

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS



**UNIVERSIDAD AUTÓNOMA
DE AGUASCALIENTES**

**CENTRO DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS
DEPARTAMENTO DE CONTADURÍA**

TRABAJO PRÁCTICO

**DEVOLUCIÓN DEL IVA EN PERIODOS PREOPERATIVOS A LA EMPRESA
DUCTOR ENERGY MÉXICO, S.A. DE C.V.**

PRESENTA

Luis Ernesto Martínez Cornejo

PARA OBTENER EL GRADO DE MAESTRO EN IMPUESTOS

TUTOR

Dr. Roberto González Acolt

INTEGRANTES DEL COMITÉ TUTOTAL:

Dr. Martin López Cruz

Dra. María Rosario Pallarés Rodríguez

Aguascalientes, Ags, 16 de junio del 2023

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

**CARTA DE VOTO APROBATORIO
INDIVIDUAL**

M.F. VIRGINIA GUZMÁN DÍAZ DE LEÓN
DECANA DEL CENTRO DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS

PRESENTE

Por medio del presente como TUTOR designado del estudiante **LUIS ERNESTO MARTÍNEZ CORNEJO** con ID 119119 quien realizó el trabajo práctico titulado: **DEVOLUCIÓN DEL IVA EN PERIODOS PREOPERATIVOS A LA EMPRESA DUCTOR ENERGY MÉXICO, S.A. DE C.V.**, un trabajo propio, innovador, relevante e inédito y con fundamento en el Artículo 175, Apartado II del Reglamento General de Docencia doy mi consentimiento de que la versión final del documento ha sido revisada y las correcciones se han incorporado apropiadamente, por lo que me permito emitir el **VOTO APROBATORIO**, para que él pueda proceder a imprimirlo así como continuar con el procedimiento administrativo para la obtención del grado.

Pongo lo anterior a su digna consideración y sin otro particular por el momento, me permito enviarle un cordial saludo.

ATENTAMENTE

"Se Lumen Proferre"

Aguascalientes, Ags., a 16 de junio de 2023



DR. ROBERTO GONZÁLEZ ACOLT
TUTOR de trabajo práctico

c.c.p.- Interesado

c.c.p.- Secretaria Técnica del Programa de Posgrado

**CARTA DE VOTO APROBATORIO
INDIVIDUAL**

M.F. VIRGINIA GUZMÁN DÍAZ DE LEÓN
DECANA DEL CENTRO DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS

PRESENTE

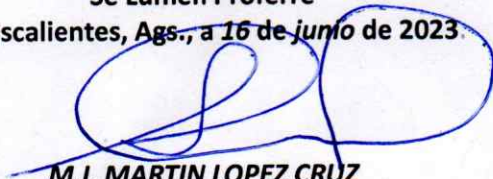
Por medio del presente como ASESOR designado del estudiante **LUIS ERNESTO MARTINEZ CORNEJO** con ID 119119 quien realizó el trabajo práctico titulado: **DEVOLUCION DEL IVA EN PERIODOS PREOPERATIVOS A LA EMPRESA DUCTOR ENERGY MEXICO, S.A. DE C.V.**, un trabajo propio, innovador, relevante e inédito y con fundamento en el Artículo 175, Apartado II del Reglamento General de Docencia doy mi consentimiento de que la versión final del documento ha sido revisada y las correcciones se han incorporado apropiadamente, por lo que me permito emitir el **VOTO APROBATORIO**, para que él pueda proceder a imprimirlo así como continuar con el procedimiento administrativo para la obtención del grado.

Pongo lo anterior a su digna consideración y sin otro particular por el momento, me permito enviarle un cordial saludo.

ATENTAMENTE

"Se Lumen Proferre"

Aguascalientes, Ags., a 16 de junio de 2023.



M.I. MARTIN LOPEZ CRUZ
ASESOR de trabajo práctico

c.c.p.- Interesado
c.c.p.- Secretaría Técnica del Programa de Posgrado

**CARTA DE VOTO APROBATORIO
INDIVIDUAL**

M.F. VIRGINIA GUZMÁN DÍAZ DE LEÓN
DECANA DEL CENTRO DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS

PRESENTE

Por medio del presente como ASESOR designado del estudiante **LUIS ERNESTO MARTINEZ CORNEJO** con ID 119119 quien realizó el trabajo práctico titulado: **DEVOLUCION DEL IVA EN PERIODOS PREOPERATIVOS A LA EMPRESA DUCTOR ENERGY MEXICO, S.A. DE C.V.**, un trabajo propio, innovador, relevante e inédito y con fundamento en el Artículo 175, Apartado II del Reglamento General de Docencia doy mi consentimiento de que la versión final del documento ha sido revisada y las correcciones se han incorporado apropiadamente, por lo que me permito emitir el **VOTO APROBATORIO**, para que él pueda proceder a imprimirlo así como continuar con el procedimiento administrativo para la obtención del grado.

Pongo lo anterior a su digna consideración y sin otro particular por el momento, me permito enviarle un cordial saludo.

ATENTAMENTE
"Se Lumen Proferre"

Aguascalientes, Ags., a 16 de junio de 2023.

PALLARES RODRIGUEZ
MARIA ROSARIO -
23781712B

Firmado digitalmente por PALLARES RODRIGUEZ
MARIA ROSARIO - 23781712B
Nombre de reconocimiento (DN): c=ES,
serialNumber=DCE5-23781712B, givenName=MARIA
ROSARIO, sn=PALLARES RODRIGUEZ, cn=PALLARES
RODRIGUEZ MARIA ROSARIO - 23781712B
Fecha: 2023.06.17 07:58:25 +02'00'

DRA. MARIA ROSARIO PALLARES RODRIGUEZ
ASESOR de trabajo práctico

c.c.p.- Interesado
c.c.p.- Secretaría Técnica del Programa de Posgrado

Fecha de dictaminación dd/mm/aaaa: 16/06/2023

NOMBRE: Luis Ernesto Martínez Cornejo ID 119119

PROGRAMA: Maestría en Impuestos LGAC (del posgrado): Estudio de la situación fiscal e impositiva de las organizaciones

TIPO DE TRABAJO: () Tesis (X) Trabajo Práctico

TÍTULO: DEVOLUCIÓN DEL IVA EN PERIODOS PREOPERATIVOS A LA EMPRESA DUCTOR ENERGY MÉXICO, S.A. DE C.V.

IMPACTO SOCIAL (señalar el impacto logrado): El caso práctico esta orientado a una empresa sin embargo, es escalable y replicable a todas aquellas empresa de capital extranjero o nacional, que quieran invertir en México y que derivado de estas inversiones tengan un beneficio fiscal de una devolución de hasta el 16% sobre las inversiones que

INDICAR SI NO N.A. (NO APLICA) SEGÚN CORRESPONDA:

INDICAR	SI	NO	N.A. (NO APLICA)	SEGÚN CORRESPONDA:
<i>Elementos para la revisión académica del trabajo de tesis o trabajo práctico:</i>				
SI				El trabajo es congruente con las LGAC del programa de posgrado
SI				La problemática fue abordada desde un enfoque multidisciplinario
SI				Existe coherencia, continuidad y orden lógico del tema central con cada apartado
SI				Los resultados del trabajo dan respuesta a las preguntas de investigación o a la problemática que aborda
SI				Los resultados presentados en el trabajo son de gran relevancia científica, tecnológica o profesional según el área
SI				El trabajo demuestra más de una aportación original al conocimiento de su área
SI				Las aportaciones responden a los problemas prioritarios del país
SI				Generó transferencia del conocimiento o tecnológica
SI				Cumple con la ética para la investigación (reporte de la herramienta antiplagio)
<i>El egresado cumple con lo siguiente:</i>				
SI				Cumple con lo señalado por el Reglamento General de Docencia
SI				Cumple con los requisitos señalados en el plan de estudios (créditos curriculares, optativos, actividades complementarias, estancia, predoctoral, etc)
SI				Cuenta con los votos aprobatorios del comité tutorial, en caso de los posgrados profesionales si tiene solo tutor podrá liberar solo el tutor
SI				Cuenta con la carta de satisfacción del Usuario
SI				Coincide con el título y objetivo registrado
SI				Tiene congruencia con cuerpos académicos
SI				Tiene el CVU del Conacyt actualizado
N.A.				Tiene el artículo aceptado o publicado y cumple con los requisitos institucionales (en caso que proceda)
<i>En caso de Tesis por artículos científicos publicados</i>				
N.A.				Aceptación o Publicación de los artículos según el nivel del programa
N.A.				El estudiante es el primer autor
N.A.				El autor de correspondencia es el Tutor del Núcleo Académico Básico
N.A.				En los artículos se ven reflejados los objetivos de la tesis, ya que son producto de este trabajo de investigación.
N.A.				Los artículos integran los capítulos de la tesis y se presentan en el idioma en que fueron publicados
N.A.				La aceptación o publicación de los artículos en revistas indexadas de alto impacto

Con base a estos criterios, se autoriza se continúen con los trámites de titulación y programación del examen de grado:

Sí

No

FIRMAS

Elaboró:

* NOMBRE Y FIRMA DEL CONSEJERO SEGÚN LA LGAC DE ADSCRIPCIÓN:

M.I. Martín López Cruz

NOMBRE Y FIRMA DEL SECRETARIO TÉCNICO:

M.I. Martín López Cruz

* En caso de conflicto de intereses, firmará un revisor miembro del NAB de la LGAC correspondiente distinto al tutor o miembro del comité tutorial, asignado por el Decano

Revisó:

NOMBRE Y FIRMA DEL SECRETARIO DE INVESTIGACIÓN Y POSGRADO:

Dr. Miguel Ángel Oropeza Tagle

Autorizó:

NOMBRE Y FIRMA DEL DECANO:

M.F. Virginia Guzmán Díaz de León

Nota: procede el trámite para el Depto. de Apoyo al Posgrado

En cumplimiento con el Art. 105C del Reglamento General de Docencia que a la letra señala entre las funciones del Consejo Académico: Cuidar la eficiencia terminal del programa de posgrado y el Art. 105F las funciones del Secretario Técnico, llevar el seguimiento de los alumnos.

Agradecimientos

Agradezco a Dios por la oportunidad de la vida, sin él ningún capítulo de este libro llamado vida se hubiera podido escribir, gracias a mi Alma Máter, la Universidad Autónoma de Aguascalientes, por la preparación continua que he tenido en esta mi universidad.

Agradezco mucho a mi familia que me ha apoyado y sé que me seguirá apoyando, gracias a mis papas por el ejemplo de integridad y buenas personas que son, gracias a ellos quienes fueron los primeros en confiar en mí, gracias de igual forma a mi esposa e hija que son mi motor de vida.

Así mismo agradezco a mi tutor, el Dr. Roberto González Acolt que aclaró mis ideas para que pudiera sacar adelante mi proyecto de trabajo práctico, de igual forma extendiendo un grato reconocimiento a mi comité tutorial, muchas gracias a la Dra. María Rosario Pallarés Rodríguez, y al Mtro. Martín López Cruz, quienes estuvieron conmigo en este proceso.

Gracias de igual forma a mis queridos profesores de la maestría en Impuestos de los cuales adquirí su conocimiento y habilidades los cuales valoro mucho, en particular agradezco el profesionalismo del Dr. Miguel Angel Oropeza Tagle, que ha sido mi maestro desde nivel licenciatura y que ahora fue muy grato volverlo a encontrar en este grado, así mismo agradezco a la Decana del CCEA la M.F. Virginia Guzmán Díaz de León por su calidad de profesionista, pero sobre todo de persona y por supuesto que agradezco a la Lic. Lorena Cecilia Delgado Mosqueda, que sin sus ayudas o recordatorios, este proceso hubiera sido más complejo.

Por último y no menos importante, agradezco al Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología por la oportunidad de ser uno de sus becados.

Dedicatorias

En abril 2021 justo me encontraba en el proceso de admisión, cuando de un día para otro tuve la peor experiencia de mi vida, perdí la audición de mi oído izquierdo, a los días siguientes envuelto en un mar de sentimientos había tomado la decisión de interrumpir este proceso por lo triste que me sentía, pero al final decidí continuar, lo hice por mi hija Fátima para darle el ejemplo de que en la vida hay obstáculos de todo tipo, quiero que este pequeño ser de apenas 4 años este orgullosa de su papá y que cada que tenga un problema recuerde que la vida no siempre será color de rosa, que es más importante la dedicación que la motivación, ya que la dedicación hará que cumplas con tus objetivos aun cuando en ocasiones no tengas las fuerzas o motivación de hacerlo.

De igual forma dedico este trabajo a mi querida esposa Andrea, quien fue quien me enseñó antes que a nadie lo que es salir adelante, porque cuando esperabas a nuestra hija sufriste como pocas mujeres, pero Dios te dio la fuerza de salir adelante y sacar adelante a mi niña, gracias de igual forma por siempre apoyarme en mis proyectos educativos y profesionales, sin tu apoyo no sería la persona que soy hoy día.

Por último, dedico este logro a mis papas, que supieron enfocarme y guiarme por el camino correcto, gracias Mamá por tus desvelos y por ser siempre mi impulsora, y gracias Papá por sacarme adelante y apoyarme siempre en mis estudios.

Índice General

Resumen.....	5
Abstract.....	6
Acrónimos	7
Introducción.....	8
Capítulo 1: Planteamiento del problema	10
1.1 Diagnóstico	10
1.2 Justificación	11
1.3 Sector, población o grupo afectado por la problemática.....	12
1.4 Objetivos de la intervención.....	12
1.4.1 Objetivo general.....	12
1.4.2 Objetivos específicos	13
Capítulo 2: Marco teórico	13
2.1 Antecedentes Sobre La Inversión Extranjera Directa.....	14
2.2 Antecedente de la empresa Ductor Energy México, S.A. de C.V.....	19
2.2.1 Principales productos.....	21
2.2.1.1 Biogás	21
2.2.1.2 Fertilizante orgánico	22
Capítulo 3. Marco legal	24
3.1. Contribuciones.....	24
3.2 Impuesto.....	26
3.2.1 Impuestos Directos	28
3.2.2 Impuestos Indirectos.....	28
3.3 Elementos del impuesto	29
3.3.1 Sujetos	29
3.3.1.1 Persona física:.....	29
3.3.1.2 Persona moral:	30
3.3.2 Objeto del impuesto	31
3.3.3 Territorialidad	31
3.3.4 Base del Impuesto	32
3.3.5 Tasa.....	32

3.3.6 Época de pago.....	33
3.4 Impuesto al Valor Agregado	33
3.4.1 Antecedentes históricos del Impuesto al Valor Agregado.....	33
3.4.2 Traslado del impuesto.....	35
3.4.3 Momento de traslación.....	37
3.4.4 Periodo preoperativo para efectos fiscales	38
3.4.5 Acreditamiento	40
3.4.6 Devolución de un saldo a favor.....	40
3.4.7 Requisitos del acreditamiento y posterior devolución en cuestión de IVA	42
Capítulo 4. Solicitud de devolución de IVA	48
4.1 Procedimiento para la devolución de IVA.....	48
4.2 Solicitud de devolución de IVA en periodos preoperativos.....	54
Capítulo 5. IVA en España y sus principales diferencias con respecto a México .	60
5.1 Impuesto sobre el Valor Añadido (España).....	60
5.2 Título preliminar (disposiciones generales)	61
5.3 Delimitación del hecho imponible	62
5.4 Devengo del impuesto.....	64
5.5 IVA repercutido.....	65
5.6 IVA soportado.....	65
5.7 IVA deducible o parcialmente deducible.....	66
5.8 Tasas de IVA.....	67
5.9 Periodo de presentación de la declaración o liquidación.....	68
5.10 Devolución del IVA soportado.	68
5.11 Resumen principales diferencias entre México y España.....	69
Capítulo 6. Intervención a empresa Ductor Energy México	71
6.1 Introducción al modelo de intervención.	71
6.2 Ejecución del modelo de intervención.	75
Conclusiones.....	83
Bibliografía	85

Índice de tablas

Tabla 1: Participación de México en la recepción de flujos de IED 2010-2020 .	17
Tabla 2 : Comparativo de la distribución sectorial de la IED reportada enero-junio 2022.....	18
Tabla 3: Concentrado de ingresos presupuestados de la federación Ej. 2022..	27
Tabla 4: Desglose de impuestos para el ejercicio fiscal 2022	28
Tabla 5: Efecto del impuesto acumulativo o en cascada.....	34
Tabla 6: Actividades en el periodo de intervención en el año 2023.....	71
Tabla 7: Concentrado de saldos a favor contables contra los manifestados en declaración	73



Índice de figuras

Figura 1: Planta de la empresa en San Juan de los Lagos, México	21
Figura 2: Imagen del fertilizante de nitrógeno líquido orgánico	22
Figura 3: Proceso de solicitud de devolución de impuestos	52
Figura 4: Ficha de tramite 247/CFF del Anexo 1-A de la RMF para 2021	54
Figura 5: Información para realizar el trámite 247/CFF del Anexo 1-A de la RMF para 2021	56
Figura 6: Requisitos para realizar el trámite 247/CFF del Anexo 1-A de la RMF para 2021	57
Figura 7: Ficha de tramite 10/CFF del Anexo 1-A de la RMF para 2021 (condiciones)	58



Resumen

México se caracteriza por ser un país muy burocrático, y para claro ejemplo la investigación y trabajo práctico que se presenta a continuación, que trata de como una empresa nacional de capital extranjero ha intentado obtener la devolución de saldos a favor de IVA en periodos preoperativos y como ha sido muy complicado sin el apoyo de una metodología administrativa para poderlo lograr, rompiendo las barreras burocráticas, tediosas y mal intencionadas de la autoridad fiscal que intentan a toda costa no hacer valer los derechos del contribuyente.

Pasando desde definiciones básicas de contribuciones e impuestos, hasta documentar en qué casos un contribuyente puede ser sujeto a una devolución de IVA y una correlación muy interesante en tanto al tratamiento que nuestro hermano país de España tiene en relación al mismo supuesto, conociendo de antemano que en España es mucho más fácil y se parte de la idea de que el contribuyente tiene la razón, cosa contraria que en México pasa ya que aquí el contribuyente tienen la carga de la prueba.

Por último, se desarrolla la intervención en la empresa en el sentido de poder documentar todas las operaciones económicas que se tienen con la finalidad de poder realizar solicitudes de devolución que tengan un alto grado de probabilidad de que sean devueltas por la autoridad fiscal.

Abstract

Mexico is characterized by being a very bureaucratic country, and for clear example the research and practical work presented below, which deals with how a national company of foreign capital has tried to obtain the refund of balances in favor of VAT in pre-operational periods and how it has been very complicated without the support of an administrative methodology to be able to achieve it, breaking the bureaucratic, tedious and ill-intentioned barriers of the tax authority that try at all costs not to enforce the rights of the taxpayer.

Going from basic definitions of contributions and taxes, to documenting in which cases a taxpayer can be subject (legally speaking) to a VAT refund and a very interesting correlation in terms of the treatment that our brother country of Spain has in relation to the same assumption, knowing in advance that in Spain it is much easier and is based on the idea that the taxpayer is right, something contrary that happens in Mexico since here the taxpayer has the burden of proof.

Finally, the intervention in the company is developed in the sense of being able to document all the economic operations that are to be able to make refund requests that have a high degree of probability that the tax authority will return them.

Acrónimos

IVA – Impuesto al Valor Agregado

LIVA – Ley del Impuesto al Valor Agregado

SAT – Servicio de Administración Tributaria

IED – Inversión Extranjera Directa

EMM – Empresa Multinacional

DGIE – Dirección General de Inversión Extranjera

ISIM – Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles

CPEUM – Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

SHCP – Secretaría de Hacienda y Crédito Público

CCF – Código Civil Federal

LFEA – Ley de Firma Electrónica Avanzada

RMF – Resolución Miscelánea Fiscal

FED – Formato Electrónico de Devolución

NIF – Normas de Información Financiera



Introducción

El presente trabajo tuvo como objetivo llevar a cabo un caso práctico en relación con la devolución del saldo a favor del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en periodos preoperativos de una empresa mexicana de capital extranjero que se dedica la innovación y generación de fertilizantes orgánicos. Debido a sus características particulares esta empresa se encuentra en un proceso de innovación e invención técnica para el desarrollo de productos amigables con el medio ambiente, principalmente fertilizantes orgánicos.

