

EXTRACTO DE LAS PRINCIPALES RESOLUCIONES FAVORABLES A LOS CONTRIBUYENTES QUE DERIVEN DE CONSULTAS REALES Y CONCRETAS

El artículo 34, último párrafo del Código Fiscal de la Federación establece que el Servicio de Administración Tributaria publicará mensualmente un extracto de las principales resoluciones favorables a los contribuyentes a que se refiere este artículo, debiendo cumplir con lo dispuesto en el artículo 69 de este Código. Conforme al artículo 47 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación vigente, los extractos publicados, no generan derechos para los contribuyentes.

FECHA

02 - Julio - 2015

TEMA

Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA)

SUBTEMA

Acreditamiento

ANTECEDENTES:

- Que su representada es una asociación con fines no lucrativos, constituida conforme a las leyes de la República Mexicana, con personalidad jurídica y patrimonio propio.
- Que su actividad preponderante es la de promover, fomentar, realizar y colaborar en actividades encaminadas a la conservación de aquellas áreas del territorio de la República Mexicana que constituyen ecosistemas naturales importantes por los recursos de flora y fauna contenidos en ellos, contribuyendo de esta forma a lograr un desarrollo armónico integral del país, y a conservar para las generaciones internacionales y aliadas en sus proyectos de conservación de la naturaleza.
- Que para el desarrollo de su objeto, su representada lleva a cabo actos y actividades que se encuentran gravados a la tasa del 16% para efectos del impuesto al valor agregado, como son entre otros, la prestación de servicios independientes, asimismo, realiza diversos actos que conforme a la Ley del impuesto en comento, se encuentran a la tasa del 0% y realiza actividades que se encuentran exentas de pago.
- Que la Administración Local de XXX del Servicio de Administración Tributaria negó devolver a su representada, saldos a favor que se habían generado por concepto del impuesto al valor agregado bajo el argumento de que su

representada no era sujeto de la obligación de enterar el impuesto en comento, toda vez que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 15, fracción XII, inciso e) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado se establece que no se pagará el impuesto por la prestación de servicios que realice una asociación a sus miembros como contraprestación normal de sus cuotas y siempre que los servicios que se presenten sean únicamente los relativos a los fines que le sean propios y por lo tanto no tenía derecho a realizar acreditamiento alguno.

- Que con fecha 30 de octubre de 2003, el XXX Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del XXX dentro de la revisión fiscal XXX confirmó la resolución emitida por la XXX Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, mediante la cual se determinó que XXX acreditó que realiza diversas actividades gravadas para efecto del impuesto al valor agregado, como es la edición de una revista en la que se incluyen anuncios publicitarios por los que se cobra una cantidad, así como la enajenación de las mismas, entre otras.
- Que en virtud de lo anterior, su representada realiza el acreditamiento del impuesto al valor agregado que le hubieren trasladado, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 5, fracción V, inciso c) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, lo cual le genera en ciertas ocasiones saldo a favor susceptible de ser devuelto de conformidad con el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.

En virtud de lo anteriormente expuesto, solicita:

“... confirme el criterio en el sentido de que no obstante ser una asociación sin fines de lucro, se encuentra obligada a enterar el impuesto al valor agregado por los actos y actividades que desarrolle, cuando coincidan con los supuestos normativos por los cuales se deben pagar el impuesto de referencia conforme a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y en virtud de lo anterior, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 5, fracción V, inciso c) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado cuando realice actividades mixtas, es decir, por las que deba pagar el impuesto al valor agregado a la tasa del 16% o del 0% y actividades por las que no deba pagar el impuesto, tiene derecho al acreditamiento del impuesto que le hubieren trasladado en la proporción en la que los actos gravados representen del total de los actos realizados en el mes de que se trate, y a su vez, derivado del cálculo correspondiente, en caso de que existiera saldo a favor tiene derecho a la solicitud de devolución del mismo conforme al artículo 6 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 22 del Código Fiscal de la Federación.”

CONSIDERANDOS:

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su artículo 31, fracción IV establece la obligación de los mexicanos de contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Por otro lado, el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, señala que las disposiciones que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan infracciones y sanciones, son de aplicación estricta, es decir, las autoridades fiscales se encuentran obligadas a aplicar estrictamente los textos o

disposiciones fiscales que se refieran al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, no pudiéndose aplicar éstas por analogía, ya sea por minoría, mayoría o igualdad de razón.

Asimismo, el artículo 6 de dicho ordenamiento legal, señala que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

El artículo 1 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece en la parte que nos ocupa, lo siguiente:

“ARTICULO 1.- Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

I.- Enajenen bienes.

II.- Presten servicios independientes.

III.- Otorguen el uso o goce temporal de bienes.

IV.- Importen bienes o servicios.

[...]

El contribuyente trasladará dicho impuesto, en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios. Se entenderá por traslado del impuesto el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente al impuesto establecido en esta Ley, inclusive cuando se retenga en los términos de los artículos 1o.-A o 3o., tercer párrafo de la misma.

[...]”

De lo anterior, se advierte que las personas físicas y las personas morales que en territorio nacional, enajenen bienes, presten servicios independientes, otorguen el uso o goce temporal de bienes o importen bienes o servicios, estarán obligados al pago del impuesto al valor agregado y deberán trasladar el referido impuesto, en forma expresa y por separado a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen de manera temporal o reciban la prestación de servicios.

Por su parte, el artículo 5, fracción V, incisos c) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece en la parte que nos interesa lo siguiente:

“ARTICULO 5.- Para que sea acreditable el impuesto al valor agregado deberán reunirse los siguientes requisitos:

[...]

V. Cuando se esté obligado al pago del impuesto al valor agregado o cuando sea aplicable la tasa de 0%, sólo por una parte de las actividades que realice el contribuyente, se estará a lo siguiente:

[...]

c) Cuando el contribuyente utilice indistintamente bienes diferentes a las inversiones a que se refiere el inciso d) de esta fracción, servicios o el uso o goce temporal de bienes, para realizar las actividades por las que se deba pagar el impuesto al valor agregado, para realizar actividades a las que conforme esta Ley les sea aplicable la tasa de 0% o para realizar las actividades por las que no se deba pagar el impuesto que establece esta Ley, el acreditamiento procederá únicamente en la proporción en la que el valor de las actividades por las que deba pagarse el impuesto al valor agregado o a las que se aplique la tasa de 0%, represente en el valor total de las actividades mencionadas que el contribuyente realice en el mes de que se trate, y

[...]"

De lo antes transcrito, se advierte que tratándose de bienes diferentes de las inversiones, servicios o el uso o goce temporal de bienes que el contribuyente utilice de manera indistinta para actividades por las que deba pagar el impuesto, para actividades que se encuentren a la tasa del 0% o para aquellas actividades por las que no deba pagar el impuesto en análisis, el acreditamiento procederá solamente en la proporción que representen el valor de las actividades gravadas y a la tasa del 0% con el total de las actividades que el contribuyente realice en el mes que corresponda, es decir considerando aquellas por las que no deba pagar el impuesto al valor agregado.

Por otro lado, el artículo 6 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece en la parte que nos atañe, lo siguiente:

“ARTICULO 6.- Cuando en la declaración de pago resulte saldo a favor, el contribuyente podrá acreditarlo contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo, solicitar su devolución o llevar a cabo su compensación contra otros impuestos en los términos del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación. Cuando se solicite la devolución deberá ser sobre el total del saldo a favor. En el caso de que se realice la compensación y resulte un remanente del saldo a favor, el contribuyente podrá solicitar su devolución, siempre que sea sobre el total de dicho remanente.

[...]"

Por ello, en caso de que resulte un saldo a favor de la determinación del pago mensual del impuesto al valor agregado en términos de la Ley del impuesto en comento, el contribuyente podrá acreditarlo contra el impuesto a cargo que le

corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo, solicitarlo en devolución en términos del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, o bien, compensarlo de acuerdo a lo establecido en el artículo 23 del mismo Código Tributario.

