

EXPEDIENTES: 43-V-G/2011

44-V-J/2011

45-V-G/2011

ASUNTO: *“Cumplimiento de obligaciones fiscales de los sectores primario y de abasto”*

México, D.F., 9 de enero de 2014.

RECOMENDACIÓN SISTÉMICA 001/2014

Imposibilidad de los miembros del sector primario para dar efectivo cumplimiento a sus obligaciones fiscales y su repercusión en los sujetos que comercializan sus productos¹.

ANTECEDENTES

Esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se encuentra facultada para proteger y defender los derechos de los contribuyentes en materia fiscal, así como investigar e identificar problemas de carácter sistémico que ocasionen perjuicios a los contribuyentes, con el objeto de proponer a la autoridad fiscal federal correspondiente las recomendaciones que procedan, conforme a lo dispuesto en los artículos 1, párrafos primero, segundo y tercero de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 18-B del Código Fiscal de la Federación; 1, 5, fracción XI, 8, fracción V, 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; 61, 62, 63, 72, 73, 77, 78, 79 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 el 30 de agosto de 2011; así como 5, apartado A, fracción I del Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 3 de abril de 2013, en el mismo medio, todos interpretados armónicamente.

A fin de atender la problemática descrita, este Organismo Defensor de los Derechos de los Contribuyentes inició el procedimiento de análisis e investigación sistémica, dentro del cual se

¹ El procedimiento de análisis e investigación sistémica de la presente Recomendación fue realizado en base a la legislación vigente hasta el 31 de diciembre de 2013.

llevaron a cabo una serie de acciones, destacando por su importancia las siguientes:

1. Se celebraron un total de 15 reuniones y mesas de trabajo con distintas autoridades fiscales, miembros del sector abasto y una con funcionarios del Servicio de Información Agroalimentaria y Pesquera (SIAP), organismo desconcentrado de la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Desarrollo Rural, Pesca y Alimentación (SAGARPA).
2. El tres de septiembre de dos mil doce, esta Procuraduría celebró la “Tercera Reunión Periódica con representantes de la **Eliminadas 12 palabras. Fundamento legal: Artículo 18, fracción I de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental. Motivación ver Anexo (1)**”, y con autoridades fiscales federales de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) y del Servicio de Administración Tributaria (SAT)”.
Eliminadas 12 palabras. Fundamento legal: Artículo 18, fracción I de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental. Motivación ver Anexo (1)
3. Se llevaron a cabo tres investigaciones de campo en los municipios de Álamo y Martínez de la Torre en el Estado de Veracruz, de Rosario en el Estado de Sinaloa y Huixcolotla en el Estado de Puebla, las cuales tuvieron por finalidad conocer de forma presencial y directa el proceso que se lleva a cabo para comercializar los productos del sector primario y corroborar las condiciones en las que dicho proceso se celebra —alto índice de pobreza, escaso nivel académico, acceso limitado a servicios financieros y tecnológicos, entre otros—. Dichas visitas se hicieron constar en actas circunstanciadas de investigación.
4. Se 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.
5. Con fecha 30 de mayo de 2013, se emitió el Acuerdo de Calificación en el que se determinó la existencia de un problema sistémico, el cual fue dado a conocer a las autoridades involucradas, mediante oficios PRODECON/SASEN/060/2013, PRODECON/SASEN/061/2013 y PRODECON/SASEN/062/2013, todos de 30 de mayo del año en curso.

6. Mediante oficio 600-01-2013-34218, de 28 de junio de dos mil trece, las autoridades involucradas dieron respuesta al Acuerdo de Calificación referido en el que totalmente adujeron:

[...]

Ahora bien, a través de la citada Resolución de Facilidades Administrativas (RFA), se otorgan al sector primario una serie de medidas de simplificación atendiendo desde el punto de vista fiscal algunos puntos clave en la problemática que enfrenta este sector, medidas que no goza otro sector, como por ejemplo: realizar pagos provisionales semestrales de ISR, y definitivos de IVA con esa misma periodicidad, comprobar algunos gastos de comprobantes simplificados, efectuar retenciones a sus trabajadores sobre el 4% del salario, deducir inversiones en terrenos, recibir pagos en efectivo hasta por veinte mil pesos al mes de un mismo adquirente de bienes, entre otras.

En ese sentido, podrá advertir esa Procuraduría del análisis que realice en términos generales a la “Resolución de Facilidades Administrativas para los Sectores de Contribuyentes que en la misma se señalan para 2013” que dentro de la competencia del SAT se han emitido diversas reglas que facilitan el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes del sector primario [...]

Se propone que una vez que se tenga solventado el tema de inscripción en el RFC de dicho sector, se entre al tema de comprobación fiscal, para lo cual se propone integrar una mesa de trabajo entre los representantes de los sectores primarios, los de abasto, estas autoridades fiscales y la Procuraduría con el objeto de buscar de una mejor manera la solución a las problemáticas señaladas en su acuerdo de calificación de problema sistémico.

[...]”

