

“2013, Año de la Lealtad Institucional y Centenario del Ejército Mexicano”

Expedientes: XXXXXX
XXXXXX
XXXXXX

ACUERDO DE CALIFICACIÓN DE PROBLEMA SISTÉMICO

México, Distrito Federal, **a treinta de mayo de dos mil trece.**- Esta Procuraduría se encuentra facultada para ejercer las atribuciones de investigar e identificar problemas de carácter sistémico a fin de advertir o prevenir cualquier acto ilegal de la autoridad fiscal, evitar se causen perjuicios a los contribuyentes y, en su caso, vigilar que se reparen los daños causados a éstos. Lo anterior, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 1o., párrafos primero, segundo y tercero de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 1, 4, 5, 8 y demás relativos de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 4 de septiembre de 2006; 72, 73, 75, 76 y demás relativos de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicados en el Diario Oficial de la Federación del 30 de agosto de 2011; y 25, fracción X, y 26, fracción IX, del Estatuto Orgánico de este Organismo, publicado el 03 de abril de 2013 en el mismo medio, todos interpretados armónicamente.

Es por ello que esta Procuraduría, en ejercicio de sus atribuciones, lleva a cabo el procedimiento de investigación y análisis de la posible problemática sistémica planteada consistente en:

- a) La situación que enfrentan los integrantes del sector primario —agricultores, en este caso—, a quienes nuestro sistema fiscal no les proporciona las herramientas y condiciones indispensables para inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC) y, por ende, efectuar el debido cumplimiento de sus obligaciones fiscales, entre las cuales está la expedición de comprobantes fiscales principalmente; y,
- b) La imposibilidad que enfrentan, en consecuencia, los adquirientes de sus productos —sector abasto— para deducir sus gastos y adquisiciones, al no contar con los comprobantes fiscales, adicionado al hecho de que el sector primario difícilmente recibe cheques como forma de pago, situación que se ve agravada si consideramos que algunos

SUBPROCURADURÍA DE ANÁLISIS SISTÉMICO Y ESTUDIOS NORMATIVOS
DIRECCIÓN GENERAL DE ANÁLISIS SISTÉMICO
Y MEDIDAS PREVENTIVAS Y CORRECTIVAS

de los pagos que realizan —tales como maniobras de recolección, empaques, carga, descarga, traspaleos, estibadores, cortadores, reparaciones en carretera, entre otros— no estén respaldados con documentación que reúna todos los requisitos fiscales. En este sentido, puede apreciarse que estas operaciones se llevan a cabo bajo un esquema que no favorece la formalidad y que impide el crecimiento de dicho sector —al limitarse la posibilidad de deducir las erogaciones respectivas—, a lo cual debe adicionarse el hecho de que quienes forman parte del sector abasto cuentan con obligaciones adicionales, como la relativa a la inscripción en el RFC de los miembros del sector primario a los que les adquieren sus productos.

Ante tal situación, resulta imprescindible que la autoridad reconozca la realidad que impera en el sector primario y en el lugar donde desarrollan sus actividades, donde existen condiciones de desventaja respecto de las zonas urbanas, debido a diversos elementos que no han permitido su desarrollo. La falta de tecnología, el bajo índice de escolaridad y el escaso acceso a servicios, son factores que han determinado su actual situación; a pesar de lo anterior, dicho sector desarrolla operaciones comerciales de manera intensa y constante, aportando productos de consumo necesario para la sociedad, por lo que resulta indispensable que se generen las condiciones que permitan incorporar a los integrantes del sector primario directamente al sistema tributario, posibilitando el cumplimiento de las obligaciones respectivas y evitando perjuicios o cargas para quienes comercian con ellos.

Luego entonces, las condiciones particulares bajo las cuales el sector primario realiza sus actividades comerciales —como son las relativas al grado de escolaridad, acceso a servicios bancarios, difusión del alcance de las disposiciones fiscales, etcétera— repercuten de forma directa y contundente en los medios a su alcance para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, afectando incluso a otros sectores con los que principalmente realizan sus actividades. Por consiguiente, estas situaciones propician la realización de operaciones en un contexto adverso, que no fomenta la formalidad, lo que da como resultado un esquema de tributación injusto y desequilibrado, pues no establece los mecanismos idóneos para que las obligaciones fiscales sean cumplidas atendiendo a la desigualdad existente entre los productores del sector primario, y el resto de los contribuyentes, quienes sí cuentan con las herramientas necesarias para cumplir sus obligaciones fiscales.

Por lo anterior, esta Procuraduría, como Institución encargada de la protección y defensa de los derechos de los contribuyentes, estima que la problemática descrita actualiza supuestos que permitirían su calificación como un problema sistémico, mismo que requiere de la búsqueda y adopción de soluciones. Por tal motivo, se emite el presente

ACUERDO DE CALIFICACIÓN.

Como punto de partida, este organismo descentralizado destaca los siguientes:

I. ANTECEDENTES

1. Mediante escrito fechado el diecinueve de septiembre de dos mil once, el Presidente de la XXXXXX hizo del conocimiento de esta Procuraduría la problemática fiscal que enfrentan el sector primario y el sector abasto alimentario.
2. El dieciocho de octubre de dos mil once se llevó a cabo una reunión de trabajo entre los miembros de la XXXXXX y funcionarios de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON), con la finalidad de dar seguimiento a la problemática expuesta.
3. El veintiuno de octubre de dos mil once se elaboraron los acuerdos previos de calificación, en los cuales se analizó, de manera preliminar, cada una de las problemáticas, tales como la deducción de gastos y adquisiciones no comprobables, el alta o inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC) de los proveedores del campo y la obligación de pagar con cheque nominativo a proveedores del campo.
4. El primero de diciembre de dos mil once se llevó a cabo la segunda reunión de trabajo entre los representantes de la XXXXXX y funcionarios de la PRODECON, para efectos de precisar y obtener diversa documentación e información necesaria para el análisis e investigación de la problemática.
5. Posteriormente, se celebraron una serie de reuniones y mesas de trabajo encaminadas a fortalecer el proceso de investigación y análisis de esta Procuraduría, en las siguientes fechas:
 - El treinta y uno de julio de dos mil doce;

SUBPROCURADURÍA DE ANÁLISIS SISTÉMICO Y ESTUDIOS NORMATIVOS
DIRECCIÓN GENERAL DE ANÁLISIS SISTÉMICO
Y MEDIDAS PREVENTIVAS Y CORRECTIVAS

- El veinte de agosto de dos mil doce.;
 - El veintisiete de agosto de dos mil doce;
 - El tres de septiembre de dos mil doce, esta Procuraduría celebró la “XXXXXX Reunión Periódica con representantes de la XXXXXX y con Autoridades Fiscales Federales de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y del Servicio de Administración Tributaria”;
 - El diez de diciembre de dos mil doce se celebró una mesa de trabajo en la que participaron representantes de la XXXXXX, así como miembros de dicha XXXXXX de distintas entidades federativas, en la que se expuso, de forma práctica e ilustrativa, la problemática a la que se enfrentan los contribuyentes cuando pretenden inscribir al RFC, vía electrónica, a los productores del campo;
 - El diez de enero del presente año se celebró una mesa de trabajo en la que participaron directivos de la XXXXXX y funcionarios de esta Procuraduría, a efecto de continuar con la investigación de las problemáticas;
 - El treinta de enero de dos mil trece, esta Procuraduría asistió a la reunión de trabajo concertada por la XXXXXX, y en la que el XXXXXX, XXXXXX, trató la problemática señalada;
 - El veintiséis de febrero del presente año se llevó a cabo una mesa de trabajo entre los representantes de la XXXXXX y funcionarios de la PRODECON con la finalidad de intercambiar puntos de vista en relación con la problemática que se aborda.
6. Asimismo, los días dieciséis y diecisiete de octubre de dos mil doce se llevó a cabo una investigación de campo por parte de esta Procuraduría, en los municipios de Álamo y Martínez de la Torre en el Estado de Veracruz, misma que tuvo por finalidad conocer de forma presencial y directa, el proceso que se lleva a cabo para comercializar los productos del sector primario y, por ende, corroborar las condiciones en que dicho proceso se lleva a cabo en zonas rurales donde existe un alto índice de pobreza, así como un escaso nivel académico y de servicios financieros y tecnológicos.
7. Igualmente, los días veinte y veintiuno de marzo de dos mil trece se llevó a cabo una segunda visita de investigación de campo al Municipio de Rosario en el Estado de Sinaloa, con la misma finalidad referida en el párrafo anterior.
8. Derivado de lo anterior, esta Procuraduría elaboró el estudio técnico denominado *“PROBLEMÁTICA DEL SECTOR ABASTO PARA LA DEDUCIBILIDAD EN SUS GASTOS Y*

ADQUISICIONES”, a través del cual se pretende mostrar a las autoridades fiscales y, en su caso, al órgano legislativo, la realidad operativa, social y económica del referido sector, así como establecer las condiciones de carencia del sector primario que complican su adhesión plena al sector formal de contribuyentes; dicho estudio fue realizado con la intención de buscar elementos para poder buscar alternativas de solución.