En ese orden de ideas, cuando una persona moral tributa conforme al Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta y realiza actividades gravadas en el impuesto al valor agregado, podrán acreditar dicho impuesto siempre que se cumplan con los requisitos que para efectos del acreditamiento establezca la Ley del Impuesto al Valor Agregado, pudiendo aplicar la proporción a que se refiere el inciso c) de la fracción V del artículo 5 de la Ley de la materia, en virtud de que los citados contribuyentes, para realizar las actividades gravadas por el impuesto al valor agregado pueden requerir insumos o servicios como cualquier otro contribuyente, en cuya adquisición les trasladan el referido impuesto, y dichos sujetos al realizar las actividades gravadas deberán trasladar a sus clientes el impuesto en los términos que establece la ley en comento y, a su vez, podrán acreditar el impuesto al valor agregado que les hubieran trasladado a que tengan derecho.

Sin embargo, una persona moral sin fines de lucro no podrá acreditar el impuesto al valor agregado identificado con la adquisición de bienes o servicios que se destinen únicamente a la realización de actividades por las que no estén obligados al pago del referido impuesto, o bien cuando éstas no correspondan a actividades gravadas.

En ese orden de ideas, en el caso que nos ocupa, XXX, es una persona moral con fines no lucrativos que de acuerdo con las manifestaciones vertidas en su escrito, realiza diversas actividades que para efectos del impuesto al valor agregado, se encuentran gravadas a la tasa del 16%, así como a la tasa del 0% y actividades que se encuentran exentas del pago del referido impuesto, por lo que con independencia de si se trata de una persona moral con fines no lucrativos, podrá tomar el acreditamiento del impuesto al valor agregado siempre que éste corresponda a actos o actividades gravadas o a los que se les aplique la tasa del 0% y que hubiera pagado, siempre que cumpla con los requisitos que establece la Ley del Impuesto al Valor Agregado para efectos del acreditamiento, así como lo previsto por el inciso c) de la fracción V del artículo 5 de la referida Ley.

Ahora bien, en caso de que resultara un saldo a favor al determinar el pago mensual del impuesto al valor agregado en términos de la Ley de dicho impuesto, el contribuyente podrá acreditarlo contra el impuesto a cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo, solicitarlo en devolución en términos del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, o bien, compensarlo de acuerdo a lo establecido en el artículo 23 del mismo Código Tributario.

RESOLUTIVO:

Primero.

Se confirma el criterio de XXX en el sentido de que no obstante ser una asociación sin fines de lucro, podrá tomar el acreditamiento del impuesto al valor agregado que le hubieran trasladado, siempre que éste corresponda a actos o

actividades gravadas o a los que se les aplique la tasa del 0%, en la proporción que representen los actos o actividades por los que esté obligado al pago del impuesto y por los que se encuentre exento de conformidad con lo dispuesto por el artículo 5, fracción V, inciso c) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y cumpla con los demás requisitos que establece la Ley para efectos del acreditamiento.

Segundo.

Se confirma que si derivado del cálculo correspondiente a que se refiere el resolutivo anterior, existiera saldo a favor, XXX tendrá derecho a solicitar en devolución el impuesto al valor agregado conforme al artículo 6 de la Ley de la materia y al artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.

Tercero.

De conformidad con el artículo 34, segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación, los criterios establecidos en el presente oficio son de aplicación obligatoria para las autoridades fiscales, siempre y cuando en la presente consulta no se hubiesen omitido antecedentes o circunstancias trascendentes para la misma; los antecedentes y circunstancias que originaron la consulta no se modifiquen con posterioridad a la fecha en la que la misma fue presentada ante esta Administración y que la consulta haya sido formulada antes de que la autoridad ejerza sus facultades de comprobación respecto de las situaciones reales y concretas a que se refiere en la consulta materia del presente oficio.

Cuarto.

De acuerdo con el artículo 34, tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales no quedaran vinculadas con la respuesta otorgada a través del presente oficio, si en los términos de la consulta no coinciden con la realidad de los hechos o datos consultados o se modifica la legislación aplicable.

Quinto.

La resolución que se emite, se hace sin prejuzgar sobre la veracidad de la información y/o documentación aportada por el contribuyente, por lo que el Servicio de Administración Tributaria se reserva el derecho de ejercer sus facultades de comprobación conforme a la legislación aplicable, limitándose la presente a personas y cuestiones que aquí se mencionan.

FECHA

03 - Julio - 2015

TEMA

Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA)

SUBTEMA

Sujetos

ANTECEDENTES:

- Que su representada se dedica a prestar el servicio público de transporte de pasajeros en su modalidad de servicio público especializado en la Isla de XXX, conforme a la concesión XXX de fecha 23 de septiembre de 2005, expedida por la Secretaría de XXX.
- Que los servicios que presta se clasifican en servicio de transporte urbano, servicio turístico, traslado de personal a hoteles, transporte privado para eventos especiales y de manera esporádica los servicios de taller.
- Que en el servicio de transporte turístico se traslada a personas que van de visita a la Isla de XXX, que en dicho servicio se les contrata por empresas particulares para brindar el servicio de traslado a lugares específicos, como playas, cruceros, o algún evento específico; que en el servicio de traslado de personal a hoteles se tienen contratos con algunos hoteles de la Isla de XXX en el que se tienen establecidos horarios y rutas exclusivos para llevar y traer a personas que brindan un servicio personal subordinado en dichos hoteles, y que los servicios que presta su representada son en el Municipio de XXX.
- Que existe confusión respecto de la obligación de trasladar el impuesto al valor agregado por los servicios de traslados turísticos y traslado de personal a hoteles y a eventos privados, a razón de que ambos son servicios de transporte de pasajeros y se relacionan en la concesión de servicios público de su representada.

En virtud de lo anteriormente expuesto, solicita:

“... me permito solicitar a esta H. Autoridad, se sirva contestarme si los servicios que presta mi representada en el Municipio de XXX de:

Transporte Turístico;
Traslado de personal de hoteles;
Transporte a eventos privados;

Son actividades exentas para efectos del Impuesto al Valor Agregado conforme al Artículo 15 Fracción V y

Regla I.4.3.5. de la Resolución Miscelánea.

CONSIDERANDOS:

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 31, fracción IV establece la obligación de los mexicanos de contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Por otro lado, el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, señala que las disposiciones que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan infracciones y sanciones, son de aplicación estricta, es decir, las autoridades fiscales se encuentran obligadas a aplicar estrictamente los textos de las disposiciones fiscales que refieran al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, no pudiéndose aplicar éstas por analogía, ya sea por minoría, o mayoría o igualdad de razón.

Por su parte, el artículo 6 de dicho ordenamiento legal, señala que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

El artículo 15, fracción V de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece en la parte que nos ocupa, lo siguiente:

“Artículo 15.- No se pagará el impuesto por la prestación de los siguientes servicios:

[...]

V. El transporte público terrestre de personas que se preste exclusivamente en áreas urbanas, suburbanas o en zonas metropolitanas.

[...]”

De lo antes transcrito, se advierte que las personas físicas y morales no pagarán el impuesto al valor agregado por la prestación del servicio de transporte público terrestre de personas que se preste exclusivamente en áreas urbanas, suburbanas o en zonas metropolitanas.

Al respecto, la regla I.4.3.5. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014 establece de manera textual, lo siguiente:

“Definición de área urbana, suburbana y zona metropolitana para el transporte público terrestre de personas

I.4.3.5. Para los efectos del artículo 15, fracción V de la Ley del IVA, se entiende que el transporte público terrestre de personas se presta exclusivamente en áreas urbanas, suburbanas o en zonas metropolitanas, cuando el transporte prestado al pasajero se realice en cualquiera de los siguientes supuestos:

I. La distancia entre el origen y destino del viaje sea igual o menor a 30 kilómetros.

Para los efectos de esta fracción se entiende por origen el lugar en donde el pasajero aborde el medio de transporte, y por destino el lugar de descenso del pasajero.

II. El origen y destino del viaje se ubiquen en un mismo municipio.

III. El origen y destino del viaje se ubiquen en la misma ciudad, considerando como ciudades las contenidas en el Catálogo Urbano Nacional 2012, elaborado por la Secretaría de Desarrollo Social, la Secretaría de Gobernación y el Consejo Nacional de Población, incluso cuando éstas abarquen varios municipios. En los casos en los que las ciudades comprendan dos o más municipios, se considerará como integrante de la ciudad, la totalidad geográfica de dichos municipios.

