

“2015. Año del Generalísimo José María Morelos y Pavón”

Expediente: 17-V-B/2015.

**ASUNTO: Microingredientes nutricionales y premezclas
son productos destinados a la alimentación**

México, D.F., 27 de noviembre de 2015.

ANÁLISIS SISTÉMICO 17/2015 CON REQUERIMIENTO DE INFORME

Afectación que sufren los contribuyentes que enajenan microingredientes nutricionales destinados a la alimentación animal y premezclas, por el rechazo de las devoluciones del Impuesto al Valor Agregado, derivado de la interpretación que la autoridad fiscal realiza al artículo 2-A, fracción I, inciso b) de la Ley de la materia, en relación con el criterio normativo 11/IVA/N “*Productos destinados a la alimentación*”.

FUNDAMENTOS

Esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se encuentra facultada para proteger y defender los derechos de los contribuyentes, así como investigar e identificar problemas de carácter sistémico que ocasionen perjuicios a los mismos, con el objeto de proponer a la autoridad fiscal federal correspondiente, las sugerencias, recomendaciones y medidas preventivas y correctivas que en su opinión como defensor no jurisdiccional de derechos procedan; de conformidad con lo dispuesto en los artículos 1º, párrafos primero, segundo y tercero de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 18-B del Código Fiscal de la Federación; 1º, 5º, 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; 5º, apartado B, fracción II y 30, fracciones I, X, XXII y XXV del Estatuto Orgánico de este Organismo, publicado en dicho medio oficial el 18 de marzo de 2014, 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, publicados en el Diario Oficial de la Federación el 27 de mayo de 2014; todos interpretados armónicamente.

ANÁLISIS

I. PLANTEAMIENTO DE LA PROBLEMÁTICA.

La problemática detectada deriva de la afectación que sufren varios de los integrantes del Consejo Nacional de Fabricantes de Alimentos Balanceados y de Nutrición Animal, A.C. (CONAFAB), que enajenan microingredientes nutricionales destinados a la alimentación animal y premezclas, por el rechazo en las devoluciones del Impuesto al Valor Agregado (IVA) desde principios del año 2014, derivado de la interpretación que el Servicio de Administración Tributaria (SAT) realiza al artículo 2-A, fracción I, inciso b) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), en relación con el Criterio Normativo 11/IVA/N “*Productos destinados a la alimentación*”, del Anexo 7 de la Resolución Miscelánea Fiscal (RMF) para 2015.

II. CONSIDERACIONES.

Esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente ha tenido conocimiento de casos en los cuales las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal (ALAF's)¹ del SAT, emitieron resoluciones en las que negaron las devoluciones del IVA por considerar que los productos que enajenan los integrantes de CONAFAB, no están gravados a la tasa del 0% de dicho impuesto, ya que según la autoridad fiscal no se ajustan a lo establecido en el Criterio Normativo 11/IVA/N “*Productos destinados a la alimentación*” y en consecuencia al artículo 2-A, fracción I, inciso b) de la LIVA.

Asimismo, se ha observado que no existe uniformidad entre los criterios de las entonces ALAF's, ya que estimaron que los productos que enajenan los integrantes de dicho Consejo no son destinados a la alimentación, toda vez que han considerado que se utilizan como aditivos, ingredientes o materia prima para la elaboración de un producto final y que no se pueden consumir de forma directa —argumentaron que es necesario que se incorporen con los alimentos para que puedan ser consumidos por los animales—, de modo que no pueden considerarse como alimentos para efectos de aplicarle la tasa del 0% de IVA.

¹ Actualmente administraciones desconcentradas de auditoría fiscal.

Para el análisis de la presente problemática resulta necesario precisar los siguientes conceptos:

- **Microingrediente:** *vitaminas, minerales, medicinas y otras sustancias que normalmente se utilizan en pequeñas cantidades y se miden en miligramos, microgramos o partes por millón*². Generalmente son procesados en dosis precisas para generar un producto que aporte nutrientes a la alimentación animal.
- **Premezclas:** *mezcla uniforme de uno o más microingredientes con un diluyente y/o un vehículo. Las premezclas son utilizadas para facilitar la dispersión uniforme de los microingredientes en una mezcla mayor*³. Con el fin de alimentar a una especie animal.