7. Mediante oficios PRODECON/SASEN/111/2013, PRODECON/SASEN/112/2013, PRODECON/SASEN/139/2013 y PRODECON/SASEN/168/2013, se requirió, tanto a autoridades fiscales como agrarias, información y datos necesarios para la atención de la problemática.

ANÁLISIS

I. PLANTEAMIENTO DE LA PROBLEMÁTICA

Esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente ha detectado, en el ejercicio de sus atribuciones, que autoridades fiscales del SAT están incurriendo en actos y prácticas administrativas que derivan en violaciones a los derechos de los contribuyentes.

Las irregularidades se hacen consistir en:

1. Reconocimiento parcial de las condiciones económicas, sociales y culturales en las que se

desenvuelve el sector primario, en virtud de que las *Resoluciones de Facilidades Administrativas* publicadas en el Diario Oficial de la Federación que otorga el ejecutivo federal a sectores específicos como el primario, consideran sólo en parte, la situación de desventaja en la que se desenvuelven respecto de las zonas urbanas del país, aunado al hecho de que las mismas se encuentran principalmente dirigidas a grandes productores del sector primario quienes ya se encuentran inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC), cuentan con trabajadores para el desarrollo de su actividad y tienen una estructura que, en el mejor de los casos, puede hacer frente a las obligaciones tributarias que se les imponen. Sin embargo las *Facilidades* dejan a un lado a los pequeños y medianos productores quienes operan aún bajo condiciones más adversas.

Consecuentemente, las cargas tributarias impuestas, sobre todo a los pequeños y medianos productores, al no ser acordes con sus condiciones reales, les resultan de difícil cumplimiento. Inscribirse al Registro Federal de Contribuyentes (RFC), expedir comprobantes fiscales y aceptar formas distintas al efectivo como medio de pago, son obligaciones que, en sus condiciones, no siempre se pueden cumplir a cabalidad.

2. Reconocimiento parcial de la estrecha vinculación comercial entre los sectores primarios y de abasto pues las *Resoluciones de Facilidades Administrativas* sólo aplican al sector primario, por lo que sus beneficios no alcanzan a los sujetos que participan en el proceso de comercialización de los productos agropecuarios. En tal sentido, al no ser extensivas ni aplicables al sector abasto, desconocen la alta incidencia y repercusión que las condiciones del sector rural causa en las operaciones comerciales de los adquirentes de sus productos.

Lo anterior coloca al sector abasto alimentario en una clara desventaja respecto al resto de los contribuyentes que realizan operaciones con otro tipo de sujetos. De manera particular, en materia de deducibilidad de gastos y adquisiciones, su problemática se agrava pues muchos de sus proveedores —sobre todo pequeños y medianos productores— no les expiden documentación que reúna requisitos fiscales para su deducibilidad, afectando directamente la determinación de la base de su impuesto y, por ende, el monto del tributo a pagar.

3. Restricción, modificación y retraso —sin motivación que lo justifique— en la emisión de los oficios que contienen facilidades otorgadas a los miembros de la **Eliminada 1 palabra.**
Fundamento legal: Artículo 18, fracción I de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la

Información Pública Gubernamental. Motivación ver Anexo (1), generándoles afectaciones en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, así como inseguridad jurídica por no conocer de manera oportuna los lineamientos o facilidades que eventualmente les otorgará la autoridad para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

4. Ausencia o escasa coordinación intersecretarial entre las autoridades fiscales y las diversas autoridades que de forma directa o indirecta se relacionan con el sector primario y el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, generando disposiciones legales poco apegadas a la realidad del sector y, en consecuencia, contienen obligaciones de difícil cumplimiento.

II. CONSIDERACIONES.

En primer término, resulta importante mencionar que la autoridad fiscal, a través de diversos instrumentos jurídicos, ha reconocido las condiciones de vulnerabilidad del sector primario y su incidencia en los distintos sujetos que participan en la cadena de producción y distribución de los productos agropecuarios. En tal sentido, por cada ejercicio fiscal, emite la denominada “*Resolución de Facilidades Administrativas para los Sectores de Contribuyentes que en la misma se señalan*” que para el año 2013, fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de noviembre de 2012. De igual manera, a través de resoluciones administrativas emitidas conforme a lo dispuesto por el artículo 36 Bis del CFF, ha otorgado al sector abasto, facilidades para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias; además, en diversas reglas de *Resolución Miscelánea* ha proporcionado facilidades a los sectores involucrados, aunado a lo anterior, el SAT ha mostrado su interés y preocupación en el tema participando activamente en las diversas reuniones y mesas de trabajo coordinadas por esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

No obstante lo anterior, y pese a los valiosos intentos de la autoridad, en la práctica, no se ha logrado abatir la problemática que en materia tributaria afecta a los sectores primario y de abasto en el país pues las medidas implementadas no recogen en su totalidad el entorno y condiciones en las que se desenvuelven dichos sectores.

En efecto, es una realidad que el campo mexicano vive condiciones de clara desventaja respecto de las zonas urbanas del país, el rezago en las zonas rurales es notable pues existen diversos elementos que han impedido el desarrollo del sector. La falta de tecnología, el bajo índice de

escolaridad, el escaso acceso a servicios y desde luego la migración hacia el vecino país del norte, son factores que han determinado la actual situación del campo en México.