Para los efectos de esta fracción, en el Anexo 22 se dan a conocer las ciudades que comprenden dos o más municipios, conforme al catálogo mencionado.

LIVA 15”

De lo anterior, se advierte que se considera que el servicio de transporte público de personas se presta en zonas urbanas, suburbanas o zonas metropolitanas, cuando dicho transporte se realice en cualquiera de los siguientes supuestos:

a) Que la distancia entre el origen y destino del viaje sea igual o menor a 30 kilómetros

b) Que el origen y destino pertenezcan al mismo municipio, y

c) Que el origen y destino se ubiquen en la misma ciudad, incluso cuando éstas abarquen varios municipios

En ese orden de ideas, para que el servicio de transporte esté exento del pago del impuesto al valor agregado, debe tener la característica de ser transporte público terrestre de personas y debe prestarse en áreas urbanas, suburbanas o en zonas metropolitanas.

Ahora bien, en el caso que nos ocupa, de acuerdo con las manifestaciones vertidas en su escrito de consulta, su representada presta servicios de transporte público especializado dentro del Municipio de XXX, dichos servicios son prestados como transporte turístico, traslado de personal a hoteles y transporte privado a eventos, por lo que en virtud de que el servicio se presta únicamente en el Municipio de XXX es necesario atender a lo dispuesto por la legislación estatal a efecto de determinar si se trata de transporte público o no.

En ese sentido, la Ley de Tránsito, Transporte y Explotación de Vías y Carreteras del Estado de XXX, dispone en su artículo 3 que el transporte de pasajeros, de carga y el especializado en el Estado de XXX, constituye un servicio público cuya prestación corresponde al Gobierno de la Entidad, a excepción del urbano de pasajeros

en autobuses en ruta establecida que corresponde a los Municipios, sin embargo, puede ser autorizado a particulares o sociedades legalmente constituidas, mediante concesión otorgada en los términos de la Ley en comento; asimismo, el artículo 30 del mismo ordenamiento señala que el transporte de pasajeros de carga y el especializado en el Estado de XXX, constituye un servicio público en los términos que establece el artículo 3 antes mencionado, pudiéndose además fijarse para su explotación, las modalidades que dicte el interés público.

Derivado de lo anterior, al ser los servicios que presta su representada considerados como un servicio público de transporte de conformidad con la legislación local aplicable, y si efectivamente, como se advierte en su escrito de consulta, los servicios de transporte se prestan únicamente en el Municipio de XXX, ubicándose así dentro de la regla I.4.3.5. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, dichos servicios se encuentran exentos del pago del impuesto al valor agregado de conformidad con lo establecido en el artículo 15, fracción V de la Ley de la materia.

RESOLUTIVO:

Primero.

Se confirma el criterio de XXX, en el sentido de que los servicios de transporte que presta son actividades exentas en términos el artículo 15, fracción V de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en la medida en que se ubiquen en alguno de los supuestos establecidos en la regla I.4.3.5. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014.

Segundo.

De conformidad con el artículo 34, segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación, los criterios establecidos en el presente oficio son de aplicación obligatoria para las autoridades fiscales, siempre y cuando en la presente consulta no se hubiesen omitido antecedentes o circunstancias trascendentes para la misma; los antecedentes y circunstancias que originaron la consulta no se modifiquen con posterioridad a la fecha en que la misma fue presentada ante esta Administración y que la consulta haya sido formulada antes de que la autoridad ejerza sus facultades de comprobación respecto de las situaciones reales y concretas a que se refiere la consulta materia del presente oficio.

Tercero.

De acuerdo con el artículo 34, tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales no quedarán vinculadas con la respuesta otorgada a través del presente oficio, si los términos de la consulta no coinciden con la realidad de los hechos o datos consultados o se modifica la legislación aplicable.

Cuarto.

La presente resolución se emite con base en los datos aportados sin prejuzgar sobre la veracidad de los mismos y se limita a las personas y cuestiones que se mencionan, por lo que el Servicio de Administración Tributaria se reserva el derecho de ejercer sus facultades de comprobación conforme a la legislación fiscal aplicable.

FECHA

23 - Julio - 2015

TEMA

Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA)

SUBTEMA

Tasa aplicable

ANTECEDENTES:

1.- Mediante escrito promovido por el C. XXX declara lo siguiente:

- Que su representada es una Sociedad Anónima de Capital Variable, debidamente constituida conforme a las leyes de la República Mexicana, cuyo objeto social consiste principalmente en la comercialización, en México y en el extranjero, de toda clase de bienes, incluyendo cualquier tipo de productos de extracción mineral, como es el yeso.
- Señala que su representante es una persona moral que tributa en el Régimen General de las Personas Morales establecido en el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- Indica que en el desarrollo normal de sus actividades de comercialización de productos de extracción mineral, en el mes de XXX realizó la compra y venta de “yeso para uso agrícola”, denominación ésta que es utilizada por el consultante para referirse al fertilizante inorgánico constituido por yeso natural, el cual es utilizado directamente por los agricultores como fertilizante natural para sus cultivos y como mejorador de las condiciones físico-químicas de los suelos agrícolas que utilizan para sus plantaciones.
- Afirma que el “yeso para uso agrícola” o fertilizante inorgánico constituido por yeso natural, que comercializa su representada es adquirido en territorio nacional a compañías mineras que lo extraen de

canteras a cielo abierto en estado sólido, donde se encuentra como depósitos de rocas cristalinas y metamórficas. Luego de su extracción, el mineral es sometido a un proceso de pulverización para lograr una granulometría de menor diámetro, sin impurezas que pudieran afectar a los cultivos agrícolas.

- Que de acuerdo con el informe técnico emitido por el XXX, el yeso se utiliza en la agricultura como fertilizante natural para aportar calcio y azufre, dos elementos que se consideran esenciales para el desarrollo de los vegetales. Asimismo, el yeso es utilizado en la agricultura como fertilizante natural que mejora las condiciones físico-químicas de los suelos agrícolas que presentan problemas de exceso de sales solubles principalmente en zonas áridas y semiáridas, además de que reduce la toxicidad de aluminio y deficiencia de calcio que se presenta comúnmente en los suelos de las zonas tropicales y subtropicales.

- Manifiesta por otra parte que el yeso utilizado para fines agrícolas, es decir en su calidad de fertilizante, presenta diferencias con respecto al yeso que se utiliza en la industria de la construcción, fundamentalmente en el tamaño de la partícula, ya que para el “yeso para uso agrícola” (fertilizante inorgánico constituido por yeso natural), el tamaño de la partícula tiene que pasar tamices de 149 micras, mientras que en el yeso utilizado para la industria de la construcción el tamaño es mucho mayor pudiendo pasar mallas mayores (de 5 a 15 cms.). Esta diferencia implica un proceso de producción distinto para ambos tipos de yeso, principalmente porque en el “yeso para uso agrícola” se requiere disminuir significativamente el tamaño de sus partículas para que se incremente la solubilidad de éste en el agua y poderlo aplicar a través de sistemas de riego presurizados lo cual permite su fácil disponibilidad para los cultivos.

- Señala que en el inciso f) de la fracción I del artículo 2-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se establece la aplicación de la tasa del 0% como sigue:

“Artículo 2-A.- El impuesto se calculará aplicando la tasa del 0% a los valores a que se refiere esta Ley, cuando se realicen los actos o actividades siguientes:

I.- La enajenación de:
(...)

f).- Fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas, siempre que estén destinados para ser utilizados en la agricultura o ganadería.

(...)

“El subrayado es nuestro”

- Argumenta que el destino del fertilizante inorgánico constituido por yeso natural -yeso para uso agrícola-, que compra y vende su representada es precisamente para ser utilizado en la agricultura, ya que por las

características que se han mencionado en los puntos anteriores, es utilizado directamente por los agricultores como fertilizante natural para sus cultivos y como mejorador de las condiciones físico-químicas de los suelos agrícolas donde realizan las plantaciones.