II. MATERIA OBJETO DE LA CALIFICACIÓN

La problemática planteada afecta dos sectores estrechamente vinculados: el sector primario y el sector abasto; sin embargo su objeto de calificación es distinto, con base en sus implicaciones. Por esa razón, para efectos prácticos, ambos sectores se analizarán por separado en el presente apartado:

a) Problemática del sector primario, relativa al no reconocimiento de sus circunstancias fácticas, como justificantes para establecer plazos o modalidades para su inclusión total en el régimen tributario.

Actualmente, el sistema fiscal desconoce la realidad social, económica, cultural y académica de las personas que integran el sector primario, circunstancia que incide de forma contundente en sus operaciones comerciales y, por ende, afecta o impide el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, inclusive, por el desconocimiento de las mismas.

Las condiciones que afectan las transacciones de este sector son, principalmente, los altos niveles de pobreza que se registran en el campo, el limitado acceso a servicios de toda clase y la baja escolaridad —y, por ende, las altas tasas de analfabetismo—.

En atención a dichas circunstancias, la autoridad fiscal, e inclusive, el legislador, deben apreciar las características particulares del sector primario al momento de incluir a sus integrantes en el sector formal de la economía, a efecto de crear herramientas que permitan el cabal cumplimiento de sus obligaciones fiscales, en un ambiente legal propicio y adecuado, posibilitando su inscripción al RFC, la expedición de documentación comprobatoria que reúna requisitos fiscales, así como lo relativo a los deberes consistentes en llevar contabilidad, presentar declaraciones y avisos, entre otros.

Por consiguiente, la problemática que advierte esta Procuraduría en relación con el sector primario, es la relativa a las dificultades que enfrentan los contribuyentes que participan en dicho sector para cumplir con sus obligaciones —y, de manera destacada, las de inscribirse al RFC y expedir comprobantes fiscales—, como condiciones que dificultan su ingreso y permanencia en la formalidad.

Es importante señalar que esta Procuraduría parte de una premisa fundamental, consistente en lograr que las obligaciones establecidas legalmente puedan ser cumplidas y, en aquellos casos en los que existan circunstancias que así lo justifiquen, se establezcan modalidades sencillas y eficaces para tal propósito.

Lo anterior generará beneficios para todas las personas involucradas en la cadena de comercialización y distribución de bienes —es decir, tanto para productores y adquirentes, como para los propios consumidores— y, en el caso particular del sector primario, ello se traducirá en la posibilidad de consolidar sus posibilidades comerciales, al no tener limitantes para posicionar sus productos, como sucedería —y de hecho sucede— cuando los adquirentes de los bienes que enajenan se enfrentan a la dificultad de no poder deducir la adquisición.

b) Problema del sector abasto, relativo a la imposibilidad de deducir gastos y adquisiciones que efectúan durante el proceso de comercialización y distribución de los productos del campo, así como a la repercusión de la obligación de inscribir al RFC a los contribuyentes del sector primario, y a la imposibilidad de efectuar pagos con cheque nominativo a contribuyentes que no tienen acceso a servicios bancarios.

Derivado de la problemática descrita en el apartado que antecede, el sector abasto se enfrenta a diversas limitantes para deducir aquellos pagos que se realizan a integrantes del sector primario, lo cual frena sus operaciones, afectando de forma considerable el desarrollo comercial tanto de los productores del campo como de los adquirentes de sus productos.

En efecto, los contribuyentes del sector primario en muchas ocasiones no se encuentran registrados en el RFC, o bien, no se encuentran en posibilidad de expedir comprobantes fiscales que reúnan los requisitos establecidos legalmente y, aunado a ello, regularmente se niegan a recibir cheques nominativos como forma de pago. Todo ello repercute en los causantes del sector abasto, que se enfrentan, por un lado, a un marco normativo que les impone obligaciones

onerosas —como lo es la de inscribir a sus proveedores en el RFC— y, por el otro, a determinadas condiciones económicas y sociales que los orillan a realizar operaciones comerciales con personas a las que no pueden obligar a aportar los elementos necesarios para el cumplimiento de los deberes tributarios.

Si, por el contrario, el sistema fiscal estuviere encaminado a la inclusión gradual y adecuada de los contribuyentes del sector primario, lo anterior repercutiría también en el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los miembros del sector abasto, pues al adquirir los productos del sector primario se estará en posibilidad de deducir los pagos realizados y, por tanto, ya no estarán limitadas sus compras a unos cuantos agricultores o productores, situaciones que generarán un sector más cumplido y, por ende, de fácil fiscalización.

De esta manera, se considera necesario y viable analizar, bajo nuevos elementos, la obligación de inscripción en el RFC del sector primario por parte del sector abasto al adquirir sus productos, así como el requisito del pago en cheque, y la obtención de comprobantes que les son expedidos, en atención a las condiciones de dicho sector.

III. PRÁCTICAS ADMINISTRATIVAS O CRITERIOS DE LA AUTORIDAD VIGENTES

Por lo que se refiere al sector primario, en relación con la problemática planteada, el SAT, desde hace varias décadas, ha emitido diversas *resoluciones de facilidades*, tomando en cuenta las características propias de sus operaciones, con el propósito de darles la posibilidad de cumplir cabalmente con sus obligaciones fiscales. Sin embargo, en la actualidad, esta Procuraduría advierte que las mismas resultan restrictivas y no reconocen plenamente las condiciones en que ese sector se encuentra, ni las dificultades que enfrenta para cumplir sus obligaciones fiscales, pues las mismas contienen requisitos excesivos que no son acordes con el desarrollo de las zonas rurales, pues es conocido el rezago que vive el campo. Por ende, los avances tecnológicos que ha implementado el SAT para el cumplimiento de obligaciones resultan poco viables para el caso de los habitantes de zonas rurales, debido al atraso tecnológico, económico, educativo y cultural en el que están inmersos.

En el caso del sector abasto, la imposibilidad de deducir sus gastos también ha sido reconocida por la autoridad de forma parcial y, desde hace más de tres décadas, ha emitido oficios dirigidos a los miembros de la XXXXXX —conforme a lo dispuesto por el artículo 36 Bis del Código Fiscal de la

Federación—, en los que se contienen facilidades para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. No obstante lo anterior, las facilidades que otorga la autoridad fiscal resultan insuficientes para resolver la problemática, pues no consideran en su totalidad la realidad operativa, dado que contienen requisitos excesivos para su cumplimiento, encontrándose sujetas a una condición de temporalidad, entre otras limitantes.

Por otro lado, debe apuntarse que, con independencia de los efectos —ciertamente benéficos en muchos casos— que hubieren podido tener las facilidades otorgadas, la realidad es que, al día de hoy, el sector primario aún no se encuentra listo para atender cabalmente al cúmulo de obligaciones fiscales que se desprenden del marco normativo. Lo anterior contrasta con la limitación al establecimiento de modalidades para el cumplimiento o de facilidades para el mismo propósito, pues a pesar de los esfuerzos que se han llevado a cabo, no puede afirmarse que ya no se justifica el otorgamiento de dichas medidas¹. Todo lo anterior —como se ha señalado— tiene repercusión directa en los contribuyentes del sector abasto, que se enfrentan a la necesidad de adquirir productos que son enajenados por personas que no se encuentran en condiciones de cumplir con lo exigido por el marco legal.

En ese tenor, las prácticas y/o criterios adoptados por la autoridad fiscal que pudieran atentar contra los derechos fundamentales de los contribuyentes del sector primario y, paralelamente, de los adquirentes de sus productos son:

1. Las resoluciones de facilidades administrativas para el sector primario no son extensivas a los adquirentes de sus productos.

Con fundamento en el artículo 33, fracción I, inciso g), del Código Fiscal de la Federación, el SAT emite resoluciones de facilidades administrativas para ciertos sectores, atendiendo a las características propias de éstos.

Para el ejercicio fiscal de 2013, el SAT emitió la “Resolución de facilidades administrativas para los sectores de contribuyentes que en la misma se señalan para 2013”, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de noviembre de 2012. Para el caso del sector primario —actividades

¹ En este sentido, debe señalarse que la investigación de campo que ha realizado esta Procuraduría, misma que también incluye condiciones de carácter económico, permite concluir que los contribuyentes del sector primario aún operan bajo condiciones precarias, sin acceso a servicios bancarios o de Internet y, a pesar de ello, las disposiciones legales los someten por igual al cumplimiento de formalidades que los rebasan.

