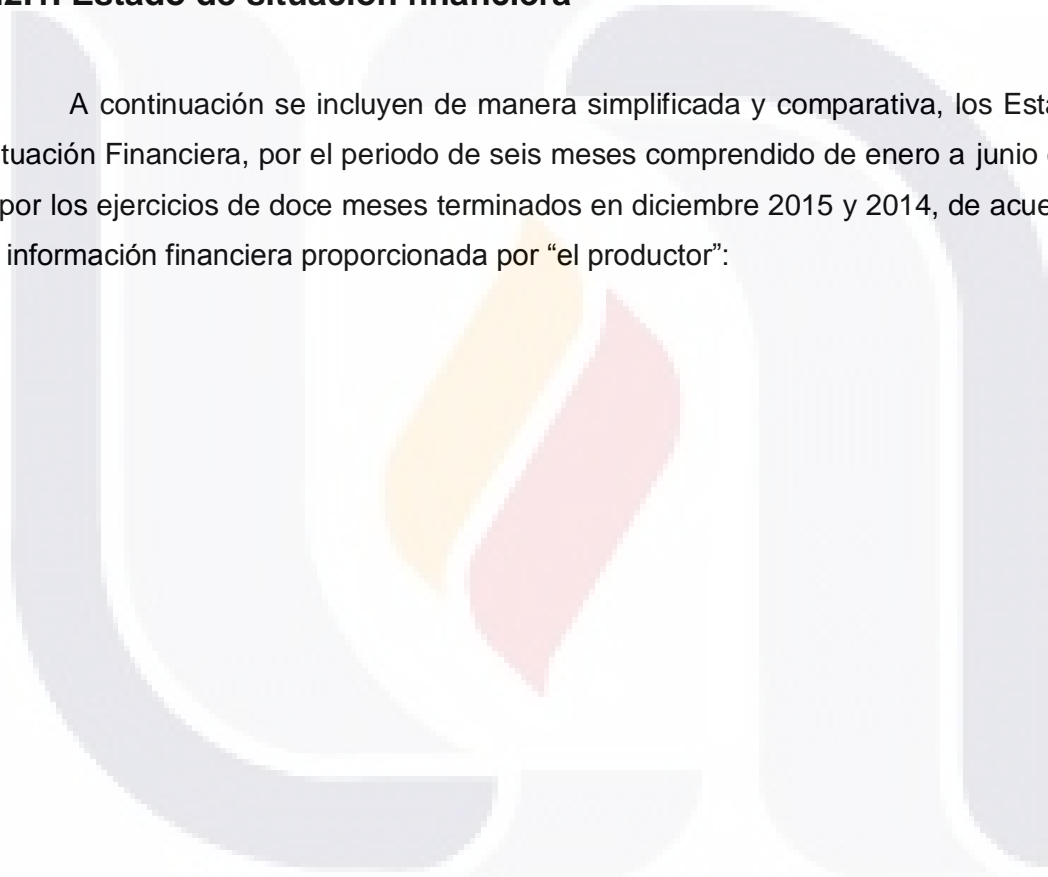
Conociendo las problemáticas que aquejan al sector, “el productor” está consciente de que se requieren implementar cambios los cuales permitan emprender acciones para mejorar la manera en que viene desempeñando actualmente su actividad, lo cual permita seguir creciendo el negocio familiar pero buscando maximizar las utilidades de tan arduo trabajo. Se pretende continuar además con el negocio de la siembra y cosecha de verduras para su venta.

4.2. Aspectos financieros

Dentro de la presente sección se pretende evaluar la información financiera respecto a las actividades que desempeña “el productor”, para poder conocer su situación actual, los procedimientos utilizados para su generación, y el uso que se da a la misma.

4.2.1. Estado de situación financiera

A continuación se incluyen de manera simplificada y comparativa, los Estados de Situación Financiera, por el periodo de seis meses comprendido de enero a junio de 2016 y por los ejercicios de doce meses terminados en diciembre 2015 y 2014, de acuerdo con la información financiera proporcionada por “el productor”:



PRODUCTOR X

ESTADO DE SITUACION FINANCIERA

AL 30 DE JUNIO 2016 Y EL 31 DE DICIEMBRE DE 2016 Y 2015

| | Junio 2016 | | Diciembre 2015 | | Diciembre 2014 | | Diferencia 2015 - 2014 | |
|---------------------------------------|---------------------|-------------|-------------------|-------------|-------------------|-------------|---------------------------|--------------|
| | | % | | % | | % | | % |
| Activo. | | | | | | | | |
| Activo a corto plazo | | | | | | | | |
| Efectivo y equivalentes | \$ 293,293 | 24% | \$ 235,311 | 29% | \$ 164,038 | 21% | \$ 71,273 | 43% |
| Deudores diversos | 350,000 | 28% | 0 | 0% | 0 | 0% | 0 | 0% |
| Impuestos a favor | 221,767 | 18% | 214,152 | 26% | 170,892 | 22% | 43,260 | 25% |
| Anticipo de impuestos | 67,938 | 5% | 61,734 | 8% | 48,750 | 6% | 12,984 | 27% |
| Total | 932,998 | 75% | 511,197 | 63% | 383,680 | 50% | 127,517 | 33% |
| Activo a largo plazo. | | | | | | | | |
| Terrenos | 197,879 | 16% | 197,879 | 24% | 197,879 | 26% | 0 | 0% |
| Equipo de transporte | 560,345 | 45% | 560,345 | 69% | 560,345 | 73% | 0 | 0% |
| Dep ac. En eq de transporte | (560,343) | (45%) | (560,343) | (69%) | (464,008) | (60%) | (96,335) | 21% |
| Maquinaria y equipo | 56,327 | 5% | 56,327 | 7% | 30,001 | 4% | 26,326 | 88% |
| Equipo de riego | 75,713 | 6% | 75,713 | 9% | 75,713 | 10% | 0 | 0% |
| Dep acumulada en equipo de riego | (25,714) | (2%) | (25,714) | (3%) | (15,143) | (2%) | (10,571) | 70% |
| Total | 304,207 | 25% | 304,207 | 37% | 384,787 | 50% | (80,580) | (21%) |
| Total de activo | \$ 1,237,205 | 100% | \$ 815,404 | 100% | \$ 768,467 | 100% | \$ 46,937 | 6% |
| Pasivo y patrimonio. | | | | | | | | |
| Pasivo a corto plazo. | | | | | | | | |
| Impuestos por pagar | \$ 236,279 | 19% | \$ 208,026 | 26% | \$ 123,170 | 16% | \$ 84,856 | 69% |
| Documentos por pagar | 125,681 | 10% | 240,457 | 29% | 378,751 | 49% | (138,294) | (37%) |
| Total de pasivo | 361,960 | 29% | 448,483 | 55% | 501,921 | 65% | (53,438) | (11%) |
| Patrimonio. | | | | | | | | |
| Patrimonio | 50,000 | 4% | 50,000 | 6% | 50,000 | 7% | 0 | 0% |
| Utilidad de ejercicios anteriores | 565,161 | 46% | 449,539 | 55% | 418,420 | 54% | 31,119 | 7% |
| Pérdida de ejercicios anteriores | (250,026) | (20%) | (250,026) | (31%) | (250,026) | (33%) | 0 | 0% |
| Resultado del ejercicio | 510,110 | 41% | 117,408 | 14% | 48,152 | 6% | 69,256 | 144% |
| Total de patrimonio | 875,245 | 71% | 366,921 | 45% | 266,546 | 35% | 100,375 | 38% |
| Total de pasivo más patrimonio | \$ 1,237,205 | 100% | \$ 815,404 | 100% | \$ 768,467 | 100% | \$ 46,937 | 6% |

4.2.1.1. Análisis

Con base en la información incluida en el punto anterior, y dado que la parte central del presente trabajo se refiere a un análisis en materia de impuestos, solo hago de manera simplificada y resumida, las siguientes observaciones que a mi juicio resultan las más importantes, enfatizando que para poder hacerlas tuve la necesidad de revisar las balanzas de comprobación por los mismos períodos:

1. Se aprecia una estructura básica de la información que se presenta.
2. Se observan saldos importantes en los rubros de “Impuestos a favor”, “Anticipos de impuestos” e “Impuestos por pagar”, los cuales se incrementan en los tres periodos incluidos, lo que denota problemas en las cancelaciones correspondientes en las subcuentas relacionadas, lo que distorsiona la información financiera.
3. De acuerdo con las entrevistas realizadas con “el productor” tuve conocimiento de que en los dos últimos ejercicios, se habían realizado adquisiciones de activos fijos importantes, sin embargo estas no se reflejan dentro de la información financiera.
4. En relación con los rubros de activo a largo plazo, se observa que no se incluye el reconocimiento de la depreciación de “Maquinaria y equipo” y que dentro de la información del período de seis meses terminado en junio 2016, no se había reconocido la depreciación de los activos fijos.
5. Dentro de la información anual de los ejercicios 2015 y 2014, no se incluye el pasivo por la Participación a los Trabajadores en las utilidades.

4.2.2. Estado de resultados

A continuación se incluyen de manera simplificada y comparativa, los Estados de Resultados, por el periodo de seis meses comprendido de enero a junio de 2016 y por los ejercicios de doce meses terminados en diciembre 2015 y 2014, de acuerdo con la información financiera proporcionada por “el productor”:

PRODUCTOR X
 ESTADO DE RESULTADOS
 POR EL PERIODO DE SEIS MESES TERMINADO EL 30 DE JUNIO 2016
 Y LOS EJERCICIOS TERMINADOS EL 31 DE DICIEMBRE DE 2015 Y 2014

| | 1er. Semestre 2016 | | Anual 2015 | | Anual 2014 | | Variación 2015 - 2014 | |
|--|-----------------------|------|---------------|------|---------------|------|--------------------------|--------|
| | | % | | % | | % | | % |
| Ingresos propios | \$ 2,993,859 | 100% | \$ 7,161,884 | 100% | \$ 5,868,054 | 100% | \$ 1,293,830 | 22% |
| Menos - | | | | | | | | |
| Gastos de operación | 2,458,031 | 82% | 7,516,371 | 105% | 5,767,386 | 98% | 1,748,985 | 30% |
| Utilidad (pérdida) de operación | 535,829 | 18% | (354,487) | (5%) | 100,668 | 2% | (455,155) | (452%) |
| Costo integral de financiamiento. | | | | | | | | |
| Gastos financieros | 25,725 | 1% | 40,818 | 1% | 52,520 | 1% | (11,702) | (22%) |
| Productos financieros | 6 | 0% | 8 | 0% | 4 | 0% | 4 | 109% |
| Total | (25,719) | (1%) | (40,810) | (1%) | (52,516) | (1%) | 11,706 | (22%) |
| Otros ingresos | 0 | 0% | 512,705 | 7% | 0 | 0% | 512,705 | 100% |
| Utilidad antes de impuestos | 510,110 | 17% | 117,408 | 2% | 48,152 | 1% | 69,256 | 144% |
| ISR del ejercicio. | 0 | 0% | 0 | 0% | 0 | 0% | 0 | 0% |
| Utilidad (pérdida) neta del ejercicio | \$ 510,110 | 17% | \$ 117,408 | 2% | \$ 48,152 | 1% | \$ 69,256 | 144% |

4.2.2.1. Análisis

Con base en la información incluida en el punto anterior, y dado que la parte central del presente trabajo se refiere a un análisis en materia de impuestos, solo hago de manera simplificada y resumida, las siguientes observaciones que a mi juicio resultan las más importantes, enfatizando que para poder hacerlas tuve la necesidad de revisar las balanzas de comprobación por los mismos períodos:

1. Se aprecia una estructura básica de la información que se presenta.
2. De acuerdo con la información obtenida de las balanzas de comprobación correspondientes, observé que solo se realiza una clasificación de los ingresos por clientes, pero no se realiza la separación de los mismos por tipos de actividad.
3. Las variaciones que existen entre los ingresos de los ejercicios 2015 y 2014, son significativos pues representan un 22%, sin embargo las variaciones generadas en el rubro de gastos de operación por el 30% resultan superiores, lo que genera incluso una pérdida en lo operación del ejercicio 2015 por el orden del 5%.

- TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS
4. De acuerdo con la información obtenida de las balanzas de comprobación correspondientes, observé que solo se realiza una clasificación de las compras por proveedor y si se encuentran gravadas al 0% y al 16%, pero no se realiza la separación de los mismos por tipos de actividad.
 5. Durante el ejercicio 2015, se obtiene una partida de otros ingresos por la cantidad de \$512,702, misma que corresponde a un apoyo de SAGARPA para la compra de un tractor, misma que representa el 7% sobre los ingresos propios, lo que genera que en dicho ejercicio se obtenga una utilidad neta del 2%.
 6. Los gastos financieros se componen de intereses (del total 90% en junio 2016, 86% en 2015 y 89% en 2014) y comisiones bancarias (del total 10% en junio 2016, 14% en 2015 y 11% en 2014).