2.-XXX ofreció como prueba una muestra, de “yeso para uso agrícola” o fertilizante inorgánico constituido por yeso natural, además del pago de los derechos para que se efectúe el análisis de laboratorio respectivo con la finalidad de que se determinaran los componentes de dicha muestra.

CONSIDERANDOS:

Partiendo de los datos aportados en su escrito, sin prejuzgar la veracidad de los mismos, dejando a salvo las facultades que le confiere al Servicio de Administración Tributaria, el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación vigente, con fundamento en el artículo 34 del citado Código Fiscal, y atendiendo a su planteamiento presentado en el escrito de referencia, esta Administración Local Jurídica considera lo siguiente:

La Constitución Política de Los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 31, fracción IV, establece la obligación de los mexicanos de contribuir para el gasto público, 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.

Por otra parte, el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación vigente, señala que las disposiciones que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan infracciones y sanciones, son de aplicación estricta, es decir, las autoridades fiscales se encuentran obligadas a aplicar estrictamente los textos de las disposiciones fiscales que se refieran al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, no pudiéndose aplicar éstas por analogía, ya sea por minoría, mayoría o igualdad de razón.

Asimismo, en términos del artículo 6 del citado ordenamiento legal, las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Ahora bien, el artículo 1, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en 2015, establece lo siguiente:

“Artículo 1.- Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

I.- Enajenen bienes.

II.- Presten servicios independientes.

III.- Otorguen el uso o goce temporal de bienes.

IV.- Importen bienes o servicios.

El impuesto se calculará aplicando a los valores que señala esta Ley, la tasa del 16%. El impuesto al valor agregado en ningún caso se considerará que forma parte de dichos valores.

(...)"

En la disposición transcrita se establecen que están obligados al pago del Impuesto al Valor Agregado, las personas físicas y morales que, en territorio nacional enajenen bienes, presten servicios independientes, otorguen el uso o goce temporal de bienes y/o importen bienes o servicios.

De igual manera establece que el impuesto se calculará aplicando a los valores que se señalan en la Ley, la tasa del 16%, precisando que el Impuesto al Valor Agregado en ningún caso se considerará que forma parte de dichos valores.

En relación con lo anterior, si bien por regla general, el Impuesto al Valor Agregado, se calcula aplicando la tasa del 16%, existen excepciones, ya que de conformidad con el artículo 2-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en 2015, cuando la enajenación se efectúe respecto de los bienes señalados en dicho artículo resultará aplicable la tasa del 0%.

Al respecto, el mencionado artículo 2-A, en su fracción I, inciso f) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en 2015 establece en su parte relativa lo siguiente:

“Artículo 2-A.- El impuesto se calculará aplicando la tasa del 0% a los valores a que se refiere esta Ley, cuando se realicen los actos o actividades siguientes:

I.- La enajenación de:

(...)

f).- Fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas, siempre que estén destinados para ser utilizados en la agricultura o ganadería.

(...)

“El subrayado es nuestro”

De la interpretación gramatical del supuesto jurídico contenido en el precepto legal que nos ocupa, se observa que por ministerio de Ley, es aplicable la tasa del 0% para la determinación del impuesto al valor agregado en aquéllos casos en que se cumplan conjuntamente las siguientes condiciones:

- 1. Se realicen actos o actividades en las que se enajenen, entre otros productos, fertilizantes.**
- 2. Los fertilizantes objeto de enajenación siempre deberán destinarse para ser utilizados en la agricultura.**

Ahora bien, en el caso que nos ocupa, a efecto de demostrar que el producto que enajena el promovente, es un fertilizante, éste aporta como prueba lo siguiente:

- Informe técnico emitido por XXX, del cual se desprende que el yeso se utiliza en la agricultura como fertilizante natural para aportar calcio y azufre, dos elementos que se consideran esenciales para el desarrollo de los vegetales. Asimismo, el yeso es utilizado en la agricultura como fertilizante natural que mejora las condiciones físico-químicas de los suelos agrícolas que presentan problemas de exceso de sales solubles principalmente en zonas áridas y semiáridas, además de que reduce la toxicidad de aluminio y deficiencia de calcio que se presenta comúnmente en los suelos de las zonas tropicales y subtropicales.**
- Un sobre que contiene una muestra del producto determinado como “yeso para uso agrícola”.**

En vista de lo anterior, mediante oficio número XXX, de fecha XXX, ésta Administración XXX remitió a la Administración XXX la muestra del producto que enajena el consultante para que se realizara lo que conforme a derecho procediera, la cual a su vez mediante oficio XXX de fecha XXX, solicitó a la XXX, el análisis y dictamen de laboratorio de la muestra del producto en mención, por ser ésta la autoridad competente para realizar las acciones de carácter técnico-científico, siguiendo los lineamientos y las normas científicas aplicables, así como los instrumentos metodológicos y técnicos que den sustento a dichas acciones, a efecto de emitir el dictamen que contribuya a proporcionar solidez científica al ejercicio de las atribuciones de las autoridades fiscales y proporcionar servicios de asistencia técnica en materia de muestreo.

Derivado de lo anterior, mediante dictamen de análisis contenido en el oficio número XXX de fecha XXX, suscrito por la XXX, se dictaminó lo siguiente:

“(…)

Descripción: Polvo de color blanco.

(...)

Dictamen: La muestra analizada es fertilizante inorgánico, constituido por yeso natural, mineral de sulfato de calcio dihidratado. Es insumo de nutrición vegetal cuya función principal es aportar calcio y azufre como nutrientes secundarios.”

Del dictamen anteriormente descrito, podemos deducir que el producto objeto del dictamen (yeso para uso agrícola), es un fertilizante inorgánico constituido por yeso natural, mineral de sulfato de calcio dihidratado; el cual es un insumo de nutrición vegetal cuya función principal es aportar calcio y azufre como nutrientes secundarios.

En este orden de ideas, y con base en la motivación y fundamentación antes señalada, esta autoridad considera que siempre y cuando la contribuyente XXX, se allegue de los elementos necesarios que creen certidumbre fehaciente que el producto objeto de la presente consulta será destinado para ser utilizado en la agricultura, podrá aplicarse la tasa del 0% establecida en el artículo 2-A, fracción I, inciso f) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en la enajenación del mismo.

La salvedad señalada en el párrafo que antecede es derivada a que, por las características y propiedades del fertilizante inorgánico constituido por yeso natural o como lo denomina el consultante “yeso para uso agrícola”, éste puede ser destinado para utilizarse en actividades diversas a la agricultura, tal como podría ser la jardinería, floricultura, etc., o incluso, también puede ser destinado para utilizarse en un nuevo acto dentro del ámbito comercial, es decir para volverse a enajenar.

Bajo esta tesitura, en los casos en que la contribuyente enajenante no cuente con los elementos necesarios que den certidumbre fehaciente que el producto fertilizante inorgánico constituido por yeso natural o como lo denomina el consultante “yeso para uso agrícola”, será destinado para ser utilizado en la agricultura, en la enajenación que realice la contribuyente XXX, de dicho producto, le será aplicable la tasa general del 16% prevista en el artículo 1 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Cabe precisar que el anterior pronunciamiento es para efectos del artículo 2-A, fracción I, inciso f) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, sin dejar de observar que el producto en análisis pudiera no ser considerado como un fertilizante en otras materias, en donde se deberán observar las normas específicas aplicables.

En tal virtud, esta autoridad determina que es de confirmarse el criterio del ocurso en el sentido de que para determinar el impuesto al valor agregado en la enajenación del producto fertilizante inorgánico constituido por yeso natural o como lo denomina el consultante “yeso para uso agrícola”, la contribuyente XXX, podrá aplicar la tasa del 0% prevista en el artículo 2-A, fracción I, inciso f) de la Ley del Impuesto al Valor

Agregado, siempre y cuando sea destinado para ser utilizado en la agricultura.

RESOLUTIVO:

Primero.- Se le confirma a XXX que la muestra del producto que aportó, se trata de un fertilizante para efectos del artículo 2-A, fracción I, inciso f) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por lo cual su enajenación estará afectada a la tasa del 0% que establece dicho artículo en la medida de que demuestre que el mismo se encuentre destinado para ser utilizado en fines agrícolas. Ello, sin que este pronunciamiento sea extensivo para efectos de otros impuestos.

