



## SUBPROCURADURÍA DE ANÁLISIS SISTÉMICO Y ESTUDIOS NORMATIVOS.

**Expediente: 14-V-D/2019.**

**ASUNTO:** Retención de ISR a los recolectores de materiales destinados a la industria del reciclaje.

Ciudad de México, a 5 de julio de 2021.

### ANÁLISIS SISTÉMICO 5/2021

**Afectación que sufren los contribuyentes dedicados a la recolección de materiales destinados a la industria del reciclaje, con motivo de la retención del impuesto sobre la renta que llevan a cabo los adquirentes al momento de su primera enajenación.**

### FUNDAMENTOS

Esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se encuentra facultada para proteger y defender los derechos de los contribuyentes, así como para investigar e identificar problemas de carácter sistémico que ocasionen perjuicios a los mismos, con el objeto de plantear a la autoridad fiscal federal correspondiente, las sugerencias, recomendaciones y medidas preventivas y correctivas que procedan, en su opinión como defensor no jurisdiccional de derechos; ello, de conformidad con 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 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, reformada el 07 de septiembre de 2009; 5, apartado B, fracción II y 29, fracciones I, X y XXI, del Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente; así como 66, 67, 69, 70 y demás relativos de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente; ordenamientos publicados en el citado medio de difusión el 24 de julio de 2020 y 27 de mayo de 2014, respectivamente.





## CUESTIÓN PREVIA

Para identificar que un asunto se trata de un problema sistémico, es facultad de este *Ombudsperson* fiscal llevar a cabo la investigación y análisis de manera oficiosa o a petición de parte, entendiéndose por problema de carácter sistémico aquel que derive de la estructura misma del sistema tributario y que se traduzca en inseguridad jurídica, molestias, afectaciones o vulneración de derechos en perjuicio de todos los contribuyentes, de una generalidad o de un grupo o categoría de los mismos, como es el caso de la afectación que sufren los contribuyentes dedicados a la recolección de materiales destinados a la industria del reciclaje, con motivo de la retención del impuesto sobre la renta (en adelante ISR), que llevan a cabo los adquirentes de dichos productos, al momento de su primera enajenación.

## ANÁLISIS

### I. PLANTEAMIENTO DE LA PROBLEMÁTICA.

Esta Procuraduría, en ejercicio de sus atribuciones sustantivas, tiene conocimiento de que los contribuyentes que se dedican a la recolección de materiales destinados a la industria del reciclaje sufren una afectación de tipo económico al momento de enajenar sus productos, ya que conforme a la regla 2.7.3.5. de la Resolución Miscelánea Fiscal (en adelante RMF) para 2021, los adquirentes de sus productos les retienen el 5% del monto total de la operación realizada por concepto del ISR, teniendo dicha retención el carácter de pago definitivo.

Lo anterior, sin que se considere que se trata de un sector vulnerable, al estar integrado por personas en situación de pobreza<sup>1</sup>; personas en situación de calle<sup>2</sup>; personas de la tercera edad; mujeres (amas de casa) y niños, entre otros. De hecho, se estima que alrededor de 2.5 millones de personas viven de la recolección y venta de materiales susceptibles a reciclarse, dentro de los cuales se encuentran las personas dedicadas directamente al reciclaje de primera mano o pepenadores, como se les conoce comúnmente.

<sup>1</sup> [http://sia.eurosocial-ii.eu/files/docs/1447416430-informe\\_grupos%20vulnerables.pdf](http://sia.eurosocial-ii.eu/files/docs/1447416430-informe_grupos%20vulnerables.pdf)

<sup>2</sup> [https://www.cedhnl.org.mx/imagenes/publicaciones/presentaciones/CEDHNL\\_VII\\_SeminarioDHS/ModuloII/Grupos-en-situacion-de-vulnerabilidad.pdf](https://www.cedhnl.org.mx/imagenes/publicaciones/presentaciones/CEDHNL_VII_SeminarioDHS/ModuloII/Grupos-en-situacion-de-vulnerabilidad.pdf)





En particular, los recolectores son la base primaria de la cadena de valor en la industria del reciclaje, sin ellos no habría material para el reciclaje, lo cual exacerbaría los problemas de la basura y los desechos en las ciudades, afectando al medio ambiente.

En este sentido, existe una afectación para este grupo de contribuyentes, ya que el ISR que deben pagar con motivo de la actividad de recolección de materiales para la industria del reciclaje, no va de acuerdo con su capacidad contributiva, aunado a que la retención se aplica al valor total de la operación, es decir, sobre sus ingresos totales sin deducción alguna.

Esto es más evidente cuando se compara con el nivel de gravamen que tienen otros grupos o sectores de contribuyentes, como es el caso de los asalariados, las personas físicas con actividades empresariales o con las exenciones y tasas mínimas que gozan actualmente otros sectores o grupos de contribuyentes, como son las personas físicas asalariadas, los que enajenan bienes muebles y los que enajenan bienes o prestan servicios a través de Internet mediante plataformas tecnológicas. En todos los casos anteriores es posible demostrar que la carga tributaria que soportan los recolectores es mayor y que además es desproporcionada si partimos de que son un sector altamente vulnerable.

Por lo anterior, es necesario otorgar al sector de contribuyentes que hemos venido comentando, mayores beneficios y/o facilidades administrativas a las establecidas en la regla 2.7.3.5. de la RMF, para establecer un gravamen proporcional a su capacidad contributiva y a su condición de vulnerabilidad, incentivando con ello la formalidad tributaria de este sector y así tener una adecuada recaudación de impuestos.