4.2.3. Gastos de operación

En virtud de que la información incluida en el estado de resultados, no resulta suficiente para evaluar adecuadamente las actividades de “el productor”, se tuvo la necesidad de preparar una integración de las partidas que integran el rubro de “Gastos de operación”, por el periodo de seis meses comprendido de enero a junio de 2016 y por los ejercicios de doce meses terminados en diciembre 2015 y 2014, misma que se incluye a continuación:

PRODUCTOR X
GASTOS DE OPERACIÓN
POR EL PERIODO DE SEIS MESES TERMINADO EL 30 DE JUNIO 2016
Y LOS EJERCICIOS TERMINADOS EL 31 DE DICIEMBRE DE 2015 Y 2014

| | 1er. Semestre 2016 | | Anual 2015 | | Anual 2014 | | Variación 2015 - 2014 | |
|----------------------------------|-----------------------|-------------|---------------------|-------------|---------------------|-------------|--------------------------|--------------|
| | | % | | % | | % | | % |
| COMPRAS | | | | | | | | |
| COMPRAS 0% | \$ 982,142 | 40% | \$ 2,699,596 | 36% | \$ 2,151,667 | 37% | \$ 547,930 | 25% |
| COMPRAS 16% | 20,552 | 1% | 4,845 | 0% | 0 | 0% | 4,845 | 100% |
| Total | 1,002,694 | 41% | 2,704,441 | 36% | 2,151,667 | 37% | 552,775 | 26% |
| GASTOS GENERALES | | | | | | | | |
| SUELDOS | 63,800 | 3% | 111,711 | 1% | 89,143 | 2% | 22,568 | 25% |
| RETIRO 2% | 0 | 0% | 371 | 0% | 1,964 | 0% | (1,593) | (81%) |
| INFONAVIT 5% | 2,250 | 0% | 5,893 | 0% | 4,911 | 0% | 982 | 20% |
| IMSS | 10,349 | 0% | 26,088 | 0% | 21,032 | 0% | 5,056 | 24% |
| PAPELERIA Y ART OFICINNA | 0 | 0% | 1,275 | 0% | 0 | 0% | 1,275 | 100% |
| PRIMA VACACIONAL | 286 | 0% | 489 | 0% | 625 | 0% | (136) | (22%) |
| MTTO DE MAQUINARIA | 0 | 0% | 53,742 | 1% | 78,612 | 1% | (24,870) | (32%) |
| LUZ | 108,354 | 4% | 187,641 | 2% | 390,205 | 7% | (202,564) | (52%) |
| MTTO DE EDIFICIO | 3,871 | 0% | 6,466 | 0% | 3,119 | 0% | 3,346 | 107% |
| MTTO EQ DE TRANS | 3,832 | 0% | 118,072 | 2% | 49,257 | 1% | 68,815 | 140% |
| IMPUESTO SOBRE NOMINA | 1,086 | 0% | 2,163 | 0% | 1,937 | 0% | 226 | 12% |
| RCV | 2,824 | 0% | 7,024 | 0% | 4,157 | 0% | 2,867 | 69% |
| AGUINALDO | 0 | 0% | 3,601 | 0% | 3,033 | 0% | 569 | 19% |
| SIS FAC DIG | 0 | 0% | 0 | 0% | 1,300 | 0% | (1,300) | (100%) |
| SEGUROS 0% | 7,851 | 0% | 13,877 | 0% | 22,774 | 0% | (8,897) | (39%) |
| COMBUSTIBLE Y LUBRICACION | 10,223 | 0% | 85,397 | 1% | 287,255 | 5% | (201,858) | (70%) |
| VACACIONES | 2,430 | 0% | 4,162 | 0% | 4,240 | 0% | (78) | (2%) |
| DIF. DE PAGO | 4 | 0% | 8 | 0% | 0 | 0% | 8 | 100% |
| DEPRECIACION | 0 | 0% | 106,907 | 1% | 147,657 | 3% | (40,750) | (28%) |
| MTTO DE EQUIPO | 2,832 | 0% | 512,600 | 7% | 6,825 | 0% | 505,775 | 7,411% |
| MANO DE OBRA | 665,000 | 27% | 2,125,764 | 28% | 1,439,000 | 25% | 686,764 | 48% |
| IMPTOS Y DERECHOS | 520 | 0% | 1,000 | 0% | 0 | 0% | 1,000 | 100% |
| SEGUROS Y FIANZAS | 2,768 | 0% | 8,997 | 0% | 0 | 0% | 8,997 | 100% |
| Total | 888,279 | 36% | 3,383,247 | 45% | 2,557,045 | 44% | 826,202 | 32% |
| GASTOS NO DEDUCIBLE | | | | | | | | |
| MULTAS E INRACCIONES | 0 | 0% | 0 | 0% | 1,479 | 0% | (1,479) | (100%) |
| ISPT NO DEDUCIBLE | 26,600 | 1% | 85,031 | 2% | 57,560 | 1% | 27,471 | 48% |
| SIN REQUISITOS FISCALES | 539,842 | 22% | 1,306,451 | 27% | 670,073 | 12% | 636,378 | 95% |
| GTO PERSONALES | 294 | 0% | 32,588 | 1% | 315,102 | 5% | (282,514) | (90%) |
| PRIMA VAC NO DED | 322 | 0% | 551 | 0% | 705 | 0% | (153) | (22%) |
| AGUINALDO NO DED | 0 | 0% | 4,061 | 0% | 3,420 | 0% | 641 | 19% |
| IVA NO ACREDITABLE ND | 0 | 0% | 0 | 0% | 10,336 | 0% | (10,336) | (100%) |
| Total | 567,058 | 23% | 1,428,682 | 19% | 1,058,674 | 18% | 370,008 | 35% |
| Total de gastos | 1,455,337 | 59% | 4,811,929 | 64% | 3,615,719 | 63% | 1,196,210 | 33% |
| Total de compras y gastos | \$ 2,458,031 | 100% | \$ 7,516,371 | 100% | \$ 5,767,386 | 100% | \$ 1,748,985 | 30% |
| GASTOS FINANCIEROS | | | | | | | | |
| INTERESES | \$ 23,224 | 90% | \$ 35,099 | 86% | \$ 46,619 | 89% | \$ (11,520) | (25%) |
| COMISIONES BANCARIAS | 2,500 | 10% | 5,719 | 14% | 5,896 | 11% | (177) | (3%) |
| DIF DE PAG | 1 | 0% | 0 | 0% | 5 | 0% | (5) | (100%) |
| Total | \$ 25,725 | 100% | \$ 40,818 | 100% | \$ 52,520 | 100% | \$ (11,702) | (22%) |

4.2.3.1. Análisis

Con base en la información incluida en el punto anterior, y dado que la parte central del presente trabajo se refiere a un análisis en materia de impuestos, solo hago de manera simplificada y resumida, las siguientes observaciones que a mi juicio resultan las más importantes, enfatizando que para poder hacerlas tuve la necesidad de revisar las balanzas de comprobación por los mismos períodos:

1. Se aprecia una estructura básica de la información que se presenta.
2. Dentro de la información contenida en el rubro de gastos de operación, se incluye la relativa a las compras (del total 41% en junio 2016, 36% en 2015 y 37% en 2014) y a los gastos generales (del total 59% en junio 2016, 64% en 2015 y 63% en 2014).
3. Existen variaciones significativas entre los conceptos que integran las compras y gastos de operación de los ejercicios 2015 y 2014, respecto de los cuales solo destaco las principales que llamaron mi atención, ya que su suma aritmética asciende a un importe de \$1'758,726, misma que resulta similar al importe de la variación entre los gastos de operación de dichos ejercicio:

**PRODUCTOR X
VARIACIONES EN COMPRAS Y GASTOS
POR EL PERIODO DE SEIS MESES TERMINADO EL 30 DE JUNIO 2016
Y LOS EJERCICIOS TERMINADOS EL 31 DE DICIEMBRE DE 2015 Y 2014**

| | 1er. Semestre 2016 | | Anual 2015 | | Anual 2014 | | Variación 2015 - 2014 | |
|----------------------------------|-----------------------|-------------|---------------------|-------------|---------------------|-------------|--------------------------|------------|
| | \$ | % | \$ | % | \$ | % | \$ | % |
| COMPRAS 0% | 982,142 | 40% | 2,699,596 | 36% | 2,151,667 | 37% | 547,930 | 25% |
| LUZ | 108,354 | 4% | 187,641 | 2% | 390,205 | 7% | (202,564) | (52%) |
| MTTO EQ DE TRANS | 3,832 | 0% | 118,072 | 2% | 49,257 | 1% | 68,815 | 140% |
| COMBUSTIBLE Y LUBRICACION | 10,223 | 0% | 85,397 | 1% | 287,255 | 5% | (201,858) | (70%) |
| MTTO DE EQUIPO | 2,832 | 0% | 512,600 | 7% | 6,825 | 0% | 505,775 | 7,411% |
| MANO DE OBRA | 665,000 | 27% | 2,125,764 | 28% | 1,439,000 | 25% | 686,764 | 48% |
| SIN REQUISITOS FISCALES | 539,842 | 22% | 1,306,451 | 17% | 670,073 | 12% | 636,378 | 95% |
| GTO PERSONALES | 294 | 0% | 32,588 | 0% | 315,102 | 5% | (282,514) | (90%) |
| | 2,312,519 | 94% | 7,068,110 | 94% | 5,309,383 | 92% | 1,758,726 | 33% |
| OTROS | 145,512 | 6% | 448,261 | 6% | 458,002 | 8% | (9,741) | (2%) |
| Total de compras y gastos | \$ 2,458,031 | 100% | \$ 7,516,371 | 100% | \$ 5,767,386 | 100% | \$ 1,748,985 | 30% |

4. Del análisis a detalle de la cuenta de Mtto de equipo, cuyo incremento proporcional, fue el más significativo, se observó que este se generó debido a que

durante el ejercicio 2015, se incluyó la compra de un tractor por la cantidad de \$450,000.

Considerando las disposiciones fiscales aplicables para el régimen de AGAPES respecto a la deducción de inversiones como gastos que resulta aplicable para el productor, es un claro reflejo de que la elaboración de la contabilidad se realiza solo con el objeto de la determinación de impuestos.

5. Del análisis a detalle de la cuenta de Mano de obra, cuyo incremento proporcional representa un 48% y equivale a la cantidad de \$636,378, pude observar que no se cuenta con relaciones detalladas que soporten esta erogación. Así mismo, es necesario mencionar que los importes registrados como mano de obra deducible, sobrepasan por mucho los topes establecidos en la regla 1.2 de la RFA.
6. Con la finalidad de conocer las partidas que integran la subcuenta de gastos sin requisitos fiscales, realicé un análisis a detalle mismo que se incluye a continuación:

**PRODUCTOR X
PARTIDAS SIN REQUISITOS FISCALES
POR EL PERIODO DE SEIS MESES TERMINADO EL 30 DE JUNIO 2016
Y LOS EJERCICIOS TERMINADOS EL 31 DE DICIEMBRE DE 2015 Y 2014**

| | 1er. Semestre 2016 | | Anual 2015 | | Anual 2014 | | Variación 2015 - 2014 | |
|---------------------------------|-----------------------|-------------|---------------------|-------------|-------------------|-------------|--------------------------|------------|
| | | % | | % | | % | | % |
| Sin requisitos fiscales- | | | | | | | | |
| Seguro de auto | \$ 30,677 | 6% | \$ 59,917 | 5% | \$ 77,958 | 12% | \$ (18,041) | (23%) |
| Luz | 218,596 | 40% | 395,259 | 30% | 0 | 0% | 395,259 | 100% |
| Raya | 19,000 | 4% | 522,906 | 40% | 0 | 0% | 522,906 | 100% |
| Sin CFDI | 271,569 | 50% | 312,587 | 24% | 592,115 | 88% | (279,528) | (47%) |
| Otros | 0 | 0% | 15,782 | 1% | 0 | 0% | 15,782 | 100% |
| Total | \$ 539,842 | 100% | \$ 1,306,451 | 100% | \$ 670,073 | 100% | 636,378 | 95% |

De acuerdo con la integración anterior, se observan incrementos importantes en las partidas de luz y raya, y una disminución importante en la partida de gastos sin CFDI, lo que a la vez justifica las variaciones señaladas en el punto 3 anterior. Sin embargo, resulta importante destacar que dichos gastos representan del total de gastos de operación del 21% en junio 2016, 16% en 2015 y 10% en 2014, con lo que se refleja un crecimiento permanente de los mismos, por lo que resulta conveniente implementar las medidas necesarias para evitar incurrir en este tipo

de gastos no deducibles, ya que estos afectan directamente en la determinación del Impuesto Sobre la Renta a cargo.

4.2.4. Contabilidad e información financiera

4.2.4.1. Actualidad

El productor cuenta con un asesor externo el cual es el encargado de elaborar la contabilidad y cumplir con las obligaciones en materia fiscal por cuenta del contribuyente mediante el pago de una retribución.

El proceso que se sigue para lo anterior es el siguiente:

- “El productor” elabora los CFDI’s por las operaciones de ingresos que se realizan.
- “El productor” recaba todos los comprobantes fiscales por las transacciones económicas que realiza en el mes de que se trate.
- “El productor” entrega la información al asesor durante el mes siguiente al mes de que se trate la información.
- El asesor procesa la información mediante un programa de cómputo, y determina las contribuciones causadas por el productor.
- El asesor informa sobre las cantidades de impuestos a cargo o a favor y posteriormente presenta las declaraciones correspondientes.

4.2.4.2. Análisis

De lo anterior, se puede concluir que “el productor” no recibe la información financiera que se genera de manera mensual, y únicamente se le informa de manera semestral sobre la cantidad de impuestos a cargo o a favor generado durante cada periodo según corresponda, de lo que se desprende claramente, que no se da importancia a su generación y que únicamente se elabora con el objeto de dar por cumplida con la obligación establecida en la norma tributaria.

4.2.4.3. Propuesta

Con base en puntos descritos anteriormente dentro del apartado de aspectos financieros, considero conveniente proponer:

1. Dejando de lado la metodología para la elaboración de la contabilidad, y suponiendo que solo se realiza para el cumplimiento de una obligación fiscal, cuyo propósito es la determinación de impuestos, y tomando en cuenta la trascendencia que tiene en la generación de la información financiera necesaria para la toma de decisiones, se considera necesario su elaboración con apego a las Normas de Información Financiera aplicables.
2. Modificar el catálogo de cuentas utilizado para la generación de la información financiera con la finalidad de clasificar adecuadamente la información conforme a cada actividad productiva que se realiza, así como para la adecuada clasificación de las compras y gastos incurridos en cada una de ellas.
3. Fortalecer los controles internos requeridos para lograr una administración acorde al tamaño de “el productor”.
4. Revisar y analizar mensualmente la información financiera generada con la finalidad de implementar las medidas necesarias para la optimización de recursos.
5. Implementar indicadores de desempeño particulares que permitan evaluar el logro de los objetivos de “el productor”.
6. Implementar indicadores financieros que permitan conocer información útil para evaluar la información financiera de “el productor” y para la toma de decisiones. Como por ejemplo pudieran ser las siguientes razones financieras, mismas que se determinaron de acuerdo con la información proporcionada por “el productor”:

PRODUCTOR X
RAZONES FINANCIERAS
AL 30 DE JUNIO 2016 Y EL 31 DE DICIEMBRE DE 2016 Y 2015

| Concepto | Unidad | 30 Jun 2016 | | 31 Dic 2015 | | 31 Dic 2014 | |
|----------|--------|-------------|-------|-------------|-------|-------------|-------|
| | | Importe | Valor | Importe | Valor | Importe | Valor |

LIQUIDEZ

Mide la capacidad de la empresa de hacer frente a sus obligaciones de corto plazo.

