



*"Análisis Legal, Fiscal y Financiero del
Impuesto al Valor Agregado Pagado en
Periodo Preoperativo"*

MAESTRÍA EN IMPUESTOS

Georgina Adriana Zumaya Peláez

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE BAJA CALIFORNIA
FACULTAD DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS Y SOCIALES



ANÁLISIS LEGAL, FISCAL Y FINANCIERO DEL IMPUESTO AL VALOR
AGREGADO PAGADO EN PERIODO PREOPERATIVO

QUE PARA OBTENER EL GRADO DE
MAESTRO EN IMPUESTOS

PRESENTA:

GEORGINA ADRIANA ZUMAYA PELÁEZ

ENSENADA, BAJA CALIFORNIA

OCTUBRE DE 2019

FACULTAD DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS Y SOCIALES

MAESTRIA EN IMPUESTOS



VOTOS PROBATORIOS

Por este conducto doy mi voto aprobatorio para que el **C. GEORGINA ADRIANA ZUMAYA PELAEZ**

con el tema “ANALISIS LEGAL, FISCAL Y FINANCIERO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO PAGADO EN PERIODO PREOPERATIVO.”
para obtener el GRADO de Maestro en Impuestos.

Sin otro particular por el momento, agradezco de antemano las atenciones que se sirva brindar al presente, quedando de usted.

Ensenada B.C., a 15 de Octubre 2019.

Director del trabajo terminal DRA. LIZZETTE VELASCO AULCY

PRESIDENTE

Sinodo

MC MARIA DEL MAR OBREGON ANGULO
SECRETARIO

Sinodo

M.I. SANTIAGO ALEJANDRO ARELLANO ZEPEDA
VOCAL

Dedicatorias

A mi tesoro máspreciado, mi familia, esperando poderles devolver con creces cada minuto de mi vida que les tomé prestado por estar dedicada a esta maestría y, por eso, este trabajo también es suyo.

A mi esposo Margarito, me siento orgullosa de ti, por tu gran amor, paciencia y solidaridad, gracias por tus palabras de aliento cuando creí no poder dar más de mí.

A nuestro hijo Uriel, fruto de nuestro amor, en los cuales tenemos cifradas nuestras esperanzas de verlo realizado, con sus sueños hechos realidad, saludable y feliz todo el tiempo.

A ti madre Chuyita, a quien admiro profundamente, por todo lo que ha logrado en su vida, por sacarnos adelante sola, cosa que le agradezco infinitamente, y aprendí de usted a esforzarme cada día para cumplir con mis sueños y metas.

A mi hermana Alondra y su esposo Antonio porque siempre están allí apoyando en todo momento, su presencia y ayuda es muy valiosa para mí.

A mi padre Fidel, al ser un pilar importante en mi vida, gracias por tu apoyo y sobre todo para darme las bases para seguir estudiando.

A mis hermanos y sobrinos, por su paciencia y comprensión en los días especiales que estuve ausente.

A mi gran amiga Valeria, porque sin tu insistencia no hubiera dado el paso de inscribirme a este programa, el cual fue todo un reto y una experiencia que me encantó compartir contigo.

Y para ti, mi querido lector, por cada minuto de tu vida que me regalas leyendo estas letras a las cuales les he puesto todo mi esfuerzo.

Para Ustedes, por siempre.

Agradecimientos

A la Universidad Autónoma de Baja California por permitirme realizar la maestría en sus instalaciones, gracias por la oportunidad de ingreso al programa.

A CONACYT por haber financiado íntegramente durante 2 años esta investigación.

A mi directora de trabajo terminal Dra. Lizzette Velasco, porque conocerla fue toda una experiencia. Me enseñó a descubrir, desde la perspectiva académica, la cara oculta de muchas cosas.

A mi Padrino de Generación CPC Esteban Rodríguez, con especial afecto. Esta también es su obra. Sin su aporte, esta realidad irrepetible, no hubiese sido posible. Realmente lo admiro.

A la Dra. Virginia López por su paciencia y enseñanzas, por la revisión de este texto y sus valiosas sugerencias en momentos de duda.

A mis maestros, quienes me formaron, me inspiraron. Por su tiempo y dedicación. Siempre estarán en mi corazón y con una deuda de agradecimiento.

A mis compañeros y amigos porque el destino nos hizo compartir esta gran aventura llena de momentos y enseñanzas que guardo con aprecio.

A todas aquellas personas que de una forma u otra contribuyeron para el desarrollo de la investigación que en estos momentos usted tiene en sus manos y que se logró sea una hermosa realidad.

Gracias, por siempre.

Análisis Legal, Fiscal y Financiero del IVA Pagado en Periodo Preoperativo.

Resumen

En la reforma tributaria para 2017 surgieron cambios a la Ley del IVA donde establecen nuevos mecanismos para la solicitud de devolución del impuesto en periodo preoperativo. Se destaca que: se faculta a la autoridad administrativa para que de conformidad con las reglas de carácter general (RMF) que emite el SAT, requieran documentación adicional en la primera solicitud de devolución. Por lo que el objetivo de esta investigación es evaluar y analizar desde la perspectiva legal, constitucional, fiscal y financiera el IVA en periodo preoperativo, determinando el efecto económico que conlleva la imposibilidad de obtener el acreditamiento o devolución de dicho impuesto. La investigación tiene un enfoque mixto, de tipo documental, analizando ordenamientos legales y doctrinales. Obteniendo como resultado que se tiene una pérdida de valor adquisitivo al no poder recuperar el IVA en acreditamiento o devolución, además que los derechos fundamentales de igualdad, equidad y legalidad son violentados. Teniendo como conclusión que al no recuperar ese IVA a favor provoca reinversión del capital, y a su vez menos inversión extranjera. También se determinó que los derechos de igualdad, equidad y legalidad son vulnerados lo que genera incertidumbre jurídica a los contribuyentes que se encuentran en este periodo.

Palabras Clave: Periodo preoperativo, IVA, devolución, derechos fundamentales, impuestos, acreditamiento.

Tabla de Contenido

Introducción	1
Antecedentes	4
Capítulo 1. Introducción.....	10
1.1. Planteamiento del Problema	10
1.2. Definición del Problema.....	14
1.3. Justificación	14
1.4. Alcance de la Investigación.....	20
1.5. Objetivos de la Investigación.....	20
1.5.1. Objetivo General	20
1.5.2. Objetivos Específicos	20
1.6. Preguntas de Investigación	21
1.7. Plan de Trabajo.....	23
Capítulo 2. Marco Teórico.....	24
2.1. Marco Conceptual.....	24
2.1.1. IVA	24
2.1.2. Acreditamiento	25
2.1.3. Devolución	25

2.1.4. Periodo Preoperativo.....	26
2.2. Marco Legal	27
2.2.1. México	27
2.2.1.1. Legal / Constitucional.....	27
2.2.1.2. Fiscal.....	31
2.2.1.3. Financiero / Efectos económicos	32
2.2.2. Extranjero / Otros Países	32
2.2.2.1. Colombia	33
2.2.2.2. Chile.....	33
2.2.2.3. Ecuador.....	33
2.2.2.4. Perú	34
2.3. Marco Contextual.....	35
2.4. Revisión de Literatura	36
Capítulo 3. Metodología.....	40
3.1. Enfoque de la investigación.....	40
3.2. Paradigma de la investigación	40
3.3. Método de investigación.....	42
3.4. Diseño de la investigación.....	42

3.4.1. Tipo de investigación.....	42
3.4.2. Variables de investigación.....	43
3.4.3. Congruencia del planteamiento.....	44
3.5. Delimitación	45
3.5.1. Delimitación espacial	46
3.5.2. Delimitación temporal.....	46
3.5.3. Delimitación disciplinar	46
3.5.4. Delimitación social.....	47
3.6. Objetos y/o sujetos de investigación.....	47
3.6.1. Objetos de Investigación.....	47
3.6.2. Sujetos de Investigación.....	47
3.7. Instrumento de recolección de datos.....	47
3.7.1. Diseño de instrumento.....	47
3.8. Población y muestreo	48
3.8.1. Población.....	48
3.8.2. Muestra	48
3.9. Análisis de datos.....	48
Capítulo 4. Resultados.....	49

4.1. Resultados Cualitativos.....	49
4.2. Resultados Cuantitativos.....	50
4.3. Caso Hipotético	54
Capítulo 5. Discusiones	56
Capítulo 6. Conclusiones y Recomendaciones	60
Referencias.....	62
Apéndice 1 – Instrumentos de Recolección de Datos.....	68
Entrevista.....	68
Formato de Revisión Documental.....	71

Lista de Figuras

Figura 1: Empresas del Sector Construcción en Ensenada _____ 36

Lista de Tablas

Tabla 1 - Características de los paradigmas de la antinomia cualitativo / cuantitativo _____ 41

Tabla 2 – Congruencia del Planteamiento _____ 44

Tabla 3 - Resultados de la aplicación de Instrumento de Recolección de Datos por medio de

Entrevista _____ 52

Introducción

En la actualidad, los sectores de la industria, la construcción, energía y minería, entre otros, efectúan la creación de empresas para el desarrollo de sus actividades, lo que da lugar al inicio del periodo preoperativo, en el cual, se realizan inversiones y gastos, que generan saldos a favor del Impuesto al Valor Agregado (IVA), mismos que pueden ser acreditados o solicitados en devolución ante el Servicio de Administración Tributaria (SAT) (Pérez Monroy, 2017).