Segundo.- De conformidad con el artículo 34, segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación, los criterios establecidos en el presente oficio en el presente oficio son de aplicación obligatoria para las autoridades fiscales, siempre que se cumpla con lo siguiente:

I. Que en la presente consulta no se hubiesen omitido antecedentes o circunstancias trascendentes para la misma.

II. Que los antecedentes y circunstancias que originen la consulta no se hubieren modificado con posterioridad a su presentación.

III. Que antes de formular la consulta, la autoridad no hubiese ejercido facultades de comprobación respecto de las situaciones reales y concretas a que se refiere la consulta.

Tercero.- De acuerdo con el artículo 34, tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales no quedarán vinculadas con la respuesta otorgada a través del presente oficio, si los términos de la consulta no coinciden con la realidad de los hechos o datos consultados o se modifica la legislación aplicable.

Cuarto.- La respuesta recaída a esta consulta no es obligatoria para los particulares.

La resolución que se emite, se hace sin prejuzgar sobre la veracidad de la información o documentación aportada por el contribuyente, por lo que el Servicio de Administración Tributaria se reserva el derecho de ejercer sus facultades de comprobación conforme a la legislación aplicable, limitándose la presente a las personas y cuestiones que aquí se mencionan.

FECHA

23 - Julio - 2015

TEMA

Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA)

SUBTEMA

Tasa aplicable

ANTECEDENTES:

- Que XXX se dedica a la fabricación, venta, compra, instalación, importación, exportación, distribución y comercialización de todo tipo de mallas, mantas, plásticos, toldos, bolsas, sacos y envases, entre los que se encuentran los productos denominados “Malla Antiáfido, Malla Protección y Malla Sombra”, los cuales se utilizan como equipo integrado a invernaderos hidropónicos.
- Que los usos y aplicaciones de la Malla Antiáfido y Malla Protección son: coberturas que establecen resistencia contra la intensidad del viento, favorecen el desarrollo de la vegetación y uniformidad de las plantas, mayor control de luz, temperatura y humedad que se traduce en menor riesgo de enfermedades, herramienta que combate la virosis y ayuda a evitar pérdidas económicas por causa de ésta; siendo la mejor alternativa natural para controlar los insectos.
- Que dentro de los beneficios generales se encuentra que reducen la aplicación de productos insecticidas y químicos, tratamientos de herbicidas y pesticidas, logrando cultivos más saludables, protegiendo contra insectos y aves en general, insectos tanto predadores, como parasitoides.
- Que la Malla Sombra es un conjunto de monofilamentos entre tejidos de polietileno de alta densidad, que están protegidos por pigmentos, los cuales absorben o reflejan la luz con aditivos U.V, con usos múltiples en la agricultura, siendo su función principal proteger de la luz solar a aquellas plantas que no la resisten directamente, también resultan útiles para protección mecánica contra insectos, ráfagas de viento, lluvias fuertes y en algunos casos contra granizo, siempre y cuando no sea severo, ayuda a retener la humedad.
- Que los productos anteriores, se pueden colocar dentro y sobre el invernadero cuando se busca bajar la temperatura y tienen como finalidad el control de la radiación solar, temperatura y humedad en los cultivos protegidos por ellas, al mismo tiempo que colaboran en la protección contra el viento y en la entrada de insectos y aves.
- Que considera que la venta nacional de la mercancía antes señalada, se encuentra sujeta a la tasa del 0% del impuesto al valor agregado de conformidad con el artículo 2-A, fracción I; inciso g) de la Ley del Impuesto al

Valor Agregado.

- Que mediante oficio XXX, la Administración de XXX, emitió resolución en la que confirmó el criterio sustentado por su representada, en el sentido de que la importación de los tres productos que denomina “Malla Antiáfido, Malla Protección y Malla Sombra” no está sujeta al pago del impuesto al valor agregado, siempre que los destine exclusivamente a invernaderos hidropónicos.

En virtud de lo anteriormente expuesto, solicita:

“Se emita oficio donde se confirme que siempre que la mercancía denominada “MALLA ANTIÁFIDO, MALLA PROTECCIÓN Y MALLA SOMBRA” SE DESTINEN PARA USO EN INVERNADERO HIDROPONICO, su VENTA en territorio nacional estará sujeta a la tasa 0% del Impuesto al Valor Agregado, conforme al Art. 2-A, fracción I, inciso g) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.”

CONSIDERANDOS:

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su artículo 31, fracción IV establece la obligación de los mexicanos de contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Por otro lado, el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, señala que las disposiciones que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan infracciones y sanciones, son de aplicación estricta, es decir, las autoridades fiscales se encuentran obligadas a aplicar estrictamente los textos o disposiciones fiscales que se refieran al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, no pudiéndose aplicar éstas por analogía, ya sea por minoría, mayoría o igualdad de razón.

En términos del artículo 6 de dicho ordenamiento legal, señala que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Por su parte, el artículo 1 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, señala que están obligadas al pago de impuesto al valor agregado, las personas físicas y morales que en territorio nacional realicen, entre otros actos o actividades, la enajenación de bienes; calculando el impuesto a la tasa del 16%.

En ese sentido, el artículo 2-A, fracción I, inciso g) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece en la parte que nos ocupa lo siguiente:

“Artículo 2o.-A.- El impuesto se calculará aplicando la tasa del 0% a los valores a que se refiere esta Ley,

cuando se realicen los actos o actividades siguientes:

I.- La enajenación de:

[...]

g).- Invernaderos hidropónicos y equipos integrados a ellos para producir temperatura y humedad controladas o para proteger los cultivos de elementos naturales, así como equipos de irrigación.

[...]"

-Énfasis añadido-

Se encuentra afecta a la tasa del 0% para determinar el impuesto al valor agregado que corresponda, la enajenación de invernaderos y de equipos integrados a ellos para producir temperatura y humedad controladas o para proteger los cultivos de elementos naturales.

Al respecto, el Criterio Normativo "17/IVA/N Equipos integrados a invernaderos hidropónicos", contenido en el Anexo 7 "Compilación de criterios normativos" de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 7 de enero de 2015, señala a la letra lo siguiente:

"17/IVA/N Equipos integrados a invernaderos hidropónicos.

El artículo 2-A, fracción I, inciso g) de la Ley del IVA establece que la enajenación de invernaderos hidropónicos y equipos integrados a ellos para producir temperatura y humedad controladas o para proteger los cultivos de elementos naturales, está gravada a la tasa del 0%. No obstante, ni las disposiciones fiscales ni el derecho federal común establecen lo que debe entenderse por equipos integrados a invernaderos hidropónicos.

En este sentido, para efectos del artículo 2-A, fracción I, inciso g) de la Ley del IVA, tendrán el carácter de equipos integrados a invernaderos hidropónicos, los bienes tangibles que tengan o no la calidad de activo fijo de conformidad con la Ley del ISR que se integren al invernadero y que cumplan con su función de manera autónoma o en su conjunto con el invernadero. Se entiende que cumplen con su función los bienes señalados cuando se destinan para su uso en los invernaderos hidropónicos para producir la temperatura y la humedad de forma controlada; o bien, proteger los cultivos de elementos naturales."

-Énfasis añadido-

El artículo 2-A, fracción I, inciso g) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado señala que tendrán el carácter de equipos integrados a invernaderos hidropónicos, todo aquel bien tangible que se constituya como parte del

invernadero que cumpla con su función, ya sea de manera autónoma o de manera conjunta con el mismo, es decir, cuando dichos bienes se integren en invernaderos para el control de temperatura y humedad, o bien, para proteger los cultivos de elementos naturales.

En ese orden de ideas, en el caso que nos ocupa, para efectos de que pueda aplicarse la tasa del 0% en la enajenación de los productos denominados “MALLA ANTIAFIDO, MALLA PROTECCIÓN Y MALLA SOMBRA”; dichos productos deberán destinarse y utilizarse de manera autónoma o en conjunto con el invernadero para producir la temperatura y humedad de forma controlada, o bien, para proteger los cultivos de los elementos naturales.