La empresa es de reciente creación ya que su fecha de constitución en México fue de febrero de 2019, en ese sentido, derivado de la reforma tributaria en 2017 en lo que se refiere a la Ley del IVA se adicionó la fracción VI al artículo 5° dado que se establecen nuevos mecanismos en relación con la acreditación y la solicitud de la devolución del IVA que se genera durante el periodo preoperativo, es así que con la adición de esta nueva fracción vino a revolucionar una serie de complicaciones para los sectores que operan bajo un esquema de innovación, o que por las características de sus actividades comerciales o de transformación, requieren de un periodo preoperativo, en el cual no se generarían ingresos, sino todo lo contrario, se incurre en gastos e inversiones, de las cuales se hace un pago del IVA en la gran mayoría de estos conceptos.

Por su parte, en el presente trabajo se llevó a cabo un esquema en donde haya una comparación de las leyes del IVA de España y las de México respecto a la devolución del saldo a favor en los periodos preoperativos, como antecedente y referencia de los procedimientos que se llevan a cabo con otras legislaciones en materia fiscal, por ello es por lo que se destinó un capítulo completo a la realización de esta comparativa.

Por último y entrar al desarrollo de la intervención, donde se realizó un trabajo exhaustivo dentro de la empresa de por lo menos 400 horas para poder integrar y

validad toda la información financiera de la misma, tanta revisión de contratos, acta constitutiva, actas de asamblea ordinarias, actas de asamblea extraordinarias, reglamento interior de trabajo, contrataciones laborales, revisión de facturas de ingresos, revisión de movimientos bancarios, revisión contable, entre otras actividades más, se pudo diseñar una estructura administrativa con lo cual se reducirá los requerimientos de información que solicita el Sistema de Administración Tributaria (SAT) derivado de una solicitud de devolución, hasta en un 85% con respecto a una solicitud de devolución que no se aporte nada de información al envío de la misma.

Generando así una estructura administrativa mejor conocida como “*Compliance Fiscal*” el cual entre otras cosas sirve para control interno, administrativo, para dar reportes las exactos a los socios y sobre todo para lograr las devoluciones de IVA objetivo de esta investigación, es así como tocando este último punto, la empresa Ductor Energy México está muy satisfecha con el trabajo realizado porque aún que al momento no ha habido respuesta de las solicitudes de devolución que se presentaron en abril de 2023, si ha habido algunos requerimientos de información muy sencillos de atender por lo cual se tiene alta expectativa de que se devuelvan estos saldos a favor.

Capítulo 1: Planteamiento del problema

1.1 Diagnóstico

Es de conocimiento público que la autoridad fiscal cada día tiene más prácticas eficientes para la recaudación de impuestos, se ha vuelto una política de Estado donde se menciona que se tiene que recaudar más sin incrementar los impuestos, y esto desde una perspectiva de nación sostenible es comprensible ya que el Estado necesita las contribuciones para poder operar, es así como el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que:

Son obligación de los mexicanos: ...IV. el contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes... (Constitución Política de Los Estados Unidos Mexicanos, 2023, p. 44).

Sin embargo, el estado ha ido más allá de sus propias facultades y ha creado un camino muy sinuoso para el contribuyente común, y no conforme con la fiscalización extrema, los pocos mecanismos de oportunidades que ciertos contribuyentes tienen como beneficio fiscal, se han visto mermados al grado de que en muchos de los casos ya no son solicitados por temor a incurrir a una serie de gastos para poder recuperar sus saldos a favor, o inclusive ser señalados como contribuyentes deshonestos y en algunos de los casos tal parecería que la autoridad toma represalias en contra de ellos, con sus facultades de comprobación que los puede llevar a auditorias e inclusive a catalogarlos con algún tipo de delito fiscal, por el simple hecho de que los contribuyentes ejerzan los derechos que son conferidos en la propia Ley.

Es así como la situación en la empresa Ductor Energy México, S.A. de C.V., tiene la necesidad de solicitar saldos a favor del IVA, derivado de las inversiones que hizo en el pasado y que en cuyo caso se encuadra en el supuesto jurídico del artículo 5

fracción VI de la Ley del IVA, el cual establece la mecánica a seguir en caso de que se solicite este saldo a favor, por encuadrar en la hipótesis jurídica de estar en un periodo preoperativo, máxime cuando se trata de una empresa, si bien mexicana, pero de capital extranjero, en donde el desconocimiento de los accionistas extranjeros no comprenden porque es tan complicado tener una respuesta favorable y expedita sobre un impuesto que ya pagaron a sus principales proveedores o acreedores, y que por la naturaleza del negocio y empresa este impuesto no sería utilizado de forma fiscal y por ende de no solicitarlo en devolución se corre el riesgo de que prescriban por indicación expresa de las disposiciones fiscales.

Sin embargo, por la entrada en vigor de la reforma de 2017, se adicionó la fracción VI al artículo 5° y esto vino a complicar aún más el supuesto de recuperación del IVA en periodos preoperativos.

1.2 Justificación

La siguiente pregunta guio el desarrollo de este trabajo práctico: ¿Es posible que la empresa Ductor Energy México, S.A. de C.V., obtenga la devolución del IVA correspondiente en periodos preoperativos? La respuesta tendría que ser un sí, y debería de ser un proceso rápido y expedito, sin embargo, es complicado poder dar esta respuesta, es por ello que esta investigación y trabajo práctico pretendió acotar el esfuerzo que la empresa vaya a realizar, para que por medio de un “*compliance fiscal*” tenga los elementos para que le puedan devolver sus saldos a favor del IVA, si bien lo idóneo es que sea la propia autoridad, pero si no lo es en esta instancia, que un juez lo determine ya que se tendría todo un expediente muy completo en cuestión de las operaciones financieras que se realizaron y por las cuales se generaron los saldos a favor correspondientes.

Así pues, el presente trabajo también pretendió buscar soluciones respecto al problema de la simetría fiscal, dado que en caso de que no se devuelva se perdería esta simetría fiscal, ya que existe el traslado del impuesto por una parte de quien cobra el impuesto, pero no hay un derecho al acreditamiento por parte de quien

paga el impuesto (en este caso la empresa Ductor Energy México, S.A. de C.V.) hasta que la empresa comience a realizar operaciones comerciales (generación de ingresos gravados por la Ley del IVA), es aquí donde la autoridad fiscal puede condicionar la recuperación del IVA.

1.3 Sector, población o grupo afectado por la problemática

Aunque el trabajo práctico fue aplicado específicamente la empresa Ductor Energy México, S.A. de C.V., se podría decir que esta complicada situación se puede encontrar en todas aquellas empresas de capital nacional o extranjero, de cualquier actividad económica que se encuentren en un proceso preoperativo ya sea por la naturaleza del negocio (innovación e invención) o por el simple hecho de empresas que requieren de un proceso preoperativo para la instalación, fabricación, adecuación o inclusive colocación en el mercado de sus productos o servicios.

Por ello es por lo que el presente trabajo en principio se desarrolló para atender a las necesidades específicas de la empresa Ductor Energy México, S.A. de C.V. sin embargo, podría servir de guía para cualquier empresa que se encuentre en una situación similar.

Así se puede mencionar que en el periodo preoperativo se realizan una serie de gastos e inversiones los cuales son una parte importante en la creación de empresas por lo que durante este periodo no se generaran ingresos, no obstante, con la realización de todos los gastos e inversiones que se van generando impuesto a favor que en este caso es el IVA el cual es viable acreditarlo y solicitarlo en devolución.

1.4 Objetivos de la intervención

1.4.1 Objetivo general

Analizar y proponer a la empresa la forma en que deba solicitar la devolución del IVA, con un soporte documental sumamente detallado ("*Compliance Fiscal*") para

que ya sea el SAT quien devuelva los saldos a favor en periodos preoperativos, o una instancia judicial ordene al SAT a que lo haga.

1.4.2 Objetivos específicos

- 1.- Desarrollar una metodología de procesos, para generar la contabilidad apegada a los requerimientos del SAT y estos procesos administrativos sirvan para el pasado, presente y futuro.
- 2.- Mediante la devolución del IVA generado en periodos preoperativos, incrementar el flujo de efectivo de la empresa
- 3.- Analizar la comparación entre las Leyes del IVA de México y España para tener un marco referenciado de los diferentes procedimientos.

Capítulo 2: Marco teórico

2.1 Antecedentes Sobre La Inversión Extranjera Directa

Ya se ha comentado que Ductor Energy México, S.A. de C.V. es una empresa constituida bajo las leyes y regulaciones mexicanas, sin embargo, es de capital extranjero, por ello es conveniente adentrarse al estudio del antecedente de la inversión extranjera directa en nuestro país, para delimitar o comprender la importancia de esta en nuestro sistema económico nacional. Así pues, este apartado tiene como fin principal presentar un recuento breve histórico del surgimiento de la Inversión Extranjera Directa y su desarrollo que abarca el siglo XVIII hasta el XX.

El sistema económico capitalista a finales del siglo XIX inicia un proceso de internacionalización, donde las empresas productivas se presentan en forma de sociedad anónima (SA) o empresa (que es la que existe bajo una denominación y se compone exclusivamente de socios cuya obligación se limita al pago de sus acciones y que en un principio poseen un carácter nacional), las sociedades anónimas tienen como principal particularidad que un grupo pequeño de agentes económicos poseen el control de una empresa, por medio de acciones y obligaciones y al tener libertad de ejercer el derecho sobre las acciones permite que las SA encuentren de forma rápida fuentes de financiamiento, estas acciones y obligaciones se ofrecen y se demandan por medio del mercado de capitales. (Ley General de Sociedades Mercantiles, 2018)

A partir de este punto los capitales se vuelven más dinámicos, los cuales llegan a un nivel internacional. Es importante enfatizar que comienza una separación entre los dueños de capital y la administración de las empresas, y que las características fundamentales de estas empresas es que un grupo pequeño sin ser los dueños ni poseer toda la propiedad tienen la capacidad de inferir y marcar el funcionamiento y producción de la empresa.

Por su parte Wilkins (1970) identifica el lapso de 1875-1914 como el periodo donde “comienza una creciente inversión extranjera privada” (p. 609). Wilkins (1970) divide las inversiones directas en dos tipos

La primera involucró a las inversiones para que acarrearán los potenciales de control, pero tenían una frágil, insignificante y a veces virtualmente inexistente organización de oficina local con objetivos que no iban más allá de aumentar el capital. Esas compañías no tenían experiencia en operaciones locales y aún menos en el extranjero, por otro lado, el segundo tipo de inversión directa, semejante a las corporaciones multinacionales actuales, proveyeron el crecimiento dentro de los Estados Unidos, de los talentos organizacionales operativos de las compañías (pp. 613-614).

Asimismo, aparece la inversión de portafolio (que se conoce como la inversión de cartera) o movimiento de Inversión Extranjera Directa (IED), bajo la forma de compra de acciones, sobre esto, Bloomfield (1968) menciona que: “las inversiones de portafolio fueron por mucho más importante (más que la IED) de los movimientos de capital a largo plazo antes de 1914” (p. 3). Así mismo Bloomfield (1968) advierte que:

Esto se debió principalmente a que, en el proceso de internacionalización, las grandes corporaciones comienzan a expandir sus filiales, por medio de la compra de pequeñas empresas nacionales. El papel de la inversión de cartera en este periodo (sobre todo en los países desarrollados) fue por mucho, lo que prolifera y permitió la entrada de capitales extranjeros de largo plazo a los países principalmente en vías de desarrollo (p. 3)

La visión convencional, basada en la teoría neoclásica de flujos internacionales de capital, define a la “inversión extranjera directa como los movimientos de capital que comprenden la propiedad y el control” (Appleyard, 2003, p. 203). En su gran mayoría la inversión extranjera directa se analiza en un contexto de la empresa multinacional, este término se refiere a que la producción tiene lugar en plantas

ubicadas en dos o más países, pero bajo la supervisión y la dirección general de la casa matriz, ubicada en otro país.

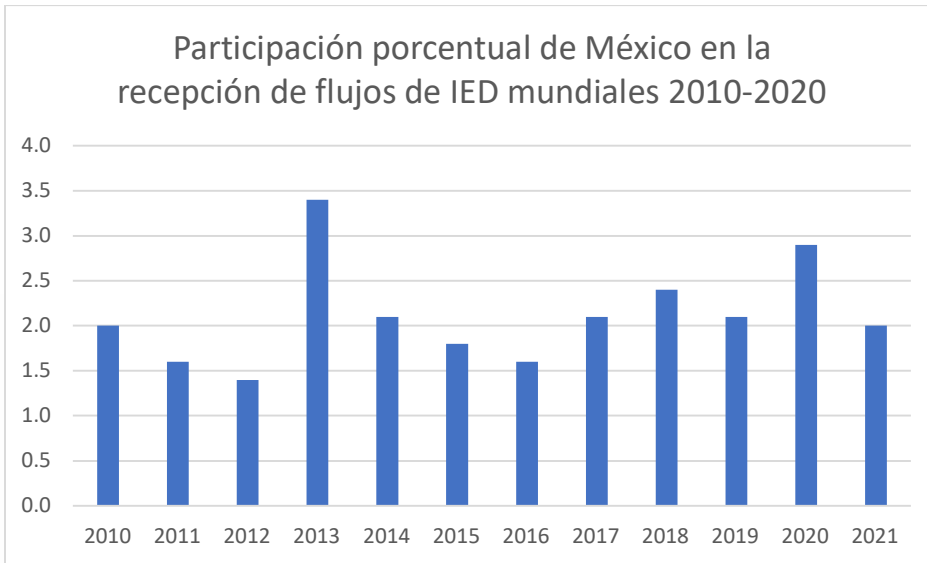
Es claro que las empresas de países más desarrollados busquen en países con vías de desarrollo, la oportunidad de poder producir, manufacturar o maquilar sus productos o servicios, ya que se sabe que ciertos países conservan ventajas competitivas con respecto a costos de fabricación o producción, en donde un mal indicativo es la mano de obra barata en comparación con la mano de obra del país de la empresa inversora.

Es así como la Secretaría de Economía (2016) describe que; “La inversión Extranjera Directa (IED) es aquella que tiene como propósito crear un vínculo duradero con fines económicos y empresariales de largo plazo, por parte de un inversionista extranjero en el país receptor” (p. 1), así mismo esta misma Secretaría refiere que;

Este tipo de inversión permite aumentar la generación de empleos, incrementar el desarrollo y la captación de divisas, estimular la competencia, incentivar la transferencia de nuevas tecnologías e impulsar las exportaciones así pues los beneficios de la IED se transmiten a toda la economía impulsando el comercio internacional, permitiendo el financiamiento de empresas, mejorando las oportunidades de empleo; también eleva la competitividad, a través de una mayor tecnología y un mayor grado de productividad de todos los factores productivos. Estos beneficios se ven reflejados para el consumidor doméstico en la obtención de más variedad de productos a mejores precios. (Secretaría de Economía, 2016, pp. 2-5)

México en el contexto o entorno internacional (tabla 1) cobra mucha importancia como país receptor ya que, según datos de la (Comisión Nacional de Inversión Extranjera, 2022) representa en promedio el 2% de toda la participación en la recepción de flujos de inversión extranjera directa.

Tabla 1: Participación de México en la recepción de flujos de IED 2010-2020



(p. ej., Fuente: Elaboración propia extraído de: World Investment Report 2021 (UNCTAD) (2021).)

Esto lo confirma “El informe sobre las inversiones en el mundo el *“World Investment Report 2021”* (UNCTAD, 2021) de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Comercio y Desarrollo (UNCTAD por sus siglas en inglés) que es publicado cada año. Según el último reporte, (Comisión Nacional de Inversiones Extranjeras, 2022). Ya que en 2021 México ocupó el lugar 10 como país receptor, con una participación de 2.0% respecto del total de flujos mundiales de IED, así mismo el:

Comportamiento de la IED durante enero-junio de 2022, México registró 27,511.6 millones de dólares por concepto de IED, cifra 49.2% mayor que la cifra preliminar del mismo periodo de 2021 (18,433.5 mdd). En enero-junio de 2022, se llevaron a cabo movimientos de IED extraordinarios relativos a la fusión de Televisa con Univisión y la reestructura de Aeroméxico, que en conjunto representan 6,875.0 mdd de IED. Al respecto, se debe destacar que la IED en el primer semestre de 2022 sin estos movimientos es 12.0% superior al monto preliminar captado en el mismo periodo de 2021. Los 27,511.6 mdd fueron reportados por 2,376 sociedades con participación de capital extranjero, 2,649 contratos de fideicomiso y 16 personas morales extranjeras. Del total referido, 11,836.5 mdd (43.0%) se originaron a través

de nuevas inversiones, 11,655.6 mdd (42.4%) se originaron por concepto de reinversión de utilidades, y 4,019.5 mdd (14.6%) por cuentas entre compañías. Estos conceptos se refieren únicamente a las fuentes de financiamiento y no a la aplicación de los recursos. (Comisión Nacional de Inversión Extranjera, 2022).

Como se puede observar (tabla 2) el sector industrial es el más lucrativo ya que tan solo en enero a junio de 2022 tuvo una participación total de la IED de 12,622.70 millones de dólares el cual representa a su vez el 45.90% de toda la participación, es por demás evidente que la entrada de recursos del extranjero como inversión extranjera directa es de suma relevancia ya que el total de ella tan solo de enero a junio de 2022 fue de 27,551.60 millones de dólares (Comisión Nacional de Inversiones Extranjeras, 2022). Pero bien, ¿Cuál es el punto de citar esta información? Es sencillo, gran parte o por no decir prácticamente toda la inversión extranjera directa es para realizar inversiones, en donde incurren en gastos preoperativos, los cuales las empresas multinacionales tienen los mismos problemas que Ductor Energy México, a la hora de intentar recuperar sus saldos a favor de IVA.

Tabla 2: Comparativo de la distribución sectorial de la IED reportada enero-junio 2022

Sector/Subsector	2021-2T	Participación	2020-2T	Participación
Agropecuario	68.90	0.4%	109.80	0.4%
Industrial	10,939.9	59.3%	12,622.70	45.9%
Servicios	7.424.6	40.3%	14,779.10	53.7%
Total	18,433.5	100.00%	27,511.60	100.00%

(p. ej., Fuente: Elaboración propia extraído de: Comisión Nacional de Inversión Extranjera, (2022).)

Ductor Energy México cuenta con la inscripción en el padrón empresas nacionales con inversión extranjera, esto es relevante ya que el tratamiento fiscal que se le dio a las aportaciones de capital tomó especial relevancia en este caso práctico, así mismo confirma un tratamiento o justificación diferenciado, ya que, al ser una

empresa de capital extranjero, su principal objetivo es la inversión en territorio nacional para el logro de sus objetivos.

Por ello esta investigación y trabajo práctico cobra mucha relevancia inclusive a tal grado de que tendrá un impacto social, dado que la inversión extranjera directa es un sector de financiamiento y desarrollo de tecnología e innovaciones en todo sentido comercial o intelectual para México, que si estas empresas contaran con esos flujos de efectivo derivado de la devolución de IVA en periodos preoperativos, lo más probable es que el dinero se reinvertiría en nuestro país en pro (indirectamente) de la sociedad en general (proveedores, trabajadores, solo por mencionar algunos)

Por otro lado, la legislación vigente para el tema de la inversión extranjera en México está regulada por la Ley de Inversión Extranjera, ya que como se dice en el argot contable y fiscal, si no hay disposición expresa en alguna Ley, no estaríamos obligados a ello. Es así como el artículo 2° fracción II de esta Ley, establece lo que debemos entender por Inversión Extranjera y lo divide en 3 incisos:

... II.- Inversión extranjera:

- a) La participación de inversionistas extranjeros, en cualquier proporción, en el capital social de sociedades mexicanas;
- b) La realizada por sociedades mexicanas con mayoría de capital extranjero;
- c) La participación de inversionistas extranjeros en las actividades y actos contemplados por esta Ley... (Ley de Inversión Extranjera, 2018, p. 1).

2.2 Antecedente de la empresa Ductor Energy México, S.A. de C.V.

Ahora es tiempo de hablar sobre los antecedentes de la empresa Ductor Energy México, S.A. de C.V. la cual en territorio nacional tiene desde inicios de 2019, sin embargo, su historia se remonta por lo menos 10 años antes, esto es ya que:

Ductor comenzó en 2009 con el ambicioso objetivo de crear una solución que ayudara a resolver los desafíos ambientales actuales en el sector de la energía y la agricultura. Hoy construimos, poseemos y operamos instalaciones microbiológicas llave en mano, convirtiendo los residuos del sector agrícola en fertilizantes y biogás sostenibles. Con dos plantas en México y Alemania y numerosos proyectos en tramitación, pudimos demostrar que somos capaces de cumplir con nuestro propósito: estamos desbloqueando los recursos biológicos para hacer que los alimentos sean sostenibles y la energía limpia. (Ductor, 2022, p. 1)

Como se ha mencionado, Ductor Energy México, S.A. de C.V, es una empresa constituida el 11 de febrero de 2019 ante la fe del notario público No. 74 de la Ciudad de México, el Lic. Javier Arce Gargollo, bajo el amparo de las leyes mexicanas, pero de capital 100% extranjero distribuido de la siguiente forma: \$50,000.00 donde existen 2 accionistas, el primero de nombre Ductor Américas Inc. (accionista persona moral de nacionalidad estadounidense) con una aportación de \$25,000.00 representando el 50% de las acciones nominales y por otra parte Ductor Ag (accionista persona moral de nacionalidad finlandesa).