## II. CONSIDERACIONES.

### A) Marco legal

El artículo 29 del Código Fiscal de la Federación establece la obligación de expedir comprobantes fiscales de acuerdo con los actos o actividades por los cuales se obtengan ingresos, así como por las retenciones de contribuciones efectuadas. Sin embargo, el mismo precepto legal establece que a través de





reglas de carácter general se pueden establecer facilidades administrativas para la emisión de dichos comprobantes. Para una mejor comprensión de lo anterior, a continuación se transcribe el artículo en comento:

**“Artículo 29.** Cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes fiscales por los actos o actividades que realicen, por los ingresos que se perciban o por las retenciones de contribuciones que efectúen, los contribuyentes deberán emitirlos mediante documentos digitales a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria. Las personas que adquieran bienes, disfruten de su uso o goce temporal, reciban servicios, realicen pagos parciales o diferidos que liquidan saldos de comprobantes fiscales digitales por Internet, exporten mercancías que no sean objeto de enajenación o cuya enajenación sea a título gratuito, o aquéllas a las que les hubieren retenido contribuciones deberán solicitar el comprobante fiscal digital por Internet respectivo.

(...)

El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, podrá establecer facilidades administrativas para que los contribuyentes emitan sus comprobantes fiscales digitales por medios propios, a través de proveedores de servicios o con los medios electrónicos que en dichas reglas determine. De igual forma, a través de las citadas reglas podrá establecer las características de los comprobantes que servirán para amparar el transporte de mercancías, así como de los comprobantes que amparen operaciones realizadas con el público en general.

(...)”

De la facultad conferida al SAT para establecer facilidades administrativas, con respecto a la emisión de los comprobantes fiscales a través de reglas de carácter general, tenemos la regla 2.7.3.5. de la RMF para 2021, relativa a la comprobación de erogaciones y retenciones en la recolección de desperdicios y materiales de la industria de reciclaje, así como para el esquema de expedición de CFDI's, la cual en la parte que nos interesa establece lo siguiente:

**“2.7.3.5.** Para los efectos del artículo 29, penúltimo párrafo del CFF, los contribuyentes a que se refiere la regla 2.4.3., apartado A, fracción V, **que hayan optado por inscribirse en el RFC a través de los adquirentes de desperdicios industrializables, podrán expedir el**





**CFDI cumpliendo con los requisitos 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 proveedor de certificación de expedición de CFDI, en los términos de lo dispuesto por la regla 2.7.2.14., a las personas a quienes les enajenen sus productos.**

(...)

Los contribuyentes señalados en esta regla que se encuentren inscritos en el RFC, deberán proporcionar a los adquirentes de sus productos su clave en el RFC, para que se expidan los CFDI en los términos de la regla 2.7.2.14.

**Para los efectos señalados en el primer párrafo de esta regla, los contribuyentes que adquieran desperdicios y materiales destinados a la industria del reciclaje para ser utilizados como insumo de su actividad industrial, acopio, enajenación, comercialización o industrialización, independientemente de su presentación o transformación física o de la denominación o descripción utilizada en el comprobante fiscal, deberán retener y enterar el 5% del monto total de la operación realizada por concepto del ISR a aquella persona física sin establecimiento permanente que le enajene dichos desperdicios y materiales, la cual tendrá el carácter de pago definitivo.**

Asimismo, deberán efectuar, la retención del IVA que se les traslade.

El adquirente deberá enterar conjuntamente los impuestos retenidos con su declaración de pago correspondiente al periodo en que se efectúe la citada operación.

**El esquema de expedición de comprobantes a que se refiere esta regla, se aplicará siempre que se trate de la primera enajenación del material destinado a la industria del reciclaje, realizada por la persona física** sin establecimiento fijo con ingresos brutos en el ejercicio inmediato anterior menores a \$2´000,000.00 (dos millones de pesos 00/100 M.N.), y sin que las adquisiciones amparadas bajo este esquema de comprobación, excedan del porcentaje de sus adquisiciones totales en el ejercicio que se establece en la tabla siguiente:





Ingresos acumulables del ejercicio inmediato anterior	% máximo por el que podrán optar por aplicar el esquema de comprobación
Hasta 10 millones de pesos	90%
De 10 a 20 millones de pesos	70%
De 20 a 30 millones de pesos	60%
De 30 a 40 millones de pesos	50%
De 40 a 50 millones de pesos	40%
De 50 millones de pesos en adelante	30%

**[Énfasis añadido]**

De la regla antes transcrita se resalta lo siguiente:

- a) Los contribuyentes que se dediquen exclusivamente a la recolección de materiales destinados a la industria del reciclaje (recolectores) para su enajenación por primera vez, siempre que no tengan establecimiento fijo y sus ingresos en el ejercicio inmediato anterior sean menores a \$2´000,000.00 (Dos millones de pesos 00/100 M.N.), que hayan optado por inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes (en adelante RFC), a través de los adquirentes de desperdicios industrializables, podrán expedir el CFDI utilizando los servicios que para tales efectos sean prestados por un proveedor de certificación de expedición de CFDI's.
- b) Cuando los contribuyentes que se dediquen exclusivamente a la recolección de desperdicios y materiales destinados a la industria del reciclaje ya se encuentren inscritos en el RFC, deberán proporcionar a los adquirentes de sus productos su clave en el RFC para que se expidan los CFDI's por conducto del proveedor de certificación de expedición de CFDI's.
- c) Los adquirentes de materiales destinados a la industria del reciclaje deberán retener el 5% del monto total de la operación realizada por