En nuestro país, dos de cada tres personas que viven en pobreza extrema están en el campo. Un estudio reciente y realizado por la Universidad de Chapingo y el Centro de Estudios Estratégicos Nacionales, reveló que la pobreza en el medio rural afecta al 81.5% de la población, y la pobreza extrema alcanza al 55.3%.²

En tales circunstancias, los miembros del sector primario 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 bajo, difícilmente se interesan en los avances tecnológicos y/o de servicios pues en el medio en que se desarrollan no resultan necesarios y lo que es peor aún, muchos servicios, como los bancarios, de salud, seguridad social, vivienda o de obras públicas, no existen en sus poblaciones.

Las condiciones que prevalecen en las zonas rurales causa gran impacto para los comerciantes del sector abasto ya que, según cifras aportadas por la **Eliminada 1 palabra. Fundamento legal: Artículo 18, fracción I de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental. Motivación ver Anexo (1)**, el 80% de las operaciones realizadas por sus agremiados se llevan a cabo con productores del sector primario.

Diversos estudios e informes reflejan las condiciones de precariedad en las zonas rurales de nuestro país. Según la Encuesta Nacional de Ocupación y Empleo (ENOE) correspondiente al segundo trimestre de 2013, la población que vive en zonas rurales tiene un promedio de escolaridad de 6.4 años.³ Asimismo, de acuerdo a las cifras aportadas en el Sexto Informe de Gobierno del Presidente Felipe Calderón Hinojosa, cuya fuente fueron los estudios realizados por el Consejo Nacional de Evaluación de la Política de Desarrollo Social (CONEVAL), la población rural en situación de pobreza pasó de 15.9 millones en 2008 a 17 millones en 2010, es decir, de 62.4% a 64.9% , el porcentaje de población rural con rezago educativo disminuyó de 36.3% a 33.9% y el acceso a la seguridad social disminuyó mínimamente al pasar del 86.2% al 81.9%. Como se observa, las cifras muestran avances mínimos y en algunos rubros —situación de pobreza—, el

² Visible en: www.coparmex.org.mx/contenidos/publicaciones/.../campo.htm. Consultado el 26 de noviembre de 2013.

³ Visible en www.oem.com.mx/laprensa/notas/n3116843.htm. Consultado el 12 de noviembre de 2013.

desiguales.

En efecto, las disposiciones fiscales aplicables a los contribuyentes de las zonas urbanas no deberán aplicarse a los de zonas rurales pues, como se ha mencionado, las diferencias son a todas luces evidentes. Por citar un ejemplo, los pagos que se efectúan con medios distintos al efectivo —cheques, tarjetas electrónicas, vales y otros— en las zonas urbanas puede resultar sencilla su utilización, sin embargo, los agricultores y otros miembros del sector primario no reciben pagos distintos al efectivo pues les genera desconfianza y dificultades para su cobro, al no saber si el cheque tiene fondos y tenerse que trasladar a poblaciones que cuenten con servicios bancarios para hacerlos efectivos. En efecto, en la ciudad, la utilización de medios de pago distintos al efectivo resultan familiares para un buen porcentaje de la población, sin embargo, en zonas rurales no es así. De hecho, hay que reconocer que aún en la ciudad, la utilización de medios de pago distintos al efectivo, así como de medios electrónicos de comunicación han permeado en la población sólo en los últimos años.

Aún más, como se refirió anteriormente, dentro de los propios sectores primario y de abasto, existen grandes diferencias entre sus miembros, pues las condiciones de operatividad de un pequeño parcelero no son comparables a las de un productor a gran escala o una sociedad cooperativa; incluso, las diferencias entre los mismos productos que se cultivan o las diversas regiones del país deben ser consideradas tanto por el legislador como por la autoridad administrativa para imponer cargas fiscales u otorgarles facilidades administrativas.

Así las cosas, podemos considerar que la problemática descrita se encuentra inmersa en una realidad social-operativa conocida parcialmente por la autoridad fiscal generando disposiciones legales o facilidades administrativas poco factibles que a su vez redundan en incumplimiento de obligaciones por parte de los miembros del sector primario y los principales comercializadores de sus productos —centros de abastos—.

Debido a la alta incidencia que sobre el sector abasto causan las condiciones del sector primario, el primero, durante décadas, ha solicitado a las autoridades fiscales comprobar sus erogaciones bajo esquemas que sean operables en sus circunstancias y, desde luego, que les permitan determinar su base gravable con datos reales. Sin embargo, en la actualidad las facilidades que la autoridad les ha otorgado se han restringido, modificado y su emisión se ha retardado, lo cual resulta poco apegado a la realidad operativa del sector abasto, pues el sector primario, con el que tienen estrecha vinculación comercial, ha presentado una evolución mínima. Debido a lo anterior,

las resoluciones que contienen facilidades para el gremio de la **Eliminada 1 palabra. Fundamento legal: Artículo 18, fracción I de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental. Motivación ver Anexo (1)**, no siempre les resultan accesibles, por citar un ejemplo, la facilidad otorgada a los adquirentes de los productos del campo para generar comprobantes fiscales a sus proveedores se encuentra condicionada a otras obligaciones como inscribirlos al RFC, tarea, que no siempre es de fácil ejecución pues se enfrentan a obstáculos de operatividad por las circunstancias en las que se llevan a cabo sus operaciones comerciales (muchas de ellas en zonas rurales muy alejadas de los servicios bancarios o internet), de tal forma que la “facilidad” pierde eficacia y deja de serlo pues en la práctica no es sencillo implementarla.