Por su parte, el artículo 2-A, fracción I, inciso b)⁴ de la LIVA dispone que las personas físicas o morales calcularán el impuesto aplicando la tasa del 0% en la enajenación de diversos productos, entre los cuales se encuentran los destinados a la alimentación.

Cabe destacar que con relación al citado artículo, no existe en la LIVA, ni en su Reglamento definición de lo que debe entenderse por “*producto destinado a la alimentación*”, por lo que la autoridad fiscal emitió el Criterio Normativo **11/IVA/N** “*Productos destinados a la*

² Definición de la Organización de las Naciones Unidas para la Alimentación y la Agricultura “FAO”.

³ Ídem.

⁴ **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:

...

b) Medicinas de patente y **productos destinados a la alimentación** a excepción de:

1. Bebidas distintas de la leche, inclusive cuando las mismas tengan la naturaleza de alimentos. Quedan comprendidos en este numeral los jugos, los néctares y los concentrados de frutas o de verduras, cualquiera que sea su presentación, densidad o el peso del contenido de estas materias.
2. Jarabes o concentrados para preparar refrescos que se expendan en envases abiertos utilizando aparatos eléctricos o mecánicos, así como los concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores que al diluirse permitan obtener refrescos.
3. Caviar, salmón ahumado y angulas.
4. Saborizantes, microencapsulados y aditivos alimenticios.
5. Chicles o gomas de mascar.
6. Alimentos procesados para perros, gatos y pequeñas especies, utilizadas como mascotas en el hogar.

alimentación”, contenido en el Apartado C. “*Criterios de la Ley del IVA*”, del Anexo 7 de la RMF para 2015 “*Compilación de Criterios Normativos*”, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 7 de enero de 2015, mismo que se transcribe para pronta referencia:

11/IVA/N

Productos destinados a la alimentación.

Para efectos de lo establecido en el artículo 2-A, fracción I, inciso b) de la Ley del IVA, se entiende por productos destinados a la alimentación, aquéllos que sin requerir transformación o industrialización adicional, se ingieren como tales por humanos o animales para su alimentación, aunque al prepararse por el consumidor final se cuezan o combinen con otros productos destinados a la alimentación.

La enajenación de los insumos o materias primas que se incorporen, dentro de un procedimiento de industrialización o transformación, a productos destinados a la alimentación, ha estado afecta a la tasa del 0% siempre que dichas materias primas o insumos se contemplen en la definición del párrafo anterior.

La enajenación de insumos o materias primas, tales como sustancias químicas, colorantes, aditivos o conservadores, que se incorporan al producto alimenticio, está afecta a la tasa general, salvo que se ubiquen en la definición del segundo párrafo de este criterio normativo.

Del criterio transcrito y para el caso que nos ocupa, se desprende que para efectos del artículo 2-A, fracción I, inciso b) de la LIVA, se entiende como productos destinados a la alimentación:

1. Aquéllos que no requieran transformación o industrialización adicional para ser ingeridos como tales por humanos o **animales** para su alimentación, independientemente que el consumidor final al prepararlos los cueza o combine con otros productos destinados a la alimentación (primer párrafo).
2. Los insumos o materias primas que se incorporen dentro de un procedimiento de industrialización o transformación, a otros productos destinados a la alimentación, siempre que se encuentren comprendidos en la definición del numeral anterior (segundo párrafo).

Ahora bien, toda vez que esta Procuraduría considera que los productos que nos ocupan se ubican en los supuestos previstos en el criterio normativo, se analizarán las premezclas y los microingredientes nutricionales destinados a la alimentación animal por separado.

✓ **PREMEZCLAS**

Las premezclas se ubican en el primer párrafo del criterio, toda vez que a través de diversos estudios técnico-científicos realizados por expertos en la materia y proporcionados por CONAFAB, se ha demostrado que sin necesidad de transformación o industrialización se ingieren directamente por los animales, independientemente de que se combinen con otros productos destinados a la alimentación animal, en consecuencia se ajustan a lo dispuesto por el artículo 2-A, fracción I, inciso b), de la LIVA.