Hasta el ejercicio de 2016 la Ley del Impuesto al Valor Agregado, establecía un procedimiento más sencillo en lo que respecta a la acreditación y devolución del impuesto, pues los contribuyentes que se encontraban en este supuesto realizaban una estimación de los gastos e inversiones, para efectuar el acreditamiento del Impuesto al Valor Agregado en la declaración de pago definitivo, y posteriormente, se solicitaba en devolución el saldo a favor obtenido (Pérez Monroy, 2017).

Sin embargo, es importante destacar que, en los últimos años, las empresas se enfrentaban a la negativa por parte de la autoridad, en la devolución de los saldos a favor, con el argumento de que, por disposiciones vigentes, era requisito tener ingresos gravados en el periodo, para acreditar y solicitar en devolución el Impuesto al Valor Agregado pagado en periodos preoperativos (Vázquez Márquez, 2017).

En este sentido, se puede decir que el argumento de la autoridad a la negativa del acreditamiento y devolución del impuesto fue la pauta para la reforma fiscal para el

ejercicio 2017, adicionando al artículo quinto la fracción sexta de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Por tanto, las empresas que para 2017 estén en periodo preoperativo, deberán cumplir con los nuevos requisitos establecidos en dicha disposición.

En vista de los cambios originados, es que nace la inquietud de hacer el estudio sobre esta reforma, ya que, debido a los nuevos requisitos establecidos, se genera una carga administrativa para las empresas, haciendo con esto, un proceso lento y complicado, lo cual genera preocupación en las empresas nacionales y el desinterés de inversión de las empresas extranjeras.

El estudio del tema será de importancia para todas aquellas empresas que iniciaron periodo preoperativo durante el ejercicio 2017, pero sobre todo el enfoque será, hacia las empresas del sector de la construcción ubicadas en Ensenada, Baja California, ya que permitirá conocer en qué forma se verán afectadas con los cambios a la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Al revisar la literatura, se encuentra que la investigación será con un alcance exploratorio, pues representa uno de los primeros acercamientos al no encontrar estudios previos.

El tipo de investigación tendrá un enfoque mixto, por lo que será de tipo documental y de campo, el cual contendrá un diseño no experimental, transversal, descriptivo y correlacional. La población serán todas aquellas empresas dedicadas a la construcción,

que se encuentren en periodo preoperativo, y la determinación de la muestra será no probabilística, por conveniencia, sobre los casos a los que se tenga acceso.

Como instrumento de recolección de datos se utilizó la entrevista semiestructurada, que fue formulada con preguntas generales, de opinión y conocimiento, las cuales fueron aplicadas a los contadores de las empresas con giro en la construcción.

En torno a esta problemática, el objetivo de este estudio es evaluar y analizar desde la perspectiva legal, constitucional, fiscal y financiera, el Impuesto al Valor Agregado durante el periodo preoperativo, determinando el efecto económico que conlleva la imposibilidad de obtener el acreditamiento o devolución de dicho impuesto.

Antecedentes

El Impuesto al Valor Agregado es un impuesto que muchas de las economías a nivel mundial han optado por implementarlo, ya que ha resultado ser de eficaz recaudación y por consiguiente aporta más ingreso al sistema tributario de cada país, en comparación con otros impuestos.

Entre las investigaciones a nivel internacional consultadas, y que forman parte integradora de la investigación se encuentran:

En primer lugar, Vallejo (2016) en su artículo: *El dilema de la Reforma Tributaria: ¿estructural o fiscalista?*, presenta un estudio realizado en Boyacá, Colombia, donde hace referencia a que uno de los aportes más significativos a la economía del país, proviene del Impuesto al Valor Agregado, ya que aporta aproximadamente el 40% del ingreso total. Asimismo, este autor destaca que, ante la posibilidad de un aumento en la tarifa de dicho impuesto, éste sería el punto más controversial, ya que el Impuesto al Valor Agregado es un impuesto regresivo, al ser pagado por todas las personas, independientemente de que tengan un ingreso alto o bajo.

Como resultado, Vallejo determinó que la propuesta de reforma tributaria no es estructural, sino más bien fiscalista, ya que para que sea de forma estructural deben de tenerse en cuenta tanto los impuestos como los subsidios y el efecto neto de los mismos en los hogares, y, que no se altere de forma sustancial las relaciones entre los factores de

producción (capital y trabajo). Siendo de esta manera, fiscalista porque servirá para frenar el déficit fiscal.

El planteamiento anterior ayuda a comprender como las reformas que fueron aplicadas al Impuesto al Valor Agregado en Colombia, tienen mucha similitud a la reforma que se realizó en México; no en el sentido de un aumento de tasa como en la investigación de Vallejo, sino en la limitación que se les da a las empresas.

También se consultó a Pereira, Securato, & Ferreira de Sousa (2016) con su artículo: *Effect of investments on fundamentals and market reaction on pre-operational and operational Brazilian companies for the period 2006-2012*, quienes estudiaron la reacción del mercado en las decisiones de inversión en empresas preoperacionales y operacionales de Brasil. Mencionan un punto muy importante y es que, sin inversiones, el crecimiento de las empresas se vuelve limitado por lo que se crean pocas oportunidades de aumentar las ganancias. Las inversiones proporcionan la formación de capital que conlleva a la continuidad de las operaciones de la empresa, lo que le da una posición competitiva superior. La justificación de esta investigación radica en que hay pocos estudios sobre los efectos de las inversiones y, especialmente, porque existe ausencia de enfoque a empresas preoperacionales. La investigación fue de forma exploratoria con análisis estadísticos, con un periodo de recopilación de datos de 2006 a 2012, con muestras de empresas brasileñas cuyas actividades se encontraban en etapa embrionaria y que en los últimos años habían solicitado algún tipo de inversión para el desarrollo del proyecto.

Los resultados en general arrojaron que las empresas preoperacionales presentaron un bajo nivel de eficiencia en el mercado, porque la información que se presenta depende solamente de oportunidades de crecimiento, por lo que los inversores descartan a este tipo de empresas por la pérdida de valor de crecimiento en la renovación del mercado. Esto pudiera llevar al fracaso de las empresas preoperacionales ya que no cuentan con flujo de efectivo y dependen solo de las expectativas sobre el crecimiento de los activos.

El estudio conduce y orienta esta investigación porque habla sobre las inversiones de las empresas en periodo preoperativo, lo que conlleva a la revisión de uno de los objetivos específicos, que es el no poder financiarse con el Impuesto al Valor Agregado que se genere a favor durante este periodo, causando una pausa o hasta el cierre de la empresa al no contar con flujo de efectivo para seguir en el proceso de inversión.

En esta misma labor de investigación y consulta, se encontró que en la Ley Sobre el Impuesto a las Ventas y Servicios del Decreto Ley 825, de Chile en su artículo 27 bis, menciona que los contribuyentes que durante seis periodos consecutivos como mínimo, y originados por la adquisición de bienes muebles e inmuebles, destinados a formar parte del activo fijo, pueden optar por solicitar el reembolso del saldo a favor que se haya generado.

Adicionalmente, en la Ley 1819 de 2016, de Colombia, en la Parte V, habla sobre el Impuesto Sobre las Ventas, en su artículo 190, hace mención a un cambio al artículo 485-2 del Estatuto Tributario, dentro del cual se establece un descuento para las empresas que

tengan como actividad principal, la exploración de hidrocarburos, independientemente si se tienen ingresos o no, con la facilidad de poder recuperar el Impuesto al Valor Agregado descontable generado en ese periodo al año siguiente en el que se generen, dichos saldos a favor; a diferencia, en el artículo 491 la adquisición de activos fijos no generaría ningún descuento, a excepción de las empresas con actividad en la exploración de hidrocarburos.