El otorgar este tipo de “facilidades”, en opinión de esta Procuraduría, lejos de abonar a la formalidad genera más pobreza e informalidad pues se fomenta la ejecución de operaciones sin la expedición de comprobantes fiscales y, por otra parte, si los miembros del sector abasto no obtienen sus comprobantes de los pequeños y medianos productores dejan de realizar operaciones con ellos, generándoles pérdidas económicas muy considerables, lo cual ocasiona que frenen su crecimiento o sean susceptibles de desaparecer orillándolos a emigrar a zonas urbanas en busca de oportunidades de supervivencia.

Las facilidades emitidas por la autoridad fiscal, a juicio de este Organismo, resultan insuficientes pues en su elaboración no participan autoridades especializadas en el sector primario del país. Tal es el caso de la SAGARPA, autoridad que conforme a lo dispuesto por el artículo 35 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, es la competente para formular, conducir y evaluar la política general de desarrollo rural en nuestro país, en tales términos, esta dependencia resulta ser el órgano especializado para ponderar y evaluar el desarrollo del sector rural, por ende, cualquier lineamiento que se emita para regular al sector, **deberá ser consultado y, en su caso, avalado por dicha dependencia**, pues de no ser así, no se puede considerar que se conocen a plenitud las condiciones reales del sector.

Prueba de ello, lo constituye la respuesta al oficio de requerimiento de información emitido por la Subprocuraduría de Análisis Sistemático y Estudios Normativos de esta Procuraduría que, en acciones de investigación, dirigió a la Unidad de Política de Ingresos (UPIT) de la Subsecretaría de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Dicha autoridad, mediante oficio No. 349-A-222 de 21 de octubre de 2013 dio respuesta a la solicitud, manifestando medularmente: “...La UPIT no tiene conocimiento de alguna opinión o estudio que haya emitido o elaborado la SAGARPA respecto a la problemática de la **Eliminada 1 palabra. Fundamento legal: Artículo 18, fracción I de**

la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental. Motivación ver Anexo (1), así como tampoco ha participado en reuniones con dicha Secretaría para analizar las repercusiones o beneficios sobre el sector agroalimentario...”.

Con tal aseveración se pone de manifiesto una ausencia de coordinación intersecretarial para abordar la problemática fiscal del sector primario advirtiéndose desconocimiento de las condiciones reales del sector.

A fin de corroborar las condiciones en las que se desarrolla el proceso de comercialización de los productos del campo, personal de esta Procuraduría participó en visitas a diversas comunidades de producción y enajenación de productos agropecuarios. Las referidas visitas se llevaron a cabo los días 16 y 17 de octubre de 2012 en el estado de Veracruz, 20 y 21 de marzo de 2013 en el estado de Sinaloa y 30 de mayo de 2013 en el estado de Puebla. Para tales efectos se circunstanciaron diversas actas que contienen los hechos que se observaron, arrojando datos que avalan la situación de precariedad y atraso que prevalece en las zonas rurales. Asimismo las visitas muestran que existe un gran número de pequeños productores que se encuentran aún en la informalidad y que debido a sus propias condiciones, difícilmente pueden adaptarse a los requerimientos que les exigen las disposiciones legales actuales.

Por otra parte, las autoridades fiscales, al dar contestación al Acuerdo de Calificación de Problema Sistémico emitido por esta Procuraduría, adujeron que, a través de la denominada *Resolución de Facilidades Administrativas (RFA)* para 2013, otorgan al sector primario una serie de medidas de simplificación atendiendo desde el punto de vista fiscal algunos puntos clave en la problemática que enfrenta este sector, medidas que no goza otro sector, como por ejemplo: realizar pagos provisionales semestrales de ISR, y definitivos de IVA con esa misma periodicidad, comprobar algunos gastos de comprobantes simplificados, efectuar retenciones a sus trabajadores sobre el 4% del salario, deducir inversiones en terrenos, recibir pagos en efectivo hasta por veinte mil pesos al mes de un mismo adquirente de bienes, entre otras. Cabe mencionar que para el ejercicio 2014 la *Resolución de Facilidades* fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el pasado 30 de diciembre de 2013, en ésta se advierte una restricción a las facilidades otorgadas con anterioridad al sector.

No pasa inadvertido para esta Procuraduría las acciones implementadas por la autoridad para reconocer las condiciones en las que se desarrolla el sector primario, sin embargo, en la práctica las facilidades no son compatibles con pequeños o medianos productores quienes desconocen casi

en su totalidad las leyes fiscales y más aún la propia existencia de la autoridad, aunado a que algunas medidas resultan poco viables o insuficientes para sus necesidades, tal es el caso de la facilidad contenida en la regla 1.9 de la “Resolución de facilidades administrativas para los sectores de contribuyentes que en la misma se señalan para 2013” misma 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 limitada pues se encuentra acotada a un monto determinado y a una sola operación en el mes.

a) Afectaciones a los derechos fundamentales de los pagadores de impuestos que participan en el proceso de comercialización de los productos del campo.