SUBPROCURADURÍA DE ANÁLISIS SISTÉMICO Y ESTUDIOS NORMATIVOS
DIRECCIÓN GENERAL DE ANÁLISIS SISTÉMICO
Y MEDIDAS PREVENTIVAS Y CORRECTIVAS

agrícolas, silvícolas, ganaderas y de pesca—, esta resolución contiene lineamientos especiales de tributación; sin embargo, resultan insuficientes, y los requisitos son excesivos para la realidad imperante en el campo, ya que se debe considerar que gran parte de los campesinos y del personal que coadyuva con las labores del sector primario tienen un bajo nivel académico, por lo que la forma en que deben realizar el cumplimiento de sus obligaciones debe ser en un esquema simplificado y efectivo, pues la actual regulación contiene terminología especializada de difícil comprensión y contiene requisitos que involucran cuestiones tecnológicas que no se encuentran al alcance de estos contribuyentes.

Aunado a lo anterior, estas facilidades se limitan a la etapa productiva; con ello, se deja a quienes adquieren sus productos en una clara desventaja, pues al efectuar sus operaciones de manera directa y en un alto porcentaje con este sector, las condiciones económicas, sociales, culturales y académicas de éste repercuten directamente a su actividad, generándoles un claro perjuicio e imposibilidad para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

En tal virtud, resulta indispensable que la autoridad, al emitir las facilidades apuntadas, considere las características sociales, económicas, académicas y culturales que repercuten, no sólo en los productores del campo, sino en toda la cadena de distribución y colocación de los productos del campo —productor, adquirente del producto, consumidor—.

Cabe señalar que la regla 1.9 de la *“Resolución de facilidades administrativas para los sectores de contribuyentes que en la misma se señalan para 2013”* establece una facilidad que —a juicio de esta Procuraduría— resulta insuficiente para las necesidades del gremio, al disponer lo siguiente: *“Las personas físicas o morales que efectúen pagos a contribuyentes dedicados exclusivamente a actividades agrícolas, silvícolas, ganaderas o pesqueras, cuyo monto no exceda de \$20,000.00 a una misma persona en un mismo mes de calendario, estarán relevadas de efectuarlos con cheque nominativo del contribuyente, [...]”*.

Si bien dicha facilidad constituye un esfuerzo loable de parte de la autoridad, lo cierto es que la misma resulta exigua para el volumen de operaciones que realiza el sector de abasto, pues se encuentra acotada a un monto determinado y a una sola operación en el mes.

Esta disposición orilla a los compradores de los productos agrícolas a adquirir productos con distintos proveedores, a fin de poder adherirse a la facilidad; sin embargo, esto genera que los

productores del campo se vean en la necesidad de colocar sus productos con compradores distintos, generándoles inseguridad e incertidumbre para concretar sus operaciones, pues muchas veces, si no tienen un comprador seguro para sus productos, se ven obligados a rematarlos y en el caso de los perecederos, se llega al extremo de perderlos.

Asimismo, debe valorarse que, con independencia de la posibilidad de quedar relevado de la obligación de efectuar pagos con cheque nominativo, la insuficiencia de dicha medida se pone de manifiesto en la medida en la que no se toma en cuenta que, en su mayoría, los productores del sector primario —de quien se adquieren los productos enajenados por el sector abasto— no se encuentran en un marco adecuado de formalidad, que permita cerciorarse que dichos contribuyentes se encuentran inscritos en el RFC y que expiden comprobantes fiscales.

2. Emisión de oficios de facilidades otorgadas al sector abasto que aparentemente solucionarían únicamente de manera parcial la problemática a la que se enfrentan en materia de deducibilidad.

En el sector abasto, las facilidades administrativas emitidas por el SAT no han sido del todo favorables. A dicha conclusión se llega en razón de las siguientes líneas argumentativas:

2.1. Incertidumbre jurídica derivada del hecho consistente en que las facilidades administrativas se otorgan de manera temporal y conforme a criterios de difícil anticipación.

Como se ha mencionado, las condiciones que prevalecen en las zonas rurales trascienden a todas las etapas de comercialización de sus productos, pues los compradores —y aún los consumidores de sus productos— resienten las condiciones en las que se comercializan dichos productos y, por lo mismo, es irrefutable que las autoridades fiscales deben ser sensibles a esta realidad. En relación con ello, la autoridad ha realizado una gran labor al reconocer que la problemática del campo afecta a los comerciantes de los centros de abasto del país, y por ello ha emitido al sector abasto —y, específicamente a los miembros de la XXXXXX— oficios con facilidades para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Sin embargo, dichas facilidades han resultado insuficientes para solucionar la problemática aludida, originando afectaciones a los derechos de los contribuyentes del sector, debido a lo siguiente:

- i) Se encuentran sujetos a una condición de temporalidad —vigencia por un ejercicio fiscal—;
- ii) Se emiten sólo a petición del interesado;
- iii) La autoridad suele retrasar su emisión;
- iv) Las facilidades se han restringido paulatinamente; y,
- v) Se exigen requisitos excesivos o de difícil cumplimiento.

En efecto, el hecho de que las facilidades se otorguen sólo por un ejercicio fiscal genera incertidumbre jurídica, al no contar con la certeza de que la solicitud será aceptada y, en su caso, en qué términos se resolverá; esta particularidad los obliga a realizar, año con año, la solicitud respectiva, colocándolos en total expectativa, al desconocer cuál será el criterio que, eventualmente, adoptará la autoridad.

Por otra parte, la autoridad fiscal en ocasiones retrasa la emisión de los oficios de facilidades administrativas; generando incertidumbre e inseguridad jurídica, pues no cuentan oportunamente con los lineamientos para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Para citar un ejemplo, se hizo notar a esta Procuraduría que, para el ejercicio fiscal de 2011, la XXXXXX solicitó al SAT, mediante escrito de 12 de marzo de 2012, la emisión del oficio con las facilidades correspondientes; sin embargo, la autoridad dio a conocer a la XXXXXX el oficio de contestación hasta el 11 de septiembre de 2012, es decir, se prolongó hasta 6 meses la respuesta de la autoridad, lapso durante el cual se creó un estado de incertidumbre para los contribuyentes que las aplican, sin soslayar que el mismo se refiere a las facilidades aplicables en 2011.

Por otro lado, la autoridad ha venido otorgado un porcentaje denominado “deducción ciega”, mediante el cual se pueden deducir aquellos gastos no comprobables. Dicho porcentaje se ha disminuido de forma considerable, pues en los ejercicios de 2007 y anteriores, se permitía efectuar la deducción sin comprobantes de un 5%, con tope de \$900,000.00 (novecientos mil pesos 00/100 m.n.), y en la actualidad sólo se permite deducir el 1%, con tope de \$600,00.00 (seiscientos mil pesos 00/100 m.n.)².

En este sentido, debe valorarse que las facilidades que la autoridad fiscal ha otorgado al sector abasto para el debido cumplimiento de sus obligaciones fiscales, se han ido restringiendo

² Oficio XXXXXX del 30 de noviembre de 2012, emitido por el XXXXXX del SAT.

gradualmente sin que existan elementos que acrediten el porqué de su restricción, la cual solo podría entenderse si estuviéramos frente a circunstancias tales como el aumento en la inscripción al RFC de los contribuyentes del sector primario, o bien, en la demostración de que, efectivamente, dichos causantes están cumpliendo con la obligación de expedir comprobantes que reúnan los requisitos establecidos legalmente. Si no se acreditan estas circunstancias, el establecimiento de límites o la restricción a las facilidades que se otorgan, únicamente generan incertidumbre jurídica sobre las razones que motivarían dichas limitantes.

2.2. Obligación de inscribir en el RFC a los proveedores del sector primario.

El esquema de autofacturación ha pasado por varias etapas hasta colocarse en la actual obligación que tienen los comerciantes de inscribir al RFC a sus proveedores del campo, generándoles un Comprobante Fiscal Digital (CFD), para lo cual deben cubrir requisitos que son de difícil cumplimiento y que terminan provocando cargas excesivas.