Sin embargo, Ductor como unidad de negocio internacional tiene presencia en todo el mundo, destinando en México (figura 1) solo una parte de los proyectos de innovación en el área de fertilizantes orgánicos y de biogás. Fue así como el periodo preoperativo que abarco de febrero de 2019 a finales de 2021, ya que posterior a esta fecha se comenzó a producir el fertilizante *“Ductor High Nitrogen Liquid Fertilizer 5-0-0”*

Figura 1: Planta de la empresa en San Juan de los Lagos, México



Fuente: (Ductor, 2022) *Ductor's first commercial plant* [fotografía] Ductor
<https://www.ductor.com/products-services/#technology>

2.2.1 Principales productos

2.2.1.1 Biogás

El proceso patentado de Ductor es un avance significativo en la tecnología de biogás. Las altas concentraciones de nitrógeno en los materiales orgánicos, por ejemplo, el estiércol de aves de corral o los desechos de pescado, han sido un desafío para la producción de biogás en el pasado, ya que son inhibitorios. Los métodos tradicionales para eliminar el nitrógeno de la materia prima tienen varias desventajas, como la reducción del rendimiento de biogás, la necesidad de cantidades importantes de agua dulce, la necesidad de materia prima suplementaria costosa, el desperdicio de nutrientes valiosos y la inestabilidad operativa. El proceso patentado de Ductor reforma la recuperación de nitrógeno con un enfoque biológico, que optimiza el rendimiento operativo, económico y ecológico de la producción de biogás.

2.2.1.2 Fertilizante orgánico

El fertilizante de nitrógeno líquido (disponible solo en EE. UU. Pero exportado desde la planta de México) contiene Nitrógeno (N) total 5% en forma amoniacal es un fertilizante líquido (figura 2) para una fácil aplicación directamente disponible en la planta o cultivo, maximizando la absorción de la planta o cultivo al tiempo que minimiza la aplicación, reduciendo las pérdidas de nutrientes que causan la contaminación de las cuencas hidrográficas y subterráneas.

Figura 2: Imagen del fertilizante de nitrógeno líquido orgánico.



Fuente: (Ductor, 2022) *Ductor's fertizers* [fotografía] Ductor
<https://www.ductor.com/products-services/#technology>

Ductor utiliza diferentes tipos de residuos orgánicos de la agricultura, la acuicultura y otras fuentes orgánicas para convertirlos en energía y fertilizantes, especializándose en desechos con alto contenido de nitrógeno que no se pueden utilizar directamente en procesos convencionales de biogás, estos desechos se introducen en el reactor Ductor, el cual es un dispositivo patentado de microorganismos que trabaja en su fermentación, luego, el nitrógeno se recupera como fertilizante de nitrógeno líquido que se puede utilizar en la agricultura, la fase sólido-líquida restante entra en el proceso principal de biogás para producir energía, por último del digester resultan productos fertilizantes orgánicos.

La población mundial está en un máximo histórico y crecerá aún más en las próximas décadas hasta alrededor de 10 mil millones de personas para 2100. Los sistemas agrícolas actuales necesitan urgentemente mejoras significativas para tener éxito en la alimentación de tantas personas, basado

en la ciencia agrícola y los mecanismos biológicos, el objetivo de Ductor es apoyar a todos los sistemas agrícolas por igual para que sean más eficientes

Para alcanzar mayores rendimientos de manera sostenible las demandas del suelo y las plantas deben satisfacerse al mismo tiempo, si bien el principal impulsor de los rendimientos de las plantas es el nitrógeno, el nivel de rendimiento general está determinado por la fertilidad del suelo, por lo tanto, se necesita un enfoque sistemático para lograr el resultado óptimo en términos de calidad y cantidad de rendimiento ya que, una combinación óptima de nutrición del suelo y las plantas ayuda a evitar la llamada brecha de rendimiento. (Ductor, 2022, p. 1).

Es por ello que Ductor Energy México, S.A. de C.V. fue establecida estratégicamente en las instalaciones de la empresa PROAN (Proteína Animal) que es la empresa dueña de la marca Huevo San Juan, ubicada en San Juan de los Lagos, Jalisco, ya que firmaron un acuerdo donde PROAN iba a facilitar el terreno por medio de un contrato de comodato, mientras tanto Ductor se encargaría de la implementación de la tecnología e innovación en la generación del fertilizante, en donde PROAN surtiría la materia prima llamada gallinaza (estiércol de las gallinas generadoras del huevo comercializable bajo la marca Huevo San Juan).

Capítulo 3. Marco legal

Al adentrarse al estudio profundo sobre este caso práctico se debe definir algunos conceptos básicos, es por ello por lo que se parte de lo general a lo específico se podría definir al Impuesto como:

3.1. Contribuciones

Según la RAE (Real Academia Española, 2022) la definición de contribución es la: “acción y efecto de contribuir”, así mismo en una segunda definición refiere que es la cuota o cantidad que se paga para algún fin, y principalmente la que se impone para las cargas del Estado”, por ello es de suma importancia obedecer a lo establecido en el artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna que refiere lo siguiente:

Son obligación de los mexicanos: ...IV.- el contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes... (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2023a)

Este es el fundamento legal primordial para la hora de establecer la obligación de contribuir para los gastos públicos que ejerza el Estado Mexicano, esta obligación también esta referida en el Código Fiscal de la Federación (2021) en su artículo primero que indica:

Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte.

Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.

La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente.

Los estados extranjeros, en casos de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidas en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos estados.

Las personas que de conformidad con las leyes fiscales no estén obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes. (p. 1)

Partiendo de lo general a lo particular se puede resumir que la contribución es el género y el impuesto la especie, es decir el impuesto es una contribución más, sin embargo, la contribución no solo es el impuesto, ya que el artículo 2° del Código Fiscal de la Federación (2021) refiere que:

Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

- I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este Artículo.
- II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.
- III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

- IV. Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado. (pp. 1-2)

3.2 Impuesto

La misma fracción I del artículo 2° del Código Fiscal de la Federación (2021) refiere que los Impuestos son: “las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma” (p. 1), así mismo el Servicio de Administración Tributaria (2022) en su portal de internet refiere que:

los impuestos son una contribución (pago) en dinero o especie, de carácter obligatorio, con la que cooperamos para fortalecer la economía del país. Los impuestos, en todos los sistemas económicos de los países, sirven para proveer de recursos al gobierno y éste pueda alcanzar los objetivos propuestos en su planeación (p. 1)

En este sentido, el impuesto es parte fundamental para los ingresos a los que tiene acceso el Estado Mexicano, ya que según un extracto obtenido del artículo 1° de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2022 (tabla 3) refiere los conceptos por los cuales el Estado Mexicano tiene derecho al cobro de los tributos que son impuestos, cuotas de seguridad social, contribuciones de mejora, derechos, productos, aprovechamientos, entre otros conceptos.

Tabla 3: Concentrado de ingresos presupuestados de la federación Ej. 2022

Concepto	Monto en millones de pesos
1.- Impuestos	3,944,520.60
2.- Cuotas de Seguridad Social	411,852.50
3.- Contribuciones de mejora	32.60
4.- Derechos	47,193.50
5.- Productos	7,918.80
6.- Aprovechamientos	184,864.70
7.- Ingresos por venta de bienes	1,205,324.30
8.- Transferencias, Asignaciones, Subsidios	370,928.10
9.- Ingresos derivados del financiamiento	915,615.20
Ingresos de la Federación ejercicio 2022	7,088,250.30

(p. ej., Fuente: elaboración propia con información del Art. 1° de la LIF 2022(2021).)

Se puede apreciar que los ingresos del estado por concepto de Impuestos Federales representan el 55.65% del total previsto de recaudación para este ejercicio fiscal de 2022, ello conlleva la especial atención de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) en la fiscalización y recaudación efectiva de este concepto. Es por ello por lo que la SHCP a través del SAT hace las veces del brazo armado de la fiscalización para eficientizar el cobro de los Impuestos, y no se requiere de análisis profundos para saber que la recaudación a través de los años se ha incrementado de una manera exponencial ya que solo hace 20 años (año 2002) el ingreso proyectado a cobrar por concepto de ingresos por medio de la Ley de Ingresos de la Federación era aproximadamente 20 veces menor

Ahora es momento de mostrar el desglose de estos impuestos (tabla 4) según la misma fuente de información que es la Ley de Ingresos de la Federación (2021) para el Ejercicio Fiscal 2022: Tomando los dos principales Impuestos (Impuesto sobre los ingresos e Impuestos sobre la producción, el consumo y las transacciones) estos representan el 96.45% del total de la posible recaudación de impuestos para 2022 para el rubro de Impuestos, esto es la gran mayoría, sin embargo, del estudio analizado se desprenden estos dos grandes rubros de impuestos federales que la autoridad recauda, el primero y de mayor recaudación se refiere al impuesto sobre la renta con un importe de \$2,073,49.50 millones de pesos, a este tipo de impuestos se les denomina Impuestos directos (que se analizará más adelante) y el otro grande rubro denominado Impuestos sobre la producción, consumo y las

transacciones, también llamado impuestos al consumo con un importe de \$1,731,129.60, son conocidos también como impuestos indirectos.

Tabla 4: Desglose de impuestos para el ejercicio fiscal 2022

Concepto	Monto en millones de pesos
Impuesto sobre los ingresos	2,073,493.50
Impuesto sobre la producción, el consumo y las transacciones	1,731,129.60
Impuestos al comercio exterior	72,939.50
Accesorio de Impuestos	59,342.40
Otros Impuestos	7,615.60
Impuestos 2022	3.944.520.60

(p. ej., Fuente: elaboración propia con información del Art. 1° de la LIF 2022(2021).)

3.2.1 Impuestos Directos

Los impuestos indirectos “Son aquellos que recaen directa y definitivamente sobre el sujeto pasivo, sin posibilidad de repercusión” (Enciclopedia Jurídica, 2020). Es decir, es el impuesto que se genera por la renta gravable o utilidad por la obtención de un ingreso, estos impuestos también son conocidos como impuestos propios. Otra definición sería: “impuestos directos gravan una manifestación inmediata de la capacidad contributiva (el patrimonio o la renta en el momento de la adquisición)” (Enciclopedia Jurídica, 2020).

3.2.2 Impuestos Indirectos

Se le define como indirecto porque recae sobre manifestaciones indirectas de la capacidad contributiva de un sujeto como lo es el consumo, siendo un impuesto que debe soportar el consumidor final de los bienes o servicios; una característica de este tipo de impuesto es que el sujeto pasivo que es quien debe satisfacer la obligación tributaria, trasladando la carga al consumidor final para así provocar lo que se le denomina “efecto de traslación”.

En palabras más sencillas, los impuestos indirectos son aquellos en donde se grava el consumo, a esto la Ley del Impuesto al Valor Agregado (2021) lo refiere como “la realización de actos o actividades” (p. 1), es decir, es un impuesto generado por el hecho de consumir bienes o servicios, en donde el consumidor final paga al

proveedor o acreedor el impuesto (tenga o no una actividad económica por la que genere ingresos recurrentes) generando el momento de la traslación, y en cuyo caso el proveedor que recaudo este impuesto está obligado declararlo (pudiendo, en algunas veces, disminuir el IVA que a su vez pago por la realización de actos o actividades a sus propios proveedores o acreedores) y tener como resultado un impuesto a cargo (a pagar) o a favor.

3.3 Elementos del impuesto

3.3.1 Sujetos

Existen dos tipos de sujetos en la relación jurídico-tributaria, así como bien lo explica Gómez Casas (2020): donde define a la obligación tributaria como, “el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige de un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie” (p. 118).

Así se puede resumir que el sujeto activo representa al Estado Mexicano como acreedor con la capacidad de exigir la obligación tributaria, mientras que por otra parte el sujeto pasivo es el contribuyente ya sea persona física o moral, que funge como deudor y obligado de la contribución. Es así como se puede encontrar las características de las personas físicas y morales en el Código Civil Federal (2021).

3.3.1.1 Persona física:

Así pues, el artículo 22 refiere:

La capacidad jurídica de las personas físicas se adquiere por el nacimiento y se pierde por la muerte; pero desde el momento en que un individuo es concebido, entra bajo la protección de la ley y se le tiene por nacido para los efectos declarados del presente código. (Código Civil Federal, 2021, p.4)

Por otra parte, en el artículo 23 menciona:

La minoría de edad, el estado de interdicción y demás incapacidades establecidas por la ley; son restricciones a la personalidad jurídica que no deben menoscabar la dignidad de la persona ni atentarse contra la integridad de la familia; pero los incapaces pueden ejercer sus derechos a contraer obligaciones por medio de sus representantes. (Código Civil Federal, 2021, p. 4)

En resumen, la persona física es toda persona viva, que, al tener capacidad de ejercicio, tiene la capacidad de contraer obligaciones, que, para efectos de esta investigación, estas obligaciones serían tributarias.

3.3.1.2 Persona moral:

Para efectos legales se pueden identificar en el artículo 25 del Código Civil Federal, (2021) Son personas morales:

- I. La Nación, Los Estados y los Municipios;
- II. Las demás corporaciones de carácter público reconocidas por la ley;
- III. Las sociedades civiles o mercantiles;
- IV. Los sindicatos, las asociaciones profesionales y las demás a que se refiere la fracción XVI del artículo 123 de la Constitución Federal;
- V. Las sociedades cooperativas y mutualistas;
- VI. Las asociaciones distintas de las enumeradas que se propongan fines políticos, científicos, artísticos, de recreo o cualquier otro fin lícito, siempre que no fueren desconocidas por la ley;
- VII. Las personas morales extranjeras de naturaleza privada.(p. 4)

La persona moral (para efectos del estudio, tomando en cuenta a la persona moral como contribuyente y no como Estado) es aquella que se crea a partir de una asamblea donde las partes, llamadas socios o accionistas, delimitan el objeto social (a que se van a dedicar) y las condiciones generales bajo los estatutos constitutivos, es así como se conforma la sociedad para los fines legales, y se puede entender que esta persona moral goza de independencia jurídica de la de sus socios o

accionistas, al no ser una persona natural sino un contrato, los juristas llaman a esto una ficción jurídica, algo que no tiene materia ni es corpóreo pero que para cuestiones fiscales tiene capacidad de contraer derechos y obligaciones, por lo que se le da la definición de persona, ya que sin esta característica no podría contribuir de forma normal.

3.3.2 Objeto del impuesto

Es el hecho generador de la contribución, es decir, sobre lo que grava el impuesto la Ley del Impuesto al Valor Agregado (2021) en su artículo 1° señala como “gravada la realización en territorio nacional: la enajenación de bienes, la prestación de servicios, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y la importación y exportación de bienes y servicios” (p. 1). En otras palabras, es la realización del acto o actividad que genera el consumo y que por ende se actualiza la hipótesis jurídica (hecho generador) por el cual se habrá de pagar impuestos, en su caso, y que estos impuestos tienen la característica de ser indirectos, ya que son trasladados del consumidor al proveedor o acreedor final.

3.3.3 Territorialidad

Dentro del artículo 1° también se hace mención un punto muy importante para la correcta aplicación del IVA, pues refiere que “los contribuyentes estarán obligados a pagar IVA por los actos o actividades que se realicen en territorio nacional”(Ley del Impuesto al Valor Agregado, 2021, p. 1). Lo anterior confirma que la Ley del IVA es de aplicación territorial, es decir, sus obligaciones no son aplicables fuera del país.

Asu vez el artículo 8° del Código Fiscal de la Federación (2021) establece que: “para los efectos fiscales se entenderá por México, país o territorio, lo que conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos integra el territorio nacional y la zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial” (p. 5), así pues, el artículo 42 de Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (2023) refiere que:

Artículo 42.- El territorio nacional comprende:

- I. El de las partes integrantes de la Federación;
- II. EL de las islas, incluyendo los arrecifes y los cayos en los mares; adyacentes;
- III. El de las islas de Guadalupe y las de Revillagigedo situadas en el océano pacífico;
- IV. La plataforma continental y los zócalos submarinos de las islas, cayos y arrecifes;
- V. Las aguas de los mares territoriales en la extensión y términos que fija el Derecho Internacional y las marítimas interiores;
- VI. El espacio situado sobre el territorio nacional, con la extensión y modalidades que establezcan el propio Derecho Internacional. (p. 60)

3.3.4 Base del Impuesto

Es la cantidad o monto sobre la cual se le aplicará la tasa, cuota o tarifa para determinar la contribución a pagar, aplicado al estudio del IVA, es el valor de actos o actividades gravados. Dicha Ley específica que se tomará de base el valor de la enajenación de bienes, prestación de servicios, otorgamiento del uso o goce temporal de bienes o las importaciones, en resumen, la base es la cantidad líquida a la cual se le aplicará la tasa para determinar el impuesto. (Ley del Impuesto al Valor Agregado, 2021)

3.3.5 Tasa

Es el porcentaje establecido por la ley del IVA que se aplica a la base de la contribución para pagar al fisco. Las tasas conforme a la ley son del 16% que se aplica en forma general y 0% en casos específicos, por lo general en actos del sector primario como la agricultura, productos básicos como medicinas o alimentos, así como en el fomento al comercio exterior, es decir en las exportaciones. Así también existen actos exentos del pago del impuesto también establecidos en la ley. En su

momento se explicará la diferencia entre exento y tasa 0% (Ley del Impuesto al Valor Agregado, 2021).

3.3.6 Época de pago

Para la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el cálculo y entero del impuesto a la autoridad fiscal se realiza cada mes, conforme lo establecido en su artículo 5° D:

Artículo 5o-D.- “El impuesto se calculará por cada mes de calendario. Los contribuyentes efectuarán el pago del impuesto mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas a más tardar el día 17 del mes siguiente al que corresponda el pago” (Ley del Impuesto al Valor Agregado, 2021, p. 18).

3.4 Impuesto al Valor Agregado

3.4.1 Antecedentes históricos del Impuesto al Valor Agregado

El Impuesto al Valor Agregado, mejor conocido por su acrónimo IVA, es un impuesto al consumo ya que grava la realización de actos o actividades, por la enajenación, prestación de servicios, por el uso o goce temporal de bienes muebles e inmuebles o por la importación y exportación de bienes o servicios, según Mora (2019) este Impuesto se remonta al año:

1980 cuando sustituyó al impuesto sobre ingresos mercantiles, vigente desde 1948. Para ello, se pone atención en los problemas políticos que la federación enfrentó con los estados en relación con la distribución de las facultades tributarias y el proceso de centralización tributaria del comercio y la industria, así como con los contribuyentes en tanto agentes económico-políticos capaces de incidir en el fenómeno fiscal.

Con el establecimiento del ISIM (Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles), la federación buscó acabar con lo que en aquellos años denominó anarquía fiscal para hacer referencia a la concurrencia que resultaba de la imposición simultánea de las diferentes esferas de gobierno sobre las transacciones

mercantiles. Bajo esta lógica, con su entrada en vigor se eliminaban las fracciones del antiguo impuesto federal del timbre que recaían sobre los actos comerciales y se pretendía la supresión de los impuestos que las haciendas estatales y municipales tenían sobre el ramo con la intención de que existiera un impuesto único, de carácter federal. Se trató, en pocas palabras, de unificar el ramo. Cabe mencionar que el carácter unificador no fue una característica exclusiva del ISIM. En realidad, desde los primeros años del siglo pasado, una vez concluido el movimiento revolucionario de 1910, las distintas administraciones federales impulsaron un proceso de reorganización hacendaria que respondió a las diversas necesidades financieras y políticas del Estado posrevolucionario en construcción y que definió a la vez, la centralización de facultades tributarias en manos de la federación en la medida en que la unificación se impulsó a través de impuestos federales. (p. 1)

Sin embargo, el ISIM era llamado un impuesto en cascada por su efecto acumulativo como se puede ver en la (tabla 5), ya que tenía la característica de ir aplicando un gravamen desde el fabricante hasta tantas manos de intermediación tuviese, sin embargo, no permitía el acreditamiento lo que resultaba bastante oneroso si se trataba de un producto que pasaba por varios intermediarios.