A los miembros del sector primario.

El artículo 31, fracción IV de la CPEUM⁶ establece el principio de equidad tributaria que debe prevalecer en la contribución al gasto público, ello significa que el impacto del gravamen sea el mismo para todos los contribuyentes colocados en la misma circunstancia contributiva, esto es, se deberá dar el mismo trato a los iguales y distinto a los desiguales. En términos del principio aludido, las disposiciones legales y administrativas actuales aplicables al sector primario, carecen de equidad tributaria pues, en su mayoría, contienen obligaciones iguales o similares a contribuyentes que se desenvuelven en circunstancias muy diversas, dando trato igual a quienes no lo son. Dicho tratamiento deriva invariablemente en cargas, sobre todo formales, que resultan desmesuradas y excesivas pues no consideran las circunstancias en que se encuentran los contribuyentes, violando el principio de equidad tributaria tutelado por el precepto citado. De igual forma, las autoridades fiscales deben simplificar a los contribuyentes el cumplimiento de sus

⁶ Artículo 31. CPEUM. 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).

obligaciones ciñendo su actuar a los principios de comodidad, eficacia, equidad, simplificación administrativa, entre otros; tal y como lo ha sostenido esta Procuraduría en sus criterios sustantivos 41/2013/CTN/CS-SASEN y 43/2013/CTN/CS-SASEN⁷

Por otro lado, las prácticas de la autoridad fiscal transgreden el principio de certidumbre o certeza jurídica, de la que deben gozar los contribuyentes al dar cumplimiento a sus obligaciones tributarias, tutelado por el artículo 16 de la CPEUM pues se observa que se genera inseguridad jurídica, por ejemplo, *cuando los contribuyentes que pertenecen a dicho sector son dados de alta por un tercero, y no por la autoridad hacendaria, pues ello representa un nulo conocimiento del cumplimiento de sus obligaciones*. Asimismo, al no reconocerles las condiciones en las que se encuentran para el cumplimiento de sus obligaciones, se ven compelidos a cumplirlas sin los medios adecuados ocasionándoles, igualmente, incertidumbre jurídica.

Además, se considera que las actuales disposiciones aplicables al sector primario vulneran los derechos tutelados por los artículos 2, fracciones I, VIII y IX; y 4, de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente pues los productores del sector primario, en su carácter de pagadores de impuestos, 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, además, la administración tributaria debe facilitar en todo momento al contribuyente, el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones, situaciones que no acontecen si las autoridades imponen cargas tributarias que en la práctica no pueden cumplir a cabalidad.

⁷ Criterio 41/2013/CTN/CS-SASEN . OBLIGACIONES FISCALES. SU CUMPLIMIENTO REQUIERE QUE LA AUTORIDAD FISCAL OTORGUE LA MAYOR SIMPLIFICACIÓN POSIBLE. Las autoridades fiscales deben buscar el establecimiento de mecanismos que simplifiquen a los contribuyentes cumplir con sus obligaciones, ajustándose al principio de comodidad, de acuerdo con el cual, el sistema tributario debe estructurarse de manera tal que las disposiciones que regulan las conductas a las cuales se somete a los particulares, permitan que se concedan a éstos los mayores mecanismos de simplificación que sean posibles para cumplir con sus obligaciones.

Criterio 43/2013/CTN/CS-SASEN. DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES. MEJORES PRÁCTICAS DE LAS AUTORIDADES FISCALES PARA SU PROTECCIÓN. Un modelo de buena administración tributaria se presenta cercana a los ciudadanos, escrupulosa con la legalidad, discrecional pero no arbitraria, eficiente en la relación entre medios y resultados, flexible en la aplicación de las normas. Los contribuyentes tienen el derecho a una buena administración que debe observar los principios de eficacia, equidad, simplificación administrativa, proximidad, desconcentración funcional y territorial, coordinación, buena fe, confianza y transparencia. De esta forma, las mejores prácticas se materializan cuando las autoridades fiscales adoptan los principios referidos en sus relaciones con los contribuyentes y en miras a la tutela efectiva de los derechos de éstos

A los miembros del sector abasto.