- concepto del ISR, a aquella persona física sin establecimiento fijo que le enajene dichos materiales industrializables por primera vez.
- d) Que la retención del 5% del ISR que realice el adquirente sobre el monto total de la operación, tendrá el carácter de pago definitivo.
  - e) El adquirente deberá enterar conjuntamente los impuestos retenidos con su declaración de pago correspondiente al periodo en que se efectúe la citada retención.
  - f) El esquema de expedición de comprobantes fiscales por conducto de un proveedor de certificación expedición de CFDI's, utilizado por un contribuyente dedicado a la recolección de materiales destinados a la industria del reciclaje, se aplicará siempre que se trate de la primera enajenación **del material destinado a la industria del reciclaje** y sea realizada por persona física sin establecimiento fijo con ingresos brutos en el ejercicio inmediato anterior menores a dos millones de pesos.
  - g) **El esquema de expedición de comprobantes** a que se refiere la regla se aplicará conforme al porcentaje máximo permitido, según los ingresos acumulables obtenidos por el adquirente en el ejercicio inmediato anterior.

## B) Análisis

### Referencia de actuación para sectores vulnerables

Para dar inicio al presente estudio, es necesario destacar que a través de los años han existido grupos o sectores en la sociedad que por ciertas desventajas se vuelven vulnerables, derivado de sus condiciones económicas, culturales, históricas y sociológicas.

En particular, los sectores o grupos de población considerados vulnerables son las personas en situación de pobreza<sup>3</sup>; las personas de la tercera edad; las personas con discapacidades físicas o mentales; mujeres y niños; pueblos

<sup>3</sup> [http://sia.eurosocial-ii.eu/files/docs/1447416430-informe\\_grupos%20vulnerables.pdf](http://sia.eurosocial-ii.eu/files/docs/1447416430-informe_grupos%20vulnerables.pdf)





indígenas; trabajadores migrantes; minorías sexuales<sup>4</sup>; y personas en situación de calle<sup>5</sup>.

Por lo anterior, con la finalidad de generar una política de inclusión, los poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial, dentro de su ámbito de competencia, han implementado diversos protocolos de actuación que permiten igualar criterios orientadores, cuestionando la situación de hecho concreta que se pretende analizar, legislar y/o juzgar.

Dichos protocolos tienen por finalidad eliminar cualquier estereotipo, prejuicio de género o socioeconómico, a fin de observar las situaciones de desventaja en la cual la persona o sector de la sociedad se encuentra respecto a otras personas o sectores de la población, para el cumplimiento de la ley.

Como ejemplo, tenemos el respectivo al tema de género, en donde la Suprema Corte de Justicia de la Nación (en adelante SCJN) implementó el *Protocolo para juzgar con perspectiva de género*; el Legislativo tiene el *Protocolo para legislar con perspectiva de género* y, por su parte, el Ejecutivo cuenta con el *Protocolo de actuación con perspectiva de género en sede administrativa en la investigación y substanciación de quejas y denuncias*.

Dicho actuar encuentra sustento en lo establecido en el artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (en adelante CPEUM), el cual establece que el Estado debe garantizar el fomento de crecimiento económico, el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permitiendo el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales, cuya seguridad protege dicha Constitución.

Asimismo, el artículo 9 de la Ley General de Desarrollo Social, establece que los gobiernos de las Entidades Federativas y el Poder Ejecutivo Federal, en sus respectivos ámbitos, formularán y aplicarán políticas compensatorias y asistenciales, así como oportunidades de desarrollo productivo e ingreso en beneficio de las personas, familias y grupos sociales en situación de

4

[http://archivos.diputados.gob.mx/Centros\\_Estudio/Cesop/Eje\\_tematico\\_old\\_14062011/9\\_gvulnerables\\_archivos/G\\_vulnerables/d\\_gvulnerables.htm](http://archivos.diputados.gob.mx/Centros_Estudio/Cesop/Eje_tematico_old_14062011/9_gvulnerables_archivos/G_vulnerables/d_gvulnerables.htm)

5 [https://www.cedhnl.org.mx/imagenes/publicaciones/presentaciones/CEDHNL\\_VIISeminarioDHS/ModuloII/Grupos-en-situacion-de-vulnerabilidad.pdf](https://www.cedhnl.org.mx/imagenes/publicaciones/presentaciones/CEDHNL_VIISeminarioDHS/ModuloII/Grupos-en-situacion-de-vulnerabilidad.pdf)





**vulnerabilidad**, destinando los recursos presupuestales necesarios y estableciendo metas cuantificables.

Toda vez que dichos protocolos modulan la actuación de los tres poderes (legislativo, ejecutivo y judicial) y la Constitución establece como obligación el velar a los sectores vulnerables, PRODECON al ser un *Ombudsperson* fiscal que garantiza a los pagadores de impuestos el derecho a recibir justicia en materia fiscal y velar por el cumplimiento efectivo de sus derechos, dentro de su propio ámbito de competencia, procederá a estudiar el presente tema, bajo una perspectiva específicamente dirigida al sector económicamente vulnerable de los recolectores de materiales destinados a la industria del reciclaje y su repercusión en el principio de proporcionalidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV de la CPEUM, a fin de que la autoridad considere un tratamiento fiscal equitativo con base a su capacidad económica.