Estas disposiciones pueden ser utilizadas en empresas que se encuentren en periodo preoperativo. Esto es útil en la presente investigación, para conocer el tratamiento que se le da en algunos países al Impuesto al Valor Agregado generado en periodos preoperativos y la manera en cómo se puede llegar a recuperar dichos saldos a favor. Además, es importante mencionar que el tratamiento que se le daba a estos saldos a favor, antes de la reforma a la Ley, en México, era muy similar a las expuestas en las Leyes de Chile y Colombia.

Por otra parte, a nivel nacional, varios proyectos, que serán importantes, y formarán parte integradora de la investigación, los cuales fueron efectuados en los últimos años se encuentran:

Primeramente, Lagunas Puls & Ramírez Pacheco (2016), en su estudio, el cual tuvo como objetivo general, el analizar la significancia estadística de cambios en la recaudación del Impuesto Sobre la Renta y del Impuesto al Valor Agregado, a partir del año 2000 y hasta el segundo trimestre del 2015, para afirmar o no la variación en la recaudación; mencionan datos importantes a mencionar en el estudio realizado, y es que en el año

2000 se argumentaba que el Impuesto al Valor Agregado, como medida responsable de carácter fiscal, permitiría incrementar la recaudación federal en un contexto de aceptación internacional (Zedillo, 2000), medida que contribuiría con ahorro y también captaría mayor aportación por parte de aquellos individuos que se desarrollaban en el sector informal, ya que al tener que comprar bienes y servicios tendrían que pagar el impuesto correspondiente.

Para 2001, en la administración de Vicente Fox Quezada, la Ley del Impuesto al Valor Agregado sufrió uno de los cambios más significativos y es que, se propuso que la base del Impuesto al Valor Agregado se integrara a partir de flujo de efectivo, de esta forma los contribuyentes pagarían o acreditarían solo las cantidades efectivamente erogadas.

Para la recta final del gobierno de Felipe de Jesús Calderón Hinojosa, en el año de 2011 se incrementó la tasa del Impuesto al Valor Agregado en la zona fronteriza, siendo del 10% al 11%.

Pero lo que, sin lugar a duda tuvo el mayor de los cambios en dicha Ley, fue durante el periodo de Enrique Peña Nieto en el año 2014, en el cual se aprobó el aumento de la tasa general de Impuesto al Valor Agregado quedando en un 16%, eliminando cualquier distinción en el comercio de bienes y servicios en la zona fronteriza.

La conclusión del estudio determinó que los cambios en materia fiscal en el periodo de Vicente Fox Quezada no lograron eficiencia alguna, mientras que en el periodo presidencial de Felipe de Jesús Calderón Hinojosa se presentó eficiencia positiva en la

recaudación de Impuesto al Valor Agregado. En la misma forma se determinó que en el periodo encabezado por Enrique Peña Nieto, no se presentó ningún cambio significativo en la recaudación de Impuesto al Valor Agregado, inclusive, fue en este último periodo en el que se presentó el menor desempeño de recaudación, a pesar de haberse aplicado el incremento de la tasa general del 16% a partir de 2014, por lo que se concluyó que la reforma no mostró haber dado resultados.

Este estudio ayudó a tener un panorama amplio y significativo en la eficiencia de las reformas que ha tenido la Ley del Impuesto al Valor Agregado en los diferentes periodos presidenciales, ya que nos dio a conocer que los cambios únicamente causan una mayor carga administrativa y no necesariamente se llega al fin que es lograr hacer una recaudación eficiente.

Capítulo 1. Introducción

1.1. Planteamiento del Problema

El sistema tributario de México está compuesto por una gran diversidad de leyes fiscales, las cuales son cambiantes con el tiempo, ya que se necesitan ir adecuando debido a las necesidades de la sociedad y del gobierno. Es por ello por lo que actualmente la mayoría de las leyes tributarias han sufrido una serie de cambios, dentro de los cuales, la autoridad pretende erradicar la evasión fiscal y, por ende, tener una mayor recaudación.

Entre los ingresos presupuestarios más importantes del gobierno mexicano se encuentran los impuestos, de los cuales, los que tienen una mayor recaudación son el Impuesto Sobre la Renta (ISR), Impuesto al Valor Agregado (IVA), Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios (IEPS).

El presente estudio estará enfocado al Impuesto al Valor Agregado, el cual es un impuesto indirecto, que se introdujo en México en 1980, y su característica principal es gravar el consumo, por lo que el consumidor final es quien soporta la carga fiscal (Pérez, 2017).

El Impuesto al Valor Agregado se rige por su propia legislación: la Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento, y dentro de los primeros artículos de dicha ley se encuentran plasmadas las disposiciones generales, entre las cuales se encuentran el sujeto y objeto del impuesto, y que expresamente en su artículo primero dice así:

Están obligadas al pago del Impuesto al Valor Agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

1. Enajenen bienes,
2. Presten servicios independientes,
3. Otorguen el uso o goce temporal de bienes,
4. Importen bienes o servicios (LIVA, 2016).

Esta legislación no ha sido la excepción, en la aplicación de reformas; es por ello por lo que analizaremos una parte de la última modificación hecha el día 30 de Noviembre de 2016, en donde se le adiciona al artículo quinto, la fracción sexta, a la Ley en mención, la cual da el tratamiento del Impuesto al Valor Agregado generado durante el periodo preoperativo, entrando en vigor el 1 de Enero de 2017.

Dentro de la exposición de motivos a dicha reforma se hace mención de que los cambios son necesarios para que haya congruencia con el esquema utilizado en este impuesto y que a la fecha es vigente. Además de mencionar que antes de la reforma, la legislación no establece mecanismo alguno para el acreditamiento efectuado en exceso, ya que resulta complicado corroborar que las inversiones y los gastos efectuados en los periodos preoperativos dieron lugar a la realización de las actividades objeto del impuesto, y que por ello se considera necesario que el acreditamiento del impuesto trasladado se pueda aplicar hasta que se realicen dichas actividades (DOF, 2016).

Entonces, es necesario tener en cuenta que el periodo preoperativo, según el artículo 32, último párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta dice que:

Las 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. Tratándose de industrias extractivas, estas erogaciones son las relacionadas con la exploración para la localización y cuantificación de nuevos yacimientos susceptibles de explotarse (LISR, 2018).

Por lo expuesto en el párrafo anterior, los gastos e inversiones realizadas en forma previa al inicio de las actividades, tales como son la enajenación de bienes, prestación de servicios o del otorgamiento de uso o goce temporal de bienes, se van a considerar erogaciones en periodo preoperativo, siendo dichos gastos indispensables para la apertura de la empresa.

Cabe destacar que, para efectos contables, las Normas de Información Financiera en el Boletín C-8, contempla que se generen erogaciones preoperativas en una empresa que ya está en operación, ya que dispone: Este concepto es también aplicable a empresas ya en operación que adoptan un nuevo giro o ampliación sustancial de capacidad, antes de iniciar sus actividades en forma comercial (NIF, 2018).

El periodo preoperativo, según lo establece el artículo quinto, fracción sexta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, tendrá una duración máxima de un año, y en caso de que se requiera un plazo mayor se tendrá que acreditar ante la autoridad (LIVA, 2016).

Este plazo es una medida de protección que el Servicio de Administración Tributaria implementa para que no se utilicen estas alternativas de forma fraudulenta ocasionando que nunca se llegue al inicio de operaciones. También es cierto que dichas empresas requieren de mayor tiempo, por lo que se tendrá que pedir un plazo mayor y acreditarse ante la autoridad.

El artículo quinto, fracción sexta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, maneja dos alternativas, que son el acreditamiento o en su caso la devolución del Impuesto al Valor Agregado en periodo preoperativo, es por ello que se realizará dicha investigación con el fin de resolver de qué forma afecta, fiscal y financieramente, aplicar dichos tratamientos, ya que la primera condición para poder acreditar dicho Impuesto al Valor Agregado, es que inicie actividades que graven el Impuesto al Valor Agregado.

La inquietud por realizar este estudio se dio por que la redacción de la Ley no es clara y suficiente, lo que crea confusión entre lo que se quiere decir y lo que se va a realizar, ya que puede haber interpretaciones diferentes al no tener "la precisiones adecuadas y necesarias para que el contribuyente pueda aplicar la disposición con tal certeza y seguridad jurídica" (Regalado Rodríguez, 2017).