Al respecto, es importante destacar que las premezclas se elaboran para asegurar la dosificación exacta y homogénea de los microingredientes que requieren los animales para los fines específicos de cada especie, para proveerlos de todos los nutrientes necesarios que les permitan su adecuado desarrollo, por lo que no hay duda que su destino es exclusivamente la alimentación animal.

Cabe destacar que las premezclas generalmente se combinan con otros productos destinados a la alimentación con la única finalidad de hacerlas atractivas al consumo de los animales y a efecto de que les produzcan una sensación de saciedad, lo cual no implica que no se puedan ingerir directamente.

Asimismo, las premezclas al combinarse con otros productos destinados a la alimentación conservan sus características alimenticias y sólo se combinan sin requerir un proceso de transformación o industrialización adicional para su ingesta.

No se omite mencionar que las premezclas que las empresas integrantes de CONAFAB enajenan se formulan por expertos en alimentación animal y se apegan a la normatividad dictada por la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Desarrollo Rural, Pesca y Alimentación

(SAGARPA)⁵, quien ha dictaminado que no pueden ser destinadas a otro uso que no sea el de la alimentación animal.

A pesar de que las premezclas, como se ha analizado, no requieren transformación o industrialización adicional para su ingesta directa y no tienen otro uso que la alimentación animal, las entonces ALAF's negaron las devoluciones del IVA al considerar que su ingesta no es directa, argumentando que requieren incorporarse al producto final, separándolas del primer párrafo del criterio, el cual establece que son productos destinados a la alimentación aquéllos que no requieran transformación o industrialización adicional para ser ingeridos como tales por humanos o **animales** para su alimentación, independientemente que el consumidor final al prepararlos los cueza o combine con otros productos destinados a la alimentación.

Cabe destacar que la autoridad fiscal no toma en consideración que el producto final al que se incorporan las premezclas, también puede ser ingerido en forma directa y que la finalidad de la incorporación es únicamente por cuestiones económicas y atendiendo a las mejores prácticas de nutrición y alimentación animal, toda vez que como CONAFAB lo ha demostrado en los dictámenes de carácter técnico-científico, sí pueden ingerirse directamente, aunque con posterioridad se combinen con otros productos destinados a la alimentación, por lo que a consideración de esta Procuraduría deben estar afectas a la tasa del 0% del IVA, toda vez que se ajustan a lo previsto en el primer párrafo del criterio normativo. 11/IVA/N “*Productos destinados a la alimentación*” y al artículo 2-A, fracción I, inciso b), de la LIVA.

✓ MICROINGREDIENTES NUTRICIONALES DESTINADOS A LA ALIMENTACIÓN ANIMAL

De conformidad con el segundo párrafo del Criterio Normativo 11/IVA/N “*Productos destinados a la alimentación*”, la propia autoridad fiscal federal reconoció que la enajenación de los insumos o materias primas que se utilizan para elaborar otros productos destinados a la alimentación, debe considerarse afecta a la tasa del 0% del IVA, siempre que se cumpla con la condición de que estos insumos o materias primas encuadren por sí mismos en la definición que el mismo criterio normativo proporciona en su primer párrafo.

⁵ Dependencia encargada de regular los productos alimenticios para consumo animal.

En este orden de ideas, esta Procuraduría considera que los microingredientes nutricionales que generalmente son procesados en dosis precisas para generar un producto que aporte nutrientes a la alimentación animal se ubican en el segundo párrafo del mencionado criterio, ya que son los insumos o materias primas para la elaboración de las premezclas y habitualmente pueden ingerirse de forma directa de acuerdo con los estudios técnico-científicos realizados por expertos en la materia y proporcionados por CONAFAB.

En dichos dictámenes se señala que los microingredientes son los que proporcionan los nutrimentos esenciales a los animales que les permiten su óptimo desarrollo y reproducción y que ordinariamente pueden ser ingeridos de forma directa por éstos, si se mezclan con otros productos es para proporcionar la mejor alimentación y nutrición animal, ya que no sería viable ni eficiente para la producción el suministrar cada producto por separado a los animales; además al combinarse con las premezclas no existe transformación química o molecular de dichos microingredientes y no tienen otro destino que la alimentación animal, es decir, todos están destinados a la alimentación.