### Principio de proporcionalidad

El pago de las contribuciones tiene su fundamento en el artículo 31, fracción IV, de la CPEUM, el cual establece que es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, por lo que de esta disposición se desprenden diversos principios, a saber: legalidad, generalidad, destino al gasto público, equidad y proporcionalidad, siendo este último el principio a estudio.

En ese sentido, la proporcionalidad consiste en que aquellas personas que realicen algún hecho o acto que sea susceptible del pago de impuestos, deben contribuir a los gastos públicos, acorde con su respectiva **capacidad contributiva**, es decir, la carga tributaria o impuesto, debe determinarse, siempre atendiendo a la capacidad económica del individuo para poder soportarlo.

La SCJN mediante diversos criterios jurisdiccionales<sup>6</sup> ha señalado que para que una contribución sea proporcional debe atender lo siguiente:

---

<sup>6</sup> Suprema Corte de Justicia de la Nación, Primera Sala, Novena Época, Registro: 161233, Jurisprudencia, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXXIV, agosto de 2011, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: 1a./J. 77/2011, Página: 118 y





- El potencial económico susceptible de ser gravado, que corresponde al ingreso excedente del gobernado, después de haber cubierto sus necesidades básicas.
- El establecimiento de una contribución no debe ser excesiva ni ruinosa.
- El supuesto que da origen al hecho gravado debe estar dirigido a la generalidad de los sujetos que realizan el mismo hecho gravado; la generalidad se da cuando se atiende a grupos y la especificidad a personas.
- La carga impositiva debe ser progresiva para que a ingresos más elevados mayor sea la cuota por pagar.

Por otra parte, el autor Marco Cesar García Bueno en su estudio “El principio de capacidad contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal”<sup>7</sup>, menciona que la capacidad contributiva tiene un doble aspecto:

1. Objetivo: que consiste en la existencia de riqueza susceptible de tributación, en otras palabras, para el presente análisis, “el flujo de dinero”; y
2. Subjetivo, el cual atiende a la posibilidad que cada sujeto tiene para cubrir el impuesto.

Asimismo, indica que el carácter objetivo implica que el legislador tenga un razonamiento orientado a considerar si la medida es idónea, necesaria y si el daño al principio de capacidad contributiva es proporcional a los fines buscados, es decir, la riqueza debe ser efectiva y no incidir sobre rendimientos inexistentes.

En otras palabras, no basta con observar el flujo de dinero, sino que además debe atenderse a la particularidad del sector que interviene en dicho flujo.

---

Pleno, Novena Época, Jurisprudencia, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXIX, abril de 2009, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: P./J. 2/2009, Página: 1129.

<sup>7</sup> Disponible en: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/1/430/5.pdf>





Respecto al carácter subjetivo, menciona que el sujeto está en aptitud de contribuir a los gastos del Estado cuando su riqueza es susceptible de imposición, sólo después de satisfacer sus necesidades primarias: alimentación, vestido, vivienda, sanidad, educación, por señalar las más indispensables.

En conclusión, la capacidad contributiva requiere valorar en primer aspecto la aptitud contributiva del sujeto de acuerdo con el flujo de dinero (objetiva) y posteriormente individualizar su carga tributaria respecto a las circunstancias personales y familiares en que se encuentre (subjetivo).

Sin olvidar por supuesto, que la base de los impuestos sólo puede ser establecida cuando existe una riqueza disponible, por lo que aquellos ingresos destinados a la satisfacción de las necesidades esenciales del individuo no forman parte de lo que debemos considerar su capacidad contributiva.

### **Recolectores de materiales destinados a la industria del reciclaje como sector económicamente vulnerable**

Teniendo como eje rector el principio de proporcionalidad antes analizado, el cual es elevado a rango constitucional y a fin de atender el elemento subjetivo que lo compone, es importante primero revisar lo que entendemos por vulnerabilidad o grupos vulnerables, por lo que a continuación se mencionan algunas definiciones:

- Resultado de la acumulación de desventajas y una mayor posibilidad de presentar un daño, derivado de un conjunto de causas sociales y de algunas características personales y/o culturales.<sup>8</sup>
- Al daño ocasionado por situaciones como la crisis económica, el desempleo, la falta de igualdad de oportunidades, las conductas

<sup>8</sup> Gaceta Parlamentaria, Número 3667, viernes 14 de diciembre de 2012. De la Comisión de Atención a Grupos Vulnerables, de trabajo correspondiente al periodo septiembre de 2012-agosto de 2013.





discriminatorias de los distintos sectores de la sociedad e incluso de los fenómenos naturales.<sup>9</sup>

- Aquellos núcleos de población y personas que, por diferentes factores o la combinación de ellos, enfrentan situaciones de riesgo o discriminación que les impiden alcanzar mejores niveles de vida y, por lo tanto, requieren de la atención e inversión del Gobierno para lograr su bienestar.<sup>10</sup>

Atento a las características apuntadas, si bien no es una lista determinante, lo cierto es que ello permite y obliga a que todas las autoridades consideren un marco amplio de acción para analizar las manifestaciones sociales y, por ende, reconocer en un determinado sector de la población, aquellos factores o situaciones de riesgo o discriminación que les impiden alcanzar mejores niveles de vida, lo cual los hace susceptibles de ser considerados como sectores vulnerables.