Algunas de las dificultades a las que se enfrenta el sector abasto para inscribir a los miembros del sector primario al RFC y generar el CFD son: i) se debe solicitar su CURP, IFE o acta de nacimiento, siendo que muchos miembros de este sector no cuentan con ninguno de estos documentos; ii) al pretender dar de alta al productor a través del portal del SAT y capturar la información en la herramienta *RU-sectores*, se puede dar el caso de que éste ya esté inscrito o los datos que proporcione sean incorrectos, retrasando el trámite por más de diez días; iii) en las zonas en que se ubican los productores, el servicio de internet es deficiente, por lo que el trámite se vuelve complejo y los gastos operativos se incrementan; iv) resulta prácticamente imposible obtener la firma del productor en el comprobante digital, pues muchas operaciones se realizan sólo una vez al año y no se les puede volver a localizar; v) existen constantes fallas en la página oficial del SAT y no siempre se puede acceder a los servicios de *Mi Portal* y, vi) debido a los tiempos del proceso, difícilmente se puede obtener el comprobante digital dentro del mismo mes en que se realizó la compra, por lo que su deducción no se puede aplicar en el mismo mes en que efectivamente se erogó el gasto.

En este contexto, es importante señalar que, en términos de lo dispuesto por el artículo 27 del Código Fiscal de la Federación (CFF), corresponde al SAT el registro de los contribuyentes, por lo que trasladar esta tarea al contribuyente —comerciantes del sector abasto— no resulta la medida

idónea en el caso que se analiza, por lo que resulta necesario analizar el mecanismo para que dicho sector sea inscrito y cumpla sus obligaciones bajo consideraciones reales y sencillas.

2.3. Pagos con cheque nominativo.

Finalmente, y en relación con el pago que los adquirentes de los productos agropecuarios deben hacer mediante cheque nominativo, debe apuntarse que ésta es una medida que el legislador y la misma autoridad fiscal han considerado exagerada, pues han otorgado facilidades para eximir a los contribuyentes de ciertos sectores de cumplir con tal disposición. Sin embargo, los requisitos solicitados por la autoridad para exceptuarlos resultan de difícil cumplimiento. En efecto, en términos del artículo 35-A del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta (RLISR), los contribuyentes que pretendan ser relevados de pagar mediante cheque nominativo, deberán presentar su solicitud en la administración local correspondiente y aportar elementos de prueba para demostrar que los pagos a los proveedores serán efectuados en poblaciones sin servicios bancarios, el grado de aislamiento del proveedor y los medios o infraestructura de transporte, entre otros requisitos.

En relación con lo anterior, esta Procuraduría considera que la regla 1.9 de la “Resolución de facilidades administrativas para los sectores de contribuyentes que en la misma se señalan para 2013” no alcanza a reparar la problemática planteada; ello, ya que dicha medida está limitada en cuanto al número de operaciones y proveedores, aunado a que debe tomarse en cuenta que la regla aludida pasa por alto que, con independencia de la forma en la que se pague a los proveedores, la complejidad o imposibilidad de deducir los pagos viene dada por razones de mayor trasfondo, como lo es el hecho de que dichos proveedores en muchas ocasiones no se encuentran inscritos en el RFC o no expiden comprobantes que reúnan requisitos fiscales.

A mayor abundamiento, en relación con el pago con cheque nominativo, debe valorarse que este requisito afecta de forma directa tanto al sector primario como al sector abasto, pues en la actualidad es un medio de pago utilizado sólo en las grandes ciudades; su manejo, incluso, se encuentra limitado a personas con cierta capacidad económica o cierto nivel académico, y su uso, en la mayoría de los casos, resulta ajeno a los pobladores de zonas rurales.

En ese contexto, obligar al productor del sector primario a recibir un cheque como forma de pago cuando desconoce su uso, y más aún, no cuenta con servicios bancarios en su población, resulta

una medida injusta y hasta agresiva. Derivado de lo anterior, es imprescindible que la autoridad tome en cuenta las circunstancias particulares al momento de emitir las facilidades pues, de lo contrario, se estarán violentando los derechos fundamentales de los miembros del sector primario, causándoles perjuicios irreparables.

IV. ASPECTOS INVOLUCRADOS.

1. Aspectos Jurídicos.

En virtud de la problemática planteada, se advierte que las normas jurídicas afectadas son los artículos 16 y 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; artículo 27, párrafo décimo primero, del Código Fiscal de la Federación; artículos 10, fracción I, y 31, fracción III, párrafo cuarto, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; artículo 35-A del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; artículos 2, fracciones I y IX; y 4 de la Ley Federal de Derechos del Contribuyente; oficio XXXXXX, de fecha treinta y uno de marzo de dos mil doce dado a conocer a la XXXXXXX, el once de septiembre del mismo año; oficio XXXXXX, de fecha treinta de noviembre de dos mil doce, dado a conocer a dicha XXXXXXX el catorce de diciembre del mismo año, ambos signados por el XXXXXX del Servicio de Administración Tributaria, por los que se emiten las respuestas a las solicitudes de facilidades de la XXXXXXX para los ejercicios fiscales de dos mil once y dos mil doce, respectivamente; así como la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil doce y la Resolución de Facilidades Administrativas para los Sectores de Contribuyentes que en la misma se señalan para 2013, las cuales se citan en su parte conducente:

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

“Artículo 16.- Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento”.

(Énfasis añadido)

“Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

[...]

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la federación, como del distrito federal o del estado y municipio en que residan, de la manera **proporcional** y **equitativa** que dispongan las leyes”.
(Énfasis añadido)

Código Fiscal de la Federación.

“Artículo 27.-

[...]

El Servicio de Administración Tributaria llevará el registro federal de contribuyentes basándose en los datos que las personas le proporcionen de conformidad con este artículo y en los que obtenga por cualquier otro medio; **asimismo asignará la clave que corresponda a cada persona inscrita**, quien deberá citarla en todo documento que presente ante las autoridades fiscales y jurisdiccionales, cuando en este último caso se trate de asuntos en que el Servicio de Administración Tributaria o la Secretaría de Hacienda y Crédito Público sea parte. Las personas inscritas deberán conservar en su domicilio fiscal la documentación comprobatoria de haber cumplido con las obligaciones que establecen este artículo y el Reglamento de este Código”.

(Énfasis añadido)

Ley del Impuesto sobre la Renta

“Artículo 10.- Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 28%.

El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:

I. Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título. Al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos”.

“Artículo 31.-

[...]

Las autoridades fiscales podrán liberar de la obligación de pagar las erogaciones con cheques nominativos, tarjetas de crédito, de débito, de servicios, monederos electrónicos o mediante traspasos de cuentas en instituciones de crédito o casas de bolsa a que se refiere

esta fracción, cuando las mismas **se efectúen en poblaciones o en zonas rurales, sin servicios bancarios**".

(Énfasis añadido)

Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

"Artículo 35-A.- Para los efectos del artículo 31, fracción III de la Ley, las autoridades fiscales resolverán las **solicitudes de autorización para liberar de la obligación de pagar las erogaciones con cheques nominativos, tarjetas de crédito, de débito, de servicios, o a través de los monederos electrónicos que al efecto autorice el SAT**, de conformidad con lo siguiente:

I. Se apreciarán las circunstancias de cada caso considerando, entre otros, los siguientes parámetros:

a) El que los pagos efectuados a proveedores se realicen en poblaciones o en **zonas rurales, sin servicios bancarios**.

b) El grado de **aislamiento del proveedor respecto de los lugares en los que hubiera servicios bancarios**, así como la regularidad con que visita o puede visitar los citados lugares y los **medios o infraestructura de transporte disponibles** para realizar dichas visitas.

Para ello, el contribuyente deberá aportar los elementos de prueba conducentes.

II. La vigencia de las autorizaciones se circunscribirá al ejercicio fiscal de su emisión y las autorizaciones serán revisadas anualmente considerando, entre otros, los siguientes aspectos:

a) El desarrollo de los medios o de la infraestructura del transporte.

b) El grado de acceso a los servicios bancarios en la población o zonas rurales de que se trate.

c) Los cambios en las circunstancias que hubieren motivado la emisión de la autorización."

(Énfasis añadido)

Ley Federal de los Derechos del Contribuyente

"Artículo 2o.- Son derechos generales de los contribuyentes los siguientes:

[...]

I. Derecho a ser informado y asistido por las autoridades fiscales en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, así como del contenido y alcance de las mismas.

[...]

IX. Derecho a que las actuaciones de las autoridades fiscales que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que les resulte menos onerosa".

“Artículo 4º.- Los servidores públicos de la administración tributaria facilitarán en todo momento al contribuyente el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones”.

Oficio XXXXXX del 31 de marzo de 2012 emitido por la XXXXXX del Servicio de Administración Tributaria, que resuelve lo siguiente:

“Primero.