Tabla 5: Efecto del impuesto acumulativo o en cascada

Proceso comercial	Precio	ISIM 4%
Materia Prima	\$10,000.00	\$400.00
Fabricación	\$10,400.00	\$416.00
Mayorista	\$10,816.00	\$432.64
Intermediario	\$11,248.64	\$449.95
Minorista	\$11,698.59	\$467.94
Consumidor final	\$12,166.53	\$486.66
Total, Gravamen		\$2,166.53
Tasa efectiva del Impuesto		21.67%

(p. ej., Fuente: elaboración propia.)

Es así como podría ser un impuesto muy elevado para el consumidor final, o bajo según los procesos industriales y comerciales tuviese, pero sin lugar a duda no era un impuesto que guardara proporcionalidad, equidad y competitividad,

Fue el 29 de diciembre de 1978 que fue publicada la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la cual surtió efectos el 1° de enero de 1980 y que de esos tiempos a fechas actuales ha sufrido pocos cambios en su estructura, sin embargo, uno de los principales cambios en perjuicio del contribuyente, se dio el 30 de noviembre de 2016 cuando se promulgo el decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley del IVA para entrar en vigor el 1° de enero de 2017, es por ello que derivado de esta reforma se adiciono la fracción VI al artículo 5° de la LIVA y por lo cual se desprende la mayor problemática de este trabajo práctico.

La exposición de motivos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en México se encuentra publicada en el Diario Oficial de la Federación (DOF), que es el medio oficial de difusión de las leyes, reglamentos y demás disposiciones emitidas por el Gobierno de México. La Ley del IVA en México fue publicada en el DOF el 29 de diciembre de 1978, y su exposición de motivos se encuentra en la página 1 del documento oficial. En ella se explican los objetivos de la ley, su alcance y las razones que motivaron su creación, así como los beneficios y las implicaciones para la economía del país. (Legislatura L - Año III - Período Ordinario - Fecha 19781130, 1978)

3.4.2 Traslado del impuesto

Como ya se ha visto en las anteriores definiciones, se tiene por comprendido lo que es una contribución, la diferencia entre contribución e impuestos, lo que son los impuestos directos y los indirectos, así como los elementos que deben contener el impuesto como tal, ahora es momento de analizar a profundidad el impuesto al valor agregado que dicho sea de paso es el parteaguas para esta investigación y trabajo práctico. De igual forma se estructurará esta investigación de lo general a lo particular para que el lector tenga la oportunidad de comprender paso a paso el

complejo sistema de las leyes mexicanas, que en este caso se habla de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y su respectivo reglamento.

Dentro de las disposiciones generales de la ley del Impuesto al Valor Agregado (2021), encontramos es su artículo 1°:

La obligación del pago de este impuesto a las personas físicas y morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

- I.- Enajenes 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. (p. 1)

La ley contempla una tasa general del 16% en el párrafo anterior, si bien, se mencionó que existe otro gravamen que es a tasa del 0% o inclusive actos o actividades exentas o no objetos de esta Ley (este último concepto refiere a actos o actividades que la propia ley excluye en su totalidad, por lo que no se tendría la obligación de realizar ningún calculo al respecto) (Ley del Impuesto al Valor Agregado, 2021).

En lo conducente al mecanismo de traslado y definición de este concepto, el tercer párrafo del mismo artículo 1° Ley del Impuesto al Valor Agregado (2021) refiere que:

... 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, 3o., tercer párrafo o 18-J, fracción II, inciso a) de la misma. (p. 1)

Por lo tanto, el fundamento legal refiere que traslado se entiende al cobro que el contribuyente realiza al consumidor, con la finalidad de recaudar ese 16% (por lo general) en donde esta cantidad de ninguna manera forma parte de los ingresos del contribuyente, ya que si bien de este impuesto recaudado podrá (en algunos casos) acreditar el IVA que el contribuyente haya realizado de sus compras, gastos o inversiones para disminuir la obligación de pago ante las autoridades fiscales.

Esta información se tiene que presentar en declaración mensual definitiva a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquel que corresponda el pago, esto con fundamento en el artículo 5°-D de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (2021) que refiere lo siguiente: “El impuesto se calculará por cada mes de calendario, salvo los casos señalados en los artículos 5o.-F y 33 de esta Ley...” (p. 18), así mismo el segundo párrafo de este mismo artículo refiere: “... Los contribuyentes efectuarán el pago del impuesto mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas a más tardar el día 17 del mes siguiente al que corresponda el pago... (p.18)

3.4.3 Momento de traslación

Ahora bien, el momento en que se debe considerar el IVA ya sea en la enajenación, prestación de servicios o el uso o goce temporal de bienes, es cuando efectivamente se cobre la contraprestación pactada, esto lo dice claramente el artículo 1°-B de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (2021):

Para los efectos de esta Ley se consideran efectivamente cobradas las contraprestaciones cuando se reciban en efectivo, en bienes o en servicios, aun cuando aquéllas correspondan a anticipos, depósitos o a cualquier otro concepto sin importar el nombre con el que se les designe, o bien, cuando el

interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones que den lugar a las contraprestaciones.

Cuando el precio o contraprestación pactados por la enajenación de bienes, la prestación de servicios o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes se pague mediante cheque, se considera que el valor de la operación, así como el impuesto al valor agregado trasladado correspondiente, fueron efectivamente pagados en la fecha de cobro de este o cuando los contribuyentes transmitan los cheques a un tercero, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración. (p. 3)

En la jerga profesional contable y administrativa, se le reconoce a este momento de reconocimiento del traslado con base al flujo de efectivo, es decir, al momento en que sea efectivamente cobrado, sin embargo, la Ley va más allá, ya que hace referencia a que con cualquier forma de extinción de la obligación fiscal se consideraría efectivamente cobrado y no solo con el pago en numerario, ya que el título quinto del Código Civil Federal (2021) refiere que “la extinción de la obligación se puede dar por la compensación, confusión, remisión de deuda, novación” (p. 210).

3.4.4 Periodo preoperativo para efectos fiscales

En primer lugar, la Ley del Impuesto Sobre la Renta (2021) en su artículo 32, último párrafo define a las erogaciones en periodo preoperativo a:

Erogaciones realizadas en periodos preoperativos, son aquéllas que tienen por objeto la investigación y el desarrollo, relacionados con el diseño, elaboración, mejoramiento, empaque o distribución de un producto, así como con la prestación de un servicio, siempre que las erogaciones se efectúen antes de que el contribuyente enajene sus productos o preste sus servicios, en forma constante (p.58).

A su vez, la Ley del Impuesto al Valor Agregado (2021) en su artículo 5°, fracción VI, párrafo cuarto, dice que:

... Se entenderá como periodo preoperativo aquel en que se realizan gastos e inversiones en forma previa al inicio de las actividades de enajenación de bienes, prestación de servicio independientes u otorgamiento de uso o goce temporal de bienes, tratándose de industrias extractivas comprende la exploración para la localización y cuantificación de nuevos yacimientos susceptibles de explotarse... (p. 12)

Por otra parte la revista fiscal contable IDC por medio de su columnista Perez Paris (2021) refiere que: “Es indispensable saber separarlos de otro tipo de erogaciones o incluso de los activos fijos, para poder deducirlos correctamente”(p. 1), al hablar de gastos en periodo preoperativo, es decir solo deben catalogarse como gastos en periodos preoperativos aquellos cuyo objeto principal implica la investigación y el desarrollo, más no así cualquier erogación por el simple hecho de realizarla antes de que el contribuyente enajene sus productos o preste sus servicios, en forma constante. Es por ello por lo que se vuelve compleja la aplicación de la disposición fiscal, ya que esto es para efectos de ISR para reconocer el gasto ya que en este sentido tendríamos dos grandes rubros, uno para deducir a tasa del 10% anual (gastos preoperativos) y otro para deducir el 100% en el momento derivado de los gastos corrientes o fijos como lo pueden ser los honorarios legales o contables.

Para finalizar estas definiciones las Normas de Información Financieras (2022) refieren que:

Las erogaciones en etapas preoperativas son las que se incurren durante la etapa del inicio de una entidad, tanto comercial como de producción o de servicio, ya que dedican la mayoría de sus actividades a establecer un nuevo negocio; también es aplicable a entidades que ya en operación que adoptan un nuevo giro o ampliación sustancial de su capacidad, antes de iniciar sus actividades de forma comercial.

Se entiende por “actividad en forma comercial” cuando un producto o servicio se vende o se ofrece de manera constante, en una calidad aceptada por los clientes y no para fines experimentales o a prueba, ni como desperdicio. (p.55)

3.4.5 Acreditamiento

Según el artículo 4° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (2021) “El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley la tasa que corresponda según sea el caso” (pp. 8-9), es decir, acreditamiento se puede entender como aquellos valores en numerario que el contribuyente tiene a su favor derivado del pago de diversos actos o actividades y de los cuales a su vez haya realizado el pago de este impuesto, como bien lo refiere el mismo artículo 4° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (2021) pero en su segundo párrafo;

... Para los efectos del párrafo anterior, se entiende por impuesto acreditable el impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes de que se trate. (p. 9)

3.4.6 Devolución de un saldo a favor

Cuando derivado del correcto acreditamiento del impuesto, es así como: “El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley la tasa que corresponda según sea el caso” (Ley del Impuesto al Valor Agregado, 2021, p. 8) resulte un saldo a favor por algunos de los posibles escenarios.

- Que el contribuyente se encuentre en un periodo preoperativo según el artículo 5° fracción IV de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

- Que ya no encontrándose en el supuesto del punto anterior realice actos o actividades gravados a la tasa del 16% pero que por la dinámica comercial en algunos periodos haya tenido más IVA acreditable (IVA de los gastos) que IVA trasladado (IVA que cobro por sus ingresos).

- Que de forma general sus ingresos gravados sean a tasa del 0% y que esto no le permita su acreditamiento ya que no tendría IVA trasladado que restar y por ende todo IVA erogado por gastos, costos e inversiones le resulte siempre en saldos a favor manifestados en las declaraciones mensuales. Ley del Impuesto al Valor Agregado (2021, pp. 12-14).

Así pues, el artículo 6° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (2021) nos confiere esta posibilidad de devolución ya se menciona que:

Cuando en la declaración de pago resulte saldo a favor, el contribuyente únicamente podrá acreditarlo contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo o solicitar su devolución. Cuando se solicite la devolución deberá ser sobre el total del saldo a favor (pp. 18-19).

En la misma tesitura, el segundo párrafo del mismo artículo refiere que: Ley del Impuesto al Valor Agregado (2021) “Los saldos cuya devolución se solicite no podrán acreditarse en declaraciones posteriores” (p. 19), esto es que debes optar por la opción del acreditamiento y si es así continuar hasta agotar el saldo a favor del periodo o mes, o bien solicitarlo en devolución, lo que significa que si por ejemplo existe un saldo a favor de enero 2022 en cantidad de \$10,000.00 y en el mes de febrero del mismo año tengo un impuesto a cargo de \$4,000.00 se tendría la posibilidad de aplicar el acreditamiento para que en febrero 2022 no realice pago, y derivado de la operación aritmética aun que resultaría un saldo a favor acreditable de \$6,000.00 los cuales se podrían utilizar en meses subsecuentes, sin embargo, la disposición refiere que estos \$6,000.00 ya no se podrían solicitar en devolución, caso contrario, si desde el inicio se optó por la devolución, se tendría que solicitar

por los \$10,000.00 completos y en el mes de febrero, siguiendo el ejemplo, realizar el pago del IVA en cantidad de \$4,000.00.

3.4.7 Requisitos del acreditamiento y posterior devolución en cuestión de IVA

La parte medular de fundamentación legal sobre el caso de estudio son los requisitos de acreditamiento de IVA en la empresa Ductor Energy México, ya que se ha referido que la empresa cuenta con un periodo preoperativo del cual en ese momento no se generaron ingresos sino todo lo contrario, se incurrieron en una serie de gastos e inversiones por los cuales la empresa quiere solicitar la devolución de sus saldos a favor, para ello se tendría que acatar a lo dispuesto por el artículo 5° de la Ley del IVA siendo más específicos en su fracción VI.

Artículo 5° Ley del Impuesto al Valor Agregado (2021) Para que sea acreditable el impuesto al valor agregado deberán reunirse los siguientes requisitos:

- I. Que el impuesto al valor agregado corresponda a bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes, estrictamente indispensables para la realización de actividades distintas de la importación, por las que se deba pagar el impuesto establecido en esta Ley o a las que se les aplique la tasa de 0%. Para los efectos de esta Ley, se consideran estrictamente indispensables las erogaciones efectuadas por el contribuyente que sean deducibles para los fines del impuesto sobre la renta, aun cuando no se esté obligado al pago de este último impuesto. Tratándose de erogaciones parcialmente deducibles para los fines del impuesto sobre la renta, únicamente se considerará para los efectos del acreditamiento a que se refiere esta Ley, el monto equivalente al impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto al valor agregado que haya pagado con motivo de la importación, en la proporción en la que dichas erogaciones sean deducibles para los fines del impuesto sobre la renta.

- II. Que el impuesto al valor agregado haya sido trasladado expresamente al contribuyente y que conste por separado en los comprobantes fiscales a que se refiere la fracción III del artículo 32 de esta Ley. Tratándose de importación de mercancías, el pedimento deberá estar a nombre del contribuyente y constar en éste el pago del impuesto al valor agregado correspondiente;
- III. Que el impuesto al valor agregado trasladado al contribuyente haya sido efectivamente pagado en el mes de que se trate;
- IV. Que tratándose del impuesto al valor agregado trasladado que se hubiese retenido conforme a los artículos 1o.-A y 18-J, fracción II, inciso a) de esta Ley, dicha retención se entere en los términos y plazos establecidos en la misma. El impuesto retenido y enterado, podrá ser acreditado en la declaración de pago mensual siguiente a la declaración en la que se haya efectuado el entero de la retención;
- V. No aplica
- VI. Tratándose de gastos e inversiones en **periodos preoperativos** el impuesto al valor agregado trasladado y el pagado en la importación que corresponda a las actividades por las que se vaya a estar obligado al pago del impuesto que establece esta Ley o a las que se vaya a aplicar la tasa de 0%, será acreditable en la proporción y en los términos establecidos en esta Ley, conforme a las opciones que a continuación se mencionan:
 - a) Realizar el acreditamiento en la declaración correspondiente al primer mes en el que el contribuyente realice las actividades mencionadas, en la proporción y en los términos establecidos en esta Ley. Para estos efectos, el contribuyente podrá actualizar las cantidades del impuesto que proceda acreditar en cada uno de los meses durante el periodo preoperativo, por el periodo comprendido desde el mes en el que se le haya trasladado el impuesto o haya

pagado el impuesto en la importación hasta el mes en el que presente la declaración a que se refiere este inciso.

b) Solicitar la devolución del impuesto que corresponda en el mes siguiente a aquél en el que se realicen los gastos e inversiones, conforme a la estimativa que se haga de la proporción en que se destinarán dichos gastos e inversiones a la realización de actividades por las que se vaya a estar obligado al pago del impuesto que establece esta Ley o a las que se vaya a aplicar la tasa de 0%, respecto del total de actividades a realizar. En caso de que se ejerza esta opción, se deberá presentar a la autoridad fiscal, juntamente con la primera solicitud de devolución, lo siguiente:

1.-La estimación y descripción de los gastos e inversiones que se realizarán en el periodo preoperativo, así como una descripción de las actividades que realizará el contribuyente. Para estos efectos, se deberán presentar, entre otros documentos, los títulos de propiedad, contratos, convenios, autorizaciones, licencias, permisos, avisos, registros, planos y licitaciones que, en su caso, sean necesarios para acreditar que se llevarán a cabo las actividades.

2. La estimación de la proporción que representará el valor de las actividades por las que se vaya a estar obligado al pago del impuesto que establece esta Ley o a las que se vaya a aplicar la tasa de 0%, respecto del total de actividades a realizar.

3. Los mecanismos de financiamiento para realizar los gastos e inversiones.

4. La fecha estimada para realizar las actividades objeto de esta Ley, así como, en su caso, el prospecto o proyecto de inversión cuya ejecución dará lugar a la realización de las actividades por las que se

vaya a estar obligado al pago del impuesto que establece esta Ley o a las que se vaya a aplicar la tasa de 0%.

La información a que se refiere este inciso deberá presentarse de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración.

Quando se ejerza cualquiera de las opciones a que se refieren los incisos a) o b) de esta fracción, el contribuyente deberá calcular en el decimosegundo mes, contado a partir del mes inmediato posterior a aquél en el que el contribuyente inició actividades, la proporción en la que el valor de las actividades por las que se pagó el impuesto al valor agregado o a las que se aplicó la tasa de 0%, represente en el valor total de las actividades mencionadas que el contribuyente haya realizado en los doce meses anteriores a dicho mes y compararla contra la proporción aplicada para acreditar el impuesto que le fue trasladado o el pagado en la importación en los gastos e inversiones realizados en el periodo preoperativo, conforme a los incisos a) o b) de esta fracción, según se trate. Para identificar el mes en el que se deberá efectuar el ajuste a que se refiere el presente párrafo, los contribuyentes deberán informar a la autoridad el mes en el que inicien sus actividades, de conformidad con las reglas de carácter general que para tal efecto emita el Servicio de Administración Tributaria.

Quando de la comparación a que se refiere el párrafo anterior, la proporción aplicada para acreditar el impuesto correspondiente a los gastos o inversiones realizados en el periodo preoperativo se modifique en más del 3%, se deberá ajustar dicho acreditamiento en la forma siguiente:

- 1 Cuando disminuya la proporción del valor de las actividades por las que deba pagarse el impuesto al valor agregado o se aplique la

tasa de 0%, respecto del valor de las actividades totales, el contribuyente deberá reintegrar el acreditamiento efectuado en exceso, actualizado desde el mes en el que se realizó el acreditamiento o se obtuvo la devolución y hasta el mes en el que se haga el reintegro. En este caso, el monto del acreditamiento en exceso será la cantidad que resulte de disminuir del monto del impuesto efectivamente acreditado en el mes de que se trate, la cantidad que resulte de aplicar la proporción correspondiente al periodo de doce meses al monto del impuesto que le haya sido trasladado al contribuyente o el pagado en la importación en los gastos e inversiones en el citado mes.

- 2 Cuando aumente la proporción del valor de las actividades por las que deba pagarse el impuesto al valor agregado o se aplique la tasa de 0%, respecto del valor de las actividades totales, el contribuyente podrá incrementar el acreditamiento realizado, actualizado desde el mes en el que se realizó el acreditamiento o se obtuvo la devolución y hasta el doceavo mes, contado a partir del mes en el que se iniciaron las actividades. En este caso, el monto del acreditamiento a incrementar será la cantidad que resulte de disminuir de la cantidad que resulte de aplicar la proporción correspondiente al periodo de doce meses al monto del impuesto que le haya sido trasladado al contribuyente o el pagado en la importación en los gastos e inversiones en el mes de que se trate, el monto del impuesto efectivamente acreditado en dicho mes.

El reintegro o el incremento del acreditamiento, que corresponda de conformidad con los numerales 1 y 2, del párrafo anterior, según se trate, deberá realizarse en el mes en el que se calcule la proporción a que se refiere el párrafo segundo de esta fracción, de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria.

Para los efectos de esta Ley, se entenderá como periodo preoperativo aquél en el que se realizan gastos e inversiones en forma previa al inicio de las actividades de enajenación de bienes, prestación de servicios independientes u otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, a que se refiere el artículo 1o. de la presente Ley. Tratándose de industrias extractivas comprende la exploración para la localización y cuantificación de nuevos yacimientos susceptibles de explotarse.

Para los efectos de esta fracción, el periodo preoperativo tendrá una duración máxima de un año, contado a partir de que se presente la primera solicitud de devolución del impuesto al valor agregado, salvo que el interesado acredite ante la autoridad fiscal que su periodo preoperativo tendrá una duración mayor conforme al prospecto o proyecto de inversión cuya ejecución dará lugar a la realización de las actividades gravadas por esta Ley.

En el caso de que no se inicien las actividades gravadas por esta Ley una vez transcurrido el periodo preoperativo a que se refiere el párrafo anterior, se deberá reintegrar el monto de las devoluciones que se hayan obtenido, actualizado desde el mes en el que se obtuvo la devolución y hasta el mes en el que se efectúe dicho reintegro. Además, se causarán recargos en los términos del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación sobre las cantidades actualizadas. Lo dispuesto en este párrafo se aplicará sin perjuicio del derecho del contribuyente a realizar el acreditamiento del impuesto trasladado o el pagado en la importación en el periodo preoperativo, cuando inicie las actividades por las que deba pagar el impuesto que establece esta Ley o a las que se aplique la tasa del 0%, conforme a lo establecido en el inciso a) de esta fracción.