En ese orden de ideas, tenemos que existen actores sociales que sobreviven de la recolección<sup>11</sup>, clasificación y recuperación de desechos o residuos<sup>12</sup> llamados **recolectores**, los cuales a través de su actividad influyen directamente en beneficios sociales, ya que participan en el reciclaje de materiales para la industria y en la reutilización de residuos, siendo una labor sumamente relevante en nuestro país desde una perspectiva social y del medio ambiente.

### **Datos sobre residuos**

Con el fin de dimensionar la importancia de este sector en la sociedad, basta decir que actualmente se generan alrededor de 102,895 toneladas al día de residuos sólidos, de los cuales se recolectan 86,360 toneladas (83.9%) y se reciclan 9,909 toneladas (9.6%)<sup>13</sup>. Asimismo, el 92.1% de los municipios en México

<sup>9</sup> APROXIMACIÓN A UN ESTUDIO SOBRE VULNERABILIDAD Y VIOLENCIA FAMILIAR. Revista jurídica número 113, [en línea] Biblioteca jurídica Virtual. [Fecha de consulta: 12 de enero de 2021].

<sup>10</sup> Artículo 5, fracción VI de la Ley General de Desarrollo Social.

<sup>11</sup> Art. 2, fracción XVII del Reglamento de la Ley General para la Prevención y Gestión Integral de los Residuos. Recolección: acción de recoger residuos para transportarlos o trasladarlos a otras áreas o instalaciones para su manejo integral.

<sup>12</sup> Art. 5, fracción XXIX de la Ley General para la Prevención y Gestión Integral de los Residuos. Residuo: Material o producto cuyo propietario o poseedor desecha y que se encuentra en estado sólido o semisólido, o es un líquido o gas contenido en recipientes o depósitos, y que puede ser susceptible de ser valorizado o requiere sujetarse a tratamiento o disposición final.

<sup>13</sup> <https://www.gob.mx/semarnat/acciones-y-programas/residuos-solidos-urbanos-rsu>





cuenta con el servicio de recolección de residuos, los cuales dan empleo a 90,896 personas, de los cuales el 87% son hombres y el 13% mujeres<sup>14</sup>.

### **Beneficios del reciclaje**

En este sentido, algunos de los beneficios sociales derivados de la actividad del reciclaje son:

- Disminución de basura y desechos,
- Reutilización de residuos domésticos e industriales.
- Menores procesos productivos en la reutilización de los materiales reciclados.

Por lo tanto, un producto o material que para una persona es considerado como desecho, para los recolectores constituye una fuente única de ingresos, ya que los residuos dejan de ser basura para convertirse en material reciclable; lo cual los convierte en miembros activos y productivos para la sociedad.

Asimismo, debe destacarse que la recolección y la venta de residuos o desperdicios para la industria del reciclaje es una forma de **supervivencia** ante la ausencia de otras opciones de empleo en el mercado de trabajo, por lo que los recolectores al ser personas dedicadas a la separación de materiales para el reciclaje del resto de los residuos se encuentran en condiciones desfavorables, presentando además en muchas ocasiones un grado de marginación e insalubridad, producto de la actividad que realizan en favor de la sociedad.

Lo anterior se robustece con un estudio realizado sobre la problemática tiraderos de la Ciudad de Puebla<sup>15</sup>, en el cual se observó que, en promedio, un recolector obtiene \$802 pesos por semana (equivalente a 5.65 veces el salario mínimo general); sin embargo, el 50% de los recolectores no gana más de \$500 pesos semanales (equivalente a 3.5 veces el salario mínimo general). Como se aprecia, lo que ganan por realizar su actividad ni siquiera alcanza un salario mínimo general diario.

<sup>14</sup> Censo Nacional de Gobiernos Municipales y Demarcaciones Territoriales de la CDMX. Tabulados básicos. 2019. INEGI.

<sup>15</sup>

[http://www.eco.buap.mx/plan/Compilaci%C3%B3n%20de%20Memorias%20de%20participantes%20de%20Puebla%20en%20el%208%C2%B0%20Congreso%20ALAP%202018%20\(PADES-BUAP\).pdf](http://www.eco.buap.mx/plan/Compilaci%C3%B3n%20de%20Memorias%20de%20participantes%20de%20Puebla%20en%20el%208%C2%B0%20Congreso%20ALAP%202018%20(PADES-BUAP).pdf)





Adicionalmente, dicho estudio reporta que los recolectores sufren accidentes y enfermedades diversos, por ejemplo:

- El 23.8% ha sufrido heridas, cortadas, fracturas, torceduras;
- El 4.3% han padecido dolores de espalda;
- El 3.6% problemas digestivos;
- El 2.3% problemas respiratorios, fiebre y dolores de cabeza;
- El 2.0% problemas de la piel y
- El 1.0% insolación.

Aunado a lo anterior, a través de notas periodísticas el departamento de epidemiología de la Secretaría de Salud de Zacatecas informó que, debido al elevado riesgo de su actividad, los recolectores pueden contraer enfermedades tales como: infecciones respiratorias agudas, fiebre tifoidea y hepatitis; en la piel se pueden presentar la micosis y los hongos, y en los ojos infecciones como conjuntivitis.