Razón circulante-

Significa cuantos pesos se tienen de capital de trabajo, por cada peso de pasivo a corto plazo que se adeuda lo cual significa el margen de seguridad que tienen los acreedores a corto plazo.

| | | | | | | | |
|-------------------|--------------|---------|----------------|---------|----------------|---------|----------------|
| Activo Circulante | pesos | 932,998 | \$ 2.58 | 511,197 | \$ 1.14 | 383,679 | \$ 0.76 |
| Pasivo Circulante | | 361,960 | | 448,482 | | 501,921 | |

Razón de efectivo-

Esta razón es más rígida que la anterior al evaluar la liquidez de las empresas; sin embargo una proporción elevada puede ser indicativa de que se tienen recursos ociosos.

| | | | | | | | |
|------------------------------|--------------|---------|----------------|---------|----------------|---------|----------------|
| Efectivo e Inversiones Temp. | pesos | 293,293 | \$ 0.81 | 235,311 | \$ 0.52 | 164,038 | \$ 0.33 |
| Pasivo Corto Plazo | | 361,960 | | 448,482 | | 501,921 | |

ESTABILIDAD Y SOLVENCIA

Mide la capacidad de la empresa de hacer frente a sus obligaciones.

Palanca financiera-

Conocer el porcentaje de endeudamiento total de la empresa que esta siendo financiado por terceros.

| | | | | | | | |
|--------------|----------|-----------|---------------|---------|---------------|---------|---------------|
| Pasivo Total | % | 361,960 | 29.26% | 448,482 | 55.00% | 501,921 | 65.31% |
| Activo Total | | 1,237,205 | | 815,404 | | 768,467 | |

RENTABILIDAD

Mide la capacidad de la empresa para generar utilidades.

Margen de utilidad neta-

Determinar el rendimiento obtenido durante el año en función a las ventas efectuadas.

| | | | | | | | |
|---------------|----------|-----------|---------------|-----------|--------------|-----------|--------------|
| Utilidad Neta | % | 510,110 | 17.04% | 117,408 | 1.64% | 48,152 | 0.82% |
| Ventas Netas | | 2,993,859 | | 7,161,884 | | 5,868,054 | |

Productividad del activo-

Conocer la rentabilidad del total de los recursos invertidos en la empresa.

| | | | | | | | |
|--------------------|----------|---------|---------------|---------|---------------|---------|--------------|
| Utilidad Neta | % | 510,110 | 57.30% | 117,408 | 13.19% | 48,152 | 5.57% |
| Prom. Activo Total | | 890,264 | | 890,264 | | 863,938 | |

Sin entrar en un análisis detallado de las variaciones en los datos obtenidos en las anteriores razones financieras, se puede observar que no existe proporcionalidad ni consistencia en la información. Lo anterior es reflejo de las deficiencias que existen en la generación de la información financiera, lo cual no permite conocer la realidad por la que atraviesa el negocio, evita la adecuada toma de decisiones y puede generar diferencias importantes en la adecuada determinación y pago de las obligaciones a cargo del “el productor” como sujeto directo o en su carácter de retenedor.

Lo anterior, viene a reforzar la importancia que tiene la generación de la información financiera en cualquier actividad productiva, lo cual nos permita conocer de manera detallada la realidad por la cual atraviesa una entidad productiva a fin de poder generar los cambios necesarios que permitan optimizar los recursos.

4.3. Aspectos jurídicos

4.3.1. Generalidades

Dentro de la presente sección, se describen a grandes rasgos, los aspectos jurídicos específicos de “el productor”, con la finalidad de conocer su situación jurídica personal y la de sus familiares en línea recta como contribuyentes de impuestos.

“El productor” nació el 12 de septiembre de 1961 en el vecino municipio de Calvillo, Aguascalientes. Contrajo matrimonio hace 28 años bajo el régimen de sociedad conyugal contenido en el capítulo V, título quinto, libro primero del CCF vigente. Actualmente tiene un hijo de 19 años, soltero y que se dedica a la actividad familiar. Ni su esposa ni su hijo se encuentran dados de alta ante el RFC y no perciben ingresos provenientes de alguna otra fuente adicional a los de la actividad familiar.

4.4. Aspectos fiscales

4.4.1. Generalidades

Dentro de la presente sección se realizará un análisis de las obligaciones fiscales del productor durante el ejercicio fiscal 2015 en materia de Impuesto Sobre la Renta propio así como de Impuesto al Valor Agregado. Lo anterior permitirá conocer el beneficio de la aplicación de las facilidades administrativas así como de otros estímulos incluidos dentro de la norma impositiva aplicables para los productores que tributen bajo el régimen de AGAPES.

“El productor” se encuentra debidamente registrado ante el RFC con fecha 05 de octubre de 2001. Dentro de las obligaciones dadas de alta ante la autoridad fiscal como contribuyente se encuentran las siguientes:

- Impuesto Sobre la Renta.
- Impuesto al Valor Agregado.
- ISR retenciones por salarios.

Al 01 de octubre de 2016, “El productor” cuenta con una opinión de cumplimiento positiva según consulta realizada ante el SAT.

4.4.2. Ejercicio fiscal 2015

Derivado de las inconsistencias encontradas al analizar la información de “el productor”, y con la finalidad de evitar desvirtuar el objeto del presente trabajo, he considerado conveniente partir de la información proporcionada por “el productor”, tomando en cuenta todas sus partidas consideradas como deducibles, y sin tomar en consideración las que no cumplen con los requisitos fiscales establecidos en la norma para su deducibilidad así como las diferencias en los ingresos acumulables, buscando con esto ejemplificar solo las bondades que ofrece el régimen del AGAPES.

Asimismo, y solo por efectos prácticos, los planteamientos que a continuación presentare, solo los referiré al ejercicio 2015, sin embargo se considera la normatividad

aplicable en el ejercicio fiscal 2016.

4.4.2.1. Impuesto Sobre la Renta

En materia de ISR, “el productor” tributa como persona física dentro del régimen del capítulo VIII, título II de la LISR, titulado régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras.

4.4.2.1.1. Ingresos acumulables

Respecto a los ingresos acumulables tomados en cuenta para la presentación de los pagos provisionales y la presentación de la declaración anual del ejercicio, se observa lo siguiente:

- Dentro de este rubro se consideraron los ingresos efectivamente percibidos en efectivo durante cada uno de los meses acorde al artículo 102 de la LISR.
- Se consideró el apoyo recibido por parte de la SAGARPA como un ingreso acumulable según el artículo 90 de la LISR.
- Se aplicó el estímulo fiscal de diésel previsto en las fracciones I, II y III, del inciso A. del artículo 16 de la LIF para 2015, por lo que el importe acreditable se consideró como un ingreso acumulable.
- Se tomó en cuenta la exención de 40 VSMG elevado al año, prevista en el párrafo décimo primero, artículo 74 de la LISR aplicable para personas físicas dedicadas exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras.
- Se expidieron los comprobantes fiscales por cada una de las ventas realizadas en el ejercicio según la fracción III, artículo 110 de la LISR.

4.4.2.1.2. Deducciones autorizadas

Respecto a las deducciones autorizadas consideradas para los pagos provisionales y el cálculo anual se destaca lo siguiente:

- Se consideraron las adquisiciones de mercancías, gastos, inversiones, entre otras; las efectivamente erogadas durante cada uno de los meses del ejercicio de acuerdo a la fracción I, artículo 105 de la LISR.
- Están amparadas con los comprobantes fiscales correspondientes acorde a la fracción III, artículo 27 de la LISR.
- Están debidamente registradas en contabilidad y fueron restadas una sola vez acorde a la fracción IV, artículo 27 de la LISR.
- Con los recursos que se recibieron por parte de SAGARPA, durante el ejercicio se adquirió un tractor que se dedujo como un gasto en lugar de aplicar lo relativo a inversiones como lo establece el último párrafo, fracción II del séptimo párrafo, artículo 74 de la LISR.
- Se tomaron en cuenta los gastos e inversiones no deducibles en la proporción que representan los ingresos exentos del total de los ingresos del contribuyente, según la fracción I, artículo 28 de la LISR con relación último párrafo, artículo 103 del propio ordenamiento.
- Se aplicó la facilidad de comprobación prevista en la regla 1.2. de la RFA referente a la mano de obra de los trabajadores eventuales considerando los límites establecidos del 10% sobre el total de los ingresos sin que esto exceda de \$800,000.

4.4.2.1.3. Pagos provisionales

Respecto a los pagos provisionales se resalta lo siguiente:

- Las declaraciones se presentaron de manera semestral acorde a lo dispuesto en la regla 1.3 de la RMF para 2015.
- El cálculo se realizó según la mecánica del artículo 106 de la LISR.

- Para la determinación de la base gravable se disminuyeron de los ingresos acumulables, las deducciones autorizadas y la PTU pagada. En el caso particular no se aplicaron pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de aplicar, por no existir saldo al respecto.
- El impuesto se calculó aplicando la tarifa del artículo 96 de la LISR.
- Los ingresos en el ejercicio son inferiores a 423 VSMG elevado al año, por lo que al ISR a cargo se le aplicó la reducción del 40% según el párrafo décimo segundo, artículo 74 de la LISR.
- Del análisis detallado de la información, se observó que “el productor” realiza erogaciones por concepto de adquisición de diésel para el uso de tractores y maquinaria en general. Por ello se aplicó el estímulo contenido en las fracciones I, II y III, inciso A, del artículo 16 de la LIF para el ejercicio fiscal 2015.

El importe acreditable se calculó con base en los litros de diésel consumido durante cada uno de los semestres del ejercicio, siguiendo las dos opciones contempladas que a continuación se muestran:

Siguiendo la mecánica de la fracción II, inciso A del artículo 16 el cálculo sería el siguiente:

| Periodo | Total Litros | Cuota Opcional | Estímulo Acreditable |
|--------------|-----------------|----------------|----------------------|
| Semestre 1 | 4,147.00 | 3.44 | 14,265.68 |
| Semestre 2 | 4,089.00 | 3.44 | 14,066.16 |
| Total | <u>8,236.00</u> | | <u>28,331.84</u> |

Con la mecánica establecida en la fracción III, inciso A del artículo 16 aplicable para los contribuyentes que se dediquen exclusivamente a actividades agropecuarias, el cálculo se detalla a continuación:

| Periodo | Total Litros | Precio sin IEPS 2ª | Total | % | Estímulo Acreditable |
|--------------|-----------------|--------------------|------------------|-------|----------------------|
| Semestre 1 | 4,147.00 | 10.76 | 44,621.72 | 0.355 | 15,840.71 |
| Semestre 2 | 4,089.00 | 10.76 | 43,997.64 | 0.355 | 15,619.16 |
| Total | <u>8,236.00</u> | | <u>88,619.36</u> | | <u>31,459.87</u> |

La cantidad obtenida mediante la opción 2 es superior, por lo que se opta por determinarlo de esa manera. Así mismo dicho importe se acreditó contra el ISR propio en cada uno de los semestres.

- Con la finalidad de presentar en un solo documento los cálculos de los pagos provisionales semestrales y del impuesto anual, dentro del apartado de declaración anual se incluye una cédula con la información calculada por “el productor” y la determinada considerando los beneficios fiscales aplicables.

4.4.2.1.4. Impuesto anual

En virtud de que el contribuyente no percibe ingresos por conceptos diferentes a los provenientes del régimen de AGAPES, el cálculo del impuesto anual corresponde con la misma información considerada para el cálculo del pago provisional del segundo semestre.

No obstante lo anterior, señalo que el cálculo anual del Impuesto Sobre la Renta se efectuó conforme a los dispuesto en el artículo 109 y 152 de la LISR.

A continuación se incluyen los cálculos de los pagos provisionales semestrales y del impuesto anual, de manera concentrada con la finalidad de apreciar claramente las diferencias entre la información calculada por “el productor” y la determinada considerando los beneficios fiscales aplicables.

PRODUCTOR X**CALCULO DE PAGOS PROVISIONALES E IMPUESTO ANUAL DE ISR
POR EL EJERCICIO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DEL 2015**