Las actualizaciones a que se refiere esta fracción deberán calcularse aplicando el factor de actualización que se obtenga de conformidad con el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación. (pp. 9-12)

Capítulo 4. Solicitud de devolución de IVA

4.1 Procedimiento para la devolución de IVA

La Ley del Impuesto al Valor Agregado (2021) solo refiere que se podrá realizar la devolución bajo ciertos escenarios, esto es derivado de manifestar un saldo a favor en una declaración mensual, sin embargo, la propia Ley no hace referencia a como deberá de presentarse esta solicitud, por ello es importante documentar el procedimiento estándar para este trámite, es así como el Código Fiscal de la Federación (2021) en su artículo 22 actuando de forma supletoria tiene a bien referir el procedimiento que habrá de llevarse a cabo para dicha promoción o solicitud.

Las autoridades fiscales devolverán las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales. En el caso de contribuciones que se hubieran retenido, la devolución se efectuará a los contribuyentes a quienes se les hubiera retenido la contribución de que se trate. Tratándose de los impuestos indirectos, la devolución por pago de lo indebido se efectuará a las personas que hubieran pagado el impuesto trasladado a quien lo causó, siempre que no lo hayan acreditado; por lo tanto, quien trasladó el impuesto, ya sea en forma expresa y por separado o incluido en el precio, no tendrá derecho a solicitar su devolución. Tratándose de los impuestos indirectos pagados en la importación, procederá la devolución al contribuyente siempre y cuando la cantidad pagada no se hubiere acreditado.

Lo dispuesto en el párrafo anterior, se aplicará sin perjuicio del acreditamiento de los impuestos indirectos a que tengan derecho los contribuyentes, de conformidad con lo dispuesto en las leyes que los establezcan.

Cuando se solicite la devolución, ésta deberá efectuarse dentro del plazo de cuarenta días siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal competente con todos los datos, incluyendo para el caso de

depósito en cuenta, los datos de la institución integrante del sistema financiero y el número de cuenta para transferencias electrónicas del contribuyente en dicha institución financiera debidamente integrado de conformidad con las disposiciones del Banco de México, así como los demás informes y documentos que señale el Reglamento de este Código. Las autoridades fiscales, para verificar la procedencia de la devolución, podrán requerir al contribuyente, en un plazo no mayor de veinte días posteriores a la presentación de la solicitud de devolución, los datos, informes o documentos adicionales que considere necesarios y que estén relacionados con la misma. Para tal efecto, las autoridades fiscales requerirán al promovente a fin de que en un plazo máximo de veinte días cumpla con lo solicitado, apercibido que, de no hacerlo dentro de dicho plazo, se le tendrá por desistido de la solicitud de devolución correspondiente. Las autoridades fiscales sólo podrán efectuar un nuevo requerimiento dentro de los diez días siguientes a la fecha en la que se haya cumplido el primer requerimiento, cuando se refiera a datos, informes o documentos que hayan sido aportados por el contribuyente al atender dicho requerimiento. Para el cumplimiento del segundo requerimiento, el contribuyente contará con un plazo de diez días, contado a partir del día siguiente al que surta efectos la notificación de dicho requerimiento, y le será aplicable el apercibimiento a que se refiere este párrafo. Cuando la autoridad requiera al contribuyente los datos, informes o documentos, antes señalados, el periodo transcurrido entre la fecha en que se hubiera notificado el primer requerimiento de estos y la fecha en que éstos sean proporcionados en su totalidad por el contribuyente, ya sea con motivo del primer o segundo requerimiento, no se considerará en el cómputo del plazo para la devolución antes mencionado.

Cuando en la solicitud de devolución únicamente existan errores aritméticos en la determinación de la cantidad solicitada, las autoridades fiscales devolverán las cantidades que correspondan, sin que sea necesario presentar una declaración complementaria. Las autoridades fiscales podrán

devolver una cantidad menor a la solicitada por los contribuyentes con motivo de la revisión efectuada a la documentación aportada. En este caso, la solicitud se considerará negada por la parte que no sea devuelta, salvo que se trate de errores aritméticos o de forma. En el caso de que las autoridades fiscales devuelvan la solicitud de devolución a los contribuyentes, se considerará que ésta fue negada en su totalidad. Para tales efectos, las autoridades fiscales deberán fundar y motivar las causas que sustentan la negativa parcial o total de la devolución respectiva.

El fisco federal deberá pagar la devolución que proceda actualizada conforme a lo previsto en el artículo 17-A de este Código (2021h), desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor y hasta aquél en el que la devolución esté a disposición del contribuyente. Para el caso de depósito en cuenta, se entenderá que la devolución está a disposición del contribuyente a partir de la fecha en que la autoridad efectúe el depósito en la institución financiera señalada en la solicitud de devolución.

Cuando en el acto administrativo que autorice la devolución se determinen correctamente la actualización y los intereses que en su caso procedan, calculados a la fecha en la que se emita dicho acto sobre la cantidad que legalmente proceda, se entenderá que dicha devolución está debidamente efectuada siempre que entre la fecha de emisión de la autorización y la fecha en la que la devolución esté a disposición del contribuyente no haya transcurrido más de un mes. En el supuesto de que durante el mes citado se dé a conocer un nuevo índice nacional de precios al consumidor, el contribuyente tendrá derecho a solicitar la devolución de la actualización correspondiente que se determinará aplicando a la cantidad total cuya devolución se autorizó, el factor que se obtenga conforme a lo previsto en el artículo 17-A de este Código, restando la unidad a dicho factor. El factor se calculará considerando el periodo comprendido desde el mes en que se

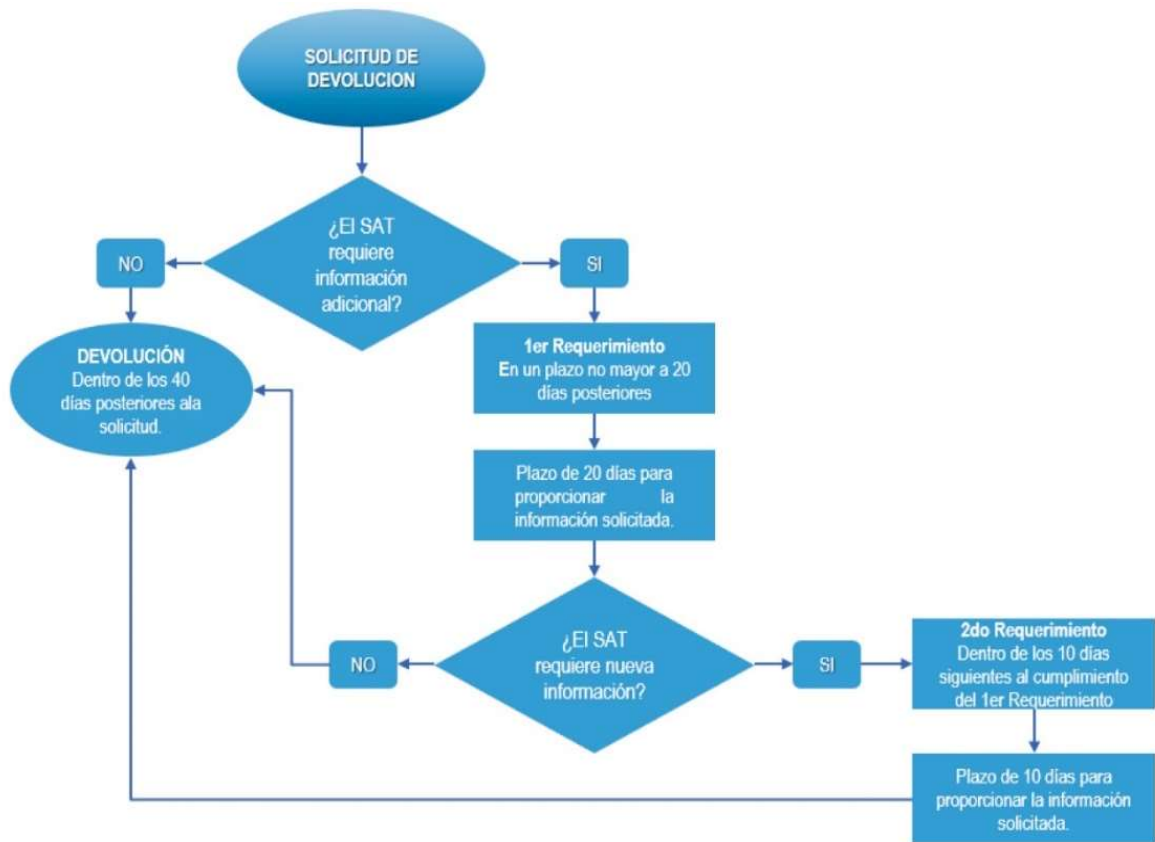
emitió la autorización y el mes en que se puso a disposición del contribuyente la devolución.

La obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal. Para estos efectos, la solicitud de devolución que presente el particular se considera como gestión de cobro que interrumpe la prescripción, excepto cuando el particular se desista de la solicitud.

Los requerimientos a que se refiere este artículo se formularán por la autoridad fiscal en documento digital que se notificará al contribuyente a través del buzón tributario, el cual deberá atenderse por los contribuyentes mediante este medio de comunicación (pp. 34-36)

Como se mencionó en la redacción de Ley, el contribuyente tiene el derecho de que le sean devueltos sus saldos a favor, contemplando para ello el efecto de la inflación lo cual a ello se le da el nombre de actualizaciones, se devolvería a la cuenta bancaria designada por el contribuyente en la solicitud de devolución según lo establecido en el artículo 22-B del Código Fiscal de la Federación (2021). Es así como a fin de ser más claro en la comprensión del artículo 22 y derivados del Código Fiscal de la Federación (2021) se presenta el siguiente diagrama de flujo (figura 3) que resumen el procedimiento de solicitud de devolución.

Figura 3: Proceso de solicitud de devolución de impuestos.



Fuente: Boletín Devoluciones de impuestos, Soria Roldan y asociados (2022)

Así mismo, el artículo 22-C del Código Fiscal de la Federación (2021) refiere que: “Los contribuyentes que tengan cantidades a su favor, deberán presentar su solicitud de devolución en formato electrónico con firma electrónica avanzada” (p. 37), esto es porque el artículo 17-D del CFF en correlación con el artículo 18 del multicitado Código Fiscal de la Federación (2021) obligan a que:

Toda promoción dirigida a las autoridades fiscales deberá presentarse mediante documento digital que contenga firma electrónica avanzada. Los contribuyentes que exclusivamente se dediquen a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas que no queden comprendidos en el tercer párrafo del artículo 31 de este Código, podrán no utilizar firma electrónica avanzada. El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de

carácter general, podrá determinar las promociones que se presentarán mediante documento impreso (p. 26)

Ahora bien, se ha comentado que se requiere la Firma Electrónica Avanzada para la realización de la solicitud o promoción de devolución ante la autoridad fiscal, pero ¿Qué es esto? Para ello nos tenemos que remitir al artículo 2° fracción XIII, de la Ley de la Firma Electrónica Avanzada (2021) que refiere lo que debemos entender por este concepto el cual es:

Firma Electrónica Avanzada: el conjunto de datos y caracteres que permite la identificación del firmante, que ha sido creada por medios electrónicos bajo su exclusivo control, de manera que está vinculada únicamente al mismo y a los datos a los que se refiere, lo que permite que sea detectable cualquier modificación ulterior de éstos, la cual produce los mismos efectos jurídicos que la firma autógrafa. (p. 2)

Ahora bien, se dice que la solicitud o promoción, habrá de hacerse por medio digital, esto lo confirma en la regla 2.3.4 de la Resolución Miscelánea Fiscal (2021) indica que:

Para los efectos del artículo 22, primer párrafo del CFF y la regla 2.3.8., los contribuyentes del IVA solicitarán la devolución de las cantidades que tengan a su favor, utilizando el FED, disponible en el Portal del SAT, acompañando la documentación que señalen las fichas de trámite de solicitud de devolución del IVA que correspondan, contenidas en el Anexo 1-A (p. 1)

Para finalizar, el FED es el Formato Electrónico de Devolución, el cual esta normado en la regla 2.3.8 de la misma Resolución Miscelánea Fiscal (2021), el cual no es más que un formato estándar establecido por el SAT para la presentación de las solicitudes de saldos a favor de IVA y otros impuestos.

4.2 Solicitud de devolución de IVA en periodos preoperativos

Hasta el momento se ha mencionado que existe la posibilidad de solicitar los saldos a favor de IVA cuando existe una dinámica de comercio que amerite que exista IVA acreditable, ya sea porque los ingresos cobrados a tasa 0%, o inclusive aun cuando se tengan ingresos a tasa 16% de IVA puede que resulte un saldo a favor en uno o varios periodos, derivado de una posible inversión en activos por haber realizado más compras a tasa 16% que ingresos en dicho periodo, sin embargo, para efectos de este trabajo práctico, se analizará mediante la intervención de la problemática, la viabilidad de solicita el saldo a favor de IVA de la empresa Ductor Energy México, S.A. de C.V. que se ha generado por el periodo preoperativo.

Así mismo, la ficha de tramite 247/CFF del Anexo 1-A de la Resolución Miscelánea Fiscal para (2021) (figura 4) contiene el proceso detallado de solicitud de devolución, así como algunos de los puntos a requerir dentro de los plazos legales.

Figura 4: ficha de tramite 247/CFF del Anexo 1-A de la RMF para 2021

247/CFF Solicitud de devolución de IVA en periodo preoperativo		
Trámite <input checked="" type="radio"/>	Descripción del trámite o servicio	Monto
Servicio <input type="radio"/>	Devolución de las cantidades a favor que procedan conforme a la determinación del IVA, tratándose de gastos e inversiones en periodo preoperativo.	<input checked="" type="radio"/> Gratuito <input type="radio"/> Pago de derechos Costo:
¿Quién puede solicitar el trámite o servicio?		¿Cuándo se presenta?
<ul style="list-style-type: none"> Personas físicas. Personas morales. 		En el mes siguiente a aquel en que se realicen los gastos e inversiones en periodo preoperativo.
¿Dónde puedo presentarlo?		En el Portal del SAT: <ul style="list-style-type: none"> Personas Físicas: https://sat.gob.mx/tramites/login/24016/solicita-tu-devolucion Personas Morales: https://sat.gob.mx/tramites/login/25255/solicita-la-devolucion-para-tu-empresa

Fuente: Anexo 1-A de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2021 (Servicio de Administración Tributaria, 2021)

Cabe señalar que es un trámite diferente a la ficha 10/CFF del Anexo 1-A de la Resolución Miscelánea Fiscal para (2021), ya que en este debemos apegarnos a lo establecido en el artículo 5° fracción VI inciso b) que trata lo referente a la solicitud de devolución en periodos preoperativos y cuando menos se debe cumplir con:

- 1.-La estimación y descripción de los gastos e inversiones que se realizarán en el periodo preoperativo, así como una descripción de las actividades que realizará el contribuyente.
2. La estimación de la proporción que representará el valor de las actividades por las que se vaya a estar obligado al pago del impuesto que establece esta Ley o a las que se vaya a aplicar la tasa de 0%, respecto del total de actividades a realizar.
3. Los mecanismos de financiamiento para realizar los gastos e inversiones.
4. La fecha estimada para realizar las actividades objeto de esta Ley, así como, en su caso, el prospecto o proyecto de inversión cuya ejecución dará lugar a la realización de las actividades por las que se vaya a estar obligado al pago del impuesto que establece esta Ley o a las que se vaya a aplicar la tasa de 0% (Resolución Miscelánea Fiscal, 2021)

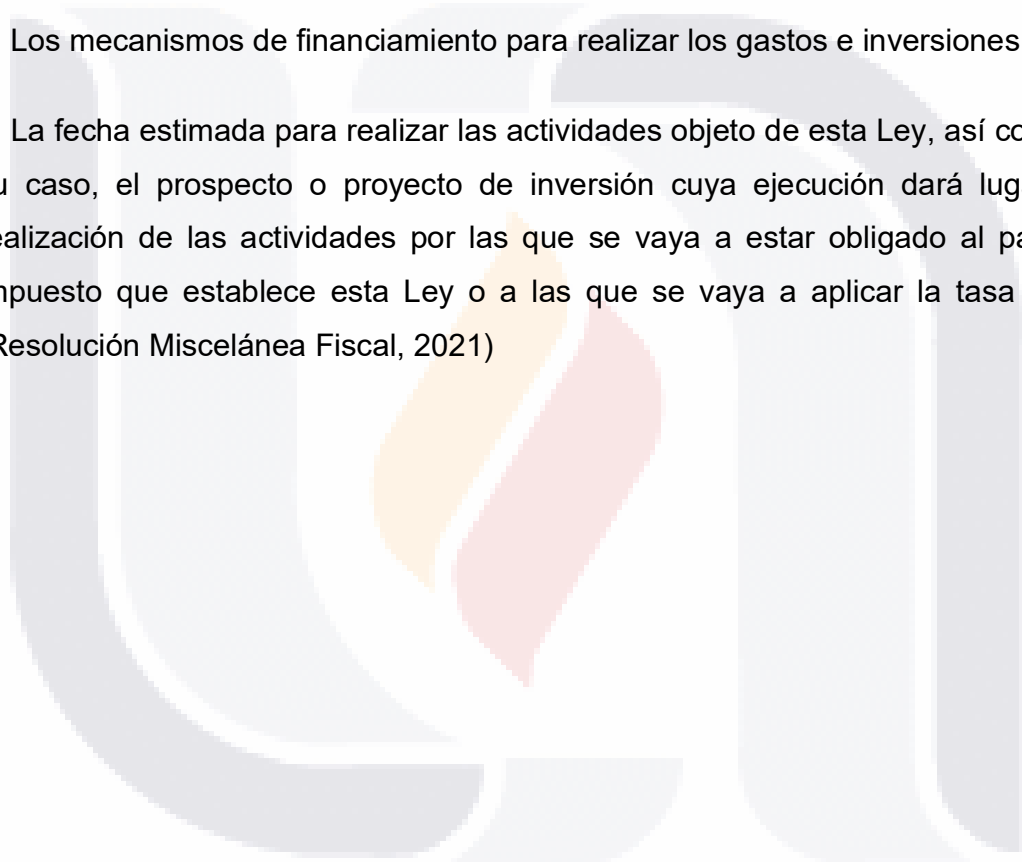


Figura 5: Información para realizar el trámite 247/CFF del Anexo 1-A de la RMF para 2021

INFORMACIÓN PARA REALIZAR EL TRÁMITE O SERVICIO	
¿Qué tengo que hacer para realizar el trámite o servicio?	
En el portal del SAT, personas físicas o persona morales, según corresponda:	
1.	Ingresar al portal del SAT en la liga del apartado ¿Dónde puedo presentarlo? .
2.	Captura tu RFC, Contraseña y Captcha que indique el sistema, o bien, ingresa con tu e.firma, enseguida oprime Enviar .
3.	Verifica que la información prellenada relativa a tus datos en los apartados Datos del Contribuyente y Domicilio fiscal , esté correcta, de ser así selecciona Sí y enseguida oprime Siguiente .
4.	Captura en el apartado de Información del trámite el Origen devolución elige conforme a tu solicitud, Tipo de Trámite : elige conforme a tu solicitud, Suborigen del saldo : elige conforme a tu solicitud e Información adicional : Captura información conforme a tu solicitud y selecciona Siguiente .
5.	Selecciona la opción al que corresponde el saldo a favor en el apartado Datos del Impuesto, Concepto, Periodo y Ejercicio, tales como; Tipo de periodo : elige conforme a tu solicitud, Periodo : elige conforme a tu solicitud y Ejercicio : elige conforme a tu solicitud y presiona Siguiente .
6.	El sistema te mostrará los datos de tu declaración con el saldo a favor. En caso de que tu declaración no se encuentre disponible en el sistema, selecciona Sí para que respondas al apartado Información del saldo a favor ; Tipo de declaración : Normal o Complementaria en el que se encuentre manifestado el saldo a favor, Fecha de presentación de la declaración : dd/mm/aaaa, Número de operación : Número que se encuentra en tu declaración normal o complementaria según corresponda, Importe saldo a favor : Importe manifestado en tu declaración normal o complementaria según corresponda, Importe solicitado en devolución : Importe que solicitas en devolución, si en su caso, recibiste con anterioridad una devolución del importe por el que presenta el trámite, indica el Importe de las devoluciones y/o compensaciones anteriores (sin incluir actualización) y selecciona Siguiente .
7.	En el apartado Información del Banco, si ya se encuentra el registro de tu clabe bancaria estandarizada (CLABE) Selecciona una cuenta CLABE que aparece de forma automática, elige Sí y presionando en el ícono Adjunta el estado de cuenta comprimido en formato ZIP, para ello oprime el botón Examinar , elige la ruta en la que se encuentra tu archivo y selecciona Cargar o en caso de que desees agregar una nueva cuenta CLABE, selecciona el ícono Adicionar nueva cuenta CLABE y Registra la nueva cuenta CLABE, selecciona Sí y adjunta el estado de cuenta comprimido en formato ZIP, para lo cual oprime el botón Examinar , elige la ruta en la que se encuentra tu archivo y selecciona la opción Cargar y selecciona el botón Siguiente .
8.	Responde la pregunta relacionada con la titularidad de tu cuenta CLABE.
9.	Verifica la información del banco que aparece y selecciona Siguiente .
10.	Adjunta los archivos en formato PDF que correspondan de conformidad con los requisitos que se señalan en las tablas 10.1 y 10.2 de esta ficha, mismos que deben estar comprimidos en formato ZIP y máximo 4MB cada uno. Deberás digitalizar los documentos originales para su envío. En el caso de presentar documentación adicional, no señalada o enunciada en los requisitos, ésta también deberás añadirla a tu trámite en forma digitalizada. Oprime el botón Examinar para que selecciones la ruta en la que se encuentra tu archivo, Captura el nombre del documento y después selecciona Cargar , realiza la operación cuantas veces sea necesario para adjuntar toda tu documentación e información.
11.	Una vez concluida la captura aparecerá toda la información, Verifica que sea la correcta, en caso de que así sea, realiza el envío con el uso de tu e.firma.
12.	Guarda o Imprime el acuse de recibo.
13.	Cuando en tu solicitud de devolución existan errores en los datos contenidos en la misma, la autoridad te requerirá mediante buzón tributario para que mediante escrito y en un plazo de 10 días hábiles aclares dichos datos.
14.	Dentro de los 20 días hábiles posteriores a la presentación del trámite, la autoridad fiscal podrá notificarte mediante buzón tributario un requerimiento de datos, informes o documentación adicional para verificar la procedencia de la devolución, mismo que deberás atender en el plazo de 20 días hábiles.