1.2. Definición del Problema

En el periodo preoperativo se realizan gastos e inversiones, los cuales forman parte importante en la creación de las empresas. Durante este periodo no se generan impuestos a cargo al no existir ingresos; sin embargo, con la realización de estos gastos, se llega a generar un impuesto a favor con relación al impuesto al valor agregado, el cual puede ser acreditado o solicitado en devolución.

Para estos saldos a favor, generados en el ejercicio de 2017 y posteriores, se realizó una modificación a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en la cual se establecen medidas específicas para la acreditación y devolución de dicho impuesto.

Sin embargo, dichos cambios en la ley no son claros y a su vez, un poco excesivos en la solicitud de documentación probatoria, para hacer uso de las opciones mencionadas de dicho impuesto.

Atendiendo a lo expuesto, y en vista de que no existen investigaciones acerca de este tema en particular, es que se decide realizar dicha investigación, para que los contribuyentes que se encuentren en dicho periodo, o que estén a punto de emprender algún negocio, dentro del cual lleguen a tener este tipo de gastos, puedan tener una explicación clara del proceso de acreditación o devolución.

1.3. Justificación

Debido a la reforma del artículo quinto de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en la cual se anexa la fracción sexta, nace la inquietud de realizar este estudio, dado que la

autoridad coarta el derecho de recuperación, ya que desde el momento en que se realizan dichos gastos e inversiones, dentro de los cuales se paga el Impuesto al Valor Agregado, nace el derecho de acreditamiento o en su caso, el derecho de solicitar el saldo a favor en devolución.

Ahora bien, es importante mencionar que la simetría fiscal, en este caso, se pierde, ya que existe el traslado del impuesto por parte de quien cobra el Impuesto al Valor Agregado, pero no hay un acreditamiento en el periodo por quien realiza dichos gastos e inversiones, sino hasta que el contribuyente realice sus actividades gravadas, para lo cual pueden pasar varios meses, incluso hasta años, condicionando la recuperación del Impuesto al Valor Agregado.

Asimismo, la no recuperación, conlleva a que, por causas de la inflación, ese dinero pierda valor adquisitivo, lo que hace que cada vez valga menos. De igual forma, el Impuesto al Valor Agregado al que se tiene derecho, no puede llegar a invertirse para generar rendimientos, entonces la autoridad no solo reprime la no recuperación, sino también la no inversión.

El trámite de devolución se realiza en línea por medio del Buzón Tributario dentro de la página web del SAT, dónde se hace el llenado de la solicitud a través del Formato Electrónico de Devoluciones (FED), en el cual algunos de los datos de la declaración por la que se va a solicitar la devolución ya se encuentra precargada. Una vez llenada la solicitud

para este tipo de periodos se pide cargar en archivo digital, documentación adicional para la primera solicitud.

Aunque estas limitaciones se encuentran en Ley, es importante destacar que, la mayor parte de requisitos para la devolución del Impuesto al Valor Agregado en dicho periodo, se encuentra en la Resolución Miscelánea Fiscal en su regla 2.3.18, en la cual establece que, al enviar la primera solicitud de devolución, se tendrán que anexar, además de los requisitos ya establecidos para la solicitud de devolución, una serie de requisitos derivados de estudios y análisis que las empresas tienen que hacer para poder obtener dicha devolución enlistados en la ficha 247/CFF contenida en el Anexo 1-A, los cuales se enlistan a continuación:

- Documentación que acredite la legal propiedad, posesión o tenencia de los bienes que constituyen la inversión, incluyendo, en su caso, fotografías de estas, así como los comprobantes de pago y transferencias de las erogaciones por la prestación de servicios y por la adquisición de bienes.
- Exhibir los acuses de recibo de los avisos que correspondan conforme al art 17 de la Ley Federal de Prevención de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita.
- Escrito libre en el que se señale 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 proporciona es veraz.

- Proyecto de inversión firmado por el contribuyente que contenga la siguiente información:
 - Tratándose de personas morales, el acta de asamblea donde se haya protocolizado la autorización de los socios o accionistas, respecto de los gastos e 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 Impuesto Sobre la Renta en relación con los actos o actividades por las que se vaya a estar obligado al pago del Impuesto al Valor Agregado, 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 Registro Federal de Contribuyentes de los proveedores de bienes y/o servicios involucrados con el proyecto que generen al menos el 70% del Impuesto al Valor Agregado 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.
- 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 Impuesto al Valor Agregado, respecto del total de las actividades que se van a realizar.
- En caso de que durante el periodo preoperativo se modifique el proyecto de inversión en más de un 10% del total de la estimación, deberá informar en la solicitud de devolución inmediata posterior que se presente a la autoridad competente, debiendo entregar la información actualizada conforme a la modificación del proyecto inicial.
- En caso de que exista variación en la proyección del tiempo que durará el período preoperativo, se deberá informar en la solicitud de devolución inmediata posterior

que se presente a las autoridades antes citadas, las causas que propiciaron la variación, debiendo acreditarse con la documentación que se considere necesaria.

Como respuesta a esta situación, podemos decir, que dichos requisitos además de generar una carga administrativa grande para las empresas inhiben la inversión en México, ya que las empresas, solían pedir la devolución del Impuesto al Valor Agregado generado en este periodo, para seguir financiándose del recurso y así poder echar a andar las empresas.

1.4. Alcance de la Investigación

En la búsqueda de estudios y revisando la literatura seleccionada se determinó que el alcance de este estudio se realizará de forma exploratoria, pues representa uno de los primeros acercamientos, al no encontrar estudios previos a la investigación, que dieran pauta para dicho estudio.

1.5. Objetivos de la Investigación

1.5.1. Objetivo General

Evaluar y analizar desde la perspectiva legal, fiscal y financiera, el Impuesto al Valor Agregado durante el periodo preoperativo, determinando el efecto económico que conlleva la imposibilidad de obtener el acreditamiento o devolución de dicho impuesto.

1.5.2. Objetivos Específicos

- Evaluar si la disposición legal es constitucional, ya que coarta el derecho de acreditación del impuesto, en el periodo en el que se realiza el gasto.

- Evaluar si la reforma al artículo violenta los derechos de igualdad, equidad, legalidad y seguridad jurídica en relación con la devolución del IVA en periodo preoperativo.
- Valorar si los documentos requeridos en la solicitud de devolución del saldo a favor de Impuesto al Valor Agregado, manifestados en Ley y Resolución Miscelánea Fiscal, son indispensables para determinar el reembolso del monto a devolver en dicha solicitud.
- Formular un análisis financiero para determinar los efectos económicos que tendrán los contribuyentes al no poder acreditarse o recuperar el impuesto pagado en el periodo.

1.6. Preguntas de Investigación

En base a los objetivos expuestos anteriormente surge la siguiente pregunta integrada:

1. ¿Cuáles son los efectos económicos, de la imposibilidad de obtener el acreditamiento o devolución del Impuesto al Valor Agregado pagado en periodo preoperativo?

Y, por consiguiente, podemos decir que las preguntas derivadas son las siguientes:

1. ¿Es constitucional el procedimiento de acreditación y devolución del Impuesto al Valor Agregado en periodo preoperativo?
2. ¿Se violentan los derechos de los derechos de igualdad, equidad, legalidad y seguridad jurídica en relación con la devolución del IVA en periodo preoperativo?

3. ¿Son indispensables los requisitos de la devolución, del saldo a favor del Impuesto al Valor Agregado pagado en periodo preoperativo, expuestos en Resolución Miscelánea Fiscal, para determinar la autorización y reembolso del impuesto?
4. ¿Qué efectos económicos tendrán los contribuyentes al no poder acreditar u obtener el reembolso del saldo a favor del Impuesto al Valor Agregado en periodo preoperativo?

1.7. Plan de Trabajo

Plan de Trabajo

[illegible]

Capítulo 2. Marco Teórico

El marco teórico de esta investigación proporcionará una idea más clara acerca de este tema, ya que en este apartado se darán a conocer los conceptos básicos necesarios para el entendimiento del desarrollo de esta investigación, primeramente comenzaremos con el marco conceptual para conocer las definiciones de los conceptos que se estarán utilizando a lo largo de esta investigación, así como posteriormente se verá el marco legal con respecto a México y el extranjero, para finalizar con el marco contextual y la revisión de literatura.