| Concepto | Compañía | | | Con beneficios fiscales | | |
|------------------------------------|---------------------|---------------------|---------------------|-------------------------|---------------------|---------------------|
| | Semestre 1 | Semestre 2 | Anual | Semestre 1 | Semestre 2 | Anual |
| INGRESOS ACUMULABLES | | | | | | |
| Ingresos por ventas | 3,491,805.55 | 3,670,078.50 | 7,161,884.05 | 3,491,805.55 | 3,670,078.50 | 7,161,884.05 |
| Otros ingresos | 0.00 | 512,705.00 | 512,705.00 | 0.00 | 512,705.00 | 512,705.00 |
| Productos financieros | 4.54 | 3.30 | 7.84 | 4.54 | 3.30 | 7.84 |
| Estímulo fiscal Diésel | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 15,729.94 | 15,729.94 | 31,459.87 |
| Total ingresos del periodo. | 3,491,810.09 | 4,182,786.80 | 7,674,596.89 | 3,507,540.03 | 4,198,516.74 | 7,706,056.76 |
| Ingresos acumulados | 3,491,810.09 | 7,674,596.89 | | 3,507,540.03 | 7,706,056.76 | |
| Ingresos exentos 40 VSMG | 996,774.06 | 1,023,460.00 | 1,023,460.00 | 996,888.00 | 1,023,460.00 | 1,023,460.00 |
| Ingresos exentos. | 0.00 | 512,705.00 | 512,705.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 |
| Total ingresos exentos. | 996,774.06 | 1,536,165.00 | 1,536,165.00 | 996,888.00 | 1,023,460.00 | 1,023,460.00 |
| Ingresos acumulables | 2,495,036.03 | 6,138,431.89 | 6,138,431.89 | 2,510,652.03 | 6,682,596.76 | 6,682,596.76 |
| Proporcion ingresos exentos | 0.00% | 0.00% | 0.00% | 28.42% | 13.28% | 13.28% |
| DEDUCCIONES AUTORIZADAS | | | | | | |
| Compras | 1,108,634.70 | 1,595,806.76 | 2,704,441.46 | 1,108,634.70 | 1,595,806.76 | 2,704,441.46 |
| Gastos generales | 840,841.20 | 1,539,992.54 | 2,380,833.74 | 840,841.20 | 1,539,992.54 | 2,380,833.74 |
| Otras partidas | 504,032.51 | 498,381.23 | 1,002,413.74 | 0.00 | 0.00 | 0.00 |
| Facilidad de comprobación | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 490,016.77 | 484,146.30 | 974,163.07 |
| Cuotas al IMSS | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 12,857.74 | 13,229.93 | 26,087.67 |
| Impuesto estatal | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 1,158.00 | 1,005.00 | 2,163.00 |
| Dif. en dep'n. contable y fiscal | 0.00 | (7,823.08) | (7,823.08) | 0.00 | 0.00 | 0.00 |
| Gastos financieros | 37,041.13 | 3,776.73 | 40,817.86 | 2,106.75 | 3,790.55 | 5,897.30 |
| Intereses | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 34,847.07 | 0.00 | 34,847.07 |
| Total gastos | 2,490,549.54 | 3,630,134.18 | 6,120,683.72 | 2,490,462.23 | 3,637,971.08 | 6,128,433.31 |
| Gastos acumulados | 2,490,549.54 | 6,120,683.72 | | 2,490,462.23 | 6,128,433.31 | |
| No deducibles | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 378,828.57 | 446,326.74 | 446,326.74 |
| Margen | 4,486.49 | 17,748.17 | 17,748.17 | 399,018.37 | 1,000,490.19 | 1,000,490.19 |
| PTU Pagada | 4,486.49 | 13,468.48 | 17,954.97 | 4,486.49 | 13,468.48 | 17,954.97 |
| PTU Pagada acumulada | 4,486.49 | 17,954.97 | 17,954.97 | 4,486.49 | 17,954.97 | 17,954.97 |
| Perdidas fiscales de ej anteriores | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 |
| Base gravable | (0.00) | (206.80) | (206.80) | 394,531.88 | 982,535.22 | 982,535.22 |
| Limite inferior | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 375,000.01 | 750,000.01 | 750,000.01 |
| Excedente | (0.00) | 0.00 | 0.00 | 19,531.87 | 232,535.21 | 232,535.21 |
| Tasa | 0.000 | 0.000 | 0.000 | 32.00% | 32.00% | 32.00% |
| Resultado | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 6,250.20 | 74,411.27 | 74,411.27 |
| Cuota fija | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 90,425.40 | 180,850.82 | 180,850.82 |
| ISR a cargo | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 96,675.60 | 255,262.09 | 255,262.09 |
| Reducción | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 38,670.24 | 102,104.83 | 102,104.83 |
| ISR a pagar | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 58,005.36 | 153,157.25 | 153,157.25 |
| Pagos provisionales efectuados. | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 |
| PP Acumulados | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 0.00 |
| Estímulo fiscal Diésel | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 15,729.94 | 31,459.87 | 31,459.87 |
| Cantidad a pagar. | 0.00 | 0.00 | 0.00 | 42,275.42 | 121,697.38 | 121,697.38 |

4.4.2.1.5. Propuesta

Del análisis de la información de “el productor”, es claro que tiene una problemática para la comprobación de las deducciones por las erogaciones que efectúa por la realización de su actividad productiva. Si bien es cierto que se aplicó la facilidad 1.2. Prevista en la RFA para aminorar el impacto, se deben de considerar los límites establecidos respecto al 10% de sus ingresos siendo el límite máximo de \$800,000.

Resulta prioritario conocer a detalle las actividades que desempeña “el productor” mismas se detallaron con anterioridad. En ese sentido se detectó una oportunidad en lo referente a la siembra y cosecha del alimento para el ganado, lo cual se realiza por que supone un costo inferior del que representaría adquirirlos a un tercero independiente.

Dicha producción de alimento representa un gasto para el productor, sin embargo, las deducciones por este concepto son muy limitadas debido a los bajos costos en que este incurre para la elaboración.

Derivado del análisis de la situación jurídica y fiscal del productor se propone lo siguiente:

- Separar la actividad de siembra y cosecha de alimentos, para que sea su hijo, que no se encuentra inscrito ante el RFC, quien se dedique a ella. Este a su vez enajenará la totalidad de su producción al propio productor, mismo que pagará por dichas adquisiciones. Eventualmente se propone que la enajenación se realice a un precio medio de mercado como si se hiciera entre partes independiente a fin de evitar cualquier problemática de partes relacionadas.
- Lo anterior supone que el hijo de “el productor” se dedicará exclusivamente a actividades agrícolas, por lo que tributará para efectos de ISR en el régimen de AGAPES y podrá aplicar las bondades previstas en la norma para dicho régimen, relacionadas con las exenciones, reducciones, y facilidades, entre otras.
- Por su parte, el productor al adquirir el alimento tendrá una compra que representará una deducción autorizada adicional a las que tiene actualmente y por

consiguiente la base gravable para el pago de impuestos se reducirá de manera importante.

Es claro que se requiere un análisis detallado que permita conocer los productos que elabora el contribuyente para cuantificar los importes, sin embargo tomando en cuenta los precios medios de mercado y los consumos de alimento diario por cada una de las reses, lo anterior podría ser hasta por:

**PRODUCTOR Y
ACTIVIDAD ECONÓMICA A REALIZAR
EJERCICIO FISCAL 2016**

| Concepto | Unidad de medida | Alimento diario | Precio venta | Precio diario c/u | Vacas | A facturar diario | A facturar mensual | A facturar anual |
|----------|------------------|-----------------|--------------|-------------------|-------|-------------------|--------------------|---------------------|
| Silo | Kilos | 30 | 0.80 | 24.00 | 80 | 1,920.00 | 58,368.00 | 700,800.00 |
| Alfalfa | Kilos | 3 | 3.00 | 9.00 | 80 | 720.00 | 21,888.00 | 262,800.00 |
| Avena | Kilos | 1 | 2.50 | 2.50 | 80 | 200.00 | 6,080.00 | 73,000.00 |
| | | | | <u>35.50</u> | | <u>2,840.00</u> | <u>86,336.00</u> | <u>1,036,600.00</u> |

Tomando en cuenta los ingresos máximos que podría percibir el hijo del productor y tomando en cuenta la exención aplicable a las personas físicas que tributen en el régimen de AGAPES, se puede decir que la totalidad de los ingresos que este perciba serán exentos. Por su parte el productor tendrá una deducción adicional por el total de dichas compras que además están sujetos a la tasa de 0% de IVA.

Muchas veces no son necesarias planeaciones complejas, pues únicamente conociendo a detalle las actividades que desempeña el contribuyente, así como teniendo conocimiento integral del marco legal aplicable, se pueden aprovechar las bondades que pudiera contener la norma tributaria en nuestro país.

4.4.2.1.6. Comparativo de ISR en régimen AGAPES y actividad empresarial y profesional

Con la finalidad de contrastar los beneficios que se generan para los contribuyentes que tributen en el régimen de AGAPES, es importante comparar los

efectos con relación al régimen general de personas físicas con actividades empresariales y profesionales, el cual no contempla las exenciones, reducciones y demás facilidades aplicables a los contribuyentes del sector primario.

A continuación se muestra un cuadro comparativo de la determinación del Impuesto Sobre la Renta anual, utilizando las mismas cifras en uno y otro régimen:

PRODUCTOR X
COMPARATIVO DE IMPUESTO ANUAL DE ISR
EN ACTIVIDAD EMPRESARIAL Y EN RÉGIMEN DE AGAPES
POR EL EJERCICIO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DEL 2015

| Concepto | Actividad Empresarial | AGAPES | Diferencia | Variación |
|--------------------------------------|-----------------------|---------------------|-------------------|------------|
| Ingresos por ventas | 7,161,884.05 | 7,161,884.05 | 0.00 | |
| Ingresos exentos 40 VSMG | | (1,023,460.00) | 1,023,460.00 | |
| Otros ingresos | 512,705.00 | 512,705.00 | 0.00 | |
| Productos financieros | 7.84 | 7.84 | 0.00 | |
| Estímulo fiscal Diésel | | 31,459.87 | (31,459.87) | |
| Total ingresos acumulables | 7,674,596.89 | 6,682,596.76 | 992,000.13 | 13% |
| Compras | 2,704,441.46 | 2,704,441.46 | 0.00 | |
| Gastos generales | 3,383,247.48 | 2,942,818.04 | 440,429.44 | |
| Gastos no deducibles | 0.00 | 0.00 | 0.00 | |
| Gastos financieros | 40,817.86 | 34,847.07 | 5,970.79 | |
| Total deducciones autorizadas | 6,128,506.80 | 5,682,106.57 | 446,400.23 | 7% |
| Utilidad fiscal | 1,546,090.09 | 1,000,490.19 | 545,599.90 | 35% |
| PTU Pagada | 17,954.97 | 17,954.97 | 0.00 | |
| Base gravable | 1,528,135.12 | 982,535.22 | 545,599.90 | 36% |
| Limite inferior | 1,000,000.01 | 750,000.01 | | |
| Excedente | 528,135.11 | 232,535.21 | | |
| Tasa | 0.340 | 0.320 | | |
| Resultado | 179,565.94 | 74,411.27 | | |
| Cuota fija | 260,850.81 | 180,850.82 | | |
| ISR a cargo | 440,416.75 | 255,262.09 | 185,154.66 | 42% |
| Reducción | 0.00 | 102,104.83 | (102,104.83) | |
| ISR a pagar | 440,416.75 | 153,157.25 | 287,259.50 | 65% |

Como se puede apreciar en el cuadro anterior, en el régimen de AGAPES los ingresos acumulables, aun considerando el estímulo fiscal de diésel, son inferiores en este caso en un 13% respecto al régimen general. Así mismo las deducciones se ven reducidas, sin embargo en este caso el efecto únicamente representa un 7% respecto al régimen general. Generando todo esto en su conjunto, un efecto de reducción en la utilidad fiscal, en este caso del 35% respecto al régimen general.

El tributar en el régimen de AGAPES sin duda representa un gran beneficio, pues el ISR a cargo determinado, considerando solamente las exenciones y demás facilidades previstas en la norma, resulta inferior en este caso en un 42%, y ya tomando en cuenta la reducción aplicable, en un 65% respecto al régimen general.

Con este régimen se pretende incentivar al sector primario de nuestro país, considerando la realidad por la que atraviesa, por lo que en ese sentido es necesario aplicar de manera correcta todas las bondades que este régimen ofrece a fin de aminorar el impacto financiero que conlleva el pago del tributo.

4.4.2.2. Impuesto al Valor Agregado

El total de los actos que realiza “el productor” están sujetos a la tasa 0%, pues consisten en la enajenación de leche y otros productos destinados a la alimentación que se encuentran comprendidos dentro del artículo 2-A de Ley en materia.

Por las erogaciones en que incurre, existen gastos y compras los cuales están sujetos a la tasa del 16%. Por lo que para su acreditamiento y cálculo, se tomó en cuenta lo siguiente:

Respecto al cálculo se observó lo siguiente:

- El IVA acreditable fue efectivamente pagado en el mes de que se trató conforme a la fracción III, artículo 5 de la LIVA.
- Los importes correspondieron a bienes o servicios estrictamente indispensables para la realización de la actividad según a la fracción I, artículo 5 de la LIVA.
- Las declaraciones se presentaron de manera semestral según la regla 1.3. de la RFA.

- Se opta por compensar los saldos a favor de IVA contra el ISR propio de cada semestre según lo establecido en el artículo 6 de la LIVA y el artículo 23 del CFF.
- El cálculo se efectuó de la siguiente manera:

**PRODUCTOR X
MOVIMIENTOS DE IVA
EJERCICIO FISCAL 2015**

| Mes | Ingresos | | | Total Ingresos | IVA causado | IVA acred compras | IVA acred gastos | Total IVA acreditable | IVA (favor) cargo |
|--------------|-------------|---------------------|-------------------|---------------------|-------------|-------------------|------------------|-----------------------|--------------------|
| | 16 % | 0 % | Apoyo | | | | | | |
| Semestre 1 | 0.00 | 3,491,810.09 | 0.00 | 3,491,810.09 | 0.00 | 775.20 | 11,916.75 | 12,691.95 | (12,692) |
| Semestre 2 | 0.00 | 3,671,081.80 | 512,705.00 | 4,183,786.80 | 0.00 | 0.00 | 34,776.71 | 34,776.71 | (34,777) |
| Total | 0.00 | 7,162,891.89 | 512,705.00 | 7,675,596.89 | 0.00 | 775.20 | 46,693.46 | 47,468.66 | (47,468.66) |

Los importes por concepto de IVA a favor no son muy importantes, por lo que se considera adecuada la presentación de manera semestral acorde a la regla 1.3. De la RFA, pero si se considera prioritaria su recuperación vía compensación contra el ISR propio y el ISR retenido por salarios en su caso.

4.5. Puntos importantes a considerar al efectuar el cálculo de ISR de un contribuyente que tribute en el régimen de AGAPES

A continuación se realizará un análisis de algunos puntos importantes que se deben de tomar en cuenta al momento de realizar el cálculo del Impuesto Sobre la Renta de un contribuyente que tribute el régimen de AGAPES.

4.5.1. Ingresos

Del análisis de los ingresos acumulables de “el productor” y las inconsistencias detectadas se detallan los puntos que se consideraron más importantes a tomar en cuenta para su determinación:

- Los apoyos recibidos de dependencias gubernamentales como ingresos acumulables para personas físicas.

Existen criterios encontrados con relación a si los apoyos que reciben los productores del sector primario mediante recursos provenientes de dependencias gubernamentales deberán ser considerados o no como ingresos acumulables para efectos de Impuesto Sobre la Renta.

Por una parte el artículo 1 de la LISR establece que las personas físicas y morales que sean residentes en México pagarán el Impuesto Sobre la Renta respecto de todos sus ingresos.

En contra parte se señala que dentro de la norma tributaria no se menciona expresamente que los apoyos gubernamentales se consideran como ingresos acumulables para las personas físicas que realicen actividades empresariales. Sin embargo, el artículo 90 de la LISR establece que están obligadas al pago del impuesto acorde al título IV, las personas físicas residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en crédito, en servicios o de cualquier otro tipo.

