



Devolución de IVA en periodo preoperativo, análisis de derechos fundamentales

Zumaya Peláez, Georgina Adriana;¹ Velasco Aulcy, Lizzette y López Torres, Virginia

¹Universidad Autónoma de Baja California, Facultad de Ciencias Administrativas y Sociales
Ensenada, Baja California, México, adriana_zumaya@hotmail.com, Av. Álvaro Obregón, S/N, Colonia Nueva,
CP 21100, Mexicali, Baja California, (+52) 64 6160 7648

Información del artículo arbitrado e indexado en Latindex:

Revisión por pares

Fecha de aceptación: 9 de junio de 2019

Fecha de publicación en línea: 31 de julio de 2019

Resumen

En la reforma tributaria para 2017 surgieron cambios a la Ley del IVA donde establecen nuevos mecanismos para la solicitud de devolución del impuesto generado en periodo preoperativo. Y se destaca que: se faculta a la autoridad administrativa para que de conformidad con las reglas de carácter general (RMF) que emite el SAT, requieran documentación adicional en la primera solicitud de devolución. Sin embargo, en la exposición de motivos de la Ley, no se hace mención sobre el otorgamiento de dicha facultad al SAT. Por lo que el objetivo de esta investigación es analizar si se violentan los derechos de igualdad, equidad, legalidad y seguridad jurídica. La investigación se definió como documental con enfoque cualitativo, analizando ordenamientos legales y doctrinales. Obteniendo como resultado que los derechos fundamentales son violentados. Teniendo como conclusión que al vulnerar estos derechos se genera incertidumbre jurídica a los contribuyentes que se encuentran en este periodo.

Palabras clave: periodo preoperativo, IVA, devolución, derechos fundamentales, impuestos.

Abstrac

The 2017 tax reform originate changes on the VAT law, where new mechanisms for the solicitation of the tax refund on preoperative period where established. The following outstand: The administrative authority is now authorized that in accordance with the general rules on tax matters issue by the SAT, require additional documentation on the first refund solicitation. However, on the law motive's exposition letter, no mention is made about this faculty given to the SAT. For the previous exposed, the objective of this investigation is to analyze if the rights of equality, equity, legality and legal security are violated. The investigation is defined as documentary with a qualitative approach, analyzing legal orderings and doctrinal. Obtaining as a result of the investigation that the fundamental rights are violated. Concluding that, infringe these rights generated legal uncertainty to the taxpayers that are in this period.

Key words: preoperative period, VAT, refund solicitation, fundamental rights, tax.

1. INTRODUCCIÓN

Derivado de la Reforma Tributaria para 2017, en la que, a la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA), se le adiciona al Artículo quinto., la fracción VI, es que se parte para realizar dicha investigación; ya que se establecen los nuevos mecanismos para acreditación y solicitud de devolución del IVA generado en periodo preoperativo. Si bien sabemos, éste trámite se realiza en línea por medio del Buzón Tributario dentro de la página web del SAT, en dónde se debe hacer el llenado de la solicitud a través del Formato Electrónico de Devoluciones (FED), donde algunos de los datos de la declaración por la que se va a solicitar la devolución ya se encuentra precargada. Una vez llenada la solicitud para este tipo de periodos se pide cargar en archivo digital, documentación adicional para la primera solicitud, que se encuentran especificados dentro de la regla 2.3.18 de la Resolución Miscelánea Fiscal y la ficha de trámite 247/CFE contenida en el Anexo 1-A, dentro de los cuales se destacan:

- Documentación que compruebe la propiedad legal de los bienes que constituyen la inversión, incluyendo, fotografías, así como las transferencias y comprobantes de pago de las operaciones por la adquisición de bienes y prestación de servicios.
- Presentar de los avisos que correspondan con relación al art 17 de la Ley Federal de Prevención de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita, los acuses de recibo.
- Documento con escrito en redacción libre donde se establezca bajo protesta de decir verdad, cuanto es el lapso de tiempo que deberá de durar el periodo preoperativo, comunicando y sustentando lo necesario con relación al proyecto, así como las razones que demuestren el inicio de actividades, cuando se estime que la duración será en más de un año.
- Proyecto de inversión firmado por el contribuyente que contenga la información siguiente:
 - En personas morales, presentar acta de asamblea protocolizada donde aparezca la autorización de los socios o accionistas, con respecto de las inversiones y gastos durante el periodo;
 - Especificaciones generales del proyecto de inversión, detallando la última asignación de las inversiones, indicando la fecha en que se empezarán con las operaciones;
 - Presentar la estimación del monto de las inversiones y gastos desde que inicia el proyecto hasta que termina, cuáles serán los servicios que se van a requerir y desglosar los pagos por equipo instalado, construcciones, terrenos y capital de explotación en todas sus etapas, indicando el avance en porcentaje, tiempo y movimientos para el desarrollo (calendario de inversión), precisando el tipo de ingresos que se van a generar con la inversión o gastos y la fecha de obtención probable;
 - Papeles de trabajo y registros contables, donde se represente el financiamiento, si fueron aportaciones de capital, presentar las actas protocolizadas de las aportaciones, y los estados de cuenta bancarios donde se identifique la procedencia de los recursos, además de incluir, en caso de aportaciones de capital, el estado de cuenta de los socios o accionistas que hicieron las aportaciones;
 - Planos del lugar o lugares donde se desarrollará el proyecto, y, la proyección fotográfica de cómo quedará al concluir;
 - Con relación a los proveedores involucrados con el proyecto y la devolución, proporcionar nombre, denominación o razón social y Registro Federal de

Contribuyentes, de todos aquellos que representen al menos el 70 % del Impuesto al Valor Agregado acreditable, así como indicar con qué frecuencia se solicitaran los bienes o servicios, durante la inversión, además de exhibir los comprobantes y contratos en caso de haberse realizado la prestación de servicios o adquisición de bienes;

- En inversiones de construcción se deberá presentar el registro patronal o aviso de obra, expedido por el IMSS;
- En el caso de adquisición de inmuebles, presentar de los inmuebles, plantas o bodegas, los títulos de propiedad con el registro público de la propiedad o aviso correspondiente o, contratos donde se establezca la modalidad jurídica, ya sea por arrendamiento o concesión.
- Presentar en forma de papel de trabajo la manera en que se calculó la estimación de la proporción que va a representar el valor de las actividades objeto de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, respecto del total de las actividades que se van a realizar.
- Presentar en la solicitud de devolución inmediata posterior, la información actualizada, cuando el proyecto de inversión se modifique en más de un 10 % del total de la estimación inicial.
- En caso de que el tiempo proyectado del periodo preoperativo sufriera alguna variación, deberá presentar de igual forma, en la solicitud inmediata posterior, las causas y soportar con la documentación necesaria.

Ante esto, en dicha fracción, en el inciso b), segundo párrafo, se faculta a la autoridad administrativa para que el Servicio de Administración Tributaria (SAT) de conformidad con las reglas de carácter general que emite, requiera la documentación señalada anteriormente.

Sin embargo, en la exposición de motivos a la Ley del IVA (Cámara de Diputados, 2016), en ningún apartado se hace mención, en que se le dará la facultad a la autoridad administrativa para que en las devoluciones de IVA a los contribuyentes que se encuentren en dicho periodo, se le requiera más información, de la que se le solicita a un contribuyente con operaciones normales.

De tal modo que, ninguna regla de carácter general debe estar por encima de la Ley, y es por esto que, para un mejor entendimiento de la jerarquía de las disposiciones jurídicas en materia fiscal, De la Garza (2015), las clasifica de la siguiente manera:

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos;
2. Tratados Internacionales;
3. Leyes Federales;
4. Decreto Ley y Decreto Delegado;
5. Reglamento a las Leyes Federales;
6. Circulares;
7. Jurisprudencia;
8. Costumbre;
9. Principios Generales del Derecho;
10. La Doctrina.

Al consultar a Rodríguez Lobato (2014) y Sol Juárez (2012), autores en materia de Derecho Fiscal, se encuentra que, dentro de la jerarquía de las fuentes de derecho en materia del tributo, las reglas de carácter general, mejor conocidas como Resolución Miscelánea Fiscal (RMF) no se encuentran enlistadas.

Sin embargo, en una tesis aislada, publicada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación (2004), menciona que las reglas publicadas en la Resolución Miscelánea Fiscal son disposiciones de observancia general, lo cual pueden establecer obligaciones a los gobernados, ya que precisan la regulación establecida en leyes y reglamentos fiscales expedidos por el Congreso y el Presidente de la República, con el fin de lograr una eficaz aplicación y que sobre todo estén sujetas a principios que amparen la seguridad jurídica de los ciudadanos.