Fuente: Anexo 1-A de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2021 (Servicio de Administración Tributaria, 2021)

En este punto (figura 5) no es más que lo resumido en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación (2021) donde se establece el procedimiento y en su caso los requerimientos a los que la autoridad fiscal puede solicitar por medio de un acto de administrativo depositado en el buzón fiscal del contribuyente.

Figura 6: Requisitos para realizar el trámite 247/CFF del Anexo 1-A de la RMF para 2021

¿Qué requisitos debo cumplir?	
<p>A efecto de cumplir con lo establecido en los numerales 1, 2, 3 y 4, del inciso b), de la fracción VI, del artículo 5 de la Ley del IVA, deberás adjuntar a la solicitud de devolución, la documentación e información que a continuación se describe, en archivo digitalizado:</p>	
<ol style="list-style-type: none"> 1. 2. 3. 4. 5. 6. 7. 8. 	<p>Identificación oficial del contribuyente o del representante legal, la cual podrá ser cualquiera de las señaladas en el Apartado I. Definiciones; punto 1.2. Identificaciones oficiales, comprobantes de domicilio y poderes, inciso A) Identificación oficial, del Anexo 1-A de la RMF.</p> <p>En caso de representación legal, el poder notarial para acreditar la personalidad del representante legal o carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas ante las autoridades fiscales, Notario o fedatario público. Para mayor referencia, consultar en el Apartado I. Definiciones; punto 1.2. Identificaciones oficiales, comprobantes de domicilio y poderes, inciso C) Poderes, del Anexo 1-A de la RMF.</p> <p>Registro contable y documentación soporte de las pólizas relacionadas con los gastos e inversiones.</p> <p>La documentación que acredite la legal propiedad, posesión o tenencia de los bienes que constituyen la inversión, incluyendo, en su caso, las fotografías de las mismas, así como los comprobantes de pago y transferencias de las erogaciones por la prestación de servicios y por la adquisición de los bienes.</p> <p>En su caso, los acuses de recibo de los avisos que correspondan conforme al artículo 17 de la Ley Federal de Prevención de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita.</p> <p>Escrito libre firmado por el contribuyente o su representante legal en el que señales bajo protesta de decir verdad, el tiempo que habrá de durar el periodo preoperativo de que se trate, informando y soportando lo conducente conforme al prospecto o proyecto de inversión correspondiente, así como las razones que justifiquen el inicio de la realización de actividades cuando su duración se estime que será de más de un año, precisando además que la documentación e información que proporcionas es veraz.</p> <p>Proyecto de inversión firmado por el contribuyente o su representante legal, que contenga la siguiente información y documentación:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Tratándose de personas morales, en su caso, el acta de asamblea o consejo de administración donde se haya protocolizado la autorización o visto bueno de los socios o accionistas respecto de los gastos y la inversión a realizar; • Descripción general del proyecto, precisando el destino final que se le dará a dichas inversiones, así como los motivos de su estricta indispensabilidad para los fines del ISR en relación con los actos o actividades por las que se vaya a estar obligado al pago del IVA, señalando en qué consistirán los bienes o servicios o uso o goce temporal de bienes resultado de los gastos e inversión, así como la fecha en que se iniciará la realización de dichos actos o actividades; • Estimación del monto total de los gastos e inversiones que se deban realizar desde el inicio hasta la conclusión del proyecto de inversión, los servicios que se requieren y el desglose de pagos por terrenos, construcción, equipo instalado y capital de explotación en cada una de sus etapas, detallando el porcentaje de avance de cada una de ellas, así como los tiempos, movimientos o fases para su desarrollo (calendario de inversión), precisando el tipo de ingresos que se generarán con los gastos o la inversión y su fecha probable de obtención; • Papeles de trabajo y registros contables donde se identifique la captación del financiamiento, las actas protocolizadas de aportación de capital y, en su caso, el estado de cuenta bancario del solicitante en donde se identifique el financiamiento o la procedencia de dichos recursos, incluyendo el estado de cuenta correspondiente a los socios y accionistas en el caso de aportación a capital; • Planos de los lugares físicos en que se desarrollará el proyecto, y, en su caso, la proyección fotográfica o similar de cómo quedará el proyecto en su conclusión; • Nombre, denominación o razón social y RFC de los proveedores de bienes y/o servicios involucrados con el proyecto que generen al menos el 70% del IVA acreditable relacionado con la devolución, señalando la estimación de su recurrencia en el transcurso del tiempo que dure la realización de la inversión (exhibir los contratos correspondientes y comprobantes si ya se realizó la adquisición de bienes o se prestó el servicio); • Tratándose de inversiones en construcciones, deberá presentarse el aviso de obra o registro patronal, otorgado por el Instituto Mexicano del Seguro Social; • Tratándose de la adquisición de inmuebles, se presentarán los títulos de propiedad de los inmuebles, plantas o bodegas, en los que conste la inscripción en el registro público de la propiedad o el aviso correspondiente o, en su caso, el contrato de arrendamiento o concesión del inmueble donde se llevará a cabo la inversión o del documento donde conste la modalidad jurídica que corresponda. <p>Papeles de trabajo en los que se identifique la forma en que se calculó la estimación de la proporción que representará el valor de las actividades objeto de la Ley del IVA, respecto del total de las actividades que se van a realizar.</p>

Fuente: Anexo 1-A de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2021 (Servicio de Administración Tributaria, 2021)

En la figura 6 se tiene un claro ejemplo de que no existe el concepto de reserva de Ley, ya que un criterio de la autoridad como lo es el anexo A-1 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2021, en su ficha de trámite 247/CFF establece cargas adicionales a las establecidas por la propia Ley del IVA ya que si se analiza la ficha de trámite 10/CFF que trata la solicitud de IVA convencional, solo requiere se anexe cuenta bancaria del contribuyente quien promueve la solicitud de devolución y ya habrá que esperarse, en su caso, a que le requieran información (este derecho de la autoridad fiscal esta conferido en el CFF) para verificar que los saldos a favor sean procedentes (Resolución Miscelánea Fiscal, 2021)

Figura 7: ficha de trámite 10/CFF del Anexo 1-A de la RMF para 2021 (condiciones)

¿Con qué condiciones debo cumplir?	
Contar con e.firma y Contraseña.	
SEGUIMIENTO Y RESOLUCIÓN DEL TRÁMITE O SERVICIO	
¿Cómo puedo dar seguimiento al trámite o servicio?	¿El SAT llevará a cabo alguna inspección o verificación para emitir la resolución de este trámite o servicio?
<ul style="list-style-type: none"> • Ingresar a la liga https://www.sat.gob.mx/consultas/login/93266/seguimiento-de-tramites-y-requerimientos • Captura tu RFC, Contraseña y Captcha que indique el sistema, o bien, ingresa con tu e.firma y elige Enviar. • Selecciona la opción que corresponde a tu consulta en el apartado Consulta de trámites; Tipo de solicitud: Elige conforme a tu solicitud; Ejercicio: Elige conforme a tu solicitud; Mostrar Solicitudes: Elige la que corresponda a tu solicitud y elige Buscar. • El sistema te mostrará el estatus de tu trámite. 	<p>Sí, para verificar la procedencia de la devolución, la autoridad fiscal podrá:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Requerirte aclaraciones, datos, informes o documentos adicionales que considere necesarios y que estén relacionados con la misma. • Iniciar facultades de comprobación, mediante la práctica de visitas o requerimiento de la contabilidad y otros documentos e informes para que se exhiban en las oficinas de la propia autoridad.
Resolución del trámite o servicio	
<ul style="list-style-type: none"> • Si de la revisión a la información y documentación aportada o de la que obra en poder de la autoridad fiscal, es procedente la devolución, la autorización será total, de lo contrario la devolución será de una cantidad menor o negada en su totalidad, mismas que te serán notificadas de forma personal o vía buzón tributario. • En caso de autorización total, el estado de cuenta que expida las Instituciones financieras será considerado como comprobante de pago de la devolución respectiva. 	

Fuente: Anexo 1-A de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2021 (Servicio de Administración Tributaria, 2021)

Según la ficha de trámite 10/CFF de la Resolución Miscelánea Fiscal (2021) Reafirma la necesidad de contar con la e-firma, o mejor conocida como Firma Electrónica Avanzada, según lo referido en la figura 7, así como pone a disposición un apartado dentro de la página de internet del SAT, para consultar el trámite y su

respectivo seguimiento, y refiere que es probable que el SAT pueda iniciar sus facultades de comprobación (auditoría) para corroborar que los saldos a favor sean procedentes, y para finalizar, se comenta que se puede dar el supuesto de realizar una devolución total, parcial o en su caso negarla y en su caso el SAT fundamentaría y motivaría su respuesta.

Por su parte, en la intervención de la problemática (o desarrollo de la intervención) se analizará y retomará estos anexos de la Resolución Miscelánea Fiscal, los cuales son puntos medulares para el correcto desahogo de la investigación, sin embargo, se puede adelantar que es un tema de mucha complejidad técnica acompañado de un evidente entorpecimiento por parte de las autoridades fiscales (SAT) para que el proceso descrito en el diagrama de flujo anterior, sea lo más ríspido, tardado, agotador y en muchos de los casos imposibilitando la respuesta a los requerimientos del SAT por las cargas excesivas a los particulares (contribuyentes), ya que la problemática principal es que la empresa al momento de solicitar sus saldos a favor de IVA no ha tenido como tal un inicio constante de actividades, ya que si bien si ha fabricado y vendido una fracción pequeña de esta producción de fertilizante y biogás, gran parte de lo producido no se puede comercializar por falta de certificaciones, otro tanto de la producción se ha dado en muestras (sobre todo en el extranjero) para posicionar el producto como referente de innovación en el mercado.

Capítulo 5. IVA en España y sus principales diferencias con respecto a México

5.1 Impuesto sobre el Valor Añadido (España)

La finalidad de este capítulo es dar a conocer la gran diferencia que existe en el tratamiento fiscal en una solicitud de devolución de IVA de otro país, en este caso España, por lo que se abordarán diversos conceptos para el mejor entendimiento del lector, así pues, todos los artículos citados en el presente capítulo harán referencia a la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido vigente en el país de España.

Las disposiciones fiscales se vierten sobre la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (1992), de 28 de diciembre expedida por el o en el Boletín Oficial del Estado, para dar espacio a una nueva legislación que atienda la creación del mercado interno en el ámbito comunitario, del cual se deriva la suspensión de las fronteras fiscales y exige una regulación nueva y específica, ya que derivado de las operaciones intracomunitarias (operaciones comerciales entre miembros de la Unión Europea) fue necesaria dicha legislación.

Es loable y refiere especial mención, la estructura práctica que incluye la Ley, con un orden tanto en sus títulos, capítulos y artículos, es la primera diferencia que se puede encontrar con las disposiciones fiscales mexicanas, ya que retomando el punto, esta Ley inclusive contiene un índice que refiere desde las disposiciones generales en el llamado título preliminar, para continuar con los demás títulos que regulan las operaciones tanto en entrega de bienes y prestación así como las adquisiciones intracomunitarias de bienes (operaciones de importación con miembros de la Unión Europea) y las demás importaciones (a países distintos de la Unión Europea) Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (1992).

Posterior a esta estructura se maneja lo que son las exenciones en el título II, el lugar de realización del hecho imponible que corresponde al título III, el devengo del

impuesto título IV, la base imponible título V, sujetos pasivos (contribuyente) título VI, el tipo impositivo título VII y el más importante para el estudio de este caso, el título VIII que refiere lo correspondiente a las deducciones y devoluciones. Así mismo existen más capítulos que para efectos de este estudio no se analizaran por no tener una relación directa con dicho estudio. Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (1992).

5.2 Título preliminar (disposiciones generales)

El artículo 1° de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (1992) refiere que el impuesto en cuestión es un:

Tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava, en la forma y condiciones previstas en esta Ley, las siguientes operaciones:

- a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales.
- b) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.
- c) Las importaciones de bienes. (p. 11)

La principal diferencia de este artículo con respecto a las disposiciones fiscales mexicanas, es que en el artículo 1° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado refiere que el impuesto se grava por la generación (hecho imponible) de actos o actividades ya sea por la enajenación de bienes, prestación de servicios, el uso o goce temporal de bienes o las que se deriven de las importaciones, es decir, en España de igual forma gravan los actos o actividades (entrega de bienes o prestación de servicios) pero hace especial énfasis que solo los efectuados por empresarios o profesionales mientras que en México la norma general indica que en principio se generará el impuesto por todos los actos o actividades, con independencia de quien lo realice (en artículos posteriores exenta de la obligación a muchos supuestos, sin embargo, el artículo 1° es muy general), otra distinción es que en España no se refiere de primera instancia al acto de poner a disposición el uso o goce temporal de bienes

(arrendamiento) mientras que en México si lo contempla, y por último en México no contempla las adquisiciones intracomunitarias de bienes ya que si bien tenemos tratados internacionales en materia de comercio exterior, no tenemos como tal algo parecido a la Unión Europea.

Por otro lado, el artículo 3° de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (1992) trata lo referente a la territorialidad, en este sentido es muy similar a la legislación mexicana, ya que el impuesto se causa o genera en territorio nacional, y este artículo solo delimita los territorios que conforman a España, así como en México hacen lo propio. De manera que, la principal diferencia es que este artículo retoma conceptos básicos de lo que se debe entender por Estado Miembro, lo cual comprende a los estados o países de la Unión Europea.

5.3 Delimitación del hecho imponible

En el apartado 5.2 se hizo mención sobre los actos o actividades que gravan el impuesto sobre el valor añadido, los cuales en resumen son, la entrega de bienes o prestación de servicios efectuados por empresarios o profesionales, las adquisiciones intracomunitarias y las importaciones. De ahí que el artículo 4° dentro del capítulo I (Entrega de bienes o prestación de servicios) de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (1992) refiere que:

Estarán sujetos al impuesto las entregas de bienes y prestación de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en desarrollo de su actividad empresarial o profesional, inclusive si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.

Se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

d) Las entregas de bienes y prestación de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional (p. 12)

a)

Por otro lado, el hecho imponible en el caso de las adquisiciones intracomunitarias de bienes estará sujeta las siguientes operaciones realizadas en el ámbito espacial (territorialidad) de aplicación del impuesto, por ello las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso por empresarios, profesionales o personas jurídicas que no actúen como tales cuando el transmitente sea un empresario o profesional, así mismo se considerarán las adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos, efectuadas de igual forma a título oneroso.

Y para finalizar, el hecho imponible referente a las importaciones de bienes la cual tiene por concepto:

La entrada en el interior del país (España) de un bien que no cumpla las condiciones previstas en los artículos 9 y 10 del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea o, si se trata de un bien comprendido en el ámbito de aplicación del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero, que no esté en libre práctica. La entrada en el interior del país de un bien procedente de un territorio tercero, distinto de los bienes a que se refiere el número anterior. (Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido, 1992)

En resumen de este apartado es que, en España el impuesto se grava por las actividades de empresariales o profesionales, de adquisiciones intracomunitarias y en el caso de las importaciones, es decir, se parte de que quien realice el acto de venta del producto sea un empresario o profesional (en la mayoría de los casos), sin embargo, en México es distinto, se parte de la idea de que el impuesto es no tanto por quien realiza la venta sino por la realización de la venta en sí misma, a

esto se le denomina acto o actividad, desde luego la Ley Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido, (1992) es precisa en mencionar que actos o actividades no son gravados del impuesto y son actos o actividades que realizan personas distintas a empresarios o asociaciones y sociedades civiles sin fines de lucro, así como algunos actos o actividades realizados por el mismo gobierno.

5.4 Devengo del impuesto

El título IV que lleva por nombre; Devengo del impuesto, hace referencia al momento en que se genera el impuesto, para ello es importante referenciar el artículo 75 de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido, (1992) el cual menciona que: “En las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable” (p. 66) y con respecto a la prestación de servicios: “cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.” (p. 66)

Por lo tanto, es una de las diferencias más marcadas en cuanto al tratamiento fiscal ya que en México se reconoce el impuesto en cuanto el acto o la actividad sea efectivamente percibido (pagado), entonces pues se podría decir que el IVA devengado en España es el impuesto que las empresas y prestadores de servicios y otros sujetos pasivos deben declarar y pagar a la Agencia Tributaria por las operaciones realizadas en un determinado período de tiempo, aunque no haya cobrado todavía el importe correspondiente.

De modo que, en otras palabras, el IVA devengado es el impuesto que se ha generado por las ventas o prestaciones de servicios realizadas durante un período determinado, con independencia de si ha cobrado o no el importe correspondiente en el mismo período. Es decir, se devenga el IVA en el momento en que se realiza la venta o prestación del servicio, con independencia a cuando se cobre, por ejemplo, si una empresa realiza una venta en el mes de marzo, pero el cliente no paga hasta el mes de abril, el IVA correspondiente a esta venta se devenga en marzo, aunque el pago se haya recibido en abril.

En ese sentido, el IVA devengado se calcula en función del tipo impositivo que corresponde a cada producto o servicio, que puede ser del 21% para la tasa general, o del 10 o 4% para las tasas reducidas, lo cual se abordará más adelante, así mismo es importante destacar que el IVA devengado debe ser declarado y pagado a la Agencia Tributaria en las fechas establecidas en la normatividad vigente (de manera general es de forma trimestral), incluso si los clientes aún no han pagado el importe correspondiente. (Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido, 1992)

5.5 IVA repercutido

El IVA repercutido en España es el impuesto que los sujetos pasivos, (empresarios o profesionales) añaden al precio de venta de sus productos o servicios y que, deben ingresar a la Agencia Tributaria, en otras palabras, el IVA repercutido es el impuesto que los vendedores trasladan a los compradores, y que se incluye en el precio final que el comprador paga por el producto o servicio. El vendedor es responsable de recaudar el IVA, emitir una factura que incluya el importe del IVA y luego ingresarlo o enterarlo a la Agencia Tributaria.