Lo anterior supone que deberán ser considerados como ingresos acumulables la totalidad de los ingresos, pues además dicho concepto no se encuentra incluido dentro de los ingresos exentos aplicables para las personas físicas en general.

Al respecto se señala que debiera existir cierta simetría fiscal, es decir, la entrega de apoyos gubernamentales supone que serán destinados al fin para el cual fueron entregados, en este caso a la actividad productiva. Si bien es cierto que por un lado se acumula el ingreso correspondiente, por otra parte se incurre en erogaciones que debieran ser deducciones autorizadas para el productor que los recibe.

El no considerar estos ingresos como acumulables y efectuar las deducciones correspondientes, representa un doble efecto positivo para el contribuyente que los recibe, pues por un lado no efectúa la acumulación y por el otro lado efectúa las deducciones por las erogaciones incurridas con dichos recursos.

Se puede decir entonces que no existen elementos para no considerar dichos apoyos como ingresos no acumulables.

Lo anterior viene a reforzarse con la modificación al artículo 90 de la LISR que se pretende realizar dentro de la iniciativa de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para el ejercicio fiscal 2017. Al respecto se propone que los apoyos económicos o monetarios que reciban los contribuyentes a través de programas presupuestarios gubernamentales no se consideren como ingresos acumulables, pero para ello no se podrán deducir los gastos o erogaciones que se realicen con los apoyos recibidos.

Con dicha modificación se pretende clarificar la incertidumbre respecto a la acumulación o no de dichos ingresos. Estableciendo que se deberán considerar como ingresos no acumulables pero siempre y cuando no se realicen las deducciones correspondientes a fin de evitar el doble efecto señalado con anterioridad.

- Cantidad a aplicar por exención en los pagos provisionales.

La exención aplicable a las personas físicas que tributen en el régimen de AGAPES es de 40 VSMG elevado al año acorde al párrafo décimo primero del artículo 74 de la LISR. Al momento de efectuar los pagos provisionales existen opiniones encontradas respecto a la aplicación de dicha exención. Existe incertidumbre respecto a si deberá considerarse de manera proporcional considerando los días del primer semestre, (en caso de que así se efectúen los pagos provisionales) o si debiera aplicarse desde un inicio el total de la exención aplicable.

A continuación se detallan las dos opciones:

| Concepto | Opción 1 | | Opción 2 | | Diferencia | |
|------------------------|------------|--------------|------------|--------------|--------------|-------|
| | Sem 1 | Sem 2 | Sem 1 | Sem 2 | Sem 1 | Sem 2 |
| SMG. | 68.28 | 70.10 | 68.28 | 70.10 | | |
| (X) Veces. | 40 | 40 | 40 | 40 | | |
| (=) Resultado. | 2,731.20 | 2,804.00 | 2,731.20 | 2,804.00 | | |
| (X) Días del año. | 365 | 365 | 365 | 365 | | |
| (=) SMG al año. | 996,888.00 | 1,023,460.00 | 996,888.00 | 1,023,460.00 | | |
| Días del periodo. | 181 | 184 | | | | |
| Días totales: | 181 | 365 | | | | |
| (/) Exención diaria | 2731.20 | 2804.00 | | | | |
| (=) Exención aplicable | 494,347.20 | 1,023,460.00 | 996,888.00 | 1,023,460.00 | (502,540.80) | 0.00 |

Durante el mes de octubre de 2015, Aguascalientes se adhirió a la zona económica A, por lo que el salario mínimo se incrementó y a su vez la exención aplicable.

El sentido de la norma es que los contribuyentes personas físicas no paguen el impuesto si el monto de sus ingresos son inferiores a 40 VSMG derivado del sector económico al que pertenecen. Haciendo una interpretación de la norma, que a la letra señala: *“En el caso de las personas físicas, no pagarán el impuesto sobre la renta por los ingresos provenientes de dichas actividades hasta por un monto, en el ejercicio, de 40 veces el salario mínimo general elevado al año”*.

La exención supone que no se pagará el impuesto por dichos ingresos, sin embargo, solo se limita señalar los ingresos por los que no se pagará el impuesto en el ejercicio, no especificando ninguna mecánica para la determinación de los pagos provisionales.

Considerando lo establecido en el artículo 5 del CFF respecto a la aplicación estricta de la norma tributaria, se puede decir que existen elementos para que la exención pueda aplicarse en su totalidad desde el primer pago provisional.

4.5.2. Deducciones

Del análisis de las inconsistencias detectadas en las deducciones autorizadas de “el productor” se detallan los puntos que se consideraron más importantes a tomar en cuenta para su determinación:

- Proporción de gastos e inversiones no deducibles conforme a la fracción II, artículo 28 de la LISR.

Según lo dispuesto en último párrafo del artículo 103 de la LISR, considerarán los gastos e inversiones no deducibles del ejercicio, en los términos del artículo 28 de la propia Ley.

La fracción II del dicho artículo señala que no serán deducibles los gastos e inversiones en la proporción que representen los ingresos exentos respecto del total de ingresos del contribuyente. Considerando que los productores aplican las exenciones aplicables del artículo 74, lo anterior debe ser considerado.

Respecto a los conceptos que debe aplicarse la proporción se resalta lo siguiente:

El artículo 103 de la LISR señala las deducciones autorizadas que podrán efectuar los contribuyentes son:

- I. Las devoluciones, los descuentos o bonificaciones que reciban, siempre que acumulen el ingreso correspondiente.
- II. Las adquisiciones de mercancías, así como de materias primas, productos semiterminados o terminados que utilicen para fabricar bienes o para enajenarlos.
- III. Los gastos.
- IV. Las inversiones.
- V. Los intereses pagados derivados de la actividad empresarial.
- VI. Las cuotas al IMSS
- VII. Los pagos por impuesto local.

Es necesario resaltar que dicha proporción única y exclusivamente debe de aplicarse a las deducciones contenidas en la fracción III y IV referentes a gastos e

inversiones, quedando excluidas las de las fracciones I, II, V, VI y VII de las cuales no existe limitante legal para deducirse al 100%.

A continuación se ejemplifica la determinación de la proporción señalada con anterioridad:

**PRODUCTOR X
INGRESOS ACUMULABLES Y EXENTOS
EJERCICIO FISCAL 2015**

| | | Semestre 1 | Semestre 2 |
|-------------------------|--|--------------|--------------|
| Ingresos | | | |
| Art 100, f I | Ingresos de actividades agropecuarias. | 3,491,810.09 | 7,161,891.89 |
| Art 90 | Otros ingresos acumulables. | 0.00 | 512,705.00 |
| Total | | 3,491,810.09 | 7,674,596.89 |
| Art 74, p11 | Ingresos exentos. | 996,888.00 | 1,023,460.00 |
| Total ingresos exentos. | | 996,888.00 | 1,023,460.00 |
| Ingresos gravados. | | 2,494,922.09 | 6,651,136.89 |
| Art 28, f IV | Proporción a aplicar. | 28.54% | 13.33% |

Para el primer semestre debe aplicarse la proporción de 28.54% para determinar los gastos no deducibles establecidos en la fracción II del artículo 28, mientras que para el segundo semestre de 13.33%.

A continuación se ejemplifica la correcta aplicación de la proporción determinada en el ejemplo anterior.

PRODUCTOR X
INGRESOS ACUMULABLES Y EXENTOS
EJERCICIO FISCAL 2015

| | | Semestre 1 | Semestre 2 |
|-------------------------------|--------------------|--------------|--------------|
| Deducciones | | | |
| Art 28, f II | Compras. | 1,200,000.00 | 2,200,000.00 |
| Art 28, f III | Gastos. | 1,500,000.00 | 2,700,000.00 |
| Art 28, f IV | Inversiones. | 200,000.00 | 235,000.00 |
| Art 28, f V | Intereses pagados. | 40,000.00 | 72,530.00 |
| Art 28, f VI | Cuotas al IMSS. | 45,810.00 | 91,620.00 |
| Art 28, f VII | Impuesto local. | 15,320.00 | 30,640.00 |
| Total | | 3,001,130.00 | 5,329,790.00 |
| Gastos + inversiones | | 1,700,000.00 | 2,935,000.00 |
| Proporción | | 0.2854 | 0.1333 |
| Art 28, f II | No deducibles | 485,180.00 | 391,235.50 |
| Total deducciones autorizadas | | 2,515,950.00 | 4,938,554.50 |

Resulta prioritaria una adecuada separación de cada una de las erogaciones en que incurra el productor, lo cual permita identificar adecuadamente los gastos e inversiones a los cuales aplica lo anterior a fin de no calcular como no deducible una parte de algunos conceptos a los que resulte procedente su deducción al 100%.

- Deducción de inversiones como gastos.

Es necesario tener en cuenta que para la deducción de inversiones, existen ciertos contribuyentes que tributen conforme al régimen de AGAPES, de acuerdo al último párrafo, fracción II del séptimo párrafo del artículo 74 de la LISR deducirán como gastos las erogaciones efectivamente realizadas en el ejercicio para la adquisición de activos fijos, gastos o cargos diferidos y no como inversiones acorde a lo dispuesto en la sección II, capítulo II, título II de la LISR. Las limitantes respecto a los ingresos para aplicar lo anterior son los siguientes:

| Contribuyente (dedicación exclusiva) | Ingresos en el ejercicio mayores a | Pero menores de | Deducirán |
|---|---|------------------------|---|
| Personas física | • \$1,066,384 | • \$11,277,011 | |
| Personas moral | • \$ 533,192 | • \$11,277,011 | Como gastos por las erogaciones realizadas. |
| Sociedad o asociación de productores | • \$ 533,192 c/u. Sin exceder de 11,277,011 | • \$112,770,108 | |
| Personas física | | | |
| Personas moral | • \$11,277,011 | | Aplicando los % máximos. |
| Sociedad o asociación de productores | • \$112,770,108 | | |

Es preciso atender a los límites establecidos para deducir como gastos las erogaciones realizadas en el ejercicio por concepto de inversiones, gastos o cargos diferidos. Lo anterior supone un enorme beneficio como se ejemplifica a continuación:

| Concepto | Adquisición | MOI | Pagado | No pagado | % máximo |
|---------------------------|-------------|---------|---------|-----------|----------|
| Maquinaria para ganadería | 01 Ene 2016 | 200,000 | 150,000 | 50,000 | 25% |

Una persona física que tribute en el régimen de AGAPE con ingresos superiores a 11,277,011 efectuaría el cálculo como sigue:

| Concepto | MOI | Anual | Mensual | Meses uso | Deducción |
|---------------------------|---------|--------|---------|-----------|-----------|
| Maquinaria para ganadería | 200,000 | 50,000 | 4,167 | 12 | 50,000 |

Es necesario recordar que según el segundo párrafo del artículo 104 de la LISR, las personas que tributen bajo el régimen de actividad empresarial y profesional aplicaran los por cientos de deducción sobre el monto original de la inversión, aun cuando ésta no se haya pagado en su totalidad en el ejercicio en que proceda su deducción

Por otra parte, una persona física que tribute en el régimen de AGAPE con ingresos inferiores a 11,277,011, deducirá como gasto el importe pagado que en este caso asciende a 150,000.00.

La diferencia de aplicar una u otra mecánica es altamente significativa, por lo que dependiendo de los niveles de ingresos del contribuyente se deberá atender a la resulte aplicable.

En definitiva, con esta limitante incluida en la norma tributaria, se busca brindar un beneficio a los contribuyentes que perciben menores ingresos y evitar que lo hagan los que obtienen mayores ingresos. Sin embargo, derivado del beneficio que esto supone, en el caso de superar los límites establecidos para deducir como gastos, se debiera buscar la mejor manera para la organización del negocio y poder deducir de igual manera las inversiones como gastos.

Finalmente es necesario resaltar que las deducciones comentadas en este apartado no resultan procedentes al 100% si se consideran los ingresos exentos, por lo que se les deberá aplicar la proporción analizada previamente.

4.5.3. Generales

- Dedicación exclusiva a actividades AGAPES.

El párrafo I del artículo 74 de la Ley señala que se consideran contribuyentes dedicados exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, aquellos cuyos ingresos por dichas actividades representen el 90% de sus ingresos totales, sin incluir los ingresos por las enajenaciones de activos fijos o terrenos de su propiedad que hubieran estado afectos a la actividad

“El productor” objeto del presente caso percibe ingresos por las siguientes actividades:

- Venta de leche.
- Siembra y cosecha de verduras para su venta.
- Compra – venta de verduras.

Dentro de la información generada por el “productor” no existe una adecuada segregación de las operaciones que permita identificar los ingresos que percibe por cada una de las actividades.

Respecto a las actividades comprendidas en el artículo 16 del CFF que interesan al presente, se establece que se consideran actividades empresariales:

- I. Las comerciales que son las que de conformidad con las leyes federales tienen ese carácter y no sean actividades industriales, agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras.
 - II. Las 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.
 - III. Las 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.
- La venta de leche, queda claramente comprendida dentro de las actividades ganaderas.

- La siembra y cosecha de verduras para su venta se incluye en las actividades agrícolas.
- La Compra – venta de verduras queda comprendida dentro de las actividades comerciales acorde a lo dispuesto en el artículo 75 del Código de Comercio.

Lo anterior resulta inquietante ya que el contribuyente no conoce con certeza los ingresos que percibe por cada una de las actividades, pudiendo no estar cumpliendo con sus obligaciones en materia de ISR de manera correcta.

De un análisis detallado de los ingresos que percibe el contribuyente se puede concluir que la composición en 2015 fue la siguiente:

PRODUCTOR X
INGRESOS POR ACTIVIDAD PRODUCTIVA
EJERCICIO FISCAL 2015

| | Agrícolas | Ganadera | AGAPES | Comerciales | Acumulado |
|---------------------------|-----------|-----------|---------------|-------------|-----------|
| Porcentaje | 13.00% | 79.80% | 92.80% | 7.20% | 100.00% |
| Ingresos por la actividad | 997,698 | 6,124,328 | 7,122,026 | 552,571 | 7,674,597 |
| Total ingresos | 997,698 | 6,124,328 | 7,122,026 | 552,571 | 7,674,597 |

De los ingresos que percibió el contribuyente en el año 2015, el 92.80% provinieron de actividades agrícolas y ganaderas, mientras que el 7.20% restante correspondieron a actividades comerciales. Se puede concluir entonces que el contribuyente cumple con el requisito establecido en la norma referente a la dedicación exclusiva para tributar conforme al régimen de AGAPES.