Por otra parte, en la literatura sobre el tema de riesgos ocupacionales en la recolección de residuos y condiciones de salud y de trabajo de los recolectores (Poole y Basu, 2017; Jayapradha, 2015; Maniero et al., 2017; Lenis et al., 2012), se señala que “la población ocupada en la recolección de residuos urbanos enfrenta riesgos para la salud que pueden agruparse en los siguientes: 1) riesgos biológicos, asociados con la descomposición de residuos orgánicos y que atraen una gran variedad de insectos y roedores; presencia de desechos de hospitales como jeringas y agujas; 2) riesgos químicos, asociados con la inhalación o contacto dérmico con residuos de sustancias tóxicas y los asociados al desmantelamiento de basura electrónica; 3) riesgos ergonómicos, como dolores musculares y de las articulaciones; 4) riesgos físicos como cortaduras, raspones, caídas, torceduras y mordedura de animales. Esta lista de riesgos remarca la vulnerabilidad en salud que enfrentan los recolectores de residuos urbanos, situación que se ve exacerbada por la intensidad en las jornadas laborales”.

En ese entendido, debemos considerar que un sector vulnerable surge como consecuencia de diversas situaciones, como son la crisis económica, el desempleo, la falta de igualdad de oportunidades, las conductas discriminatorias de otros sectores de la sociedad, la ausencia de elementos esenciales para la subsistencia y el desarrollo personal.





Además, presentan un factor alto de riesgo para contraer enfermedades por el manejo de desechos y residuos, que se agrava al no contar con un servicio básico de salud, al cual el Estado se encuentra obligado a garantizar.

Por lo tanto, el grupo de contribuyentes que se dedican a la recolección de materiales de reciclaje encuadran en el supuesto de vulnerabilidad antes comentado. Además, no cuentan con un ingreso fijo, ya que éste depende del número de material recolectado y su venta, así como del precio que en el mercado den los adquirentes a dichos materiales.

De conformidad con lo anterior, si bien el principio de proporcionalidad tributaria implica atender a la capacidad contributiva del individuo para poder soportar la obligación de pagar un tributo, con mayor razón debe resaltarse el hecho de que la mecánica de retención definitiva del ISR incide en un sector económicamente vulnerable, pues se trata de personas recolectoras de desperdicios destinados a la industria del reciclaje, sin establecimiento fijo y con ingresos inferiores a dos millones de pesos en el ejercicio inmediato anterior.

De ahí que la vulnerabilidad económica del sector de contribuyentes dedicados a la recolección de materiales destinados a la industria del reciclaje, establece la perspectiva con la cual debe ser analizada la proporcionalidad del tributo.

Establecido lo anterior, antes de relacionar lo expuesto con lo establecido por las disposiciones normativas aplicables al caso, es importante destacar el origen de la regla relativa a la comprobación de erogaciones y retenciones en la recolección de desperdicios y materiales de la industria de reciclaje, así como para el esquema de expedición de CFDI's.

Así tenemos que en la reforma fiscal para 2014, el Congreso de la Unión aprobó la incorporación de la fracción IX, del Transitorio Segundo del Código Fiscal de la Federación, a través de la cual se estableció que el SAT "deberá mediante reglas de carácter general, instrumentar un esquema de facilidad de comprobación para efectos fiscales para las personas físicas y morales que





adquieran desperdicios y materiales de la industria del reciclaje”, el cual se transcribe a continuación:

### Transitorios

“(…)

**Segundo.** En relación con las modificaciones a que se refiere el Artículo Único de este Decreto, se estará a lo siguiente:

(…)

IX. El Servicio de Administración Tributaria, en un plazo que no excederá de treinta días hábiles contados a partir de la entrada en vigor del presente Decreto, **deberá mediante reglas de carácter general, instrumentar un esquema de facilidad de comprobación** para efectos fiscales para las personas físicas y morales que **adquieran desperdicios y materiales de la industria del reciclaje**, que contenga expresamente lo siguiente:

(…)

**e) Que por concepto de impuesto sobre la renta se establezca la obligación de retener el 5% del monto total de la compra realizada, retención que podrá tener carácter de pago definitivo.**

f) Que las retenciones de impuestos se enteren de manera conjunta con la declaración del pago provisional correspondiente al periodo en que se efectúe la compra de los desperdicios y materiales para el reciclaje.

(…)”

**[Énfasis añadido]**

Del transitorio antes señalado, observamos que se determinó que el SAT emitiera la facilidad administrativa a las personas físicas y morales que adquieran desperdicios y materiales de la industria del reciclaje, mediante reglas de carácter general, dentro de las cuales debía establecer lo concerniente a la retención de ISR del 5% del monto total de la compra realizada.

Por lo anterior, y partiendo de los elementos anteriormente señalados que hacen que dicho sector se encuentre en vulnerabilidad frente a otros contribuyentes y, por ende, soportando un gravamen excesivo a través de la





retención establecida, se considera que es factible modificar la tasa fija de retención.

En este sentido, del estudio a las disposiciones legales descritas en el apartado que antecede, se advierte que las retenciones del ISR que realizan los adquirentes de materiales destinados a la industria del reciclaje causan afectación económica a los recolectores al momento en que éstos llevan a cabo la enajenación de sus productos, pues conforme a la regla 2.7.3.5. de la RMF para 2021, a estos últimos **se les retiene el 5% del monto total de la operación** realizada, sin deducción alguna, por concepto de ISR, dejándose de considerar el **principio de proporcionalidad tributaria, ya que los recolectores de materiales reciclables constituyen un sector económicamente vulnerable.**

Por tanto, la afectación deviene de la aplicación de una tasa de retención del 5% sobre el monto total de la operación del material para el reciclaje que enajenan personas recolectoras de materiales reciclables, las que presentan un nivel elevado de vulnerabilidad, toda vez que se trata de personas en situación de pobreza<sup>16</sup>; personas en situación de calle<sup>17</sup>; personas de la tercera edad; mujeres (amas de casa) y niños, entre otros.