Al respecto, la Administración XXX mediante XXX del 18 de febrero de 2015, solicitó apoyo de la Administración XXX, toda vez que de conformidad con los artículos XXX del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria vigente, es la autoridad competente para realizar el análisis de carácter científico y técnico sobre las características, naturaleza, usos, origen y funciones de las mercancías de comercio exterior, a efecto de comprobar que los productos denominados “Malla Antiáfido, Malla Protección y Malla Sombra”, objeto de la presente consulta, se integran como equipo a los invernaderos hidropónicos y en consecuencia su enajenación se encuentra gravada a la tasa del 0% del impuesto al valor agregado.

En atención a lo anterior, la Administración XXX mediante el oficio XXX de fecha 4 de marzo de 2015, informó sobre el resultado al análisis de las muestras de los tres productos que denomina “Malla Antiáfido, Malla Protección y Malla Sombra”, dictaminando lo siguiente:

“Muestra No. 1.- MALLA ANTIAFIDO

Descripción: Tela de color blanco.

Dictamen: La muestra analizada es tejido urdimbre y trama blanqueado, de hilados 100% de monofilamentos sintéticos de polietileno.

Con base en los resultados de análisis, el producto denominado “Malla antiáfido” no contiene plaguicidas o pesticidas químicos, es decir, sustancias “destinadas a combatir plagas”, acepción de los términos “plaguicida” o “pesticida” según el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española.

En la agricultura protegida, es decir realizada bajo estructuras construidas con el fin de regular el efecto de los factores ambientales en el desarrollo de las plantas, como son los invernaderos sistemas hidropónicos, sustratos inertes o incluso en suelo, se utilizan diversos materiales entre ellos las cubiertas plásticas como la “malla antiáfidos”, elemento que se emplea en esta clase de agricultura para evitar la entrada de insectos y además para regular la cantidad de energía radiante que llega a los cultivos. Consiste básicamente de un

tejido de filamentos o tiras plásticas, principalmente de polietileno y polipropileno, fotoestabilizados como todos los materiales plásticos destinados a utilizarse a la intemperie, en el que la abertura del tejido se selecciona con el fin de regular la cantidad de radiación que llega a las plantas, protegerlas de los insectos y permitir el agua de lluvia y aire.

Por sus características en cuanto a su composición y manufactura, la muestra se identifica como un tejido tipo “malla antiáfidos”, susceptible de utilizarse en invernaderos o cultivos hidropónicos.

[...]

Muestra No.2.- MALLA PROTECCION

Descripción: Tela de color negro.

Dictamen: La muestra analizada es tejido de gasa de vuelta teñido, de hilados 100% de monofilamentos sintéticos de polietileno.

Con base en los resultados de análisis, el producto denominado “Malla de protección” no contiene plaguicidas o pesticidas químicos, es decir, sustancias “destinadas a combatir plagas”, acepción de los términos “plaguicida” o “pesticida “según el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española

En la agricultura protegida, es decir realizada bajo estructuras construidas con el fin de regular el efecto de los factores ambientales en el desarrollo de las plantas, como son los invernaderos sistemas hidropónicos, sustratos inertes o incluso en suelo, se utilizan diversos materiales entre ellos las cubiertas plásticas como la “malla de protección”, elemento que se emplea en esta clase de agricultura para evitar la entrada de insectos y además para regular la cantidad de energía radiante que llega a los cultivos. Consiste básicamente de un tejido de filamentos o tiras plásticas, principalmente de polietileno y polipropileno, fotoestabilizados como todos los materiales plásticos destinados a utilizarse a la intemperie, en el que la abertura del tejido se selecciona con el fin de regular la cantidad de radiación que llega a las plantas, protegerlas de los insectos y permitir el agua de lluvia y aire.

Por sus características en cuanto a su composición y manufactura, la muestra se identifica como un tejido tipo “malla de protección”, susceptible de utilizarse en invernaderos o cultivos hidropónicos.

[...]

Muestra No. 3.- MALLA SOMBRA

Descripción: Tela de color negro.

Dictamen: La muestra analizada es tejido de gasa de vuelta teñido, con un contenido de 60% de monofilamentos sintéticos de polietileno y 40% de tiras sintéticas de polietileno cuyo ancho es de 2mm.

Con base en los resultados de análisis, el producto denominado “Malla Sombra” no contiene plaguicidas o pesticidas químicos, es decir, sustancias “destinadas a combatir plagas”, acepción de los términos “plaguicida” o “pesticida “según el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española

En la agricultura protegida, es decir realizada bajo estructuras construidas con el fin de regular el efecto de los factores ambientales en el desarrollo de las plantas, como son los invernaderos sistemas hidropónicos, sustratos inertes o incluso en suelo, se utilizan diversos materiales entre ellos las cubiertas plásticas como la “malla de sombra”, elemento que se emplea en esta clase de agricultura para evitar la entrada de insectos y además para regular la cantidad de energía radiante que llega a los cultivos. Consiste básicamente de un tejido de filamentos o tiras plásticas, principalmente de polietileno y polipropileno, fotoestabilizados como todos los materiales plásticos destinados a utilizarse a la intemperie, en el que la abertura del tejido se selecciona con el fin de regular la cantidad de radiación que llega a las plantas, protegerlas de los insectos y permitir el agua de lluvia y aire.

Por sus características en cuanto a su composición y manufactura, la muestra se identifica como un tejido del tipo “malla de sombra”, que puede impedir el paso de ciertos insectos, susceptible de utilizarse en invernaderos o cultivos hidropónicos.

[...]”

-Énfasis añadido-

De la transcripción anterior, si los productos denominados “Malla Antiáfido, Malla Protección y Malla Sombra” materia de la presente consulta, son idénticos a los señalados anteriormente, y por sus características en cuanto a su composición y manufactura, son susceptibles de utilizarse en invernaderos hidropónicos, por tener como fin regular el efecto de los factores ambientales, evitar la entrada de insectos, regular la cantidad de energía radiante que llega a los cultivos, así como permitir el agua de lluvia y aire, sería dable confirmar lo mismo que resolvió la Administración XXX mediante XXX.

En este orden de ideas, en el caso que nos ocupa y de conformidad con el dictamen emitido por la Administración XXX mediante XXX, los productos denominados “Malla Antiáfido, Malla Protección y Malla Sombra” son bienes tangibles que son susceptibles de ser integrados a invernaderos hidropónicos, por lo que es posible concluir que la enajenación de dichos productos se ubican en la hipótesis normativa establecida en el artículo 2-A, fracción I, inciso g) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y, en

consecuencia, su enajenación se encuentra gravada a la tasa del 0% para efectos del referido impuesto, siempre que los referidos productos sean destinados para integrarse a invernaderos hidropónicos, ya sea de manera autónoma o en su conjunto con el invernadero para producir la temperatura y humedad de forma controlada; o bien, proteger los cultivos de los elementos naturales.

Cabe señalar que al existir un dictamen por parte de la autoridad competente, respecto de los productos materia de la presente consulta, mismo que resulta aplicable para determinar si dichos productos se ubican en el supuesto establecido en el artículo 2-A, fracción I, inciso g) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, no fue necesario solicitar nuevamente el análisis de laboratorio de las muestras “Malla Antiáfido, Malla Protección y Malla Sombra”, razón por la cual se adjuntan al presente oficio, los recibos de pago de derechos presentados en sus escritos de solicitud de confirmación de criterio, lo anterior para los efectos que considere necesarios.

RESOLUTIVO:

Primero.

Se confirma el criterio de XXX en el sentido de que la enajenación en territorio nacional de los productos que denomina “Malla Antiáfido, Malla Protección y Malla Sombra”, le resulta aplicable la tasa del 0% del impuesto al valor agregado, siempre y cuando dicho producto se integre al invernadero hidropónico y cumpla su función de manera autónoma o en su conjunto con el invernadero para producir la temperatura y humedad de forma controlada; o bien, proteger los cultivos de los elementos naturales.

Segundo.