Es necesario que se genere información que permita identificar las operaciones que se realizan por cada una de las actividades productivas en lo individual, tanto para los ingresos como las erogaciones efectuadas. Lo anterior además permitirá determinar si se cumple con el requisito de dedicación exclusiva contemplado para tributar en este régimen y aplicar todas las bondades previstas respecto a las exenciones, reducciones y demás facilidades administrativas que resultan aplicables.

- Reducción del impuesto.

Existe incertidumbre respecto a la reducción del impuesto que deben aplicar los contribuyentes considerando los límites establecidos en la norma fiscal en materia según lo establecido en la LISR y la RMF.

Por una parte el párrafo décimo segundo de la LISR señala para las personas físicas, que cuando perciban ingresos superiores a 40 VSMG pero sea inferiores de 423 VSMG reducirán el impuesto determinado en un 40%. Lo anterior supondría que se debe de calcular el impuesto mediante los procedimientos establecidos y se reducirá en dicha proporción.

Sin embargo, la regla 3.8.4. De la RMF señala que las personas físicas que se dediquen exclusivamente a actividades AGAPES y no rebasen los límites establecidos anteriormente, para determinar la reducción del impuesto aplicarán las fórmulas ahí contempladas.

Lo anterior supone la obligatoriedad de aplicar los dos mecanismos. A continuación se ejemplificara una y otra opción calculando el impuesto con la información del contribuyente objeto del presente trabajo, siguiendo el procedimiento establecido en el párrafo décimo segundo de la Ley y el de la regla 3.8.4. De la RMF.

Según el procedimiento establecido en la Ley, el cálculo sería de la siguiente manera:

PRODUCTOR X
COMPARATIVO DE IMPUESTO ANUAL DE ISR
CALCULO DE IMPUESTO ANUAL DE ISR

| Concepto | AGAPES |
|--------------------------------------|--------------------------|
| Ingresos por ventas | 7,161,884.05 |
| Ingresos exentos 40 VSMG | (1,023,460.00) |
| Otros ingresos | 512,705.00 |
| Productos financieros | 7.84 |
| Estímulo fiscal Diésel | 31,459.87 |
| Total ingresos acumulables | <u>6,682,596.76</u> |
| Compras | 2,704,441.46 |
| Gastos generales | 2,942,818.04 |
| Gastos no deducibles | 0.00 |
| Gastos financieros | 34,847.07 |
| Total deducciones autorizadas | <u>5,682,106.57</u> |
| Utilidad fiscal | 1,000,490.19 |
| PTU Pagada | 17,954.97 |
| Base gravable | 982,535.22 |
| Límite inferior | 750,000.01 |
| Excedente | 232,535.21 |
| Tasa | 0.320 |
| Resultado | 74,411.27 |
| Cuota fija | 180,850.82 |
| ISR a cargo | 255,262.09 |
| Reducción | 102,104.83 |
| ISR a pagar | <u><u>153,157.25</u></u> |

Considerando el procedimiento contemplado en la regla 3.8.4., de la RMF, el procedimiento para determinar el ISR reducido sería el siguiente:

A. Determinación de la utilidad fiscal de los ingresos propios de la actividad.

$$UFIPA = \left[(IPA - IEPA) - \left[DAIPA * \left(1 - \frac{IEPA}{IPA} \right) \right] - (DP + PTU + PF) \right]$$

UFIPA: Utilidad fiscal de ingresos propios de actividades AGAPES.

DP: Deducciones personales.

IPA: Ingresos propios de actividades AGAPES.

IEPA: Ingresos exentos propios de la actividad.

DAIPA: Deducciones autorizadas de ingresos propios de actividades AGAPES.

PTU: Participación de los trabajadores en las utilidades correspondiente a ingresos propios de actividades AGAPES.

PF: Pérdidas fiscales, correspondiente a ingresos propios de actividades AGAPES, que se aplican en el ejercicio.

| | |
|---------|--------------|
| DP = | 0.00 |
| IPA = | 7,161,884.05 |
| IEPA = | 1,023,460.00 |
| DAIPA = | 5,682,106.57 |
| PTU = | 17,954.97 |
| PF = | 0.00 |

La sustitución de valores quedaría como sigue:

$$UFIPA = \left((7,161,884 - 1,023,460) - \left(5,682,107 \times \left(1 - \frac{1,023,460}{7,161,884} \right) \right) - (0 + 17955 + 0) \right)$$

$$UFIPA = 1,286,266.72$$

B. Determinación del ISR sobre la utilidad fiscal de ingresos propios de la actividad aplicando la tarifa del artículo 152 de la Ley.

$$IUFIPA = (UFIPA * TIPP)$$

IUFIPA: ISR sobre la utilidad fiscal de ingresos propios de la actividad

TIPF: Tarifa ISR personas físicas

Existe cierta duda respecto al valor que se debe de aplicar en la TIPF, pues la formula supone que se debe de multiplicar por ella, por lo que se asume que se tiene que aplicar la tasa aplicable según corresponda.

Sustituyendo los valores quedaría de la siguiente manera:

$$IUFIPA = (1,286,266.72 \times 34\%)$$

$$IUFIPA = 437,330.68$$

- C. Determinación del ISR sobre la utilidad fiscal sujeta a reducción, con reducción del ISR.

$$IR = IUFIPA * (1 - FRIPF)$$

IR: ISR reducido

FRIPF: Factor de reducción del ISR aplicable a personas físicas a que se refiere el décimo segundo párrafo del artículo 74 de la Ley del ISR

Sustituyendo los valores quedaría como sigue:

$$IR = 437,330.68 \times (1 - 0.4)$$

$$IR = 262,398.41$$

Como se puede observar, el impuesto calculado con la aplicación de la regla 3.8.4. Es superior al determinado mediante el procedimiento establecido en el párrafo décimo segundo, artículo 74 de la Ley.

Asumiendo entonces que la RMF se emite con el objeto de facilitar el cumplimiento de la norma establecida en la Ley, además de que incluyen mecanismos que exceden y contrarían lo establecido en la Ley, se concluye que deberá aplicarse la reducción prevista en el párrafo décimo segundo de la LISR que implica la reducción del 40% directo sobre el impuesto determinado. Siendo entonces la regla 3.8.4. Letra muerta dentro de la RMF vigente.

4.5.4. Facilidades administrativas

- Aplicación de la regla 1.2. de la RFA.

Tomando en cuenta los ingresos propios percibidos durante el ejercicio año 2015, la presente facilidad de comprobación debiera sujetarse a los siguientes límites:

**PRODUCTOR X
INGRESOS ANUALES
EJERCICIO FISCAL 2015**

| Concepto | Anual | Limite 10% |
|----------------|---------------------|-------------------|
| Ingresos | | |
| Ventas | 7,161,891.89 | 716,189.19 |
| Otros ingresos | 512,705.00 | 51,270.50 |
| TOTAL | 7,674,596.89 | 767,459.69 |

El monto máximo que se podría aplicar para la comprobación de gastos acorde a las reglas de la RFA es de \$767,459.69 considerando la totalidad de gastos menores, mano de obra de trabajadores eventuales y alimento para ganado sin comprobantes. Para lo anterior, el gasto deberá haber sido efectivamente erogado en el ejercicio y que corresponda a gastos de la actividad la actividad. Además, es preciso señalar que se requiere tener comprobantes, que si bien no sean facturas según lo dispuesto en el CFF, deben contener por lo menos lo siguiente:

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

Como se puede observar, la aplicación de la presente facilidad de comprobación supone requisitos que se deberán observar y dar cumplimiento para su deducibilidad. Se puede decir entonces que no corresponde a una deducción ciega en donde esta se aplique directamente sobre los ingresos acumulables, pues constituye únicamente es una facilidad de comprobación con requisitos menores a los que establece la Ley que se deberá de aprovechar, pero teniendo la obligación de cumplir con los requisitos establecidos para tal efecto.

- Aplicación de la regla 1.4. de la RFA.

La regla 1.4. De la RFA constituye una facilidad para la retención de ISR a los trabajadores por mano de obra eventual, en donde se establece que en lugar de aplicar lo establecido en el capítulo I, título IV de la Ley, se podrá aplicar el 4% sobre el importe pagado. Lo anterior constituye una verdadera simplificación considerando la informalidad existente en el sector primario de nuestro país, sin embargo, se debe tomar en cuenta lo establecido en la regla 1.2. De la RFA para 2015, respecto a la facilidad de comprobación de la mano de obra de trabajadores eventuales y los límites establecidos para su aplicación.

Cuando se hace uso de la presente facilidad, no se debe olvidar que se deben cumplir además con las obligaciones en materia de seguridad social, pues lo presente resulta aplicable únicamente para la retención de ISR a los trabajadores por el servicio que prestan. Cabe mencionar que de igual manera existen facilidades para los productores que se deberán observar para el adecuado cumplimiento de la obligación.

4.6. Conclusiones

Como se pudo observar, “el productor” objeto del presente caso, no cuenta con información sobre su actividad productiva, es decir no conoce su verdadera rentabilidad ni la realidad financiera sobre la actividad que desempeña desde hace varios años, pues únicamente genera su información con el objeto de cumplir con la obligación establecida en la norma, y como base para el cálculo de sus impuestos.

Es necesario que los productores lecheros reciban una adecuada asesoría en los aspectos financieros y fiscales, partiendo de bases administrativas no solo con el objeto de cumplir con sus obligaciones como contribuyentes de impuestos, sin ver más allá de eso, pues es importante que conozcan la situación real de la actividad que desempeñan a fin de que tengan un panorama real sobre su actividad productiva. Además, que les permita generar indicadores para medir su desempeño a lo largo del tiempo, lo cual constituya una herramienta para emprender acciones concretas de mejora en los aspectos operativos que finalmente tengan un impacto positivo en lo financiero.

Es por ello que resulta conveniente que los productores conozcan los beneficios que conlleva el uso de la información como herramienta para conocer a fondo su actividad. Esto no debe verse solamente como una carga administrativa que impone la autoridad fiscal, sino como una oportunidad de mejora continua.

La información financiera constituye un elemento fundamental, inclusive dentro del ámbito fiscal, pues es necesario partir de bases sólidas, que permita generar información confiable y consistente, a fin de contar con la materia prima necesaria para el adecuado cálculo de las obligaciones fiscales.

Como se pudo analizar a lo largo del presente caso, existen alternativas que permiten reducir el impacto financiero que conlleva el pago de impuestos para los contribuyentes que tributen en el régimen de AGAPES, con total apego a la norma fiscal aplicable pero haciendo uso de todos los beneficios que pudieran resultar aplicables para los productores.

El régimen de AGAPES contempla una gran cantidad de beneficios los cuales no están previstos en ningún otro régimen de la Ley. Sin duda alguna dichas facilidades son un beneficio para los contribuyentes que se encuentren en el supuesto para hacer uso de ellas, sin embargo, es necesario utilizarlas de manera adecuada y siempre con total apego a la norma aplicable para minimizar cualquier tipo de riesgo para el contribuyente. Es necesario pues, cuidar lo bondadoso que resulta este régimen, con lo que se asegure su permanencia.

Dentro del régimen existen supuesto previstos en las disposiciones aplicables que no son del todo claros y algunos otros que no se encuentran previstos en la norma como el caso de los ingresos provenientes de los apoyos gubernamentales, dejando su interpretación al criterio del contribuyente, pero al final la autoridad competente es la encargada de emitir su postura al respecto. Es por eso que se considera necesario clarificar este y otros puntos para su correcta aplicación, pero tomando en cuenta la realidad por la que atraviesa el sector en nuestro país.

El desconocimiento de la norma tributaria no exime de su cumplimiento. Al momento de adentrarse en el análisis de un caso específico se debe partir de un conocimiento puntual del marco legal aplicable, lo cual permita contar con herramientas para el adecuado cumplimiento de las obligaciones y que permita además, emitir un juicio objetivo respecto a la situación fiscal de cualquier contribuyente independientemente del giro a que se dedique.

Conclusión

Como parte del desarrollo del presente trabajo terminal de mi participación en la maestría en impuestos, se puede concluir lo siguiente:

Es fascinante adentrarse en el estudio de la industria lechera a nivel nacional e internacional, ya que permite contar con un panorama amplio sobre los factores tanto externos como internos que influyen en los problemas que actualmente aquejan al sector nacional.

En lo particular considero que fue muy productivo realizar este trabajo de la industria lechera ya que no solo me permitió conocer la normatividad fiscal aplicable al sector, sino descubrir que todos los sectores productivos representan áreas de oportunidad para adquirir los conocimientos necesarios y desarrollar las habilidades profesionales requeridas, para poderles ofrecer los servicios de calidad que demandan las necesidades actuales de los negocios, que se desarrollan en un mundo global.

Tomando en cuenta lo anterior, considero necesario que en nuestro país se realicen cambios estructurales dentro del sector lechero a fin de poder ser más competitivos dentro de un contexto nacional e internacional.

Resulta interesante conocer lo que están haciendo los países con industrias lecheras importantes como es el caso de Australia, quienes conscientes de los retos y dificultades a los que enfrenta la industria, desde hace algunos años han implementado los cambios que consideraron necesarios con el objeto de ser más competitivos y poder mejorar en general las condiciones de todos los involucrados. Lo anterior sin duda se ha visto capitalizado con resultados positivos para todos ellos.

La industria lechera Australia está muy por delante de la nuestra en muchos aspectos, uno de ellos se refiere a la generación de información sobre la industria en general y de los productores en particular. Si se pretender mejorar algo, primeramente es necesario conocerlo de manera detallada, un buen comienzo entonces sería realizar los cambios que permitan ser capaces de generar información oportuna para conocer de manera puntual la actualidad por la que atraviesa el sector nacional, así como las perspectivas a corto y mediano plazo. Es indudable que se debe de voltear a ver que están haciendo otros países, pues si bien es cierto que las condiciones naturales, de tecnificación y desarrollo son distintas, es necesario evaluar lo que están haciendo en beneficio de la industria nacional.