De hecho, comparando el nivel de gravamen que resulta de aplicar la retención con respecto a una persona física asalariada o una persona física con actividades empresariales, la retención aplicable a los recolectores de material para el reciclaje no solo resulta mayor, sino que, al aplicarse a un sector de elevada vulnerabilidad, hace aún más evidente la falta de proporcionalidad tributaria, como se aprecia en el ejemplo siguiente:

Una persona recolecta diariamente entre 20 y 30 kilos de material para el reciclaje, obteniendo por su enajenación, en promedio, un monto de \$62.50 pesos diarios. De conformidad con la retención del 5% sobre el valor total de la operación, le resulta un impuesto de \$3.12 pesos. Sin embargo, si a ese monto de ingresos diarios se le compara con un asalariado, considerando que el reciclador aporta únicamente su mano de obra, el impuesto que le resultaría

<sup>16</sup> [http://sia.eurosocial-ii.eu/files/docs/1447416430-informe\\_grupos%20vulnerables.pdf](http://sia.eurosocial-ii.eu/files/docs/1447416430-informe_grupos%20vulnerables.pdf)

<sup>17</sup>

[https://www.cedhnl.org.mx/imagenes/publicaciones/presentaciones/CEDHNL\\_VII\\_SeminarioDHS/ModuloII/Grupos-en-situacion-de-vulnerabilidad.pdf](https://www.cedhnl.org.mx/imagenes/publicaciones/presentaciones/CEDHNL_VII_SeminarioDHS/ModuloII/Grupos-en-situacion-de-vulnerabilidad.pdf)





de aplicar la tarifa diaria de las personas físicas, es de \$3.05 pesos, por lo que con la retención que se aplica a este grupo de contribuyentes estaría pagando un impuesto mayor.

Esta desproporción es más notable, si consideramos que un trabajador asalariado, en este nivel de ingreso diario, percibe prestaciones como el subsidio para el empleo y servicios de salud, beneficios de los que no goza el recolector de material para la industria del reciclaje. De considerar el subsidio para el empleo, por el nivel de ingresos que recibe el recolector de material para el reciclaje, no solo no pagaría ISR sino a cambio recibiría un monto de subsidio de \$10.33 pesos, considerando la operación señalada.

Ahora bien, si se compara a este grupo de contribuyentes con personas físicas con actividades empresariales, entonces a la base del reciclador se le deben reconocer las erogaciones y gastos estrictamente indispensables para realizar esa actividad, tales como el material y equipo que utiliza y los gastos en que incurre, por lo que si consideramos un monto deducible de 30%, la base gravable para el monto de los \$62.50 pesos diarios sería de \$43.75 pesos, al que le correspondería un impuesto de \$1.85 pesos, es decir, casi la mitad del impuesto que se le retiene.

En efecto, como fue analizado anteriormente, el principio de proporcionalidad tributaria radica en que el sujeto pasivo debe contribuir al gasto público de acuerdo con su respectiva capacidad económica, teniendo la obligación de aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos; observando sus dos ámbitos, el objetivo y el subjetivo, pues no sólo debe limitarse a observar el flujo de dinero (entre el recolector y la persona que adquiere los bienes), sino que es importante no desatender al sujeto y sus posibilidades para primero solventar sus necesidades básicas.

Aunado a ello, se debe ponderar que por la venta de materiales destinados a la industria del reciclaje no se obtienen ganancias fijas, pues depende del precio que ofrece el mercado y del material recolectado. Además, se debe considerar que tales ingresos serán utilizados para solventar sus necesidades básicas. En este sentido, al tratarse de sujetos en situaciones vulnerables, por razones de orden económico y social, ameritan, sin lugar a duda, un tratamiento fiscal que reconozca y no exacerbe dicha vulnerabilidad económica.





Por otra parte, la retención del 5%, sobre el monto total de las operaciones y sin deducción alguna es considerablemente desproporcionada si se compara, por ejemplo, con exenciones y tasas mínimas de las que gozan actualmente otros sectores o grupos de contribuyentes, como son las personas físicas asalariadas, los que enajenan bienes muebles y los que enajenan bienes o prestan servicios a través de Internet mediante plataformas tecnológicas.

A fin de clarificar dichos tratamientos, se expone de manera ejemplificativa el siguiente cuadro:

Artículos	Exenciones y tasas mínimas de Personas Físicas
Artículo 93, fracción I de la Ley del ISR.	Las personas físicas trabajadores del salario mínimo, <b>no están obligados al pago del ISR por prestaciones distintas del salario</b> , calculadas sobre la base de dicho salario, cuando no exceda de los mínimos señalados por la legislación laboral.
Artículo 93, fracción XIX, inciso b) de la Ley del ISR.	Se encuentran <b>exentas las enajenaciones de bienes muebles que no exceda de tres veces la UMA</b> del contribuyente elevado al año. Por la utilidad que exceda se pagará el impuesto.
Artículo 152 de la Ley del ISR.	Tarifa anual en la cual se refleja <b>una tasa mínima para el pago del ISR</b> para las personas que tengan menos ingresos en el año y ésta aumenta progresivamente en proporción a los ingresos obtenidos.
Artículo 113-A de la Ley del ISR.	Tratándose de enajenación de bienes y prestación de servicios a través de plataformas tecnológicas, <b>la retención se hará por el 1%.</b>