De conformidad con el artículo 34, segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación, los criterios establecidos en el presente oficio son de aplicación obligatoria para las autoridades fiscales, siempre y cuando en la presente consulta no se hubiesen omitido antecedentes o circunstancias trascendentes para la misma; los antecedentes y circunstancias que originaron la consulta no se modifiquen con posterioridad a la fecha en la que la misma fue presentada ante esta Administración y que la consulta haya sido formulada antes de que la autoridad ejerza sus facultades de comprobación respecto de las situaciones reales y concretas a que se refiere en la consulta materia del presente oficio.

Tercero.

De acuerdo con el artículo 34, tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales no quedaran vinculadas con la respuesta otorgada a través del presente oficio, si en los términos de la consulta no coinciden con la realidad de los hechos o datos consultados o se modifica la legislación aplicable.

Cuarto.

La resolución que se emite, se hace sin prejuzgar sobre la veracidad de la información y/o documentación aportada por el contribuyente, por lo que el Servicio de Administración Tributaria se reserva el derecho de ejercer sus facultades de comprobación conforme a la legislación aplicable, limitándose la presente a personas y cuestiones que aquí se mencionan.

FECHA

31 - Julio - 2015

TEMA

Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios

SUBTEMA

Tasas aplicables

ANTECEDENTES:

La contribuyente "X" solicita se confirme el criterio en el sentido de que los bienes de la presente consulta, descritos como Pasta Frutti Di Bosco, Pasta Mandarino, Pasta Torta Limone, Pasta Tiramisú, Base Acida Mandarino, Base Acida Per Torta Limone, Dpo Premium 150 c/f, y Dbf Super 100 Tuttovegetale C/F sGI, Importados y posteriormente enajenados en territorio nacional por la promovente, No se encuentran gravados por el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, en términos de los artículos 1°, fracción I, 2 fracción I, inciso J) de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, mediante el cual manifiesta que los productos están compuestos de la manera siguiente:

a) PASTA FRUTTI DI BOSCO (Código 1135AC),

- Descripción y Aspecto Físico: Pasta azucaradas (sic) de fruta para helado con efecto aromatizante y colorante, color morado oscuro y textura densa.
- Dosificación recomendada: Deben mezclarse 80 gramos por cada kilogramo mix base agua.
- ingredientes: Azúcar, glucosa, frutas de bosque (fresas, frambuesas, arándanos), agua, acidificante (ácido cítrico), espesante (pectina), colorantes (E122, E132).

b) PASTA MANDARINO (Código 1097C).

- **Descripción y Aspecto Físico:** Pasta azucaradas de fruta para helado con efecto aromatizante y colorante, color rojo-naranja y textura densa.
- **Dosificación recomendada:** Deben mezclarse 40 gramos de Pasta Fruit por 1 kilogramo de mezcla base-agua, más 40 gramos de base ácida Código IO96.
- **Ingredientes:** Azúcar, glucosa, agua, aroma, espesante (carragenina), colorante (E 110, E102, E129).

c) PASTA TORTA LIMONE (Código 2362).

- **Descripción y Aspecto Físico:** Pasta grasa para helados con efecto saborizante, color blanco-amarillo y consistencia densa.
- **Dosificación recomendada:** Deben mezclarse 50 gramos por 1 kilogramo de mix base-leche.
- **Ingredientes:** Aceite vegetales (palm, girasol), azúcar, maltadextrina, lactosa y proteínas de leche, aroma, emulgente (lecitina de soja, E3471).

d) PASTA TIRAMISÚ (Código 238).

- **Descripción y Aspecto Físico:** Pasta concentrada azucarada para helado con efecto aromatizante y colorante, color marrón y consistencia densa.
- **Dosificación recomendada:** Deben mezclarse 80 gramos por un kilogramo de mix base leche.
- **Ingredientes:** Vino marsala, azúcar, yema de huevo, glucosa, aroma, almidón modificado, colorante natural; caramelo E150b espesante (carragenina).

e) BASE ACIDA MANDARINO (Código 1096).

- **Descripción y Aspecto Físico;** Solución para helados con función acidulante, con aspecto líquido limpio y textura densa.
- **Dosificación recomendada:** Deben mezclarse 40 gramos por un kilogramo de mezcla base—agua aromatizada con pasta Código 1097.

- Ingredientes: Azúcar, glucosa, agua, acidificante (ácido cítrico), espesante (pectina).

f) BASE ACIDA PER TORTA LIMONE (Código 2363).

- Descripción y Aspecto Físico: Solución para helados con función acidulante, con aspecto líquido limpio y textura densa.

- Dosificación recomendada: Debe mezclarse 50 gramos por un kilogramo de mezcla base leche aromatizada con pasta Código 2362.

- Ingredientes: glucosa, agua, acidificante (ácido cítrico).

g) DPO PREMIUM 150 df (Código 1997-ME)

- Descripción y Aspecto Físico: Base en polvo para helados con efecto estabilizante, polvo color blanco.

- Dosificación recomendada: 10,5 % en helados, para uso frío y caliente.

- Ingredientes: Dextrosa, grasa vegetal hidrogenada, leche descremada en polvo, glucosa deshidratado, lactosa, proteínas de leche, emulsionantes (E472a, E472b, E471), maltodextrina, estabilizantes (E412, E466, E417), aroma.

h) DBF SUPER 100 TUTTOVEGETALE C/F sGI (Código 2397)

- Descripción y Aspecto Físico: Base en polvo para helados con efecto estabilizante sin derivados de leche y sin grasas hidrogenadas, polvo de color blanco.

- Dosificación recomendada: Deben mezclarse en 2 litros de agua, más 800 gramos de fruta fresca, 300 gramos DBF, 500 gramos de azúcar y 200 gramos de dextrosa, para elaboración en caliente y frío.

- Ingredientes: Glucosa deshidratada, dextrosa, maltodextrina, grasas vegetales no hidrogenadas (coco y palm), emulgente (E471, E472a, E477), estabilizador (E405, E417, E466, E412), proteínas de soja, acidificante (ácido cítrico) y aroma.

Que los productos anteriormente listados son etiquetadas en estricto cumplimiento a las Normas Oficiales Mexicanas que le son aplicables en materia de etiquetado, de información comercial y sanitaria NOMO51-

SCFI/SSA1-2010.

Los productos objeto de la presente consulta no se venden al público en general para su consumo inmediato, sino que de acuerdo a su descripción son comercializados entre fabricantes de helado para su uso profesional, de manera que de acuerdo a su dosificación y modo de uso recomendado (establecido en la ficha técnica, los productos son mezclados para la preparación de helados.

Esto es, los productos descritos como Pasta Frutti Di Bosco, Pasta Mandarino, Pasta Torta Limone, Pasta Tiramisú, Base Acida Mandarino, Base Acida Per Torta Limone, Dpo Premium 150 c/f Dbf Super 100 Tuttovegetale C/F sGI, requieren ser mezclados con otras bases de agua, leche y de fruta, a efecto de obtener el producto terminado, esto es, el helado que se ingiere de forma directa por el consumidor.

La consulta se formula a efecto de que se confirme el criterio, de que los bienes objeto de la presente consulta, descritos como: Pasta Fruttí Di Bosco, Pasta Mandarino, Pasta Torta Limone, Pasta Tiramisú, Base Acida Mandarino, Base Acida Per Torta Limone, DPO Premium 150 c/f, DBF Super 100 Tuttovegetale C/F sGI, importados y posteriormente enajenados en territorio nacional por la contribuyente NO SE ENCUENTRAN GRAVADOS por el impuesto especial sobre producción y servicios, en los términos del artículos 1°, fracción 1, 2°, fracción 1, inciso J) de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.”

CONSIDERANDOS:

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 31, fracción IV establece la obligación de los mexicanos de 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.

Por otra parte, el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación señala que las disposiciones que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan infracciones y sanciones, son de aplicación estricta, es decir, las autoridades fiscales se encuentran obligadas a aplicar estrictamente los textos de las disposiciones fiscales que se refieran al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, no pudiéndose aplicar éstas por analogía, ya sea por minoría, mayoría o igualdad de razón.

En términos del artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Ahora bien el artículo 2, fracción I inciso J), de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, establece:

“Artículo 2.- Al valor de los actos o actividades que a continuación se señalan, se aplicarán las tasas y cuotas siguientes:

I. En la enajenación o, en su caso, en la importación de los siguientes bienes:

...