2.1. Marco Conceptual

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

2.1.1. IVA

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

2.1.2. Acreditamiento

La definición común de acreditamiento es un derivado de la palabra acreditar, que significa dar seguridad de que una persona o cosa es lo que representa o parece; sin embargo, para la cuestión fiscal, el acreditamiento se trata de una deducción o disminución de impuesto por su característica inherente.

Una definición legal de acreditamiento se establece en el artículo cuarto de la Ley de IVA, el cual establece que "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".

Entonces, el acreditamiento es una operación de disminución del IVA una vez que tiene el carácter de acreditable, de otra cantidad resultante de aplicar a los valores en que incide el impuesto y que la propia ley señala.

2.1.3. Devolución

La Real Academia de la Lengua Española nos dice que devolución es la acción y efecto de devolver. Así como también, nos dice que es la restitución a los contribuyentes, por parte de la Hacienda Pública, de las cantidades indebidamente ingresadas.

Ante estas definiciones para este estudio se entenderá por devolución como el acto de la autoridad fiscal para devolver el impuesto.

2.1.4. Periodo Preoperativo

El diccionario de la real academia de la lengua define al periodo como ciclo de tiempo, el prefijo pre indica anterioridad temporal y operativo como preparado o listo para ser utilizado o entrar en acción; por lo que, con estas definiciones en su conjunto, podemos decir que el periodo preoperativo es el ciclo de tiempo antes del inicio de operaciones.

La Ley del ISR en su artículo 32, último párrafo define al periodo preoperativo como aquellas erogaciones que tienen por objeto la investigación y el desarrollo, relacionados con el diseño, elaboración, mejoramiento, empaque o distribución de un producto, así como 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. Tratándose de industrias extractivas, estas erogaciones son las relacionadas con la exploración para la localización y cuantificación de nuevos yacimientos susceptibles de explotarse.

A su vez, la Ley del IVA en su artículo 5, fracción sexta, párrafo cuarto, dice que, se entenderá como periodo preoperativo aquel en que se realizan 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.

2.2. Marco Legal

2.2.1. México

2.2.1.1. Legal / Constitucional

En el artículo 31 fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se establece que es obligación de todos los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa, y es de aquí que partiremos el marco legal, ya que de aquí se desprende el hecho del pago de impuestos.

Para fines de esta investigación es importante destacar, como se ha mencionado anteriormente que en ningún apartado de la exposición de motivos se hace mención que se le dará facultad a la autoridad administrativa para que, en las devoluciones de IVA, se requiera mayor documentación a los contribuyentes que se encuentren en periodo preoperativo.

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

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos;
2. Tratados Internacionales;
3. Leyes Federales;

4. Decreto Ley y Decreto Delegado;
5. Reglamento a las Leyes Federales;
6. Circulares;
7. Jurisprudencia;
8. Costumbre;
9. Principios Generales del Derecho;
10. La Doctrina.

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

Sin embargo, en una tesis aislada, publicada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación (2004), dice que las reglas publicadas en la RMF son disposiciones de observancia general, lo cual establece obligaciones a los gobernados, ya que tienen como finalidad precisar la regulación establecida en las leyes y reglamentos fiscales expedidos por el Congreso de la Unión y el Presidente de la República, con el fin de lograr su eficaz aplicación y están sujetas a principios que tutelan la seguridad jurídica de los gobernados.

Por su parte Ríos Granados (2003) menciona que la razón de la RMF es ayudar a la buena gestión del cobro del tributo, y a su vez la dificultad de éstas son que establecen

derechos, deberes y obligaciones al contribuyente, respecto de a los elementos esenciales de las contribuciones.

Como lo mencionamos anteriormente, de acuerdo con el régimen jurídico fiscal mexicano, las RMF son fuentes de derecho, en virtud de que el propio legislador le confirió ese alcance a las disposiciones de carácter y aplicación general, pero dentro del ámbito legislativo. No obstante, como ya lo hemos manifestado, para la doctrina mexicana, la RMF no constituyen fuentes de derecho fiscal.

Por lo anteriormente expuesto, se presume que se podrían estar violentando los derechos fundamentales de igualdad, equidad, legalidad y seguridad jurídica.

El derecho de igualdad ante la ley implica, el derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que aquellos que se encuentran en similar situación de hecho. Existe desigualdad cuando se produce distinción entre situaciones objetivas y de hecho iguales, sin que exista para ello una justificación razonable e igualmente objetiva, de manera que a iguales supuestos de hecho corresponden similares situaciones jurídicas. Por lo que los Estados tienen la obligación de no introducir en su ordenamiento jurídico, regulaciones de carácter discriminatorio, combatir las prácticas en ese carácter y establecer, normas y medidas, que reconozcan y aseguren, la efectiva igualdad ante la ley de todas las personas (Mac-Gregor Poisot, Caballero Ochoa, & Steiner, 2013)

El derecho fundamental de equidad viene ligado con el derecho de igualdad, por consiguiente, la equidad es el derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato

que quienes se ubican en similar situación de hecho (Bernal Ladrón de Guevara, Guerra Juárez, Gudiño Cicero, & López Flores, 2011).

La legalidad consiste en que la determinación de los sujetos pasivos de las contribuciones, su objeto y, en general, sus elementos esenciales, se encuentren en la ley y para ello es suficiente que en ellas se precisen en forma razonable, de manera que cualquier persona de entendimiento ordinario pueda saber a qué atenerse respecto de sus obligaciones fiscales (Bernal Ladrón de Guevara, et al., 2011).

Además, el autor Miguel Carbonell Sánchez (2004) dice que “el principio de legalidad equivale a la idea de que las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite, es decir, que toda acción de cualquier órgano investido del poder estatal debe ser justificada por una ley previa”. La legalidad debe entenderse como la satisfacción que todo acto de autoridad ha de realizarse conforme al texto expreso de la ley, a su espíritu o interpretación jurídica (Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1993).

Y por último, la seguridad jurídica tiene como finalidad que, al gobernado se le proporcionen los elementos necesarios para que esté en aptitud de defender sus derechos, ante la propia autoridad administrativa a través de los recursos, por medio de las acciones que las leyes respectivas establezcan, para lo cual la Constitución establece las garantías de audiencia, de fundamentación y motivación, las formalidades del acto autoritario, y las de legalidad (Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1993).

El autor Miguel Carbonell Sánchez (2004) dice que la seguridad jurídica es la que tiene que ver con la sujeción de los poderes públicos al ordenamiento, es decir, los requisitos que deben observar las autoridades para molestar a una persona, la competencia limitada y/o exclusiva de cada nivel de gobierno, la imposibilidad de aplicar hacia el pasado leyes nuevas, etc.

2.2.1.2. Fiscal

En este apartado trataremos dos puntos importantes para el desarrollo de este tema que es el acreditamiento y la devolución del impuesto en periodo preoperativo.

Si bien, como se ha estado mencionando en el desarrollo de esta investigación, es que esta reforma cambió la forma del acreditamiento del impuesto, ya que éste solamente puede ser acreditado hasta el periodo en el que realice las actividades, tal como lo estipula en su artículo quinto, fracción sexta, inciso a).

Y en el mismo artículo quinto, fracción sexta, pero en su inciso b), nos marca el procedimiento para la devolución del impuesto, la cual debe ser dentro del mes siguiente a aquel en el que se realicen los gastos e inversiones, así como también se estipula que dentro de la primer solicitud de devolución se deben presentar ciertos requisitos que se encuentran establecidos dentro de la Resolución Miscelánea Fiscal, de los cuales, la autoridad los considera obligatorios para determinar la devolución del impuesto.

2.2.1.3. Financiero / Efectos económicos

En este apartado se abordará el tema con relación al aspecto financiero, en específico a los efectos económicos con relación a la pérdida de poder adquisitivo de la moneda, por la incapacidad del acreditamiento del IVA generado en el periodo en el que se genera.

Sánchez Galán (2018) dice que el poder adquisitivo es la cantidad de bienes y servicios que pueden conseguirse con una cantidad de dinero, según sea el nivel de precios. Y la inflación es la subida continua y generalizada de los precios de los bienes y servicios.

Ante esto el valor presente nos permite calcular cuánto es el verdadero monto al obtener la devolución del impuesto, aplicando la inflación durante el periodo que surge el saldo a favor contra el momento en que este saldo es devuelto por la autoridad.