En ese orden de ideas, respecto al sector vulnerable de los recolectores de materiales destinados a la industria del reciclaje, no se observa que exista esa misma proporcionalidad, ya que el porcentaje de retención establecido para su actividad, no va acorde a su situación económica real, pues como lo hemos venido mencionando, el ingreso de un recolector depende de la cantidad de productos o materiales reciclados que haya recolectado, así como del precio que determine el mercado, por lo que al establecer una tasa fija mayor en comparación a la que otros contribuyentes pagan, se transgrede el principio





de proporcionalidad tributaria, al no ir acorde a la capacidad que tiene el recolector para contribuir al gasto público.

Por lo tanto, es de suponerse que los ingresos obtenidos por los recicladores serán destinados a cubrir sus necesidades básicas. En este sentido, la retención del 5% del ISR sobre dichos ingresos que se establece, aplicará en detrimento de sus gastos de alimentación, salud, educación y vivienda, pues no debe perderse de vista que su actividad consiste en la venta de materiales destinados a la industria del reciclaje, producto de la recolección de materiales desechados, que a su vez son volátiles, al depender del nivel de volumen recolectado y del precio en el mercado de los materiales destinados a la industria del reciclaje.

Para ejemplificar lo antes señalado, se procedió a revisar la ENIGH 2018<sup>18</sup>, encontrándose que los hogares del decil más bajo de ingresos destinan el 77% de sus ingresos a alimentos, vestido y calzado, salud y vivienda. Si se agrega el gasto en transporte, la proporción sube a 91% de los ingresos de los hogares del decil más pobre. Es decir, el excedente de ingreso disponible para sufragar otros gastos como educación, esparcimiento e incluso impuestos, es mínimo.

En conclusión, la tasa de retención del 5% sobre el flujo de dinero entre el adquirente y el recolector de materiales destinados a la industria del reciclaje, no representa un parámetro proporcional que esté determinado o modulado en función del sector económicamente vulnerable al que va dirigida, debido a que la propia Ley del ISR contempla a otros sectores más favorecidos que gozan de exenciones del ISR y pagan tasas inferiores a las que se establecieron para el citado recolector, como señalamos asalariados, enajenantes de bienes muebles, enajenantes o prestadores de servicios a través de medios tecnológicos.

---

<sup>18</sup> Se consideraron las cifras de ingresos y gastos del Concentrado de hogares de la ENIGH 2018.  
[https://www.inegi.org.mx/programas/enigh/nc/2018/#Datos\\_abiertos](https://www.inegi.org.mx/programas/enigh/nc/2018/#Datos_abiertos)





De acuerdo a lo antes señalado, a consideración de esta Procuraduría se debe establecer una menor tasa de retención para el sector vulnerable de contribuyentes dedicados a la recolección de materiales destinados a la industria del reciclaje, garantizando que la menor tasa sea proporcional a la situación contributiva de dichos recolectores<sup>19</sup>, así como mayores facilidades administrativas, lo cual sería de vital importancia para cumplir con el principio constitucional de proporcionalidad tributaria, incentivar la inclusión a la formalidad y evitar la evasión fiscal.

## OBSERVACIONES y SUGERENCIAS

Atendiendo al nuevo paradigma de protección de los derechos fundamentales, esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, con la finalidad de prevalecer el principio de proporcionalidad tributaria y otorgar seguridad y certeza jurídica a los pagadores de impuestos, **sugiere** al Servicio de Administración Tributaria lo siguiente:

**PRIMERA:** Que a través de la modificación a la Regla 2.7.3.5. de RMF, se otorgue un tratamiento fiscal que cumpla con el principio de proporcionalidad a los contribuyentes dedicados a la recolección de materiales destinados a la industria del reciclaje, a efecto de:

- **Aplicar una retención del 1% sobre el monto total de la operación por concepto del ISR que el adquirente realice cuando obtenga materiales destinados a la industria del reciclaje.**

**SEGUNDA:** Que a través de la implementación de reglas generales se otorguen facilidades administrativas al sector de los contribuyentes dedicados a la recolección de materiales destinados a la industria del reciclaje, a efecto de que se reconozca su capacidad administrativa en el cumplimiento de la formalidad tributaria, de tal manera que sea el adquirente quien esté obligado a llevar el control respectivo de las operaciones a través de los CFDI's que se emitan.

<sup>19</sup> SCJN, No. De registro 232309, "PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL."





Por lo anterior, con fundamento en los artículos 16 y 70 de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, **notifíquese al Administrador General Jurídico del SAT** el contenido del presente Análisis Sistémico con requerimiento de informe, a efecto de que en **un plazo de treinta días naturales manifieste lo que a su derecho convenga**, en el entendido de que se podrá convocar a una o varias mesas de trabajo para encontrar la mejor solución a la problemática observada.

Publíquese el presente documento en la página oficial de esta Procuraduría.

### **Atentamente**

**C.P. Rafael Gómez Garfias.**  
**Subprocurador de Análisis Sistémico y Estudios Normativos.**

**Elaboró:** Nancy Pedraza Martínez

**Revisó:** Mauricio Alberto Ramírez Mendoza.

**Supervisó:** José Luis Trejo Porras.