En relación a su solicitud de que se exima a los comercializadores de frutas, verduras y productos del campo no elaborados, así como pescados, mariscos, cárnicos y otros productos perecederos, de la obligación de inscribir en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC) a sus proveedores personas físicas, **no es posible atender a su petición en virtud de que es esa una de las condicionantes que establece el régimen de facturación por cuenta de terceros para el sector primario conforme a la regla I.2.8.3.2.1.**

Segundo.

Respecto a su solicitud de que se releve a los agremiados de su representada de pagar las adquisiciones mediante cheque nominativo para abono en cuenta, con el sólo hecho de demostrar que en la zona rural no hay servicio bancario, sin atender a conductas circunstanciales tanto del agricultor o la infraestructura federal de transporte, **se le reitera el resolutive Tercero del oficio número XXXXXX del 31 de marzo de 2011**, en el sentido de que **para efectos de esta autorización es necesario que cuando se solicite el contribuyente acredite que los pagos se realizan a proveedores con domicilio en poblaciones o zonas rurales en donde no existan servicios bancarios.**

Tercero.

Respecto a su **propuesta consistente en que se le conceda una deducción no sujeta a comprobación, hasta por el 2%** calculada sobre los ingresos del contribuyente; es de precisar que **no es posible acceder a su solicitud derivado de que dicha facilidad tiene incidencia en la política fiscal, misma que fue evaluada por la XXXXXX, la cual señala que únicamente podrán deducir para efectos del Impuesto sobre la renta el 1% del total de sus ingresos, sin que el importe total de las deducciones anuales efectuadas por dichos conceptos sean mayores a \$600,000.00”.**

(Énfasis añadido)

Oficio XXXXXX del 30 de noviembre de 2012 emitido por la XXXXXX del Servicio de Administración Tributaria, que resuelve lo siguiente:

“Segundo.

Por lo que se refiere a relevar a sus agremiados de la obligación de inscribir en el RFC a sus proveedores personas físicas, le comunico que **no es posible acceder a su solicitud**; ello, en

virtud de que como ya se ha señalado, **la mecánica de operación de la emisión de comprobantes por cuenta de terceros que ha establecido la autoridad fiscal, conlleva el cumplimiento de ciertos requisitos, como lo es la inscripción de sus proveedores ante dicho Registro**, que permitan a los contribuyentes en lo sucesivo obtener de manera fácil y oportuna los comprobantes fiscales correspondientes.

[...]

Quinto.

Respecto a su solicitud de que se releve a los agremiados de su representada de pagar las adquisiciones mediante cheque nominativo para abono en cuenta del beneficiario, le comento que para efectos de esta autorización, es **necesario que cuando la solicite el contribuyente, acredite que los pagos se realizan a proveedores con domicilio en poblaciones o zonas rurales en donde no existan servicios bancarios, por lo cual al ser actos de atención individualizada, corresponderá a la administración local jurídica que corresponda al domicilio del contribuyente que a título particular lo solicite, el recibir y analizar la procedencia de la autorización correspondiente.**

Sexto.

Por lo que se refiere a su solicitud consistente en que se les conceda una deducción no sujeta a comprobación, hasta por el **1.5% calculada sobre los ingresos del contribuyente; es de precisar que sus integrantes podrán deducir para efectos del impuesto sobre la renta el 1% del total de sus ingresos, sin que el importe total de las deducciones anuales efectuadas por dichos conceptos sean mayores a \$600, 000.00.**

Se le precisa que en el caso de que las deducciones autorizadas de acuerdo a la LISR sean mayores a los ingresos acumulables no se disminuirá monto alguno por concepto de la deducción a que se refiere esta facilidad”.

(Énfasis añadido)

Resolución Miscelánea Fiscal para 2012.

Inscripción en el RFC de personas físicas del sector primario, arrendadores y mineros por los adquirentes de sus bienes o servicios

“**1.2.4.4.** Para los efectos del artículo 27 del CFF, podrán inscribirse en el RFC a través de los adquirentes de sus productos o de los contribuyentes a los que les otorguen el uso o goce, de conformidad con el procedimiento que se señala en la página de Internet del SAT, los contribuyentes personas físicas que:

I. Se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, silvícolas, ganaderas o pesqueras, cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hubieran excedido de un monto

SUBPROCURADURÍA DE ANÁLISIS SISTÉMICO Y ESTUDIOS NORMATIVOS
DIRECCIÓN GENERAL DE ANÁLISIS SISTÉMICO
Y MEDIDAS PREVENTIVAS Y CORRECTIVAS

equivalente a 40 veces el salario mínimo general de su área geográfica elevado al año y que no tengan la obligación de presentar declaraciones periódicas;

II. Otorguen el uso o goce temporal de inmuebles para la colocación de anuncios publicitarios panorámicos y promocionales, así como para la colocación de antenas utilizadas en la transmisión de señales de telefonía, celebrados con personas físicas y morales; o,

III. Se desempeñen como pequeños mineros, respecto de minerales sin beneficiar, con excepción de metales y piedras preciosas, como son el oro, la plata y los rubíes, así como otros minerales ferrosos, cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hubieren excedido de \$4'000,000.00.

De igual forma, las personas físicas productores de los sectores agrícolas, pecuarios, acuícolas o pesqueros, integrantes de alguno de los Sistemas Producto previstos en la Ley de Desarrollo Rural Sustentable, podrán inscribirse en el RFC a través de las personas morales constituidas como organizaciones, comités, organismos ejecutores o asociaciones que reúnan a productores y comercializadores agrícolas, pecuarios, acuícolas o pesqueros de alguno de los Sistemas Producto, siempre que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, pecuarias, acuícolas o pesqueras y cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hubieran excedido de un monto equivalente a 40 veces el salario mínimo general de su área geográfica elevado al año y que no tengan la obligación de presentar declaraciones periódicas.

Los contribuyentes que opten por aplicar lo dispuesto en esta regla, deberán proporcionar a dichos adquirentes o a sus arrendatarios, así como a las personas morales constituidas como organizaciones, comités, organismos ejecutores o asociaciones que reúnan a productores y comercializadores agrícolas, pecuarios, acuícolas o pesqueros de un Sistema Producto según sea el caso, lo siguiente:

- a) Nombre.
- b) CURP o copia del acta de nacimiento.
- c) Actividad preponderante que realizan.
- d) Domicilio fiscal".

Subsección I.2.8.3.2. De la expedición de CFDI por las ventas realizadas y servicios prestados por personas físicas del sector primario, arrendadores y mineros por los adquirentes de sus bienes o servicios.

Comprobación de erogaciones en la compra de productos del sector primario.

"I.2.8.3.2.1. Para los efectos del artículo 29-B, fracción III del CFF, las personas físicas a que se refiere la regla I.2.4.4., fracción I, que hayan optado por inscribirse en el RFC a través de los adquirentes de sus productos, podrán expedir CFDI cumpliendo con los requisitos

SUBPROCURADURÍA DE ANÁLISIS SISTÉMICO Y ESTUDIOS NORMATIVOS
DIRECCIÓN GENERAL DE ANÁLISIS SISTÉMICO
Y MEDIDAS PREVENTIVAS Y CORRECTIVAS

establecidos en los artículos 29 y 29-A del citado ordenamiento, para lo cual deberán utilizar los servicios que para tales efectos sean prestados por un PSECFDI, en los términos de lo dispuesto por la regla II.2.5.3.1., a las personas a quienes enajenen sus productos, siempre que se trate de la primera enajenación de los siguientes bienes:

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

Los contribuyentes señalados en esta regla que ya se encuentren inscritos en el RFC, deberán proporcionar a los adquirentes de sus productos, su clave del RFC, para que se expidan CFDI en los términos de la regla II.2.5.3.1”.

Comprobación de erogaciones tratándose de adquisición de bienes y uso o goce temporal de bienes inmuebles

“I.2.8.3.2.4. Para los efectos del artículo 29-B, fracción III del CFF, los contribuyentes que adquieran productos, usen o gocen temporalmente bienes inmuebles de las personas físicas a que se refiere la regla I.2.4.4., fracciones I a la III, podrán comprobar las erogaciones realizadas por dichos conceptos con CFDI que cumpla con los requisitos establecidos en los artículos 29 y 29-A del citado ordenamiento, para lo cual dicho comprobante deberá ser emitido a través de un PSECFDI en los términos de lo dispuesto por la regla II.2.5.3.1.

Los contribuyentes que opten por lo señalado en el párrafo anterior, deberán verificar que las personas físicas a quienes les realizan las adquisiciones, se encuentren inscritas en el RFC, y en caso contrario, deberán proporcionar al SAT, los datos necesarios para la inscripción en el RFC de dichas personas físicas de conformidad con lo señalado en la regla I.2.4.4., y con lo que al efecto se publique en la página de Internet del SAT.