La inflación en su caso es la consecuencia de la pérdida de poder adquisitivo (el dinero pierde valor) por lo que se pierde la capacidad para comprar; lo cual esto genera pérdida de inversión extranjera ya que genera incertidumbre, al no poder contar con el mismo valor de la moneda para generar sus compras.

2.2.2. Extranjero / Otros Países

El IVA en periodo preoperativo, en otros países de América Latina, podemos decir que no lleva un tratamiento especial, ya que se considera como un gasto más dentro del periodo en que surge dicho gasto.

2.2.2.1. Colombia

En la Ley 1819 de 2016 de Colombia, en la Parte V, la cual está dirigida al Impuesto sobre las Ventas, se observa que no maneja un tratamiento especial para las empresas que se encuentran en periodo preoperativo, con excepción a las empresas que se dedican a la explotación de hidrocarburos, en el cual solo se establece un descuento para dichas empresas.

En la Ley de Colombia se imponen tasas diferenciales sobre los bienes, según consideraciones redistributivas. Al igual que en México existen bienes a los cuales se les asigna una tasa de cero y otros que se excluyen de la base gravable. Pero a diferencia de México, en Colombia, como se mencionó en el párrafo anterior, no existe tratamiento especial para los gastos en periodo preoperativo.

2.2.2.2. Chile

Al igual que en Colombia, en Chile, dentro de la Ley Sobre el Impuesto a las Ventas y Servicios del Decreto 825, no se establece un tratamiento especial para los gastos y operaciones que se realicen en periodo preoperativo.

2.2.2.3. Ecuador

En el Ecuador, de acuerdo con el artículo 52 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, el IVA grava el valor de la transferencia de dominio de bienes muebles de naturaleza corporal en todas sus etapas de comercialización, el valor de las importaciones de bienes muebles de naturaleza corporal y el valor de los servicios prestados (Díaz

Montenegro, 2010). Pero al igual que en los países anteriormente mencionados, no existe un tratamiento especial para los gastos en periodo preoperativo.

2.2.2.4. Perú

En el caso de Perú, para la Ley del Impuesto sobre la Renta en el artículo 37 inciso g) nos dice textualmente que:

A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente por esta ley, en consecuencia, son deducibles:

(...)

g) Los gastos de organización, los gastos preoperativos iniciales, los gastos preoperativos originados por la expansión de las actividades de la empresa y los intereses devengados durante el periodo preoperativo, a opción del contribuyente, podrán deducirse en el primer ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo máximo de diez años.

Sin embargo, en relación con IVA no existe un tratamiento especial para los gastos en periodo preoperativo, pero se pudo observar que el periodo preoperativo tiene un plazo mayor al que se establece en México.

2.3. Marco Contextual

La presente investigación se realizará en México, país que pertenece a América del Norte, dentro del cual se seleccionó al estado de Baja California, y por consiguiente al Municipio de Ensenada, el cual colinda al norte con los municipios de Tijuana, Tecate, Mexicali y el Golfo de California; al este con el Golfo de California; al sur con Baja California Sur y el Océano Pacífico; al oeste con el Océano Pacífico y los municipios de Playas de Rosarito y Tijuana; y representa el 74.84% de la superficie del estado (INEGI, Cuaderno Estadístico Municipal, 2005).

Se eligieron a las empresas que se dedican al ramo de la construcción, siendo 27,423 los contribuyentes registrados en este sector hasta el 31 de diciembre de 2016 a nivel nacional, generando unos ingresos de 18,973,597 representados en miles de pesos, así como unos gastos de 13,782,786 en miles de pesos (INEGI, 2017).

Dicho sector representa el 1.9 al PIB nacional, con datos hasta el ejercicio de 2016 y que dentro del mismo ejercicio representó 24.7 millones de pesos de inversión extranjera directa (INEGI, 2018).

En la actualidad, en el Estado de Baja California se encuentran registradas 917 empresas del sector de construcción, de las cuales 175 son las empresas ubicadas en Ensenada, como se muestra en la figura 1, denominada Empresas del Sector Construcción en Ensenada. (INEGI, 2018).

Figura 1: Empresas del Sector Construcción en Ensenada



Fuente: Base de Datos, *Directorio Estadístico Nacional de Unidades Económicas*, INEGI 2018

2.4. Revisión de Literatura

Para el desarrollo de la investigación, se estarán utilizando diversas fuentes de consulta para enriquecer y alimentar el marco conceptual del presente estudio, empezando por los ordenamientos legales a los que va dirigida dicha investigación, que son la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento.

También se estará consultando la Resolución Miscelánea Fiscal, ya que en dicho ordenamiento se establece de forma explicativa como debe ser la devolución del Impuesto al Valor Agregado en periodo preoperativo, haciendo referencia de utilizar la ficha de trámite 247/CFF la cual establece los requisitos adicionales que debe de llevar la primera solicitud de devolución.

Además de los ordenamientos señalados anteriormente, también se utilizaron ordenamientos a nivel internacional que nos ayudó a conocer de qué manera son tratados estos gastos e inversiones a nivel internacional, tal como lo es la Ley Sobre el Impuesto a las Ventas y Servicios del Decreto 825 de Chile, en el cual pudimos ver que el tratamiento de gastos e inversiones en periodo preoperativo, tienen un tratamiento como cualquier gasto realizado en el periodo que fue hecho.

De la misma forma se consultó la Ley 1819 de 2016 de Colombia, en la Parte V, dirigida al Impuesto sobre las Ventas, donde se pudo observar que, al igual que Chile, no maneja un tratamiento especial para las empresas que se encuentren en dicho periodo, con excepción de las empresas que se dediquen a la explotación de hidrocarburos, en el cual se establece un descuento para dichas empresas.

Por otra parte, es de importancia destacar que a la fecha no se ha encontrado ningún estudio de investigación previo como tal, por lo cual se estarán utilizando diversas fuentes que ayudaran al enriquecimiento de la investigación, entre ellas están, las revistas fiscales y artículos científicos, dentro de los que se han seleccionado a continuación se mencionan.

Vallejo Zamudio (2016) en su artículo *El dilema de la Reforma Tributaria: ¿Estructural o Fiscalista?* Con su estudio en Boyacá, Colombia, abre una pauta para conocer el tratamiento que tiene el Impuesto al Valor Agregado en aquel país, y determina en su estudio que una reforma tributaria es de forma fiscalista porque sirve para frenar el déficit fiscal.

En su caso, Pereira, Securato, & Ferreira de Sousa (2016) en su estudio sobre la reacción del mercado en las decisiones de inversión en empresas preoperacionales y operacionales de Brasil, indican que, sin inversión, el crecimiento de las empresas se vuelve limitado, por lo que se crean pocas oportunidades de aumentar las ganancias.

Por otra parte, Lagunas Puls & Ramírez Pacheco (2016), se enfocaron en un estudio sobre las estadísticas de recaudación y las reformas que han sufrido los impuestos tales como el Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado al paso de los sexenios, desde Ernesto Zedillo Ponce de León hasta los primeros inicios del gobierno de Enrique Peña Nieto.

Dentro de las revistas fiscales que se han consultado destacan, Puntos Finos y Puntos Prácticos de Thomson Reuters, Revista Prontuario de Actualización Fiscal (PAF), Información Dinámica de Consulta (IDC) y Fiscoactualidades del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

En estas revistas se encuentran las opiniones de expertos tales como Pérez Monroy (2017) y Vázquez Márquez (2017), de la Revista Puntos Finos, en el cual hacen un pequeño análisis de los cambios hechos a la Ley del Impuesto al Valor Agregado con relación al periodo preoperativo.

Del mismo modo, Morales Palafox (2017) de la revista Puntos Prácticos, del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, y Regalado Rodriguez (2017) de la Revista PAF, en sus

artículos nos dan su interpretación con un caso práctico sobre la reforma al artículo quinto, con la adición de la fracción sexta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Capítulo 3. Metodología

3.1. Enfoque de la investigación

El presente estudio parte desde la perspectiva de analizar de forma legal, fiscal y financiera, el Impuesto al Valor Agregado pagado en periodo preoperativo, partiendo de la reforma a la Ley del Impuesto al Valor Agregado en el cual se adiciona al artículo quinto, la fracción sexta. Ante esto, las empresas con giro en la construcción, que durante el ejercicio 2017 inicien periodo preoperativo, tendrán que ejercer los cambios establecidos en dicha fracción para poder acreditar o solicitar la devolución del Impuesto al Valor Agregado acreditable generado.