Por su parte Ríos Granados (2003) menciona que la razón de la Resolución Miscelánea Fiscal, es reforzar el buen cobro de los impuestos mediante la explicación de los procesos que en

ley no quedaron claros, y a su vez la dificultad de éstas son que establecen deberes, obligaciones y derechos, a los contribuyentes, respecto de los elementos principales de las contribuciones.

Como se mencionó anteriormente, de acuerdo con el régimen jurídico fiscal mexicano, la Resolución Miscelánea Fiscal es fuente de derecho, en virtud de que el legislador le otorgó ese peso a las disposiciones de carácter y aplicación general, dentro del ámbito legislativo. No obstante, como ya se manifestó, para la doctrina mexicana, la Resolución Miscelánea Fiscal no constituye fuente de derecho fiscal.

Por lo anteriormente expuesto, se presume que se podrían estar violentando los derechos fundamentales de igualdad, equidad, legalidad y seguridad jurídica. En tal sentido, el objetivo de este documento es analizar a partir de una investigación documental esta premisa. Para lo cual el documento a continuación se desarrolla presentando una serie de conceptos de referencia, se ilustra el método aplicado, se describen los resultados y se emiten las consideraciones finales.

2. MARCO TEÓRICO

El marco teórico de esta investigación proporcionará las bases de este tema, ya que en este apartado se definen los conceptos primarios necesarios para el entendimiento del desarrollo de la presente investigación, así como también se indica el marco legal de la investigación.

Dado que el tema central de este estudio es el IVA en periodo preoperativo, es necesario plantear algunos parámetros que sirvan de ejes conceptuales, los cuales serán guía interpretativa de la investigación.

Si bien se sabe que el IVA es un impuesto indirecto que grava, en México, la importación de bienes y servicios, el otorgamiento del uso o goce temporal de los bienes, la enajenación de bienes y la prestación de servicios independientes, tal como lo establece el artículo primero de la Ley del IVA, es decir, el IVA grava las actividades diferentes a la generación del ingreso (Ramírez Cedillo, 2013).

Por otra parte, la Real Academia de la Lengua Española (2018) dice que devolución es la acción y efecto de devolver. Así como también, dice que es la restitución a los contribuyentes, por parte de la Hacienda Pública, de las cantidades

indebidamente ingresadas. Considerando estas definiciones para este estudio se entiende por devolución como el acto de la autoridad fiscal para devolver el impuesto.

Es importante señalar según la real academia de la lengua que periodo es un ciclo de tiempo, el prefijo *pre* indica anterioridad temporal y operativo como preparado o listo para ser utilizado o entrar en acción; por lo que, con estas definiciones en su conjunto, se puede decir que el periodo preoperativo es el ciclo de tiempo antes del inicio de operaciones.

La Ley del ISR en su artículo 32, último párrafo define al periodo preoperativo como aquellas operaciones cuyo principal objetivo son la investigación y el desarrollo, relacionados principalmente con la elaboración, diseño, empaque, distribución o mejoramiento del o los productos, así como también la prestación de servicios; siempre que las operaciones se efectúen antes de que preste sus servicios o enajene sus productos el contribuyente, en forma constante, es decir, antes de su primer ingreso gravado. Tratándose de industrias extractivas, las operaciones son las relacionadas con la exploración para la localización y cuantificación de nuevos yacimientos que puedan explotarse.

A su vez, la Ley del IVA en su artículo 5, fracción sexta, párrafo cuarto, dice que, se entenderá como periodo preoperativo aquel en que se realizan operaciones tales como inversiones y gastos de manera previa al inicio de las actividades que graven impuesto, tales como las que menciona dicha ley con relación al otorgamiento de uso o goce temporal de bienes, prestación de servicios independientes o enajenación de bienes, tratándose de industrias extractivas comprende la exploración para la localización y cuantificación de nuevos yacimientos susceptibles de explotarse.