Para la expedición de los CFDI que amparen las erogaciones por la adquisición de productos o la obtención del uso o goce temporal de bienes inmuebles de las personas físicas a que se refiere el primer párrafo de esta regla, los adquirentes de tales bienes o servicios podrán utilizar a uno o más PSECFDI, en los términos de lo dispuesto por la regla II.2.5.3.1., con el propósito de que éstos generen y certifiquen los citados comprobantes a nombre de la persona física que enajena los bienes u otorga el uso o goce temporal de bienes inmuebles.

Asimismo, deberán cumplir con lo siguiente:

- I. Solicitar por cada operación realizada con las personas físicas a que se refiere el primer párrafo de esta regla, la generación y certificación del CFDI, utilizado para ello el CESD para la expedición de CFDI a través de adquirentes de bienes o servicios a

SUBPROCURADURÍA DE ANÁLISIS SISTÉMICO Y ESTUDIOS NORMATIVOS
DIRECCIÓN GENERAL DE ANÁLISIS SISTÉMICO
Y MEDIDAS PREVENTIVAS Y CORRECTIVAS

personas físicas, para lo cual deberá proporcionarle al proveedor autorizado los datos del enajenamiento o arrendador, contenidos en el artículo 29-A, fracciones I, III, V, primer párrafo, VI, primer párrafo y VII, primer párrafo del CFF, así como la clave del RFC contenida en la fracción IV de dicho ordenamiento.

- II. Recibir los archivos electrónicos de los comprobantes emitidos por el PSECFDI a través del adquirente de bienes o servicios, conservarlos en su contabilidad y generar dos representaciones impresas de dicho comprobante.
- III. Entregar a la persona física a que se refiere el primer párrafo de esta regla una representación impresa del CFDI, recabando en la otra, la firma de la citada persona física, como constancia del consentimiento de ésta para la emisión de CFDI a su nombre, conservándola como parte de la contabilidad.

Tratándose de las adquisiciones realizadas a las personas físicas a que se refiere la regla 1.2.4.4., fracción I, los adquirentes de los productos podrán dejar de recabar la firma mencionada, en la representación impresa del CFDI, siempre que para ello, además cuenten con la "Solicitud de expedición de CFDI" que al efecto publique el SAT en su página de Internet, debidamente firmada por el enajenante, la cual junto con el archivo que contenga el CFDI que se emita a partir de aquella, podrá amparar para efectos fiscales la erogación correspondiente. A efecto de comprobar las erogaciones realizadas a través del citado comprobante, los datos contenidos en el mismo referentes la clave del RFC del enajenante, clave del RFC del adquirente y de la operación realizada, deberán coincidir con los datos asentados en la correspondiente "Solicitud de expedición de CFDI".

La "Solicitud de expedición de CFDI" y el propio CFDI deberán conservarse como parte de la contabilidad del adquirente. Los datos de las personas físicas a que se refiere la regla 1.2.4.4., contenidos en la citada solicitud de CFDI, servirán también para aportarlos al SAT a efecto de que se realice la inscripción en la clave del RFC de dichas personas y pueda expedirse el CFDI correspondiente. La fecha de expedición del CFDI deberá ser como máximo la del 31 de diciembre del ejercicio al que corresponda la operación.

Una vez generado y emitido el CFDI, por el PSECFDI, este deberá ser validado, foliado y sellado con el sello digital del SAT otorgado para dicho efecto, sólo a través del mismo PSECFDI que lo generó o emitió".

Resolución de Facilidades Administrativas para los Sectores de Contribuyentes que en la misma se señalan para 2013.

"Título I. Sector Primario

Facilidades de Comprobación

1.2. Para los efectos de la Ley del ISR, **los contribuyentes dedicados a las actividades agrícolas, silvícolas, ganaderas o de pesca**, que cumplan con sus obligaciones fiscales en los términos del Título II, Capítulo VII o del Título IV, Capítulo II, Secciones I o II de la Ley del ISR, podrán deducir con documentación comprobatoria que al menos reúna los requisitos establecidos en la fracción III de la presente regla, la suma de las erogaciones que realicen por concepto de mano de obra de trabajadores eventuales del campo, alimentación de ganado y gastos menores, hasta por el 14 por ciento del total de sus ingresos propios, siempre que para ello cumplan con lo siguiente:

- I. Que el gasto haya sido efectivamente erogado en el ejercicio fiscal de que se trate y esté vinculado con la actividad.

No obligación de emitir cheques nominativos

1.9. Las personas físicas o morales que efectúen pagos a contribuyentes dedicados exclusivamente a actividades agrícolas, silvícolas, ganaderas o pesqueras, cuyo monto no exceda de \$20,000.00 a una misma persona en un mismo mes de calendario, estarán relevadas de efectuarlos con cheque nominativo del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito o de servicios, o a través de los monederos electrónicos que al efecto autorice el SAT". (Énfasis añadido)

2. Aspectos Financieros.

Desde el punto de vista financiero, los sectores primario y abasto se ven afectados por lo siguiente:

Sector Primario. La no deducibilidad de los gastos efectivamente erogados causa considerables implicaciones económicas y financieras para los productores. En efecto, los habitantes de zonas rurales que venden sus productos se ven, en múltiples ocasiones, impedidos para realizar operaciones comerciales con clientes potenciales pues éstos limitan sus compras precisamente porque no podrán deducirlas. Todo ello provoca que, en ocasiones, los productores no puedan vender la mercancía, la vendan más barata o comercialicen limitadamente con unos cuantos adquirentes, generándose afectaciones en el desarrollo y economía del citado sector.

Sector Abasto. El impedimento para deducir ciertos gastos y adquisiciones tiene un impacto negativo en su economía³, pues estos costos son absorbidos por los mismos contribuyentes, mermando su utilidad, por lo que si los beneficios económicos se ven disminuidos, ello frena la inversión y el crecimiento del sector, afectando, en su debida proporción, la economía nacional.

En efecto, al darse una afectación injustificada en la base gravable para la determinación del impuesto de los comerciantes del sector de abasto, su ganancia es menor; lo cual, sin duda, conlleva la afectación del sector, pues contarán con menos recursos para reinvertir, generar empleos o iniciar nuevas empresas y, en casos extremos, se verán obligados a despedir empleados e, incluso, a cerrar definitivamente sus negociaciones.

3. Aspectos Sociales, Académicos y Culturales.

Ahora bien, en la problemática planteada son de vital importancia los aspectos sociales, académicos y culturales que envuelven sobre todo a la cadena comercial de los productos del sector primario.

Es una realidad que el campo mexicano vive condiciones de desventaja respecto de las zonas urbanas del país pues existen condiciones que han impedido el desarrollo del sector, entre las cuales se encuentran la falta de tecnología, el bajo índice de escolaridad, el alto nivel de pobreza⁴ y el escaso acceso a servicios.

En tales circunstancias, los proveedores agricultores que venden sus productos a los comerciantes de los principales centros de abastos del país no son ajenos a las condiciones imperantes en sus comunidades: la mayoría no sabe leer ni escribir, o bien, su grado de escolaridad es muy bajo⁵; su conocimiento se centra en cuestiones agrícolas y en los tratamientos adecuados para labrar sus parcelas; difícilmente se interesan en los avances tecnológicos y/o de servicios, pues en el medio en que se desarrollan no les resultan necesarios; y, peor aún, muchos servicios, como los

³ Al respecto, sirve de apoyo el estudio financiero, económico y de la empresa elaborado por la Subdirección de Análisis Económico, Financiero y de la Empresa de la Subprocuraduría de Análisis Sistemático y Estudios Normativos de esta Procuraduría.

⁴ Durante el sexenio anterior —particularmente de 2008 a 2010— se observó en la población rural un aumento del 60.3% al 60.8% en pobreza de patrimonio (Quinto Informe de Gobierno).

⁵ En 2010 existían 8.9 millones de personas analfabetas (Quinto Informe de Gobierno).

bancarios, de salud, seguridad social, vivienda o de obras públicas, son escasos o no existen en sus poblaciones.

Por lo anteriormente expuesto, es evidente que la autoridad no puede permanecer ajena al hecho de que las condiciones del campo no se han desarrollado ni han tenido un avance al mismo nivel que las zonas urbanas. La clara desigualdad que existe, por ejemplo, entre un profesionista de la ciudad y un campesino debe ser considerada para imponerles cargas tributarias, pues mientras que para el primero puede resultar sencilla su inscripción al RFC, expedir una factura electrónica, realizar transacciones vía internet, manejar una cuenta de cheques, etc., para el segundo, dichas medidas resultan desmesuradas.