En estos tiempos modernos se requiere de la especialización en todas las áreas del conocimiento y la industria lechera no es la excepción, es por ello que se debe de llevar a cabo un trabajo exhaustivo basado en la cooperación entre la iniciativa pública y

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

todos los involucrados a lo largo de la cadena productiva, lo cual permita generar proyectos específicos para el desarrollo de la industria dentro de todas sus etapas. Para ellos es prioritario contar con la disposición de parte de todos ellos, lo cual permita evaluar los retos a que se enfrenta la industria y estar conscientes de que se requieren cambios positivos que al final del día se verán traducidos en beneficios en las condiciones del país en general.

Actualmente, el gobierno de nuestro país destina una gran cantidad de recursos para el desarrollo de la industria, no obstante, también recae en los propios involucrados en la producción que los recursos se destinen para el propósito que fueron entregados, es decir en beneficio del sector. Si bien es cierto que muchos problemas se le podrían achacar al gobierno, la responsabilidad recae en todos los involucrados en la industria, pues si esperamos sentados que el gobierno como encargado del establecimiento de políticas públicas resuelva todos los problemas, nos quedaríamos esperando por siempre. Es prioritario que los productores lecheros reciban una asesoría integral en los aspectos administrativos, financieros y fiscales. Lo anterior no debe de ser visto con el único objetivo de cumplir con sus obligaciones como contribuyentes de impuestos, sin ver más allá de eso, pues es importante que los productores conozcan el beneficio que conlleva el uso de la información como herramienta para conocer la realidad económica por la que atraviesa su actividad productiva. Esto no debe verse únicamente como una carga administrativa, sino como una oportunidad de mejora continua.

Es cierto que la información que generan los productores de Australia actualmente, requirió de años de trabajo por parte de todos los involucrados, sin embargo, sería un buen comienzo buscar profesionalizar el sector, lo cual permita generar información amplia, detallada y oportuna.

La información financiera constituye un elemento fundamental, inclusive dentro del ámbito fiscal, pues es necesario partir de bases sólidas, que permita generar información confiable y consistente, a fin de contar con la materia prima necesaria para la adecuada determinación de los impuestos a cargo de los contribuyentes como sujetos directos o en su carácter de retenedores.

Dentro del ámbito fiscal, existen alternativas adecuadas a fin de aminorar el impacto financiero que conlleva el pago del tributo al que están sujetos los productores lecheros. Es una realidad que con todas las bondades previstas en la norma tributaria, su efecto debiera de ser muy reducido, pues a diferencia de otros sectores de la economía en donde no se contemplan esas bondades por lo que la carga tributaria es mucho mayor, en este régimen existen alternativas con el único objetivo de apoyar a tan importante sector de la economía nacional.

Es necesario proporcionar una asesoría conociendo las particularidades de cada contribuyente, pues no existen trajes hechos a la medida. Se debe de partir de un conocimiento integral de las actividades que desempeña cada productor a fin de valorar el efecto que tienen en el ámbito fiscal. Conociendo lo anterior, se deberá tener un conocimiento integral de la legislación aplicable en nuestro país, lo cual permita determinar la mejor forma de organizar las actividades del contribuyente con el objeto de reducir con total apego a las normas fiscales, el impacto que conlleva el pago de las contribuciones en nuestro país.

Si bien es cierto que el régimen aplicable para el sector primario de nuestro país es relativamente sencillo, resulta necesario tomar en cuenta la realidad por la que atraviesa el sector nacional, pues existe una gran desinformación e informalidad por parte de los involucrados. Es una realidad que en nuestro país los impuestos son complejos y no son auto determinables como debieran ser, pues además existen situaciones no previstas en la norma tributaria que lo hacen aún más complejo.

Cambiar el mundo no es sencillo, sin embargo considero necesario comenzar mediante aportaciones en beneficio de la industria que permitan dejar un precedente para estar conscientes de los retos a que se enfrenta el sector lechera nacional, y enfatizar en que se requiere de cambios positivos por parte de todos los involucrados si es que se pretende mejorar las condiciones actuales. Pues como lo dije con anterioridad, si esperamos a que el gobierno nos resuelva la vida, nos quedaríamos esperando por siempre.

Bibliografía

Acemoglu, D., & Robinson, J. (2012). *Why nations fail: The origins of power, prosperity, and poverty*. New York: Crown.

Angeles Montiel, R; Mora Flores J, et Al. (2004). *Efecto de las importaciones de leche en el mercado nacional del producto*. *Agrociencia* Vol. 38, No. 5. Pp. 555-564. Estado de México: México.

Arrijoa Vizcaíno, A. (2015). *Derecho Fiscal*. México, D.F.: Themis.

Australia Travel Guide (2016). *Map & Weather of Australia*. Consultado el 05 de abril de 2016 en <http://www.finalword.com/map-weather-of-australia/>

Banco de México (2016). *Mercado cambiario*. Consultado el 05 de abril de 2016 en <http://www.banxico.org.mx/dyn/portal-mercado-cambiario/index.html>

Banco Mundial (2015). *Inflación, precios al consumidor (% anual)*. Consultado el 09 de Abril de 2016 en <http://datos.bancomundial.org/indicador/FP.CPI.TOTL.ZG?page=1>

Central Intelligence Agency (2015). *Australia*. Consultado el 02 de febrero de 2016 en <https://www.cia.gov/library/publications/the-world-factbook/geos/as.html>

Código Fiscal de la Federación. *Diario Oficial de la Federación*. México. 31 de diciembre de 1981.

Comisión Nacional del Agua (2016). *Clima en México*. Consultado el 05 de abril de 2016 en http://smn.cna.gob.mx/index.php?option=com_content&view=article&id=103&Itemid=80

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. *Diario oficial de la Federación*. México, 05 de febrero de 1917.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. *Diario Oficial de la Federación*. México. 05 de febrero de 1917.

Dairy Australia (2014). *Dairy Situation and Outlook February 2014 Update*. Consultado el 13 de mayo de 2016 en

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

<http://www.dairyaustralia.com.au/~media/Documents/Stats%20and%20markets/S%20and%20O/S%20and%20O%20Feb%202014/LANDSCAPE%20SO%20FebWEBFINAL3.pdf>

Dairy Australia (2015). Dairy Situation and Outlook June 2015. Consultado el 13 de mayo de 2016 en <http://www.dairyaustralia.com.au/~media/Documents/Stats%20and%20markets/S%20and%20O/S%20and%20O%20June%202015/June%202015%20Situation%20and%20Outlook%2020150615.pdf>

Dairy Australia (2015). Dairy Situation and Outlook October 2015. Consultado el 15 de mayo de 2016 en <http://www.dairyaustralia.com.au/~media/Documents/Stats%20and%20markets/S%20and%20O/S%20and%20O%20Feb%202015/February%202015%20Dairy%20Situation%20and%20Outlook.pdf>

Dairy Australia (2015). Farm facts. Consultado el 13 de mayo de 2016 en <http://www.dairyaustralia.com.au/Markets-and-statistics/Farm-facts.aspx>

Dairy Australia (2015). Farm Inputs and costs. Consultado el 13 de mayo de 2016 en <http://www.dairyaustralia.com.au/Markets-and-statistics/Farm-inputs-and-costs.aspx>

Dairy Australia (2015). Farmgate Milk Prices. Consultado el 13 de mayo de 2016 en <http://www.dairyaustralia.com.au/Markets-and-statistics/Prices/Farmgate-Prices.aspx>

Dairy Australia (2015). Production and sales. Consultado el 13 de mayo de 2016 en <http://www.dairyaustralia.com.au/Markets-and-statistics/Production-and-sales.aspx>

Dairy Australia (2016). Chart of Accounts. Consultado el 15 de mayo de 2016 en <http://www.dairyaustralia.com.au/Business-and-financials/Chart-of-Accounts.aspx>

Dairy Australia (2016). Dairy Farm Monitor Project Victoria Annual Report 2014/15. Consultado el 16 de mayo de 2016 en <http://www.dairyaustralia.com.au/~media/Documents/Farm-Business-management/Dairy%20Farm%20Monitor%20Project/Victoria/2014-15/11092015-DFMP%20Victoria%20Annual%20Report%202014-2015.pdf>

Dairy Australia (2016). Dairy Farm Monitor Project. Consultado el 16 de mayo de 2016 en

http://www.dairyaustralia.com.au/Business-and-financials/Dairy-Farm-Monitor-Project.aspx

Dairy Australia (2016). Dairy Situation and Outlook February 2016. Consultado el 13 de mayo de 2016 en <http://www.dairyaustralia.com.au/~media/Documents/Stats%20and%20markets/S%20and%20O/S%20and%20O%20Feb%202016/Situation%20and%20Outlook%20February%2016.pdf>

Dairy Australia (2016). Exports and trade. Consultado el 13 de mayo de 2016 en <http://www.dairyaustralia.com.au/Markets-and-statistics/Exports-and-trade.aspx>

Dairy Australia (2016). History of Australian dairy industry deregulation. Consultado el 09 de abril de 2016 en <http://www.dairyaustralia.com.au/Industry-information/About-the-industry/Deregulation.aspx>

Dairy Australia (2016). Levy investment. Consultado el 10 de abril de 2016 en <http://www.dairyaustralia.com.au/Levy-investment.aspx>

Dairy Australia (2016). NSW Dairy Farm Monitor Project. Consultado el 16 de mayo de 2016 en <http://www.dairyaustralia.com.au/Business-and-financials/Dairy-Farm-Monitor-Project/NSW-Dairy-Farm-Monitor-Project.aspx>

Dairy Australia (2016). Production and sales. Consultado el 13 de mayo de 2016 en <http://www.dairyaustralia.com.au/Markets-and-statistics/Production-and-sales.aspx>

Dairy Australia (2016). Queensland Dairy Accounting Scheme. Consultado el 16 de mayo de 2016 en <http://www.dairyaustralia.com.au/Business-and-financials/Dairy-Farm-Monitor-Project/QLD-Dairy-Accounting-Scheme.aspx>

Dairy Australia (2016). Research and development. Consultado el 10 de abril de 2016 en <http://www.dairyaustralia.com.au/Industry-information/Research-and-development.aspx>

Dairy Australia (2016). SA Dairy Farm Monitor Project. Consultado el 16 de mayo de 2016 en <http://www.dairyaustralia.com.au/Business-and-financials/Dairy-Farm-Monitor-Project/SA-Dairy-Farm-Monitor-Project.aspx>

Dairy Australia (2016). TAS Dairy Farm Monitor Project. Consultado el 16 de mayo de

2016 en <http://www.dairyaustralia.com.au/Business-and-financials/Dairy-Farm-Monitor-Project/TAS-Dairy-Farm-Monitor-Project.aspx>

Dairy Australia (2016). VIC Dairy Farm Monitor Project. Consultado el 16 de mayo de 2016 en <http://www.dairyaustralia.com.au/Business-and-financials/Dairy-Farm-Monitor-Project/VIC-Dairy-Farm-Monitor-Project.aspx>

Dairy Australia (2016). WA Dairy Farm Monitor Project. Consultado el 16 de mayo de 2016 en <http://www.dairyaustralia.com.au/Business-and-financials/Dairy-Farm-Monitor-Project/WA-Dairy-Farm-Monitor-Project.aspx>

Dairy Australia (2016). Who we are. Consultado el 10 de abril de 2016 en <http://www.dairyaustralia.com.au/Industry-information/About-Dairy-Australia/Who-we-are.aspx>

Del Valle R, M. 2000. La innovación Tecnología en el Sistema Lácteo mexicano y su Entorno Mundial. UNAM, IIEC y Miguel Angel Porrúa, México. 439 p.

Delgadillo Gutiérrez, L. H. (2014). Principios de derecho Tributario. México, D.F.: Limusa.

Department of Agriculture and Water Resources (2016). About us. Consultado el 10 de abril de 2016 en <http://www.agriculture.gov.au/about>

Department of Agriculture and Water Resources (2016). Dairy. Consultado el 10 de abril de 2016 en <http://www.agriculture.gov.au/ag-farm-food/meat-wool-dairy/dairy>

Fideicomisos Instituidos en Relación con la Agricultura (2015). RED DE VALOR: BOVINOS LECHE DEL ESTADO DE AGUASCALIENTES. Consultado el 08 de octubre de 2015 en <https://www.fira.gob.mx/OportunidadNeg/DetalleOportunida.jsp?Detalle=22>

Flores Zavala, E. (1946). Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. México D.F.

Fondo Monetario Internacional (2015). Consultado el 06 de abril de 2016 en <https://www.imf.org/external/pubs/ft/weo/2015/02/weodata/index.aspx>

Food and Agriculture Organization of the United Nations (2015), "Dairy Animals", consultado el 15 de septiembre de 2015 en <http://www.fao.org/agriculture/dairy->

gateway/milk-production/dairy-animals/en/#.VgRIXCB_Okp

Food and Agriculture Organization of the United Nations (2015). "Milk and dairy products in human nutrition" consultado el 15 de septiembre de 2015 en <http://www.fao.org/docrep/018/i3396e/i3396e.pdf>

Garay Leiva, C. (2012). Improving dairy in Chile: a comparative study with dairying in Australia (tesis de maestria). The University of Melbourne, Melbourne, Australia.