El tipo de investigación tendrá un enfoque mixto, por lo consiguiente será de tipo documental y de campo, en el que se consultarán la Ley y su Reglamento y demás ordenamientos legales, como también, publicaciones de revistas en el cual se aborde sobre el tema de estudio.

3.2. Paradigma de la investigación

“El término paradigma fue usado por Gage, citado por SHULMAN (1989), para referirse a los modelos como maneras de pensar o pautas para la investigación que pueden conducir al desarrollo de la teoría” (Ricoy, 2006, p.12). Sin embargo, el término paradigma se le atribuye a Kuhn (1970), quien en la obra la -estructura de las revoluciones científicas- expresa que un paradigma es un compromiso implícito, no formulado ni difundido, de una comunidad de estudiosos con determinado marco conceptual. Así mismo, afirma que en

una ciencia experimentada sólo puede sobresalir un paradigma a la vez, compartiéndolo esa comunidad, y sirve para determinar las maneras correctas de formular las preguntas, aquellos -rompecabezas- comunes que se definen como las tareas de investigación en la ciencia normal (Ricoy Lorenzo, 2006).

El conocimiento de los paradigmas de investigación nos ayuda a situarnos y conocer mejor el modelo o modelos metodológicos en los que nos propongamos encuadrar un estudio. Desde la propia investigación es necesario comprender los fenómenos que se van desarrollando para desencadenar propuestas de mejora para las concepciones cercanas sobre los planteamientos por los que se opte en una investigación (Ricoy Lorenzo, 2006).

Dentro de los enfoques cualitativo y cuantitativo se recopilaron diferentes características:

Tabla 1

Características de los paradigmas de la antinomia cualitativo / cuantitativo

PARADIGMA CUALITATIVO	PARADIGMA CUANTITATIVO
○ Aboga por el empleo de los métodos cualitativos. ○ Fenomenologismo (comprensión), interesado en comprender la conducta humana desde el propio marco de referencia del que actúa. ○ Observación naturalista y sin control. ○ Subjetivo. ○ Próximo a los datos con perspectiva desde dentro. ○ Fundamentado en la realidad, orientado a los descubrimientos, exploratorio, expansionista, descriptivo-interpretativo e inductivo.	○ Aboga por el empleo de métodos cuantitativos. ○ Positivismo lógico, busca los hechos o causas de los fenómenos sociales, prestando escasa atención a los aspectos subjetivos de los individuos. ○ Medición penetrante y controlada. ○ Objetivo. ○ Al margen de los datos con perspectiva desde/hacia fuera. ○ No fundamentado en la realidad, orientado a la comprensión, confirmatorio, reduccionista, inferencial e hipotético deductivo.

○ Orientado al proceso. ○ Válido a partir de datos reales, ricos y profundos. Asume una realidad dinámica y cambiante. ○ No generalizable, se queda en estudio de casos aislados. ○ Holista, tiene en cuenta los diferentes elementos.	○ Orientado al resultado. ○ Fiable a partir de datos sólidos y repetibles en otras situaciones. Asume una realidad estable y permanente. ○ Generalizable a estudio de casos múltiples. ○ Particularista, se reduce a determinados aspectos.
---	--

Fuente: Ricoy Lorenzo, C. (2006). Contribución sobre los paradigmas de investigación. *Revista de Centro de Educación*, 11-22

El carácter cualitativo caracteriza al paradigma interpretativo, por lo que esta investigación será de este tipo, ya que las técnicas de recolección de datos más usuales dentro de este paradigma son la entrevista, estudio de caso, observación, etcétera; y de los cuales la entrevista y la guía de observación serán los métodos de recolección utilizados para esta investigación.

3.3. Método de investigación

Esta investigación tendrá un método inductivo-deductivo, ya que, por tener un enfoque mixto, abarca tanto lo cualitativo como lo cuantitativo, va de lo general a lo particular y viceversa, es por ello por lo que se utilizarán 2 instrumentos de recolección, tales como la entrevista y la guía de observación.

3.4. Diseño de la investigación

3.4.1. Tipo de investigación

La investigación será de tipo no experimental con diseño transversal, descriptivo y correlacional. Será no experimental porque no se manipularán las variables, transversal porque se recolectarán los datos en un solo momento y tiempo único, (Hernández

Sampieri, Fernández Collado, & Baptista Lucio, 2014) y descriptivo correlacional porque se busca describir la relación entre las variables.

3.4.2. Variables de investigación

Hernández Sampieri, Fernández Collado, & Baptista Lucio (2014) nos dice, que una variable es una propiedad que puede variar y cuya variación es susceptible de medirse. Rivas Tovar (2012) nos menciona que una variable contiene algún factor decisivo en la explicación de un fenómeno, pudiendo asumir diferentes categorías o valores numéricos.

Las variables pueden clasificarse en dos formas: las *variables independientes (causas)* y las *variables dependientes (efectos)* (Hernández Sampieri, Fernández Collado, & Baptista Lucio, 2014).

En base a lo mencionado por los autores podemos determinar que en la presente investigación las variables independientes serán el Impuesto al Valor Agregado en periodo preoperativo, el acreditamiento y los documentos de la solicitud de devolución; mientras que las variables dependientes son los efectos económicos, el no acreditamiento y la no recuperación del Impuesto al Valor Agregado en la solicitud de devolución.

3.4.3. Congruencia del planteamiento

La congruencia del planteamiento tal como lo muestra la Tabla 2, es una herramienta, la cual nos permite organizar las etapas de la investigación, de manera que desde un inicio haya congruencia entre las partes, y así llevar una secuencia lógica, que nos permite reducir tiempo en el proceso de la investigación.

Tabla 2
Congruencia del planteamiento

Título de la Investigación	Objetivo General	Objetivos Específicos	Preguntas de Investigación	Actividades para la Obtención de los Datos
Análisis Legal y Fiscal del IVA pagado en Periodo Preoperativo.	Evaluar y analizar desde la perspectiva legal, constitucional, y fiscal, el Impuesto al Valor Agregado durante el periodo preoperativo, determinando el efecto económico que conlleva la imposibilidad de obtener el acreditamiento o devolución de dicho impuesto.	Evaluar si la disposición legal es constitucional, ya que coarta el derecho de acreditación del impuesto, en el periodo en el que se realiza el gasto.	¿Es constitucional el procedimiento de acreditación y devolución del Impuesto al Valor Agregado en periodo preoperativo?	Revisión de Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Leyes, Tesis, Artículos de Revistas fiscales y jurídicas, Entrevista.
		Evaluar si la reforma al artículo violenta los derechos de igualdad, equidad, legalidad y seguridad jurídica en relación con la devolución del IVA en periodo preoperativo.	¿Se violentan los derechos de los derechos de igualdad, equidad, legalidad y seguridad jurídica en relación con la devolución del IVA en periodo preoperativo?	Revisión de Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Leyes, Tesis, Doctrina, Artículos de Revistas jurídicas, Jurisprudencias, Entrevista
		Valorar si los documentos	¿Son indispensables los	Revisión de ordenamientos

requeridos en la solicitud de devolución del saldo a favor de Impuesto al Valor Agregado, manifestados en Ley y Resolución Miscelánea Fiscal, son indispensables para determinar el reembolso del monto a devolver en dicha solicitud.	requisitos de la devolución, del saldo a favor del Impuesto al Valor Agregado pagado en periodo preoperativo, expuestos en Resolución Miscelánea Fiscal, para determinar la autorización y reembolso del impuesto?	legales, Tesis, Artículos de Revistas fiscales, Entrevista.
Formular un análisis financiero para determinar los efectos económicos que tendrán los contribuyentes al no poder acreditarse o recuperar el impuesto pagado en el periodo.	¿Qué efectos económicos tendrán los contribuyentes al no poder acreditar u obtener el reembolso del saldo a favor del Impuesto al Valor Agregado en periodo preoperativo?	Revisión de Tesis, Artículos de Revistas financieras, Entrevista y realización de caso práctico.

Fuente: elaboración propia a partir del diseño de Vega Guzmán (2003), citado por Rivas Tovar (2006).

3.5. Delimitación

La delimitación de la investigación tiene como objetivo identificar y definir todos aquellos aspectos importantes que pertenece al mismo para el desempeño de una actividad, separando los que no interfieren como parte de su contenido, permitiendo

encontrar con el contenido propio de la investigación, disminuyendo el grado de complejidad y así contextualizar el proyecto para atender solo aquellos aspectos que son requeridos. Por lo anteriormente expuesto la delimitación del trabajo de investigación es de la siguiente manera.