V. CONSIDERACIONES DE LA PRODECON

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente comprende los fines recaudatorios de la autoridad fiscal, pues precisamente a través de las contribuciones es como se satisfacen las demandas y necesidades de la colectividad. Paralelamente, esta Procuraduría se encuentra a favor de la tutela efectiva de los derechos de los contribuyentes y, en el caso que nos ocupa, del sector primario.

Así, la protección de tales derechos implica la necesidad de buscar soluciones prácticas respecto de problemáticas concretas, como las que surgen en razón de que el sistema tributario no reconoce las condiciones de dicho sector. Tales soluciones otorgarán certidumbre jurídica e, incluso, tendrán efectos positivos en el ámbito comercial al permitir el desarrollo de las actividades del sector bajo un margen de estabilidad y seguridad.

De este modo, es función de esta Procuraduría el observar, fomentar y coadyuvar en el establecimiento de estas medidas de solución o facilidades —las cuales únicamente podrán materializarse bajo un esquema de trabajo en conjunto entre las autoridades fiscales y este organismo del Estado Mexicano— y constituir así nuevas herramientas y métodos para facilitar la relación entre sujeto pasivo y activo y el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

En atención a las prácticas y criterios expuestos, esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente considera que las mismas pueden estar atentando contra los derechos

fundamentales de los contribuyentes —tanto del sector primario como del sector abasto— por lo siguiente:

1. Vulneración a los derechos fundamentales de proporcionalidad y equidad, tutelados por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Conforme al precepto constitucional aludido, la obligación de los mexicanos consistente en contribuir al gasto público, debe considerar las diferentes situaciones sociales, culturales y económicas que tienen los gobernados para establecer un tratamiento o sistema adecuado a su situación socioeconómica. En el caso particular, no pueden ser las mismas para un habitante o trabajador de las zonas rurales, que para uno de la ciudad; igualmente, la regulación de las obligaciones y sus particularidades no pueden ser las mismas para un comerciante cuyas operaciones son realizadas en zonas urbanas, que para otro que las efectúa, en su mayoría, con pobladores de zonas rurales.

Lo anterior implica que la autoridad atienda al principio de practicabilidad, el cual implica que la política fiscal sea eficazmente aplicable y practicable, para lo cual resulta indispensable que las medidas y objetivos que con dicha política se persiguen sean acordes, por una parte, a la comprensión intelectual del contribuyente promedio y, por la otra, a las atribuciones institucionales y materiales de los órganos de exacción, recaudación y control.

Luego entonces, resulta indispensable que se valore la forma en que pueden cumplir con sus obligaciones aquéllos quienes integran el sector primario, reconociendo su realidad, a fin de que el cumplimiento sea sencillo en función de las herramientas que efectivamente están a su alcance.

En la problemática que se atiende, las condiciones reales de desarrollo del sector primario (escaso nivel académico, falta de servicios bancarios y poca familiarización con los avances tecnológicos) inciden en la forma de cumplir con las obligaciones tributarias, entre otras, la expedición de documentación que reúna requisitos fiscales que sus clientes puedan deducir para efectos del ISR.

Esta situación, como se mencionó con anterioridad, frena las operaciones comerciales de los productores del sector primario, pues los adquirentes de sus productos no podrán deducir los pagos que les realizan, produciéndose una afectación directa en el monto del impuesto a pagar. Debido a esta circunstancia se considera que posiblemente se viola el principio de

proporcionalidad para los adquirentes de los productos del sector primario, como se expone a continuación.

Como es sabido, para determinar las utilidades o rendimientos sobre las que se debe pagar el tributo, la LISR regula el procedimiento respectivo en su artículo 10, fracción I, el cual establece que se **obtendrá la utilidad fiscal, disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables, las deducciones autorizadas**. Atendiendo a este numeral, al ingreso obtenido se le disminuyen las deducciones autorizadas y, como es el caso, si esas deducciones no se pueden aplicar en su totalidad —por no contar con la documentación comprobatoria—, la base del impuesto resulta inexacta y el contribuyente se encontrará haciendo un pago que no es acorde con su capacidad contributiva, situación que se traduce en un pago desproporcional y, consecuentemente, violatorio del principio aludido.

La determinación del impuesto sobre la renta y la afectación que sufre la base gravable del impuesto cuando el contribuyente no puede deducir los gastos que efectivamente ha erogado, es una clara transgresión a los derechos del contribuyente, pues afecta directamente su patrimonio, resultando ser una contribución excesiva y, en ocasiones, ruinosa.

Para salvaguardar el principio de proporcionalidad, tanto el órgano legislativo —al momento de imponer cargas tributarias—, como la autoridad administrativa —al emitir facilidades de tributación—, deben considerar la realidad económica, social y cultural que incide directamente en el proceso de comercialización de los productos del sector primario, creando y adoptando mecanismos adecuados para que puedan deducir los gastos efectivamente erogados. Para ello, será indispensable que las deducciones específicas del gremio sean autorizadas bajo parámetros y lineamientos distintos al resto de los contribuyentes, pues éstos tienen condiciones especiales de operación.

Debido a lo expuesto, cabe resaltar que, para preservar el principio de proporcionalidad, la autoridad administrativa debe considerar, al emitir las facilidades para el sector, el entorno económico de los miembros del sector abasto, el cual se encuentra influenciado directamente por las relaciones comerciales que establecen con el sector primario y, en ese sentido, la autoridad debe otorgar facilidades para que el contribuyente pueda deducir los gastos efectivamente erogados, buscando que la base del gravamen sea la correcta y, desde luego, buscando favorecer el desarrollo del sector primario y las condiciones de los habitantes del campo.

2. Vulneración al derecho fundamental de seguridad jurídica, tutelado por el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Esta Procuraduría considera que las prácticas de autoridad señaladas pueden transgredir el principio de certidumbre o certeza jurídica de la que deben gozar los contribuyentes al dar cumplimiento a sus obligaciones tributarias.

En primer lugar, en cuanto al sector primario, se observa que se genera inseguridad jurídica en la medida en que los contribuyentes que pertenecen a dicho sector son dados de alta por un tercero, y no por la autoridad hacendaria, lo cual genera un nulo conocimiento del cumplimiento de sus obligaciones. Asimismo, no se les reconocen las condiciones en las que se encuentran para el cumplimiento de sus obligaciones, lo cual los sitúa en un estado de incertidumbre al estar obligados a cumplir sin los medios o herramientas adecuadas por sus características.

En un segundo aspecto, el sector abasto se enfrenta a un escenario de incertidumbre jurídica, debido a que el esquema de tributación en el que se encuentran sus integrantes no considera que el sector primario —con el que realizan sus operaciones—, no cuenta con las condiciones para expedir comprobantes fiscales o recibir pago con cheque nominativo en todos los casos, lo cual afecta su condición de contribuyentes. Asimismo, provoca afectación el hecho de que se le imponga la obligación de inscribir en el RFC a dicho sector primario, sin valorar lo viable de dicha medida frente al cumplimiento de esa obligación.

Por otro lado, la ausencia de seguridad jurídica se materializa al momento en que la autoridad emite las facilidades por un solo ejercicio fiscal, y además del retraso en su emisión, varía sus lineamientos de un ejercicio a otro, sin considerar en su totalidad las condiciones reales de operación de dichos sectores.

Respecto de este derecho fundamental, y como conclusión del presente, inciso se cita a continuación lo que nuestro máximo Tribunal ha determinado a través de la jurisprudencia del siguiente tenor:

“SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUÉ CONSISTE. La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de seguridad jurídica consagrado en la Constitución General de la República, es la base sobre la cual descansa el sistema jurídico mexicano, de manera tal que lo que tutela es que el gobernado jamás se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión.

En ese sentido, el contenido esencial de dicho principio radica en "saber a qué atenerse" respecto de la regulación normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad. Así, en materia tributaria debe destacarse el relevante papel que se concede a la ley (tanto en su concepción de voluntad general, como de razón ordenadora) como instrumento garantizador de un trato igual (objetivo) de todos ante la ley, frente a las arbitrariedades y abusos de la autoridad, lo que equivale a afirmar, desde un punto de vista positivo, la importancia de la ley como vehículo generador de certeza, y desde un punto de vista negativo, el papel de la ley como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado. De esta forma, **las manifestaciones concretas del principio de seguridad jurídica en materia tributaria, se pueden compendiar en la certeza en el derecho y la interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso;** la primera, a su vez, en la estabilidad del ordenamiento normativo, suficiente desarrollo y la certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del contribuyente, en caso de no cumplirse con las previsiones del ordenamiento; y, la segunda, principal, más no exclusivamente, a través de los principios de proporcionalidad y jerarquía normativa, por lo que la existencia de un ordenamiento tributario, partícipe de las características de todo ordenamiento jurídico, es producto de la juridificación del fenómeno tributario y su conversión en una realidad normada, y tal ordenamiento público constituirá un sistema de seguridad jurídica formal o de "seguridad a través del Derecho"⁶.
(Énfasis añadido)

3. Vulneración a los derechos tutelados por los artículos 2, fracciones I, VIII y IX; y 4, de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

Los habitantes del sector primario, en su carácter de contribuyentes, tienen derecho a ser informados y asistidos por las autoridades en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Dicha información y asistencia, para que sea efectiva y cumpla su cometido, debe ser proporcionada en un lenguaje sencillo y observar, sin falta, las condiciones sociales, económicas, académicas y culturales de los contribuyentes.