Conforme a lo establecido por el artículo 31, fracción IV de la CPEUM la contribución al gasto público deberá realizarse bajo el principio de proporcionalidad tributaria, ello significa que cada contribuyente participe en el gasto público de acuerdo con su riqueza, ingresos o posibilidades económicas. Para otorgar vigencia al mencionado principio, las disposiciones fiscales reconocen los gastos que efectúan los contribuyentes para obtener sus ingresos y así medir su capacidad contributiva, de tal forma que la base del impuesto sobre la renta se encuentra conformada por los ingresos obtenidos disminuidos con los gastos efectuados. Sin embargo, en la especie, este principio se ve afectado pues los miembros del sector abasto no cuentan con toda la documentación comprobatoria que ampare sus gastos y adquisiciones efectuados, por lo que, al no poder deducirlos, aún cuando fueron efectivamente erogados, se produce una afectación directa en el monto del impuesto a pagar, afectando directamente su patrimonio. Ahora bien, la autoridad ha permitido al gremio deducir sin necesidad de documentación “deducción ciega”, un porcentaje de los gastos efectuados, sin embargo, dicho porcentaje se ha ido restringiendo sin que se justifiquen las causas o razones que la motivaron, pasando de un 5% hasta el 1%. Esta medida viola el principio aludido y, a su vez, el principio de seguridad jurídica pues los integrantes de la **Eliminada 1 palabra. Fundamento legal: Artículo 18, fracción I de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental. Motivación ver Anexo (1)**, se colocan ante una expectativa debido a que la autoridad fiscal ha adoptado medidas restrictivas para otorgarles las resoluciones. Ahora bien, la autoridad antes de emitir cualquier facilidad, y más aún limitarla, debe ponderar y considerar el respeto a los derechos fundamentales de los contribuyentes, ello en estricto apego a lo dispuesto por el artículo 1 de nuestro máximo ordenamiento legal.

Por otra parte, si las *Resoluciones de Facilidades* no son aplicables al sector abasto y sus propias facilidades son restrictivas, se viola en su perjuicio el principio de equidad tributaria pues, a diferencia de otros contribuyentes que realizan sus operaciones con los establecidos en zonas urbanas, ellos las realizan en un 80% con integrantes del sector primario. *En efecto, no se puede pretender dar un trato igual a un contribuyente cuyas operaciones las efectúa con sujetos que se desenvuelven en zonas urbanas, a otro que las realiza con integrantes de áreas rurales.* 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 gradualmente sin que existan elementos que acrediten o justifiquen las causas de su restricción, por ende, si no se acreditan fehacientemente las circunstancias que justifiquen el establecimiento de límites o la

restricción a las facilidades que se otorgan, se violentan los principios aludidos.

Por último, cabe mencionar que, toda vez que los oficios que emite la autoridad fiscal y que contienen resoluciones para los miembros de la **Eliminada 1 palabra. Fundamento legal: Artículo 18, fracción I de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental. Motivación ver Anexo (1)**, son aplicables sólo por ejercicio fiscal, están sujetos a una condición de temporalidad, razón por la cual, el gremio debe solicitar año con año su refrendo, dicha circunstancia los coloca en un estado de incertidumbre pues como se ha mencionado, año con año las facilidades se han ido modificando y restringiendo, tal hecho, en consecuencia, resulta violatorio del principio de seguridad jurídica tutelado por el artículo 16 de la CPEUM.

Respecto de este derecho fundamental, y como conclusión del presente inciso, nuestro máximo Tribunal ha determinado que el contenido esencial del principio de seguridad jurídica radica en **“saber a qué atenerse”** respecto de la regulación normativa prevista en la Ley y la actuación de la autoridad.⁸

b) Afectaciones Colaterales.

Seguridad Alimentaria.

⁸ **“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”. **(Énfasis añadido).**

El artículo 4º de la CPEUM tutela el *derecho humano fundamental* a la alimentación, al disponer: “*Toda persona tiene derecho a la alimentación nutritiva, suficiente y de calidad. El Estado lo garantizará*”. (Énfasis añadido).

Al respecto, una de las vías con que cuenta el Estado para otorgar plena vigencia a este derecho fundamental es, sin duda, la legal pues en un estado de derecho como el nuestro es a través de los ordenamientos jurídicos que se instrumentan las políticas y medidas necesarias para el desarrollo de las áreas estratégicas del país.

El artículo 25 de la CPEUM regula la rectoría del Estado en el desarrollo nacional y dispone que la ley establecerá los mecanismos que faciliten la organización y la expansión de la actividad económica del sector social como lo son los ejidos, cooperativas y comunidades, y en general de todas las formas de organización social para la producción, distribución y consumo de bienes y servicios socialmente necesarios.

En tal sentido y dentro del propio Plan Nacional de Desarrollo para el sexenio 2012-2018, se contemplan los medios para dar plenitud a lo establecido en el artículo 25 mencionado, en consecuencia, las disposiciones fiscales que se vinculen con el derecho a la alimentación deberán establecer las condiciones más óptimas para su cumplimiento, fomentado el desarrollo agropecuario nacional y favoreciendo, en todo momento, el desarrollo del sector primario, así como para garantizar la seguridad alimentaria nacional la cual, no sólo debe entenderse como el balance entre la disponibilidad de alimentos y su demanda, sino que debe redefinirse a la luz de la autosuficiencia, lo que garantizará su soberanía, pues de lo contrario, se puede generar dependencia alimentaria hacia los países desarrollados, poniendo en riesgo la seguridad alimentaria nacional.

Asimismo, las disposiciones aplicables deben considerar que el sector primario es el productor y, por ende, el proveedor por excelencia de los alimentos que se consumen en el país jugando un papel protagónico en la seguridad alimentaria nacional.