Geoscience Australia (2015). Area of Australia – States and Territories. Consultado el 05 de abril de 2016 en <http://www.ga.gov.au/scientific-topics/national-location-information/dimensions/area-of-australia-states-and-territories>

Impuesto, ta (2016). Real Academia Española. Consultado el 28 de mayo de 2016 en <http://dle.rae.es/?id=L8y8MOo>

Index Mundi (2015). Dairy, Dry Whole Milk Powder Domestic Consumption by Country in 1000 MT. Consultado el 12 de noviembre de 2015 en <http://www.indexmundi.com/agriculture/?commodity=powdered-whole-milk&graph=domestic-consumption>

Index Mundi (2015). Dairy, Dry Whole Milk Powder Exports by Country in 1000 MT. Consultado el 15 de noviembre de 2015 en <http://www.indexmundi.com/agriculture/?commodity=powdered-whole-milk&graph=exports>

Index Mundi (2015). Dairy, Dry Whole Milk Powder Imports by Country in 1000 MT. Consultado el 13 de noviembre de 2015 en <http://www.indexmundi.com/agriculture/?commodity=powdered-whole-milk&graph=imports>

Index Mundi (2015). Dairy, Dry Whole Milk Powder Production by Country in 1000 MT. Consultado el 7 de noviembre de 2015 en <http://www.indexmundi.com/agriculture/?commodity=powdered-whole-milk&graph=production>

Index Mundi (2015). Dairy, Milk Fluid Production by Country in 1000 MT. Consultado el 7 de noviembre de 2015 en <http://www.indexmundi.com/agriculture/?commodity=milk&graph=production>

Index Mundi (2015). Dairy, Milk, Fluid Domestic Consumption by Country in 1000 MT. Consultado el 12 de noviembre de 2015 en <http://www.indexmundi.com/agriculture/?commodity=milk&graph=domestic-consumption>

Index Mundi (2015). Dairy, Milk, Fluid Exports by Country in 1000 MT. Consultado el 15 de noviembre de 2015 en <http://www.indexmundi.com/agriculture/?commodity=milk&graph=exports>

Index Mundi (2015). Dairy, Milk, Fluid Imports by Country in 1000 MT. Consultado el 12 de noviembre de 2015 en <http://www.indexmundi.com/agriculture/?commodity=milk&graph=imports>

Index Mundi (2015). Dairy, Milk, Non Fat Dry Domestic Consumption by Country in 1000 MT. Consultado el 12 de noviembre de 2015 en <http://www.indexmundi.com/agriculture/?commodity=nonfat-dry-milk&graph=domestic-consumption>

Index Mundi (2015). Dairy, Milk, Non Fat Dry Exports by Country in 1000 MT. Consultado el 15 de noviembre de 2015 en <http://www.indexmundi.com/agriculture/?commodity=nonfat-dry-milk&graph=exports>

Index Mundi (2015). Dairy, Milk, Non Fat Dry Exports by Country in 1000 MT. Consultado el 15 de noviembre de 2015 en <http://www.indexmundi.com/agriculture/?commodity=nonfat-dry-milk&graph=exports>

Index Mundi (2015). Dairy, Milk, Non Fat Dry Imports by Country in 1000 MT. Consultado el 13 de noviembre de 2015 en <http://www.indexmundi.com/agriculture/?commodity=nonfat-dry-milk&graph=imports>

Index Mundi (2015). Dairy, Milk, Nonfat Dry Production by Country in 1000 MT. Consultado el 7 de noviembre de 2015 en <http://www.indexmundi.com/agriculture/?commodity=nonfat-dry-milk&graph=production>

Instituto Nacional de Estadística y Geografía (2014). Extensión de México. Consultado el 08 de Abril de 2016 en <http://cuentame.inegi.org.mx/territorio/extension/default.aspx?tema=T>

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

Instituto Nacional de Estadística y Geografía (2015). RESULTADOS DE LA ENCUESTA NACIONAL DE OCUPACIÓN Y EMPLEO. Consultado el 05 de Abril de 2016 en http://www.inegi.org.mx/saladeprensa/boletines/2015/enoe_ie/enoe_ie2015_05.pdf

Instituto Nacional de Estadística y Geografía. (2014). División territorial de México. Consultado el 06 de abril de 2016 en <http://cuentame.inegi.org.mx/territorio/division/default.aspx?tema=T>

Instituto Nacional de Estadística y Geografía. (2014). Ubicación de México en el mundo. Consultado el 06 de abril de 2016 en <http://cuentame.inegi.org.mx/territorio/mexico.aspx?tema=T>

Instituto Nacional de Estadística y Geografía. (2015). PIB y Cuentas Nacionales. Consultado el 06 de abril de 2016 de <http://www.inegi.org.mx/est/contenidos/proyectos/cn/pibt/>

Instituto Nacional de Estadística y Geografía. (2016). Climatología. Consultado el 06 de abril de 2016 en <http://www.inegi.org.mx/geo/contenidos/reclima/default.aspx>

International Dairy Federation IDF (2010). The World Dairy Situation 2010. Bulletin of the International Dairy Federation [Online], 446/2010. Available: www.fil-adf.org.

Leche (2016). Real Academia Española. Consultado el 20 de Agosto de 2016 en <http://dle.rae.es/?id=N2tsDWF>

Ley Agraria. Diario oficial de la Federación. México, 26 de Febrero de 1992.

Ley de ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2015. Diario oficial de la Federación. México, 13 de noviembre de 2014.

Ley de ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2016. Diario oficial de la Federación. México, 18 de noviembre de 2015.

Ley del Desarrollo Rural Sustentable. Diario oficial de la Federación. México, 07 de diciembre de 2001.

Ley del Impuesto al Valor Agregado. Diario oficial de la Federación. México, 29 de

Diciembre de 1978.

Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios. Diario Oficial de la Federación. México. 30 de diciembre de 1980.

Ley del Impuesto Sobre la Renta. Diario oficial de la Federación. México, 11 de Diciembre de 2013.

Ley General de Sociedades Cooperativas. Diario oficial de la Federación. México, 3 de Agosto de 1994.

Ley General de Sociedades Mercantiles. Diario oficial de la Federación. México, 4 de Agosto de 1934.

Mi gasolina (2016). Pemex Diésel. Consultado el 01 de septiembre de 2016 en <http://www.migasolina.com.mx/>

Normas de Información Financiera (NIF) 2015 (2015). México, D.F.: Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

OECD/FAO (2015), "Dairy", in OECD-FAO Agricultural Outlook 2015, OECD Publishing, Paris. DOI: http://dx.doi.org/10.1787/agr_outlook-2015-11-en

OECD/Food and Agriculture Organization of the United Nations (2015), OECD-FAO Agricultural Outlook 2015, OECD Publishing, Paris. http://dx.doi.org/10.1787/agr_outlook-2015-en.

Office of the United States trade representative (2015). APENDIX A-1 TARIFF RATE QUOTAS OF MEXICO. Consultado el 23 de noviembre de 2015 en <https://ustr.gov/sites/default/files/TPP-Final-Text-Mexico-Appendix-A-1-Tariff-Rate-Quotas-and-Appendix-A-2-Country-Specific-Allocation-for-Sugar-of-Mexico.pdf>

Office of the United States trade representative (2015). The TRANS-PACIFIC PARTHERSHIP. Consultado el 20 de Abril de 2016 en <https://ustr.gov/tpp/>

Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (2015). Consultado el 05 de Abril de 2016 en https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=LFS_SEXAGE_I_R

Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (2016). Consultado el 05 de Abril de 2016 en <http://www.oecd.org/social/income-distribution-database.htm>

Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (2016). Consultado el 05 de Abril de 2016 en http://www.oecd-ilibrary.org/employment/unemployment-rate_20752342-table1

Pacto por México (2012). Suscrito el 02 de diciembre de 2012. México D.F.

Persona (2016). Real Academia Española. Consultado el 28 de mayo de 2016 en <http://dle.rae.es/?id=SjUIL8Z>

Plan Nacional de Desarrollo 2013 - 2018 (2013). Gobierno de la República. D.O.F.: 20 de mayo de 2013.

RESOLUCIÓN de facilidades administrativas para los sectores de contribuyentes que en la misma se señalan para 2016. Diario oficial de la Federación. México, 23 de diciembre de 2015.

RESOLUCIÓN del H. Consejo de Representantes de la Comisión Nacional de los Salarios Mínimos que fija los salarios mínimos generales y profesionales vigentes a partir del 1º de enero de 2016. Diario Oficial de la Federación. México. 18 de diciembre de 2015.

Secretaría de Agricultura, Ganadería, Desarrollo Rural, Pesca y Alimentación (2016). INTRODUCCIÓN. Consultado el 09 de abril de 2016 en <http://www.sagarpa.gob.mx/quienesomos/introduccion/Paginas/default.aspx>

Secretaría de Agricultura, Ganadería, Desarrollo Rural, Pesca y Alimentación (2016). Acciones y programas. Consultado el 09 de abril de 2016 en <http://www.gob.mx/sagarpa#acciones>

Secretaría de Economía (2012). "Análisis del Sector Lácteo en México", Consultado el 17 de septiembre de 2015 en http://www.economia.gob.mx/files/comunidad_negocios/industria_comercio/informacionSectorial/analisis_sector_lacteo.pdf

Secretaría de Economía (2015). Capitulado completo del Tratado de Asociación

Transpacífico (TPP). Consultado el 20 de Abril de 2016 en http://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/86770/Capitulado_completo_del_Tratado_de_Asociacion_Transpacifico_en_espanol.pdf

Secretaría de Economía (2015). DISPOSICIONES INICIALES Y DEFINICIONES GENERALES. Consultado el 21 de Abril de 2016 en http://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/86469/1._Disposiciones_Iniciales_y_Definiciones_Generales.pdf

Secretaría de Economía (2015). TRATO NACIONAL Y ACCESO DE MERCANCIAS AL MERCADO. Consultado el 21 de Abril de 2016 en http://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/86471/2._Trato_Nacional_y_Acceso_de_Mercancias.pdf

Servicio de Información Agroalimentaria y Pesquera (2014). GANADERÍA / Estacionalidad de la producción. Consultado el 13 de mayo de 2016 en <http://www.siap.gob.mx/estacionalidad-de-la-produccion-ganadera/>

Servicio de Información Agroalimentaria y Pesquera (2014). GANADERÍA / Población ganadera. Consultado el 13 de mayo de 2016 en <http://www.siap.gob.mx/poblacion-ganadera/>

Servicio de Información Agroalimentaria y Pesquera (2014). GANADERÍA / Población ganadera. Consultado el 18 de noviembre de 2015 en <http://www.siap.gob.mx/poblacion-ganadera/>

Servicio de Información Agroalimentaria y Pesquera (2014). Otros productos por estado. Consultado el 18 de noviembre de 2015 en http://infosiap.siap.gob.mx/anpecuario_siapx_gobmx/indexnal.jsp

Servicio de Información Agroalimentaria y Pesquera (2014). Resumen nacional. Consultado el 18 de noviembre de 2015 en http://infosiap.siap.gob.mx/anpecuario_siapx_gobmx/ResumenNacional.do

Servicio de Información Agroalimentaria y Pesquera (2015) “Bovino producción, precio, valor y peso de ganado en pie 2014”, consultado el 26 de noviembre de 2015 en

<http://www.siap.gob.mx/ganaderia-resumen-estatal-pecuario/>.

Servicio de Información Agroalimentaria y Pesquera (2015). Boletín de Leche enero-marzo de 2015. Consultado el 2 de noviembre de 2015 en http://www.siap.gob.mx/wp-content/uploads/boletinleche/boletinlechenero-marzo_2015.pdf

Servicio de Información Agroalimentaria y Pesquera (2015). Estudios. Consultado el 20 de noviembre de 2015 en <http://www.siap.gob.mx/estudios-2/>

Servicio de Información Agroalimentaria y Pesquera (2016). Boletín de Leche enero-marzo de 2016. Consultado el 13 de mayo de 2016 en http://www.siap.gob.mx/wp-content/uploads/boletinleche/B_de_Leche_enero-marzo_2016.pdf

Servicio de Información Agroalimentaria y Pesquera (2016). Boletín de Leche octubre-diciembre de 2015. Consultado el 13 de mayo de 2016 en http://www.siap.gob.mx/wp-content/uploads/boletinleche/b_leche_oct_dic_2015.pdf

Servicio de Información Agroalimentaria y Pesquera (2016). Boletín de Leche abril-junio de 2015. Consultado el 13 de mayo de 2016 en http://www.siap.gob.mx/wp-content/uploads/boletinleche/b_leche_abrjun2015.pdf

Servicio de Información Agroalimentaria y Pesquera (2016). Boletín de Leche julio-septiembre de 2009. Consultado el 13 de mayo de 2016 en http://www.campomexicano.gob.mx/portal_siap/Integracion/EstadisticaDerivada/Comercio Exterior/Estudios/BoletinLeche/Leche-Sep09.pdf

Servicio de Información Agroalimentaria y Pesquera (2016). GANADERÍA / Producción mensual. Consultado el 13 de mayo de 2016 en <http://www.siap.gob.mx/ganaderia-produccion-mensual-2-2/>

Servicio de Información Agroalimentaria y Pesquera (2016). GANADERÍA / Producción anual. Consultado el 13 de mayo de 2016 en <http://www.siap.gob.mx/ganaderia-produccion-anual/>

Servicio de Información Agroalimentaria y Pesquera (2016). GANADERÍA-Capacidad de sacrificio de especies pecuarias. Consultado el 13 de mayo de 2016 en <http://www.siap.gob.mx/capacidad-de-sacrificio-de-especies-pecuarias/>

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

Servicio de Información Agroalimentaria y Pesquera (2016). GANADERÍA-Exportación de ganado bovino. Consultado el 13 de mayo de 2016 en <http://www.siap.gob.mx/exportacion-de-ganado-bovino/>

The World Bank (2011). Module 4- Smallholder dairy production. Agriculture Investment Sourcebook. Consultado el 26 de agosto de 2016 en <http://go.worldbank.org/LE880YAAH0>).

The World Bank (2012). Labor force total. Consultado el 03 de febrero de 2016 en <http://data.worldbank.org/indicator/SL.TLF.TOTL.IN>

The World Bank (2015). Mexico Overview. Consultado el 09 de Abril de 2016 en <http://www.worldbank.org/en/country/mexico/overview#1>

United States Department of Agriculture (2015). Data and Statistics. Consultado el 1 de noviembre de 2015 en http://www.usda.gov/wps/portal/usda/usdahome?navid=DATA_STATISTICS

United States Department of Agriculture Foreign Agricultural Service (2015). Mexico Dairy and Products Annual. Consultado el 20 de noviembre de 2015 en http://gain.fas.usda.gov/Recent%20GAIN%20Publications/Dairy%20and%20Products%20Annual_Mexico%20City_Mexico_10-27-2015.pdf

United States Department of Agriculture Foreign Agricultural Service (2015). Dairy: World Markets and Trade. Consultado el 6 de noviembre de 2015 en <http://usda.mannlib.cornell.edu/usda/fas/dairy-market//2010s/2015/dairy-market-12-17-2015.pdf>

Yahoo Finance (2016). AUD/USD. Consultado el 05 de abril de 2016 en <https://finance.yahoo.com/quote/AUDUSD=X?ltr=1>