El marco legal es relevante para este estudio, por ello es preciso establecer que el derecho de igualdad ante la ley implica, el derecho de todos los ciudadanos de tener un mismo trato que aquellos que se encuentren situación de hecho igual. Existe desigualdad cuando se produce distinción entre situaciones objetivas y de hecho iguales, sin que exista para ello una justificación razonable e igualmente objetiva, de manera que a iguales supuestos de hecho corresponden similares situaciones jurídicas. Por lo que los

Estados tienen la obligación de no introducir en su ordenamiento jurídico, regulaciones de carácter discriminatorio, combatir las prácticas en ese carácter y establecer, normas y medidas, que reconozcan y aseguren, la efectiva igualdad ante la ley de todas las personas (Mac-Gregor Poisot, Caballero Ochoa & Steiner, 2013).

Asimismo, el derecho fundamental de equidad viene ligado con el derecho de igualdad, por consiguiente, la equidad es el derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho (Bernal Ladrón de Guevara, Guerra Juárez, Gudiño Cicero & López Flores, 2011).

La legalidad consiste en que la determinación de los sujetos pasivos de las contribuciones, su objeto y, en general, sus elementos esenciales, se encuentren en la ley y para ello es suficiente que en ellas se precisen en forma razonable, de manera que cualquier persona de entendimiento ordinario pueda saber a qué atenerse respecto de sus obligaciones fiscales (Bernal Ladrón de Guevara, *et al.*, 2011). Además, el autor Miguel Carbonell Sánchez (2004), dice que “el principio de legalidad equivale a la idea de que las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite, es decir, que toda acción de cualquier órgano investido del poder estatal debe ser justificada por una ley previa”. La legalidad debe entenderse como la satisfacción que todo acto de autoridad ha de realizarse conforme al texto expreso de la ley, a su espíritu o interpretación jurídica (Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1993).

Y por último, la seguridad jurídica tiene como finalidad que, al gobernado se le proporcionen los elementos necesarios para que esté en aptitud de defender sus derechos, ante la propia autoridad administrativa a través de los recursos, por medio de las acciones que las leyes respectivas establezcan, para lo cual la Constitución establece las garantías de audiencia, de fundamentación y motivación, las formalidades del acto autoritario, y las de legalidad (Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1993). El autor Miguel Carbonell Sánchez (2004) dice que la seguridad jurídica es la que tiene que ver con la sujeción de los poderes públicos al ordenamiento, es decir, los requisitos que deben observar las autoridades para molestar a una persona, la competencia limitada y/o exclusiva de

cada nivel de gobierno, la imposibilidad de aplicar hacia el pasado leyes nuevas, etc.

Es importante destacar que todos estos conceptos se enmarcan en el artículo 31 fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que señala que es obligación de los gobernados cumplir con aportaciones de impuestos para los gastos públicos del Estado Mexicano, de forma proporcional y equitativa, y es de aquí que se desprende el hecho del pago de impuestos.

Por otra parte, es de importancia destacar que a la fecha no se ha encontrado ningún estudio de investigación previo como tal, por lo cual se estarán utilizando diversas fuentes que ayudarán al enriquecimiento de la investigación.

3. MÉTODO

La presente investigación parte desde la perspectiva de analizar si los derechos fundamentales de igualdad, equidad, legalidad y seguridad jurídica, se violentan al momento en que la ley faculta a la autoridad administrativa, para solicitar más información en las devoluciones del impuesto en periodo preoperativo, siendo que, en la exposición de motivos para dicha reforma no se explica, porque se le da la facultad a dicha autoridad.

Por lo anteriormente expuesto, el estudio tiene un enfoque cualitativo, de tipo documental, en el cual se estarán revisando primeramente la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, su Reglamento, Resolución Miscelánea Fiscal, y demás ordenamientos legales, así como también, doctrina referente al tema.

Siendo, por consiguiente, una investigación no experimental porque no se manipularán las variables, y con diseño transversal porque se recolectarán los datos en un solo momento y tiempo único (Hernández Sampieri, Fernández Collado, & Baptista Lucio, 2014).

Se aplica el análisis de documentos oficiales, considerando que “El análisis de documentos es una fuente de gran utilidad para obtener información retrospectiva y referencial sobre una situación, un fenómeno o un programa concreto” (Bisquerra Alzina, 2004).