Por su parte, el sector abasto constituye el principal canal de distribución de estos alimentos pues en las centrales de abastos se distribuye el 70% de la producción agropecuaria nacional⁹.

La Central de Abasto de la Ciudad de México, por ejemplo, comercializa diariamente 30 mil toneladas de productos alimentarios, que representan el 80% de los alimentos que consumen los habitantes de la ciudad de México y un porcentaje significativo de la zona conurbada y estados

⁹ Fuente: <http://www.conacca.mx/index.php/quienes-somos-y-que-hacemos/que-hacemos>. Consultado el 8 de noviembre de 2013

circunvecinos¹⁰.

En dicho contexto, las autoridades fiscales se encuentran obligadas a propiciar el fortalecimiento de estos sectores —primario y de abasto— otorgándoles facilidades acordes a su realidad operativa, pues someterlos por igual al cumplimiento de ciertas disposiciones, frena su desarrollo poniendo en riesgo la seguridad alimentaria de nuestro país.

Cabe resaltar que diversos estudios y artículos publicados han señalado la latente problemática que a futuro existirá en el tema de seguridad alimentaria, no sólo a nivel local sino a escala mundial, por tal motivo, es menester que se implementen a la brevedad los instrumentos que permitan disminuir el riesgo para el abastecimiento de alimentos en el país.¹¹

Frente a la problemática ninguna autoridad puede permanecer ajena, por ende, el Estado, en debido cumplimiento al mandato constitucional derivado de su artículo 4, deberá garantizar el abasto alimentario de los mexicanos utilizando cualquier medio —**aún el fiscal**— que se encuentre a su alcance para lograrlo, así, las disposiciones fiscales deberán facilitar el desarrollo de los sectores encargados de la producción y abastecimiento de alimentos, a través del otorgamiento de estímulos o exenciones parafiscales, que permitan su desarrollo, sin dejar de contribuir al gasto público conforme lo mandata la CPEUM.

Economía Nacional.

Sin duda, la alimentación de la población, en cualquier país, constituye un eje fundamental en su desarrollo, impactando considerablemente en su economía.

La producción de alimentos, genera ganancias o déficit para el país que los produce y repercutirá en la misma medida en su economía nacional, en consecuencia, las condiciones de desventaja y atraso que vive el sector primario deben abatirse a través de medios legales y fiscales que permitan su desarrollo y más aún, que lo fomenten.

El imponer cargas excesivas o restringir sus facilidades resulta ser un golpe directo a su desarrollo, por ende, en la emisión de disposiciones legales o facilidades que les son aplicables, se debe considerar que la ganancia y producción de este sector se encuentra sujeta a una gran variabilidad

10 Visible en: <http://ficeda.com.mx/index.html>. Consultado el 27 de noviembre de 2011.

11 Revista Proceso. <http://www.proceso.com.mx/?p=356579>. Consultado el 8 de noviembre de 2013.

en sus ingresos, no sólo por la apertura a la competencia internacional, sino también por la volatilidad de los precios y las consecuencias de los fenómenos meteorológicos.¹²

El desarrollo del sector, al encontrarse limitado, impacta en la economía nacional pues se estima una caída de 2.7% en el valor del PIB del sector primario y la pérdida de casi 350,000 empleos con los consecuentes efectos de la pobreza rural¹³. En la última década el sector agroalimentario ha crecido únicamente el 1.34 anual promedio y es el tercero menor de América Latina, al respecto los expertos han señalado que el sector agroalimentario es trascendental pues más de 80% de los municipios se dedican a dicha actividad, siendo además donde se encuentra la pobreza extrema¹⁴.

Las actuales condiciones de desventaja de las zonas rurales en el país, inciden negativamente en la economía nacional pues las importaciones de algunos productos básicos destinados a la alimentación han ido en aumento y se han dejado de producir en el país afectando el desarrollo y economía nacional¹⁵

En tal contexto, resulta indispensable que todas las autoridades involucradas, de forma conjunta, consideren el papel tan importante que juega la alimentación y la producción de los insumos encaminados a satisfacerla, en la economía nacional.

RECOMENDACIÓN Y MEDIDAS PREVENTIVAS Y CORRECTIVAS QUE SE SUGIEREN

Atendiendo al nuevo paradigma de protección de derechos fundamentales, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente sugiere al Servicio de Administración Tributaria otorgar plena vigencia al principio *pro homine* recogido por nuestro Máximo ordenamiento legal, así como garantizar a los contribuyentes el debido respeto a sus derechos fundamentales, como lo es el contribuir al gasto público de forma proporcional y equitativa y, gozar de seguridad y certeza jurídica en las disposiciones fiscales que les aplican.

Con base a lo anterior, esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente **RECOMIENDA** al SAT:

¹² Visible en: eleconomista.com.mx/columnas/columna-especial-politica/2013/10/07/molestiacampo.

¹³ Idem.

¹⁴ Visible en: eleconomista.com.mx/industrias/2013/09/19/cna-rechaza-propuesta-impositiva-campo.