No se omite señalar que los microingredientes nutricionales se formulan por expertos en alimentación animal, lo cual permite la dosificación exacta que requieren los animales para fines específicos de cada especie y etapa de desarrollo, con lo que se concluye que tienen como destino alimentar a los animales y proveerlos de los nutrientes necesarios para su adecuado desarrollo.

Al respecto, del análisis de las fichas técnicas, se desprende que los microingredientes nutricionales efectivamente se destinan a la alimentación animal, toda vez que se especifica que se utilizan en la elaboración de premezclas y piensos. Es importante resaltar que esta característica no se presenta en todos los microingredientes, al no ser posible en algunos casos ingerirlos en forma directa.

En este sentido, de conformidad con el segundo párrafo del multicitado criterio, si una materia prima, ingrediente o insumo se utiliza para elaborar productos alimenticios y **puede ser ingerido por sí mismo por un humano o animal para su alimentación**, su enajenación debe considerarse afecta a la tasa del 0%, prevista en el artículo 2-A, fracción I, inciso b) de la

LIVA, aun cuando con posterioridad se incorpore a otro producto alimenticio mediante un procedimiento de industrialización o transformación, por lo que en opinión de esta Procuraduría y de conformidad con lo señalado, los microingredientes nutricionales que se ingieren directamente y se destinan a la alimentación animal se encuentran afectos a la tasa del 0% del IVA.

No obstante, las entonces ALAF's consideraron a los microingredientes nutricionales destinados a la alimentación animal, como insumos, no sujetos a la tasa del 0%, argumentando que se comercializan para incorporarse con posterioridad en un proceso de industrialización que dará como resultado un alimento animal; basándose en el análisis de laboratorio emitido por la Administración Central de Normatividad Aduanera de la Administración General de Aduanas, quien les comunica que *"... se utilizan como ingredientes o componentes que se integran en una formulación alimenticia durante el proceso de elaboración de alimentos balanceados para animales, en general, con el fin de enriquecer el contenido nutricional de dicha formulación para suplir una posible carencia de nutrientes ..."*, de lo que esta Procuraduría desprende que la propia autoridad reconoce que es un producto que su destino es la alimentación animal, al señalar que son componentes que se integran a una formulación alimenticia, pero no toma en consideración que generalmente se pueden ingerir en forma directa, y en consecuencia estima que no se trata de productos destinados a la alimentación, dejándolos en un estado de indefensión.

De todo lo expuesto, resulta necesario aclarar que de reconocerse que la enajenación de los microingredientes nutricionales destinados a la alimentación animal y las premezclas está gravada a la tasa del 0% del IVA, en consecuencia su importación estará exenta de dicho impuesto.

OBSERVACIONES y SUGERENCIAS

Atendiendo al nuevo paradigma de protección de los derechos fundamentales, esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, con la finalidad de otorgar seguridad y certeza jurídica a los pagadores de impuestos sugiere al Servicio de Administración Tributaria:

- Aplicar lo dispuesto en el criterio normativo 11/IVA/N “*Productos destinados a la alimentación*”, a las premezclas y los microingredientes nutricionales que se puedan ingerir directamente y se destinen exclusivamente a la alimentación animal, cuando se enajenen, a fin de que se les aplique la tasa del 0% del IVA, toda vez que cumplen con lo señalado en los párrafos primero y segundo del mismo, respectivamente, y en consecuencia se ubican en el supuesto normativo del artículo 2-A, fracción I, inciso b) de la LIVA.
- Difundir a las diversas unidades administrativas de ese órgano desconcentrado —principalmente a las administraciones desconcentradas de auditoría fiscal— lo señalado en el párrafo que antecede a fin de que se uniformen el criterio y en consecuencia no procedan al rechazo de las devoluciones del IVA.

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 a los Administradores Generales, Jurídico, de Auditoría Fiscal Federal, de Aduanas y de Auditoría de Comercio Exterior, del SAT** el contenido del presente Análisis Sistemático con requerimiento de informe, a efecto de que en **un plazo de treinta días naturales manifiesten 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.

Con fundamento en los artículos 12, fracción XIII, 30, fracción X, del Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 18 de marzo de 2014, así como 70, primer párrafo de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicados en el mismo medio informativo el 27 de mayo de 2014, firma el Subprocurador de Análisis Sistemático y Estudios Normativos.

C.P. Rafael Gómez Garfias.
AML/MVC/JMS