4. RESULTADOS

Derivado de la revisión y análisis de los diferentes ordenamientos legales, así como doctrina referente al tema, se obtuvo que:

1. Los derechos de igualdad y equidad son violentados, ya que, para la solicitud de IVA en periodo preoperativo, no se le está dando el mismo trato que a los demás contribuyentes, solo por el hecho de estar en dicho periodo.
2. Al momento que se determina que la devolución del impuesto no es reembolsable, por causa de la falta de documentación requerida en Resolución Miscelánea Fiscal (RMF), el derecho de legalidad es vulnerado, ya que no existe fundamento en ley, en el cual se determine que esos documentos son obligatorios, ya que se encuentran en las reglas de carácter general.
3. El derecho fundamental de seguridad jurídica es violentado, en el sentido que al darle la facultad a la autoridad

administrativa para que requiera más información en el trámite de devolución, ésta es la que determina si se hace el reembolso o no, lo que conlleva a la inseguridad jurídica, ya que se le está dando más peso a la Resolución Miscelánea Fiscal que a la ley.

5. CONCLUSIÓN

Después de obtener los resultados de la investigación se concluye que los derechos fundamentales son violentados, ya que, al no tener igualdad, equidad, legalidad y seguridad jurídica, genera incertidumbre al contribuyente. Además, que la Resolución Miscelánea Fiscal se crea de manera muy ambiciosa por parte de la autoridad, lo que conlleva en muchas ocasiones a que se den incongruencias entre la ley, reglamento y Resolución Miscelánea Fiscal. Se recomienda que se haga un uso racional de la Resolución Miscelánea Fiscal y que vayan acorde con la ley, para evitar confusión y conflictos, con los contribuyentes.

REFERENCIAS

- Bernal Ladrón de Guevara, D., Guerra Juárez, A., Gudiño Cicero, C., & López Flores, A. (2011). *Derechos Humanos de los Contribuyentes*. México: PRODECON.
- Bisquerra Alzina, R. (2004). *Metodología de la Investigación Educativa*. Madrid, España: La Muralla.
- Cámara de Diputados. (2016). Iniciativa de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y del Código Fiscal de la Federación. México.
- Carbonell Sánchez, M. (2004). *Los Derechos Fundamentales en México*. México: Comisión Nacional de los Derechos Humanos, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM.
- Carbonell Sánchez, M. (2012). *Teoría de la Constitución, Ensayos Escogidos*. México: Editorial Porrúa.
- CPEUM. (2017). Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- De la Garza, S. F. (2015). *Derecho Financiero Mexicano* (28ª ed.). México: Editorial Porrúa.
- Hernández Sampieri, R., Fernández Collado, C., & Baptista Lucio, M. P. (2014). *Metodología de la Investigación* (6ª ed.). México, DF: Mc Graw Hill.
- Huerta Ochoa, C. (2003). La acción de inconstitucionalidad como control abstracto de conflictos normativos. *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, 927-950.
- LIVA. (2016). Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- Mac-Gregor Poisot, E. F., Caballero Ochoa, J. L., & Steiner, C. (2013). *Derechos Humanos en la Constitución, Comentarios de Jurisprudencia Constitucional e Interamericana*. México: SCJN, UNAM, Konrad Adenaur Stiftung.
- Ortega Maldonado, J. M. (s.f.). Los Derechos Fundamentales en Materia Tributaria que Consagran las Constituciones Locales. *Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM*, 79-97.
- Ramírez Cedillo, E. (2013). La Generalización del Impuesto al Valor Agregado: ¿Una opción para México? *Revista Mexicana de Ciencias Políticas y Sociales*, 75-102.
- Ríos Granados, G. (2003). Innovación tecnológica en la gestión tributaria. Un estudio comparado: España y México. *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, 1011-1035.
- RMF. (2017). Resolución Miscelánea Fiscal.
- Rodríguez Lobato, R. (2014). *Derecho Fiscal*. México: Oxford University Press.
- Sol Juárez, H. (2012). *Derecho Fiscal*. México: Red Tercer Milenio.
- Suprema Corte de Justicia de la Nación, 217539 (Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito enero de 1993).
- Suprema Corte de Justicia de la Nación, 180485 (Tribunal Pleno septiembre de 2004).
- Suprema Corte de Justicia de la Nación, 166260 (Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito septiembre de 2009).
- Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2002649 (Primera Sala enero de 2013).
- Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2013239 (Segunda Sala 02 de diciembre de 2016).
- Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2015545 (Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito noviembre de 2017).
- Terán Contreras, J. (s.f.). *Significado de la jerarquía normativa en el Sistema Jurídico*.