Asimismo, tienen derecho a ser tratados bajo consideraciones reales, para lo cual, desde luego, no se les debe obligar, por ejemplo, a recibir pagos con cheque o tarjeta de débito o crédito, pues su limitado acceso a los servicios financieros, le impide realizar operaciones con este medio de pago.

⁶ Tesis Jurisprudencial, emitida en la décima época por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, en el Libro XVI, Enero de 2013, Tomo 1, página 437

Aunado a lo anterior, el artículo 4 de la mencionada Ley establece que los servidores públicos de la administración tributaria *facilitarán* en todo momento al contribuyente, el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones, situaciones que no acontecen si las autoridades desconocen sus condiciones reales o, cuando menos, si no son sensibles ante éstas al momento de otorgar las facilidades correspondientes.

Ahora bien, en el sector abasto —al cual pertenecen los miembros de la XXXXXX—, las facilidades que otorga la autoridad se han tornado restrictivas y, en ocasiones, su cumplimiento se encuentra sujeto a excesivos requisitos que convierten el contexto en gravoso y oneroso para estos contribuyentes, por lo que los preceptos mencionados se pueden ver transgredidos. Esto es así, ya que la autoridad fiscal, en todo momento y en el ámbito de su competencia —incluso al emitir facilidades administrativas—, debe respetar los derechos fundamentales de los contribuyentes.

Como se ha expuesto, existe un vínculo real entre los productores del sector primario y los adquirentes de sus productos, circunstancia confirmada por esta Procuraduría a través de las visitas de investigación llevadas a cabo a los Municipios del Álamo y Martínez de la Torre, en el Estado de Veracruz, los días 16 y 17 de octubre de 2012, y al Municipio de Rosario en el Estado de Sinaloa, los días 20 y 21 de marzo del año en curso, las cuales constan en los expedientes XXXXXX, XXXXXX y XXXXXX que este organismo aperturó en razón de la presente problemática; de ahí que estas consideraciones abarquen de forma conjunta a esos sectores.

En tal sentido, este organismo se encuentra a favor del pago de contribuciones bajo un sistema fiscal que permita enterar de manera justa, certera, equitativa y proporcional, así como que el cumplimiento de las obligaciones fiscales se efectúe, en los casos que así se requiera, a través de medios sencillos que se ajusten a la realidad de los contribuyentes en cuestión.

VI. CALIFICACIÓN

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente califica la existencia de un posible problema sistémico en los términos antes expuestos, por lo que, de no desvirtuarse las circunstancias que han sido analizadas, o bien, de no generarse alguna medida que solucione la problemática sistémica descrita, quedaría de manifiesto una afectación a los derechos fundamentales de dos sectores de contribuyentes: sector primario y sector abasto.

Por lo anterior, esta Procuraduría estima que deben generarse las medidas idóneas que solucionen la problemática descrita, siendo necesario analizar, en conjunto con las autoridades hacendarias, la solución idónea bajo los puntos expuestos, los cuales, podrán incluir las medidas y alcances que, a juicio de las autoridades fiscales, puedan requerir del trabajo en conjunto con este *Ombudsman* fiscal, y lograr así que no se vulneren los derechos fundamentales de los pagadores de impuestos, a través del presente procedimiento de detección y reparación de problemas sistémicos.

Con fundamento en lo dispuesto en los artículos 5, fracción XI; y 8, fracciones VIII, XI y XII de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 4 de septiembre de 2006; los artículos 75, 76 y demás relativos de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicados en el citado Diario el 30 de agosto de 2011; y artículos 25, fracción X y 26, fracción IX, del Estatuto Orgánico de este Organismo, publicado el 3 de abril de 2013 en el mismo medio, se acuerda:

PRIMERO. Se requiere a esa Autoridad **para que rinda informe ante esta Procuraduría, donde se pronuncie respecto de los siguientes puntos:**

1. Manifieste el procedimiento a seguir a fin de establecer un esquema para que se permita al sector primario inscribirse en el RFC directamente ante las autoridades fiscales competentes, que contemple que dicha inscripción genere únicamente las obligaciones fiscales necesarias y que, por las condiciones imperantes para los contribuyentes de dicho sector, son posibles de cumplir, así como la capacitación para el conocimiento de las mismas y sus alcances, atento a lo establecido en los artículos 33 del Código Fiscal de la Federación y 2, fracción I, de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente;
2. La forma de instrumentación de la metodología a efecto de que se establezcan los medios y requisitos posibles, con el objeto de que dicho sector primario pueda generar y/o expedir comprobantes fiscales que permitan, por consiguiente, realizar todas sus operaciones debidamente soportadas, y así realizar las mismas en un marco de formalidad;

SUBPROCURADURÍA DE ANÁLISIS SISTÉMICO Y ESTUDIOS NORMATIVOS
DIRECCIÓN GENERAL DE ANÁLISIS SISTÉMICO
Y MEDIDAS PREVENTIVAS Y CORRECTIVAS

3. Las medidas para establecer el marco normativo que regule e instrumente que las erogaciones que realiza el sector abasto frente al sector primario podrán ser deducibles, con los comprobantes que sean implementados por las autoridades fiscales;
4. El procedimiento legal para que el pago de las adquisiciones que efectúa el sector abasto con el sector primario se pueda realizar a través de un medio alternativo que esa autoridad considere idóneo, diverso al cheque nominativo.
5. El esquema de trabajo para establecer las facilidades que correspondan, a fin de que las acciones antes señaladas puedan concretarse, así como el lapso en que las mismas deberán estar establecidas a través de los medios que correspondan.

De conformidad con el artículo 73 de los Lineamientos de referencia, se establece que la problemática en análisis afecta a un sector importante de contribuyentes, como consecuencia de la estructura misma del sistema tributario mexicano, pudiendo atentar contra sus derechos, toda vez que la autoridad hacendaria y el órgano legislativo, no reconocen la realidad operativa de dichos sectores.

Asimismo, se requiere a las autoridades hacendarias involucradas en la presente calificación para que, de realizar alguna acción o implementación de facilidades a partir de la notificación de este acuerdo, informe a esta Procuraduría de las mismas oportunamente, a fin de valorarlas para efectos de la conclusión de los expedientes que nos ocupan.

SEGUNDO. Se concede un plazo de 30 días naturales a fin de que dicho órgano desconcentrado rinda el informe que corresponda bajo los planteamientos antes expuestos, haciendo de su conocimiento que sus manifestaciones pueden versar tanto sobre la existencia misma de la problemática, como sobre las medidas correctivas que proponga.

TERCERO. Esta Procuraduría se reserva la facultad de convocar a la autoridad fiscal involucrada a una o varias mesas de trabajo para encontrar y, en consecuencia, concretar las mejores soluciones a la problemática observada.

SUBPROCURADURÍA DE ANÁLISIS SISTÉMICO Y ESTUDIOS NORMATIVOS
DIRECCIÓN GENERAL DE ANÁLISIS SISTÉMICO
Y MEDIDAS PREVENTIVAS Y CORRECTIVAS

QUINTO. Publíquese en la página electrónica de esta Procuraduría y désele difusión al presente Acuerdo, a efecto de que cualquier persona o agrupación con interés legítimo manifieste lo que a su derecho convenga.

Notifíquese por oficio a la autoridad señalada en el segundo punto del presente Acuerdo.

ATENTAMENTE,

LIC. JUAN CARLOS ROA JACOBO
SUBPROCURADOR DE ANÁLISIS SISTÉMICO Y ESTUDIOS NORMATIVOS.

C.c.p. XXXXXX, XXXXXX.- Para su conocimiento.
C.c.p. Lic. Diana Rosalía Bernal Ladrón de Guevara, Procuradora de la Defensa del Contribuyente.- Mismo fin.
C.c.p. XXXXXX, XXXXXX.- Igual fin.
C.c.p. XXXXXX, XXXXXX.- Idéntico fin.

SEG*ICHU*MERG*NJVF