El IVA repercutido es el impuesto que se cobra a los clientes por la venta de bienes o servicios, es decir, el impuesto que se incluye en el precio de venta y que se debe declarar y pagar a la administración tributaria. Por otro lado, el IVA devengado es el impuesto que la empresa debe pagar por las compras que realiza para llevar a cabo su actividad económica, es decir, el impuesto que aparece en las facturas recibidas por la empresa y que se puede deducir del IVA repercutido. En resumen, el IVA repercutido se refiere al impuesto que se cobra por la venta de bienes o servicios, mientras que el IVA devengado se refiere al impuesto que se debe pagar por las compras realizadas para llevar a cabo la actividad económica. (Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido, 1992)

5.6 IVA soportado

El IVA soportado en España es la cantidad de impuesto sobre el valor añadido (IVA) que una empresa, negocio o profesional ha pagado en la compra de bienes o

servicios necesarios para su actividad económica. Es decir, es el IVA que se incluye en las facturas recibidas por la empresa y que, puede ser deducido en la declaración del impuesto sobre el valor añadido. (Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido, 1992)

5.7 IVA deducible o parcialmente deducible.

El IVA deducible es aquel que una empresa, negocio o profesional puede restar del IVA que ha cobrado en sus ventas, y que debe declarar y pagar a la administración tributaria. En este sentido, el IVA deducible es el IVA soportado en la compra de bienes y servicios que están relacionados con la actividad económica de la empresa.

Por otro lado, el IVA parcialmente deducible es el que se refiere a las compras de bienes y servicios que se utilizan tanto para la actividad económica como para fines no relacionados con la empresa. En estos casos, solo se puede deducir la parte proporcional del IVA que corresponde a la actividad económica de la empresa. Es así como el IVA parcialmente deducible parte de restar matemáticamente de la parte deducible la parte exenta o no deducible para que de esta forma resulte un IVA soportado menor al reflejado en la factura del gasto o inversión.

Por ejemplo; existe un gasto que refleja un IVA deducible en cantidad de 100 euros, sin embargo del presente gasto se identifica que solo el 30% está relacionado con la actividad del empresario o autónomo, lo conducente es obtener un factor o prorrata para determinar cuánto de este IVA se podrá deducir y para este ejemplo se multiplicarían los 100 euros por .30 (factor o prorrata) y se determina que solo podrá ser deducible 30 euros, aclarando que para el caso de que el gasto sea completamente ajeno a actividad empresarial o del autónomo, no se podría deducir ni soportar ningún importe. (Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido, 1992)

5.8 Tasas de IVA.

Como ya se mencionó con anterioridad, existen 3 tasas de impuesto, según el artículo 90 de la Ley 37/1992 Impuesto sobre el Valor Añadido (1992) refiere: “El impuesto se exigirá al tipo del 21 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente” (p. 81) y así es como en el artículo 91 de la Ley 37/1992 Impuesto sobre el Valor Añadido (1992) refiere que hay una tasa reducida del 10% y 4% para bienes o servicios considerados de interés social, como pueden ser, entre otros:

- Alimentos no preparados para consumo inmediato: frutas, verduras, hortalizas, carnes, pescados, huevos, leche, pan, entre otros.
- Productos sanitarios: medicamentos con receta médica, prótesis, instrumental médico, productos para la higiene personal, entre otros.
- Servicios de hostelería y restauración: alimentos y bebidas servidos en restaurantes, bares, cafeterías, entre otros establecimientos.
- Servicios funerarios: transporte de cadáveres, féretros, urnas funerarias, servicios de incineración, entre otros.
- Servicios de peluquería y estética: corte de pelo, tintado, peinado, manicuras, pedicuras, entre otros.
- Viviendas de protección oficial: adquisición y rehabilitación de viviendas de protección oficial y análogas.
- Servicios de transporte de viajeros: transporte público urbano e interurbano, transporte marítimo y fluvial, entre otros (pp. 81-86)

Así pues, se puede definir que existen 3 tipos de gravámenes, tasa general del 21%, y tasas reducidas del 10 y 4% respectivamente, siendo una diferencia muy importante con respecto a las tasas en México que son del 16% en tasa general y 0% para productos de primera necesidad y de alimentación. (Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido, 1992)

5.9 Periodo de presentación de la declaración o liquidación.

En España, la periodicidad de la declaración del IVA depende de la actividad económica y del volumen de facturación de cada sujeto pasivo. Las empresas o profesionales que facturen más de 6 millones de euros anuales están obligados a presentar declaraciones mensuales de IVA, mientras que aquellos cuya facturación sea inferior a 6 millones de euros anuales pueden optar por hacerlo de forma trimestral o mensual, en el caso de las declaraciones trimestrales, estas se deben presentar en los 20 primeros días naturales de los meses de abril, julio, octubre y para el caso del cuarto trimestre se presenta a más tardar el 30 de enero. Por otro lado, en el caso de las declaraciones mensuales, estas se deben presentar en los 20 primeros días naturales del mes siguiente al período de liquidación correspondiente. (Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido, 1992)

5.10 Devolución del IVA soportado.

En España, las empresas y profesionales pueden solicitar la devolución del IVA que han pagado en sus compras y que no han podido deducir en el periodo correspondiente. Para ello, deben presentar una solicitud de devolución del IVA ante la Agencia Tributaria de España.

Como de forma general las declaraciones de IVA se presentan de forma trimestral, en las tres primeras declaraciones trimestrales del año solo se puede manifestar el saldo a favor (en su caso) y se podría compensar en trimestres posteriores, sin embargo, si se opta por la devolución del impuesto este debe ser en el 4º trimestre del año, donde se puede solicitar los saldos a favor que en su caso se hayan generado en trimestres anteriores.

Cabe hacer mención que el proceso de devolución es muy distinto al sistema tributario mexicano, ya que en España existe la presunción de buena fe y que el contribuyente tiene la razón sobre su saldo a favor, salvo prueba en contrario por parte de la autoridad, es decir, la autoridad mediante sus facultades de revisión, debe comprobar que, en su caso, es procedente o no la devolución del IVA con la

información que tiene a su alcance, en cambio en México el contribuyente es quien debe de mostrar las pruebas (y en demasía) para comprobarle a la autoridad fiscal que el saldo a favor es procedente para su devolución.

Para tramitar una devolución de IVA en España, se deben seguir los siguientes pasos:

1. Verificar el derecho a la devolución: Antes de solicitar la devolución del IVA, es importante verificar que se cumplan los requisitos legales para hacerlo. Por ejemplo, que se haya pagado un IVA superior al que se ha repercutido, que se hayan declarado de forma correcta las operaciones correspondientes, entre otros.
2. Presentar la solicitud de devolución: La solicitud de devolución debe presentarse ante la Agencia Tributaria, siguiendo los procedimientos y plazos establecidos por la normativa vigente. La solicitud puede presentarse de forma electrónica a través del portal web de la Agencia Tributaria o de forma presencial en las oficinas de la Agencia Tributaria.
3. Esperar la resolución de la Agencia Tributaria: Una vez presentada la solicitud de devolución, la Agencia Tributaria revisará la documentación y emitirá una resolución en un plazo aproximado de seis meses. Si se aprueba la devolución, se realizará un abono en la cuenta bancaria indicada por el solicitante.

Es importante destacar que la devolución del IVA en España puede ser un proceso complejo y que es recomendable contar con el asesoramiento de un profesional especializado en la materia para asegurar el éxito del trámite (Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido, 1992).

5.11 Resumen principales diferencias entre México y España.

Existen algunas diferencias entre el IVA en México y España, entre ellas:

1. Tipos impositivos: En México existen dos tipos de IVA, el general del 16% y el reducido del 0%, mientras que en España existen tres tipos de IVA: el general del 21%, el reducido del 10% y el superreducido del 4%.
2. Sujetos pasivos: En México, todas las personas físicas y morales que venden bienes o servicios están obligadas a pagar el IVA. En España, los sujetos pasivos son las empresas y profesionales que realizan actividades empresariales o profesionales.
3. Regímenes especiales: En México existen regímenes especiales para pequeños contribuyentes y para actividades agropecuarias, mientras que en España existen regímenes especiales para el comercio minorista, la agricultura, la ganadería y la pesca.
4. Facturación electrónica: En México, la facturación electrónica es obligatoria para todos los contribuyentes, mientras que en España es obligatoria para ciertos tipos de contribuyentes.
5. Periodo de declarar o liquidar el impuesto, en México es de manera mensual y en España en la mayoría de los casos es trimestral.
6. Ultima y más importante, la facilidad que se tiene en España para poder solicitar los saldos a favor derivado de tener IVA soportados mayores a los repercutidos, en comparación a México que la tarea se vuelve un acto casi imposible de lograrlo.

Capítulo 6. Intervención a empresa Ductor Energy México

6.1 Introducción al modelo de intervención.

Se ha llegado al punto donde la parte teórica redactada en los capítulos anteriores, toman relevancia para la aplicación práctica del proyecto de intervención en la empresa Ductor Energy México, la cual obedece a la preparación de la información contable y fiscal para la promoción o solicitud de los saldos a favor de IVA que tiene la empresa por las inversiones y gastos generados o erogados en periodos preoperativos.

Es así como se propuso el siguiente cronograma general de actividades (Tabla 6), que representa la forma en cómo se fue trabajando durante la intervención en la empresa ubicada en San Juan de Los Lagos:

Tabla 6: Actividades en el periodo de intervención en el año 2023

MES	ACTIVIDAD O ACTIVIDADES
Enero	Recopilación de información (Contabilidad, contratos, Etc.)
Febrero	Verificación de la información proporcionada
Marzo	Revisión de las declaraciones ya presentadas
Abril	Proponer el armado de los expedientes para solicitudes de devolución
Mayo	Hipotéticamente esperar los requerimientos de información y atenderlos
Junio	Esperar la respuesta favorable (o no) de la autoridad fiscal

(p. ej., Fuente: elaboración propia.)

En la tabla 6¹ se aprecian los siguientes hallazgos en los 3 primeros meses de intervención:

- Se realizó un exhaustivo trabajo para poder recopilar la información contable y fiscal de la empresa, toda vez que no se contaban con registros tanto físicos como digitales (a excepción de la contabilidad procesada en sistema contable CONTPAQi¹)

¹ El sistema contable CONTPAQi es un sistema para el procesamiento analítico y sistematizado de los registros contables.

- TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS
- Los principales impedimentos fueron, la localización de las facturas originales, sobre todo en el caso de las facturas que amparan la compra de activos fijos tales como; maquinaria y equipo, equipo de cómputo, un tractor, y en general la gran mayoría de las facturas de 2019 y mediados de 2020.
 - No en su gran mayoría no había contrato con los principales proveedores, por lo que se procedió a solicitarlos al área legal de la empresa.
 - Se documentaron los procesos en videos y en fotografías, ya que es un clásico requisito por parte del SAT cuando se requieren solicitar saldos a favor, esto para corroborar que los gastos e inversiones efectivamente se realizaron y no se trate de simulación de operaciones.
 - Después de realizar toda esta integración de información, se revisaron contra contabilidad procesada en sistema contable CONTPAQi, del cual se obtuvieron algunas inconsistencias que se solventaron y otras que están por solventarse.
 - Por último, se hizo el cruce y revisión de información entre la información contable y las declaraciones fiscales, encontrando diferencias de saldos a favor no manifestados en cantidad de \$473,322 en los periodos de agosto 2019, noviembre 2019, mayo 2020 y junio 2020

Cabe aclarar que de febrero 2019 (mes de constitución) a julio 2020 la contabilidad era llevada por un despacho de la Ciudad de México, al revisar la contabilidad se detectó innumerables irregularidades y faltas a los procesos contables, así como en la presentación de las declaraciones ante el SAT, en contraste, el control contable desde agosto 2020 hasta la actualidad es más pulcro y con menos errores u omisiones, lo que desde luego ha facilitado un poco más el trabajo de obtención y revisión de la información contable y fiscal.

A continuación, en la tabla 8 se presenta el concentrado de saldos a favor de marzo 2019 a diciembre 2022, comparando lo que es la información contenida en los registros contables VS la información presentada via declaración de impuestos ante el SAT, así como sus fechas de presentación y el folio o número de declaración.

Tabla 7: Concentrado de saldos a favor contables contra los manifestados en declaración

MES DEL SALDO A FAVOR	SALDO A FAVOR EN CONTABILIDAD	MONTO DECLARADO	DIFERENCIAS	FECHA DE PRESENTACIÓN	NO. DE DECLARACIÓN
mar-19	167,493.00	167,493.00	-	18/04/2019	306458519
abr-19	815,014.00	815,014.00	-	20/05/2019	311436063
may-19	424,685.00	424,685.00	-	19/06/2019	316138327
jun-19	60,010.00	60,010.00	-	19/07/2019	320633379
jul-19	177,829.00	177,829.00	-	12/09/2019	328016476
ago-19	206,976.00	204,255.00	2,721.00	18/09/2019	328939658
sep-19	82,142.00	82,142.00	-	14/10/2019	332377600
oct-19	218,961.00	218,961.00	-	22/11/2019	338379884
nov-19	333,253.00	33,253.00	300,000.00	18/12/2019	342004813
dic-19	31,020.00	31,020.00	-	23/01/2020	346851118
ene-20	71,066.00	71,066.00	-	20/02/2020	351299783
feb-20	106,419.00	106,419.00	-	15/04/2020	359292854
mar-20	44,392.00	44,392.00	-	23/04/2020	360919171
abr-20	60,467.00	60,467.00	-	27/05/2020	365636471
may-20	106,141.00	10,671.00	95,470.00	19/06/2020	369199424
jun-20	75,131.00	-	75,131.00	22/07/2020	374363266
jul-20	67,643.00	67,643.00	-	19/08/2020	378322367
ago-20	113,393.00	113,393.00	-	17/09/2020	382446723
sep-20	17,940.00	17,940.00	-	14/10/2020	386564092
oct-20	317,104.00	317,104.00	-	17/11/2020	391530815
nov-20	119,233.00	119,233.00	-	10/12/2020	395067926

dic-20	93,231.00	93,231.00	-	11/01/2021	398986558
ene-21	78,933.00	78,933.00	-	13/02/2021	404297840
feb-21	103,809.00	103,809.00	-	15/03/2021	408985744
mar-21	183,978.00	183,978.00	-	14/04/2021	413513680
abr-21	254,544.00	254,544.00	-	11/05/2021	418751584
may-21	187,011.00	187,011.00	-	05/06/2021	423570214
jun-21	207,377.00	207,377.00	-	06/07/2021	428472239
jul-21	286,514.00	286,514.00	-	06/08/2021	433322871
ago-21	236,668.00	236,668.00	-	04/09/2021	438107013
sep-21	601,197.00	601,197.00	-	04/10/2021	442642234
oct-21	332,971.00	332,971.00	-	16/11/2021	449536283
nov-21	148,515.00	148,515.00	-	15/12/2021	454314357
dic-21	14,864.00	14,864.00	-	06/01/2022	457495696
ene-22	20,119.00	20,119.00	-	15/02/2022	463573043
feb-22	227,693.00	227,693.00	-	04/03/2022	466515937
mar-22	54,914.00	54,914.00	-	10/04/2022	472129505
abr-22	9,831.00	9,831.00	-	03/05/2022	476200398
may-22	5,719.00	5,719.00	-	05/06/2022	481086604
jun-22	15,101.00	15,101.00	-	04/07/2022	485331765
jul-22	25,671.00	25,671.00	-	09/08/2022	490411913
ago-22	124,583.00	124,583.00	-	07/09/2022	494535560
sep-22	42,256.00	42,256.00	-	10/10/2022	498852866
oct-22	55,139.00	55,139.00	-	08/11/2022	502651376
nov-22	50,620.00	50,620.00	-	13/12/2022	507233622

dic-22	126,500.00	126,500.00	-	11/01/2023	510855333
TOTAL	7,104,070.00	6,630,748.00	473,322.00		-

(p. ej., Fuente: elaboración propia.)

6.2 Ejecución del modelo de intervención.

En el proceso de ejecución del modelo de intervención se realizó en abril y los primeros días de mayo de 2023, donde se puso en ejecución toda la información administrada por la empresa y adquirida de esta investigación detallada, de tal suerte que se hicieron los primeros envíos de solicitud de devolución con la siguiente estrategia.

Con base en la información de la tabla 7 referida con anterioridad, se ordenaron los registros mensuales de saldos a favor de menor a mayor, ya que gracias a la experiencia y a la las situaciones que no podemos prever en las disposiciones fiscales, se tomó la decisión de comenzar enviar las solicitudes de devolución de los saldos de menor a mayor ya que al final del día quien revisa y valida si autoriza la devolución es una serie de personas, y no es lo mismo solicitar un saldo a favor de \$5,719.00 como en el mes de mayo de 2022 a un saldo a favor de \$815,014.00 como es el caso de la declaración con saldo a favor de IVA del mes de abril de 2019.

En ese sentido sabemos que es más facil que el SAT autorice los saldos pequeños, que los saldos cuantiosos que representan inclusive muchas más operaciones económicas, de esta forma se logró pasar (porque si se estan requiriendo información adicional, pero se han reducido los puntos requeridos de forma drástica) de información excesiva tales como;

1. Acta constitutiva.
2. Poder Notarial que acredite la personalidad del representante legal.
3. Identificación oficial del representante legal.

4. Relación de las operaciones realizadas con sus proveedores, arrendadores o prestadores de servicios nacionales que amparen el 80% del su Impuesto al Valor Agregado Acreditable manifestado en su declaración; aportando el folio fiscal a 32 posiciones, pólizas de cheque o transferencias bancarias y estados de cuenta bancarios debiendo relacionar en dicho papel de trabajo, las facturas así como de las pólizas cheque en su caso y estados de cuenta bancarios en los que se pueda apreciar la fecha y el importe del pago de los bienes o servicios recibidos, mismos que deberá identificar con estado de cuenta cada uno de los pagos.
5. Papel de trabajo debidamente firmado por el representante legal donde relacione el 100% de IVA Acreditable. Importe de la operación en moneda nacional y/o en su caso, moneda extranjera.
6. Proporcione estados de cuenta abiertos a nombre del contribuyente del periodo solicitado en devolución (no detalle de movimientos o listado).
7. Contratos celebrados con los proveedores.
8. Escrito libre en el que describa detalladamente la actividad que desarrolla.
9. Escrito libre firmado por el representante legal en el que aclare la deducción de las facturas expedidas por sus proveedores señalados en el punto 1, por lo que se solicita sea contestado el siguiente cuestionario: En caso de bienes tangibles respecto de sus proveedores.
- a. Lugar en donde almacena la mercancía adquirida.
 - b. Lugar en donde se recoge y en donde se entrega la mercancía.
 - c. Nombre del transportista, forma de pago del servicio y documentación comprobatoria.
 - d. Pago de seguros y documentación comprobatoria.
 - e. Monto del pago de salarios, fletes, maniobras, etc.
 - f. Procedimiento que se realiza para efectuar los pedidos de compra, especificando el medio utilizado y la documentación comprobatoria.
 - g. Procedimiento que se realiza para atender los pedidos de los clientes especificando el medio utilizado y la documentación comprobatoria.
 - h. Proporcione tarjetas de almacén.

- i. Documentación que demuestre la verificación física de la mercancía.
- j. Explique el control de inventarios que llevó a cabo y proporcione la documentación comprobatoria.
- k. Como se realizó el pago a sus proveedores asimismo proporcione la documentación comprobatoria. En caso de prestación de servicios o intangibles respecto de sus proveedores.
- l. ¿Para qué fin se solicitó el servicio? Explique detalladamente en que consistieron los servicios prestados de acuerdo a los conceptos señalados en los CFDI y proporcione la documentación comprobatoria que demuestre fehacientemente su dicho
- m. Proporcione la cotización y cronograma o cualquier otro reporte emitido por su proveedor, respecto a los servicios prestados.
- n. ¿Especificar en qué consistió, cómo y cuándo se proporcionó el servicio?, proporcione la documentación comprobatoria que demuestre fehacientemente su dicho
- o. ¿En cuánto tiempo se realizó? Proporcione los registros de acceso a su domicilio fiscal, control de horas o cualquier otra documentación que demuestre fehacientemente su dicho.
- p. ¿En dónde se realizó? Proporcione las listas o cualquier otra documentación que demuestre fehacientemente su dicho
- q. Proporcione las listas o registro de acceso a su domicilio fiscal del personal que labora para su proveedor, que hubiera ingresado para prestar los servicios
- r. ¿Cómo se realizó el pago?, proporcione la póliza de registro contable, transferencia bancaria o cualquier otro método de pago, así como el estado de cuenta en el que se advierta el retiro para el pago a su proveedor
- s. ¿De qué manera impactó el servicio adquirido en la obtención de ingresos?, proporcione la documentación comprobatoria que demuestre fehacientemente su dicho

- t. ¿A quiénes beneficio el servicio adquirido? ¿De qué manera impactó en la realización de su objeto social?, proporcione la documentación comprobatoria que demuestre fehacientemente su dicho.
- u. ¿Qué beneficios representó para su empresa? proporcione la documentación comprobatoria que demuestre fehacientemente su dicho.