J) Alimentos no básicos que se listan a continuación, con una densidad calórica de 275 kilocalorías o mayor por cada 100 gramos 8%

- 1. Botanas.**
- 2. Productos de confitería.**
- 3. Chocolate y demás productos derivados del cacao.**
- 4. Flanes y pudines.**
- 5. Dulces de frutas y hortalizas.**
- 6. Cremas de cacahuate y avellanas.**
- 7. Dulces de leche.**
- 8. Alimentos preparados a base de cereales.**
- 9. Helados, nieves y paletas de hielo.**

Cuando los alimentos mencionados cumplan con las disposiciones relativas a las especificaciones generales de etiquetado para alimentos, los contribuyentes podrán tomar en consideración las kilocalorías manifestadas en la etiqueta. Tratándose de alimentos que no tengan la etiqueta mencionada, se presumirá, salvo prueba en contrario, que tienen una densidad calórica igual o superior a 275 kilocalorías por cada 100 gramos.

El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, dará a conocer los alimentos de consumo básico, considerando su importancia en la alimentación de la población, que no quedan comprendidos en este inciso.

...”

En ese sentido, el artículo 3, fracción XXXVI de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios establece lo siguiente:

“Artículo 3.- Para los efectos de esta Ley se entiende por:

...

XXXVI. Helados, al alimento elaborado mediante la congelación, con agitación de una mezcla pasteurizada compuesta por una combinación de ingredientes lácteos, que puede contener grasas vegetales permitidas, frutas, huevo, sus derivados y aditivos para alimentos.”

De los preceptos antes transcritos se desprende que se aplicara la tasa del 8% del impuesto especial sobre producción y servicios a la importación o enajenación de alimentos no básicos como lo son los helados, nieves y paletas de hielo, definiéndose los helados como los alimentos elaborados, mediante una mezcla compuesta de ingredientes lácteos que pueden contener grasas vegetales, frutas, huevo, sus derivados y aditivos para alimentos, mediante la congelación con agitación de dicha mezcla.

Una vez analizado lo anterior, en virtud de que la promovente considera que sus productos no encuadran en la clasificación del artículo 2, fracción I, inciso J), de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, puesto que se trata únicamente de concentrados para la preparación de helados, toda vez que atendiendo a la propia definición que hace la ley para esos efectos; entendiéndose como Helados, al alimento elaborado mediante la congelación, con agitación de una mezcla pasteurizada compuesta por una combinación de ingredientes lácteos, que puede contener grasas vegetales permitidas, frutas, huevo, sus derivados y aditivos para alimento, además de que sus productos requieren de un proceso adicional previo para ser consumidos como un Helado, es dable concluir que para efectos fiscales no están afectos al impuesto especial sobre producción y servicios, en términos del artículo 2, fracción I, inciso J) numeral 9 de la Ley.

Por su parte, el criterio normativo “7/IEPS/N. Preparaciones alimenticias que requieren un proceso adicional para su consumo.” contenido en el Anexo 7 “Compilación de Criterios Normativos” de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 7 de enero de 2015, señala lo siguiente:

Preparaciones alimenticias que requieren un proceso adicional para su consumo.

El artículo 2, fracción I, inciso J), de la Ley del IEPS establece que la enajenación o, en su caso, la importación de alimentos no básicos con una densidad calórica de 275 kcal o mayor por cada 100 gramos se encuentran gravados a la tasa del 8%.

El numeral 8, inciso J) de la fracción I del artículo 2 de la Ley del IEPS, grava los alimentos preparados a base de cereales, es decir, aquellos productos que están listos para consumirse por no requerir un proceso adicional para ingerirse en forma directa.

Por lo tanto, tratándose de preparaciones alimenticias que requieran de algún proceso adicional previo para ingerirse en forma directa no estarán sujetos al pago del IEPS, ello en virtud de que no se consideran productos terminados ni susceptibles para su consumo directo.

El artículo 2, fracción I, inciso J), numeral 1 de la Ley del IEPS, grava a las botanas, es decir a aquellos productos elaborados a base de harinas, semillas, tubérculos, cereales, granos y frutas sanos y limpios que pueden estar fritos, horneados y explotados o tostados, los cuales no es necesario que estén listos para consumirse para ser objeto del referido impuesto.

Por lo tanto, las preparaciones alimenticias para la elaboración de botanas que requieren de un proceso adicional como freído o explosión a base de aire caliente, entre otros, se encuentran gravadas a la tasa del

IEPS cuando su densidad calórica sea de 275 kcal o mayor por cada 100 gramos.

Bajo este contexto del criterio antes transcrito, se advierte que tratándose de preparaciones alimenticias que requieren de algún proceso adicional para su consumo, como en la especie sucede con los productos materia de su consulta.

Lo anterior es así, ya que los productos descritos como Pasta Frutti Di Bosco, Pasta Mandarino, Pasta Torta Limone, Pasta Tiramisú, Base Acida Mandarino, Base Acida Per Torta Limone, DPO Premium 150 c/f, DBF Super 100 Tuttovegetale C/F sGI, no están considerados como alimentos gravados a los que se refiere el numeral 9 del inciso J) de la fracción I del artículo 2 de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, puesto que los alimentos que sí están gravados son aquellos que se encuentran listos para consumirse por no requerir un proceso adicional para ingerirse en forma directa, siempre que su densidad calórica sea de 275 kilocalorías o mayor por cada 100 gramos; es decir, no se trata de un producto final para su consumo, como lo refiere la contribuyente.

En razón de lo antes expuesto, los productos que importa y posteriormente enajena la contribuyente, consistentes en Pasta Frutti Di Bosco, Pasta Mandarino, Pasta Torta Limone, Pasta Tiramisú, Base Acida Mandarino, Base Acida Per Torta Limone, Dpo Premium 150 c/f, Dbf Super 100 Tuttovegetale C/F sGI, por requerir de una congelación, con agitación de una mezcla pasteurizada, para su consumo posterior, y en virtud de que se tratan de preparaciones concentradas destinadas para una preparación alimenticia (helado) y no así, alimentos listos para ingerirse en forma directa; por lo que esta Administración considera que no están gravados a la tasa del 8% establecida en el artículo 2 fracción I, inciso J), numeral 9, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

RESOLUTIVO:

Primero

Con base en las consideraciones antes señaladas y con fundamento en las disposiciones legales vertidas en el presente oficio, y de una interpretación estricta a las mismas, esta Administración considera que los productos descritos como Pasta Frutti Di Bosco, Pasta Mandarino, Pasta Torta Limone, Pasta Tiramisú, Base Acida Mandarino, Base Acida Per Torta Limone, Dpo Premium 150 c/f, Dbf Super 100 Tuttovegetale C/F sGI, no están gravadas a la tasa del 8% establecida en el artículo 2, fracción I, inciso J), numeral 9 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, debido a que son concentrados para preparar Helados, que requieren de un proceso adicional para ingerirse en forma directa.

Segundo

De conformidad con el artículo 34, segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación, los criterios establecidos en el presente oficio son de aplicación obligatoria para las autoridades fiscales, siempre y cuando en la presente consulta no se hubiesen omitido antecedentes o circunstancias trascendentes para la misma; los antecedentes y circunstancias que originaron la consulta no se modifiquen con posterioridad a la fecha en que la misma fue presentada ante esta Administración y que la consulta haya sido formulada antes de que la autoridad ejerza sus facultades de comprobación respecto de las situaciones reales y concretas a que se refiere la consulta materia del presente oficio.

Tercero

De acuerdo con el artículo 34, tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales no quedarán vinculadas con la respuesta otorgada a través del presente oficio, si los términos de la consulta no coinciden con la realidad de los hechos o datos consultados o se modifica la legislación aplicable.

Cuarto

La resolución que se emite, se hace sin prejuzgar sobre la veracidad de la información y/o documentación aportada por el contribuyente, por lo que el Servicio de Administración Tributaria se reserva el derecho de ejercer sus facultades de comprobación conforme a la legislación aplicable, limitándose la presente a las personas y cuestiones que aquí se mencionan.