¹⁵ **FAO**, Agronoticias América Latina y el Caribe, Análisis del sector agropecuario en México, fecha de publicación: 20/11/12, <http://www.fao.org/agronoticias/agro-noticias/detalle/en/c/164795/>

1. Dar continuidad y permanencia a la expedición de facilidades administrativas para el sector primario a través de las *Resoluciones* correspondientes, en éstas se debe considerar puntualmente los siguientes aspectos:
 - a) Nivel académico, social, económico y acceso a servicios de los contribuyentes a quienes se les otorgan.
 - b) Diferencias de operación entre los propios integrantes del sector primario (grandes, pequeños y medianos productores).
 - c) Diferencias relativas a zonas geográficas, tipo de productos y destino de los mismos (consumo nacional, importación u otros).

2. Dar continuidad y permanencia a la expedición de oficios con base en lo dispuesto en el artículo 36 Bis del CFF a los miembros de la **Eliminada 1 palabra. Fundamento legal: Artículo 18, fracción I de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental. Motivación ver Anexo (1)**, o a cualquier Asociación, Cámara o Confederación que lo solicite y que se vincule comercialmente con el sector primario, considerando los siguientes aspectos:
 - a) Oportunidad en la expedición de las facilidades a fin de evitar colocar a estos contribuyentes en expectativa e inseguridad jurídica, permitiendo el desarrollo de las actividades del sector bajo un margen de estabilidad y seguridad.
 - b) Distinguir las diferencias de operación entre los miembros de la propia Confederación.
 - c) Distinguir entre los miembros de la Confederación el tipo de productos que comercializan y la zona geográfica en la que la llevan a cabo.

3. Se propone a ese Desconcentrado, establecer mesas de trabajo intersecretariales en las que participen las diferentes autoridades que de forma directa o indirecta tengan injerencia en los temas o aspectos que puedan determinar un régimen proporcional y equitativo para el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los sectores primario y de abasto, tales como la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Desarrollo Rural, Pesca y Alimentación (SAGARPA), Secretaría de Gobernación (SEGOB) e Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI), a efecto de conocer con precisión la realidad que impera en el campo mexicano, el porcentaje real de la población rural susceptible de ser inscrito al RFC, así como cualquier dato o factor que sea determinante en la solución de la problemática, tales como el número de operaciones realizadas por los sectores, montos de sus actos comerciales, incorporación a la tecnología, etc. Asimismo se deberán

escuchar las opiniones de organismos no gubernamentales especializados en la materia tales como el Consejo Nacional Agropecuario (CNA), Asociación Nacional de Empresas Comercializadoras de Productos del Campo (ANEC) y la propia **Eliminada 1 palabra.**

Fundamento legal: Artículo 18, fracción I de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental. Motivación ver Anexo (1).

4. Se conmina a todas las autoridades involucradas con los sectores primario y de abasto, así como en los temas de seguridad y soberanía alimentaria; a considerar la potencial problemática que en las próximas décadas puede enfrentar nuestro país y en ese sentido, coordinarse a efecto de tomar medidas encaminadas a impulsar su desarrollo a través del otorgamiento de subsidios, asesoría y sobre todo, de disposiciones legales justas y accesibles que fomenten su desarrollo y consideren sus carencias y debilidades.

Se **CONCEDE**, en términos del artículo 79 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 el 30 de agosto de 2011, al JEFE DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA; el plazo de **Diez días hábiles** siguientes al en que surta efectos la notificación de esta **RECOMENDACIÓN** para que informe si la acepta o, de lo contrario, funde y motive su negativa como lo mandata el segundo párrafo del apartado B del artículo 102 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, con el apercibimiento que en caso de no responder dentro del plazo concedido se procederá en términos de lo dispuesto en el artículo 28, fracción I, numeral 2 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

Se informa a las autoridades que en términos de dicha Ley Orgánica y los Lineamientos de esta Procuraduría, la presente Recomendación se hará pública.

NOTIFÍQUESE la presente RECOMENDACIÓN por oficio a las diversas autoridades involucradas, en la inteligencia de que se pone a su disposición, las actuaciones que obran en los expedientes de mérito, a fin de que se cuente con los elementos suficientes para cumplir con la presente Recomendación.

Con fundamento en lo dispuesto por en el artículo 27, fracciones I, XVII, XVIII y XXI del Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 3 de abril de 2013, **DESE VISTA** de la presente RECOMENDACIÓN a la Dirección General de Estudios Jurídicos e Interpretación Normativa de la Subprocuraduría de Análisis

Sistémico y Estudios Normativos de esta Procuraduría, para los efectos legales conducentes.

PROCURADORA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

LIC. DIANA ROSALÍA BERNAL LADRÓN DE GUEVARA.

JLFJ/AML/MVC/ERG/NJVF

ANEXO I MOTIVACIÓN

I. Se eliminan 20 palabras relativas al:

- Nombre de las personas morales, toda vez que se trata de datos personales, es decir información concerniente a personas que se hacen identificables a través de este dato y que al hacer posible tal identificación, vulneraría la intimidad de los mismos. Por tal motivo, y en cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 18, fracción II de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, esta información se clasifica como CONFIDENCIAL, lo que prohíbe su publicidad.