10. Manifieste si el personal con el que contaba la solicitante en el periodo que solicita la devolución es propio, proporcione el listado del mismo, indicando nombre, importe pagado, número de seguridad social, así como las liquidaciones y pagos efectuados de las cuotas obrero patronal o si fue subcontratado, deberá integrar el folio fiscal a 32 posiciones de la totalidad de las facturas, así como estado de cuenta bancario donde se refleje el cargo al cheque y/o transferencias por las operaciones realizadas, esta documentación deberá identificarla numéricamente dentro de los estados de cuenta bancarios y conciliar los movimientos anteriores mediante cedula analítica debidamente firmada, que contenga entre otros los siguientes conceptos:

- a. Nombre de la persona (empleado) que presta el servicio.
- b. RFC de la persona (empleado) que presta el servicio.
- c. Importe pagado de sueldos y salarios.
- d. Importe total del pago.
- e. Número de seguridad social.
- f. Ubicación donde el empleado prestó el servicio.
- g. Parte del proceso donde el empleado prestó el servicio.
- h. Comisión cobrada por el proveedor.
- i. Importe del IVA trasladado y total.
- j. Alta de los trabajadores en el IMSS.
- k. No de comprobante con el RFC de quien expide.
- l. Forma de pago.
- m. No de comprobante correlacionado con estado de cuenta.
- n. Folio fiscal 32 posiciones en caso de CFDI.

11. Auxiliar de Ingresos, Clientes, Proveedores, IVA Acreditable, Acreedores y Bancos del periodo marzo de 2019.
12. Proporcione licencias sanitarias, registro ante la cámara de comercio correspondiente, para llevar a cabo su actividad económica, así como pago de derechos al municipio en su caso.
13. Catálogo de productos, así como fotos del total de sus productos.
14. Escrito firmado por el representante legal en donde especifique de manera clara y detallada bajo protesta de decir verdad y apercibido de las penas en que incurren quienes se conducen con falsedad ante Autoridad Administrativa competente los siguientes puntos:
- a. La infraestructura y el personal con que cuenta para realizar su actividad.
 - b. Lugar en el que se encuentran sus instalaciones para realizar su actividad.
 - c. Sus principales clientes contratados y en proceso de contratación.
 - d. Proyección de ingresos.
 - e. Capacidad instalada para con que cuenta para realizar su actividad.
 - f. Características de los productos que comercializa.
15. Fotografías del establecimiento en el cual realizó las actividades por las que efectuó las erogaciones durante el citado periodo; las cuales deberán mostrar a detalle el establecimiento, desde distintas perspectivas tanto interiores como exteriores, así como el equipo que en su caso se utilizó para la realización de las actividades correspondientes.
16. Indique si el domicilio fiscal que señaló en su solicitud de devolución es donde lleva a cabo la actividad por la que está solicitando devolución, si no es así deberá aportar copia de apertura de establecimiento del lugar o lugares donde realiza la actividad.
17. Papel de trabajo en el cual se identifique la información relativa a los bienes inmuebles de su propiedad o en su caso arrendados, a través de los cuales realiza "su actividad económica", detallándose: tipo de inmueble, medidas y colindancias, ubicación del inmueble, uso del inmueble, datos registrales

(número de ingreso, libro, número de folio real o mercantil, partida, a fojas, sección, valor aproximado, del bien y tomo), proporcionando la documentación comprobatoria que ampare de manera fehaciente el origen y propiedad de los mismos, en el caso de que el bien mueble sea arrendado anexe contratos de arrendamiento, nombre del arrendador o propietario del bien mueble, así como su R.F.C.

18. Papel de trabajo en el cual se identifique la información relativa a los bienes muebles con los que cuenta, a través de los cuales realiza "Su actividad económica", detallándose: descripción, estado de conservación, ubicación física, características generales, así como fotografías de los mismos.
19. Escritura pública con la que acredite la propiedad del terreno en el que se realiza la actividad.
20. Balanza de comprobación a nivel subcuenta de periodo marzo de 2019.
21. Escrito firmado por su representante legal en donde manifieste el origen de los recursos que utiliza para efectuar los pagos a sus proveedores y prestadores de servicios y arrendadores, y en caso de que los mismos provengan de préstamos deberá anexar papel de trabajo que indique: Fecha de préstamo, monto del préstamo, nombre del acreedor, tasa de interés, intereses devengados y pagados, pagos a capital y saldo, y demás documentación relacionada con los mismos (contratos, estados de cuenta bancarios en los que se reflejen los depósitos por concepto de préstamos en el período del saldo a favor que solicita sea compensado, etc.), O bien si se trata de aportaciones de Capital Social, deberá proporcionar copia del acta(s) de asamblea protocolizada(s) ante fedatario público, en la cual los socios que la integran, decretaron efectuar dichas aportaciones, así como de los estados de cuenta bancarios en los que se aprecie la fecha y el importe correspondiente a los depósitos efectuados por dichas aportaciones.
22. Estados de cuenta completos (archivo PDF) de todas las cuentas bancarias abiertas a nombre del contribuyente del periodo que solicita en devolución.
23. Respecto a los depósitos efectuados por cada una de sus cuentas bancarias, en el periodo que solicita la devolución, proporcione papel de trabajo, el cual

deberá contener entre otros los siguientes datos: Fecha del depósito, Institución Bancaria, No. De cuenta, Cobranza, Traspaso, Intereses, Prestamos, Etc.

24. Los papeles de trabajo solicitados en el presente requerimiento deberá aportarlos en archivo de Excel.

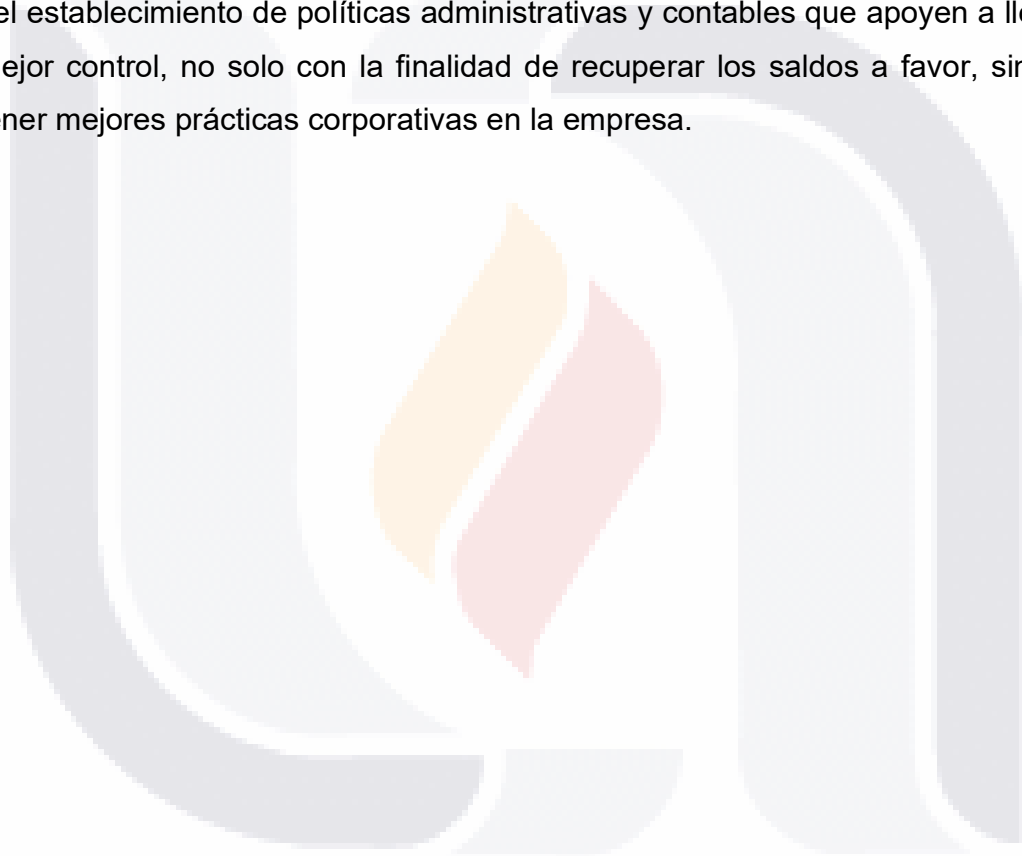
25. En caso de que alguna documentación ya la hubiera proporcionado con anterioridad deberá señalar “bajo protesta de decir verdad” el número de trámite en el que la proporciono y si a la fecha del presente requerimiento no ha sido modificada o revocada. (Servicio de Administración Tributaria, 2023)

Todo lo anterior atienden a requerimientos de información que la autoridad hace de manera sistemática dentro de los 20 días hábiles de la solicitud de devolución, y se ha podido comprobar que, si se utiliza el sistema que se ha implementado todos estos 25 puntos, de por si excesivos, se pueden reducir al menos al 85% del volumen de información que se hubiera solicitado si es que no se hubiera preparado el envío de solicitud de devolución como se ha estado haciendo.

Ahora bien, otra estrategia llevada a cabo con excelentes resultados es que se enviaron el mayor número de información desde el envío de la solicitud de devolución ya que esto acota el actuar de la autoridad para solicitar información excesiva, de esta manera la autoridad tiene menos elementos para rechazar una solicitud de devolución de IVA lo que se traduce en una probabilidad alta de que se resuelva de manera favorable.

Otro punto interesante es que al lograr un “Récord” interesante de devoluciones en sentido favorable, la autoridad cambia sus parámetros de revisión y cada vez sería menos rígida para la autorización total o parcial de las devoluciones, inclusive hasta por un tema de presupuesto, si la autoridad sabe que la empresa Ductor Energy México, S.A. de C.V. obtiene de forma constante devoluciones de IVA, sería un tanto ocioso estar gastando recursos en revisar y analizar información de una empresa que sabe que opera 100% al margen de las disposiciones fiscales.

Es como a los primeros días del mes de mayo de 2023 se cierra el proceso de estancia profesionalizante con la empresa Ductor Energy México, S.A. de C.V. obteniendo importantes resultados en apoyo a su estructura administrativa, lo que reafirma el proceso de mejores prácticas implementado en la empresa en mención, que si bien las solicitudes de devolución están en un proceso de revisión y análisis por parte de la autoridad se esperan grandes resultados para el pasado (recuperación de los flujos de efectivo) como para el presente y futuro en cuestión del establecimiento de políticas administrativas y contables que apoyen a llevar un mejor control, no solo con la finalidad de recuperar los saldos a favor, sino para tener mejores prácticas corporativas en la empresa.



Conclusiones

Se ha llegado a la parte final de esta investigación y trabajo práctico donde se comenzó con el planteamiento del problema, esto fue diagnosticar e identificar el problema, esta investigación y trabajo práctico no hubiera tenido sentido si la Autoridad Fiscal tuviera procedimientos expeditos y confiables para resolver las solicitudes de devolución de IVA, sin embargo, es todo lo contrario, por ello es que se documentó desde lo más general a lo específico, lo que es una contribución, que bien puede ser un impuesto y de que igual forma puede ser un impuesto indirecto como el IVA.

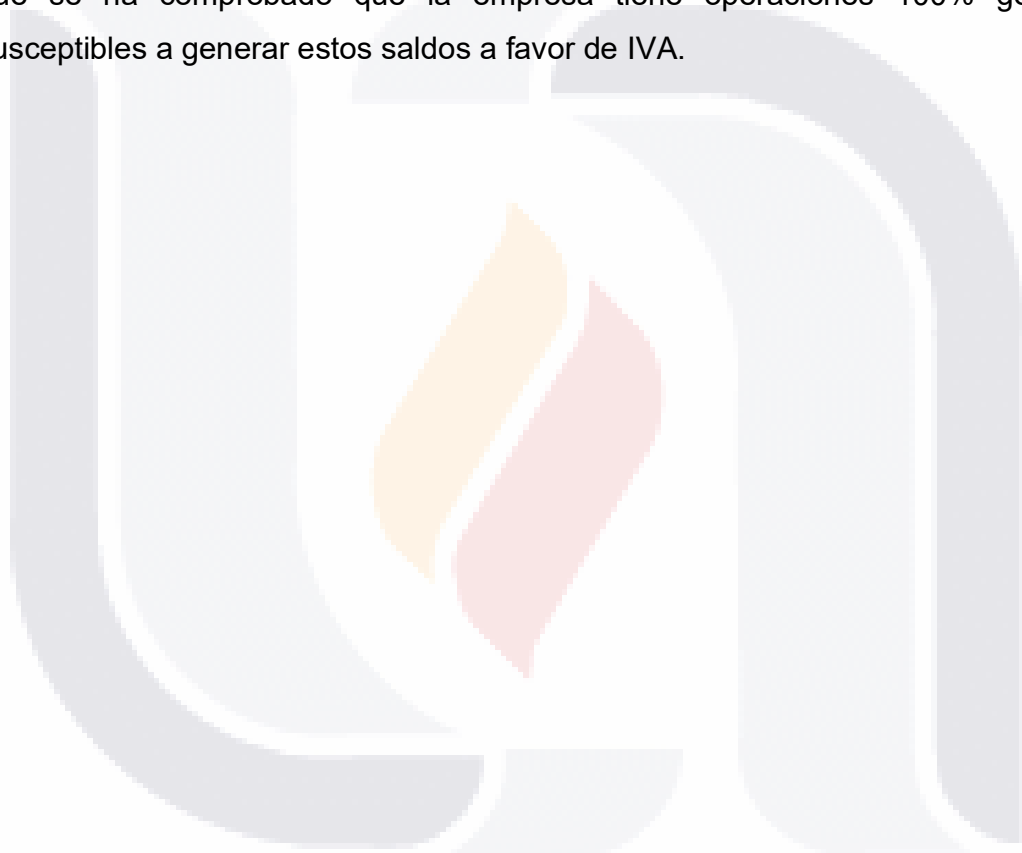
Es indispensable saber a qué se tiene derecho y bajo que supuesto, ya que las solicitudes de devolución no son para todos los contribuyentes, sin embargo, para Ductor Energy México, S.A. de C.V. si lo son por varias razones, tuvo inversiones y gastos en periodos preoperativos, así como ventas actuales a tasa 0% de IVA lo que genera en automatico un saldo a favor del impuesto es cien por ciento procedente a devolución.

Por ello es por lo que se documentó muy estrictamente todas las operaciones económicas para conformar la contabilidad de la empresa y de ella se desprendió la posibilidad de la devolución de los saldos a favor de IVA, de lo anterior y comenzando con las conclusiones se puede observar que es una tarea ardua el hacerles saber a la autoridad que la empresa en cuestión no es una empresa que simula operaciones o que no opera correcta y administrativamente hablando.

Por ellos se llevó a cabo la denominada “intervención a la empresa” donde se pudo corregir muchas anomalías que podrían evitar la devolución de los saldos a favor de IVA, y en consecuencia se realizó las solicitudes propias teniendo resultado alentadores, si bien no se llegó a la resolución de las devoluciones en particular, (ya que son mensuales) si se cumplió con el objetivo general de analizar y proponer a la empresa la forma en que deba solicitar la devolución del IVA, con un soporte documental sumamente detallado (“*Compliance Fiscal*”) para que ya sea el SAT

quien devuelva los saldos a favor en periodos preoperativos, o una instancia judicial ordene al SAT a que lo haga.

En este punto se esperan 3 posibles escenarios muy plenamente identificados, el primero es devolución sin requerimiento, la segunda es devolución con requerimiento y la tercera es devolución por la interposición de un medio de defensa en una estancia jurisdiccional, que ya no es una opción el que no se devuelva ya que se ha comprobado que la empresa tiene operaciones 100% genuinas susceptibles a generar estos saldos a favor de IVA.



Bibliografía

- Appleyard. (2003). *Economía internacional* (Mc Graw Hill, Ed.; 4°).
- Bloomfield, A. I. (1968). *Patterns of Fluctuations in International Investment Before 1914* (I. F. Section. Princeton University, Ed.; No. 21).
<https://ies.princeton.edu/pdf/S21.pdf>
- Boletín Oficial del Estado. (1992). *Ley 37/1992 Impuesto al Valor Añadido*.
- Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. (2018a). *Ley de Inversión Extranjera* (Diario Oficial de la Federación, Ed.).
https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/44_150618.pdf
- Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. (2018b). *Ley General de Sociedades Mercantiles* (Diario Oficial de la Federación, Ed.).
https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf_mov/Ley_General_de_Sociedades_Mercantiles.pdf
- Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. (2021a). *Código Civil Federal* (Diario Oficial de la Federación, Ed.).
https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/2_110121.pdf
- Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. (2021b). *Código Fiscal de la Federación* (Diario Oficial de la Federación, Ed.).
<https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF.pdf>
- Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. (2021c). *Ley de Ingresos de la Federación 2022* (Diario Oficial de la Federación, Ed.).
https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LIF_2023.pdf
- Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. (2021d). *Ley de la Firma Electrónica Avanzada* (Diario Oficial de la Federación, Ed.).
https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFEA_200521.pdf
- Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. (2021e). *Ley del Impuesto al Valor Agregado* (Diario Oficial de la Federación, Ed.).
<https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LIVA.pdf>
- Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. (2021f). *Ley del Impuesto Sobre la Renta* (Diario Oficial de la Federación, Ed.).
<https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR.pdf>
- Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. (2023). *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos* (Diario Oficial de la Federación, Ed.).
<https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CPEUM.pdf>
- Comisión Nacional de Inversiones Extranjeras. (2022). *Informe estadístico sobre el comportamiento de la inversión extranjera indirecta en México (enero-junio 2022)*. Comisión Nacional de Inversiones Extranjeras. <http://www.2006-2012.economia.gob.mx/comunidad-negocios/inversion-extranjera-directa/comision-nacional-de-inversiones-extranjeras>
- Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera, A. C. (2022). *Normas de Información Financieras*.
<https://www.cinif.org.mx/#:~:text=Consejo%20Mexicano%20de%20Normas%20de%20Informaci%C3%B3n%20Financiera%2C%20A.C.>
- Ductor. (2022). *ABOUT DUCTOR*. <https://www.ductor.com/>
- Enciclopedia Jurídica. (2020). *Enciclopedia Jurídica*. Enciclopedia Jurídica

- Gómez Casas, M. (2020). *Sujetos de la Obligación Tributaria*.
<https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/13/6278/7a.pdf>
- Legislatura L - Año III - Período Ordinario - Fecha 19781130. (1978). *Crónicas Diputados*.
<http://cronica.diputados.gob.mx/DDebate/50/3er/Ord/19781130.html>
- Mora, D. J. (2019). *El establecimiento del IVA en México: un problema político-económico, 1968-1980*. https://www.scielo.org.mx/scielo.php?pid=S1405-22532020000100007&script=sci_arttext#B40
- Pérez Paris. (2021, July 5). *Manejo de gastos en periodos preoperativos*.
<https://idconline.mx/fiscal-contable/2021/07/02/manejo-de-gastos-en-periodos-preoperativos>
- Real Academia Española. (2022). *RAE*. <https://www.rae.es/>
- Secretaría de Economía. (2016, May 25). *¿Qué es la Inversión Extranjera Directa?*
<https://www.gob.mx/se/articulos/que-es-la-inversion-extranjera-directa>
- Servicio de Administración Tributaria. (2021). *Resolución Miscelánea Fiscal*.
[https://www.sat.gob.mx/normatividad/58521/resolucion-miscelanea-fiscal-\(rmf\)-](https://www.sat.gob.mx/normatividad/58521/resolucion-miscelanea-fiscal-(rmf)-)
- Servicio de Administración Tributaria. (2022). *Conceptos Tributarios*. Tu Contribución Ayuda a México.
<https://www.sat.gob.mx/consulta/61977/conceptos-tributarios>
- Servicio de Administración Tributaria. (2023). *Requerimiento del SAT*.
- Soria Roldán y Asociados. (2022). *Boletín Fiscal: Devolución de Impuestos*.
<http://www.sryasociados.com/publicaciones/boletin-fiscal-devolucion-de-impuestos>
- UNCTAD. (2021). *World Investment Report 2021*. World Investment Report 2022.
<https://unctad.org/publication/world-investment-report-2022>
- Wilkins, M. (1970). *The Emergence of Multinational Enterprise: American Business Abroad from the Colonial Era to 1914*.