3.5.1. Delimitación espacial

El presente estudio se realizará a empresas dedicadas al ramo de la construcción de la ciudad de Ensenada, Baja California, México.

3.5.2. Delimitación temporal

El estudio tendrá una duración de 12 meses, dentro de los cuales se hará la recolección de datos para posteriormente realizar el análisis de estos y cubrir los objetivos de la investigación. Asimismo, el estudio abarcará el periodo preoperativo que se haya iniciado durante los meses de enero a diciembre del ejercicio de 2017 en los que se haya generado saldo a favor de Impuesto al Valor Agregado, que sean motivo de acreditación o de solicitud de devolución.

3.5.3. Delimitación disciplinar

El desarrollo de la investigación tiene enfoque en las Ciencias Administrativas y Sociales, haciendo referencia en las disciplinas de Contabilidad, Derecho Constitucional, Derecho Fiscal, y Finanzas, las cuales se abordarán para el análisis de la investigación.

3.5.4. Delimitación social

Se estudiarán a las empresas dedicadas al ramo de la construcción y que se encuentren en periodo preoperativo, ya que este tipo de empresas generan una cantidad considerable de gastos e inversiones para el desarrollo de la actividad, y para que se realicen la venta y obtener el primer ingreso puede pasar mucho tiempo, además que, en el transcurso de la inversión y gasto, pueden llegar a requerir de la devolución del saldo a favor de Impuesto al Valor Agregado para seguir financiándose de ese recurso.

3.6.Objetos y/o sujetos de investigación

3.6.1. Objetos de Investigación

El objeto de esta investigación es el IVA en periodo preoperativo, en relación con la devolución y acreditación de dicho impuesto.

3.6.2. Sujetos de Investigación

Los sujetos de estudio de esta investigación serán la Ley del Impuesto al Valor Agregado, las formas de acreditación y devolución del IVA en periodo preoperativo, así como los efectos económicos que tendrán los contribuyentes al no obtener el reembolso del impuesto a favor.

3.7. Instrumento de recolección de datos

3.7.1. Diseño de instrumento

La entrevista se utilizará como técnica de recolección de datos (ver apéndice 1), la cual será de forma semiestructurada, que contendrá preguntas generales, de opinión y

conocimiento; las cuales serán aplicadas a los contadores, con la aprobación de los dueños de las empresas, que tengan su giro de actividades en la construcción y que se encuentren periodo preoperativo, así como también a personas especialistas en el tema, con la finalidad de enriquecer y obtener datos significativos para el desarrollo de la investigación.

Además, se utilizará un formato de revisión documental, el cual se utilizará para la revisión documental de los ordenamientos legales, doctrinales, artículos de revistas y demás documentos que sirvan para el desarrollo de la investigación.

3.8.Población y muestreo

3.8.1. Población

En la investigación la población serán todas aquellas empresas que se dediquen a la construcción en el Municipio de Ensenada, Baja California, y que se encuentren en periodo preoperativo a partir de enero a diciembre de 2017.

3.8.2. Muestra

Para determinar el tamaño de la muestra, se utilizó una técnica no probabilística, que será por conveniencia sobre los casos a los que se tenga acceso, sobre la población.

3.9.Análisis de datos

Los datos recolectados de la entrevista serán registrados en una base de datos, y servirán para el análisis de una forma comparativa constante y conforme el desarrollo del estudio cubrir con los objetivos de la investigación.

Capítulo 4. Resultados

En este capítulo se muestran los resultados obtenidos de la aplicación de los instrumentos de investigación los cuales se presentarán en 2 secciones: resultados cualitativos y resultados cuantitativos.

4.1. Resultados Cualitativos

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

Los derechos de igualdad y equidad son violentados, ya que, para la solicitud de IVA en periodo preoperativo, no se le está dando el mismo trato que a los demás contribuyentes, solo por el hecho de estar en dicho periodo.

Al momento que se determina que la devolución del impuesto no es reembolsable, por causa de la falta de documentación requerida en Resolución Miscelánea Fiscal (RMF), el derecho de legalidad es vulnerado, ya que no existe fundamento en ley, en el cual se determine que esos documentos son obligatorios, ya que se encuentran en las reglas de carácter general.

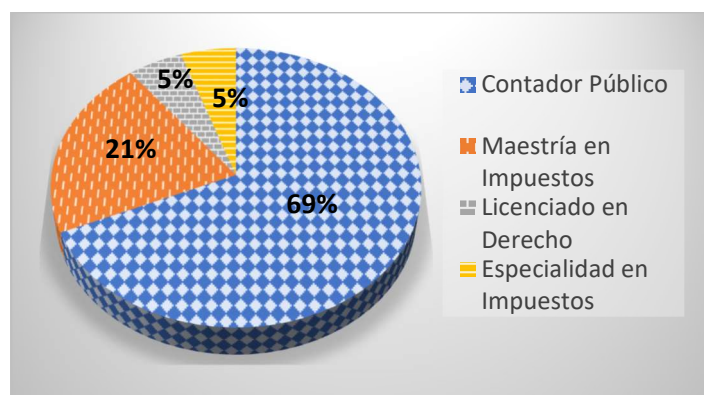
El derecho fundamental de seguridad jurídica no es quebrantado, aunque al darle la facultad a la autoridad administrativa para que requiera más información en el trámite de devolución, y ésta es la que determina si se hace el reembolso o no, el contribuyente aún puede ejercer su derecho de seguridad jurídica al interponer algún medio de defensa que considere necesario para su trámite.

4.2. Resultados Cuantitativos

Es importante destacar que la investigación fue dirigida a las empresas dedicadas al ramo de la construcción y se aplicaría el instrumento de recolección de datos sobre aquellas empresas que nos dieran acceso a la información, derivado de ello tenemos que las empresas dedicadas a éste ramo, y sobre las cuales nos dieron acceso a entrevista e información, se obtuvo que no aplican sus gastos como periodo preoperativo, sino que llevan el manejo de periodos normales de cualquier empresa en funcionamiento, por lo que se llevó a la aplicación de entrevistas a profesionistas contadores y abogados.

De los resultados obtenidos mediante la aplicación del instrumento se tiene que de los profesionistas entrevistados el 69% eran contadores públicos, el 21% maestros en impuestos, con un 5% licenciados en derecho y con otro 5% especialistas en impuestos, tal como se muestra en la figura 2.

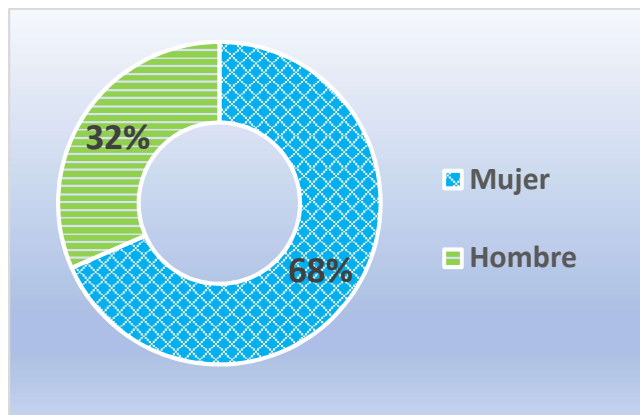
Figura 2
Profesionistas Entrevistados.



Fuente: Elaboración propia.

El sexo de los profesionistas se integró por el 68% de mujeres y el 32% de hombres, como se ve reflejado en la figura 3.

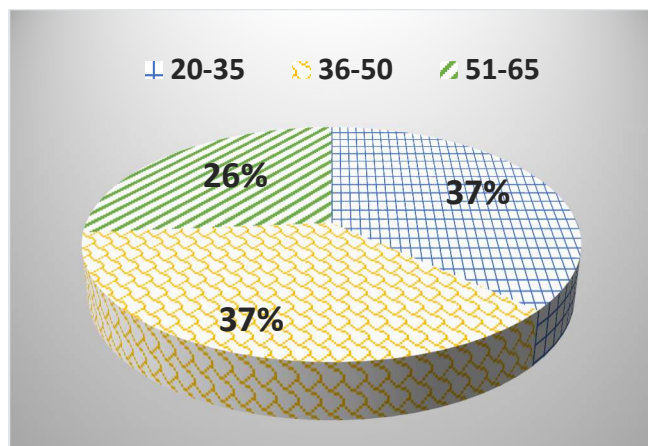
Figura 3
Sexo de Profesionistas Entrevistados.



Fuente: Elaboración propia.

En los rangos de edad se obtuvo que de 20 a 35 años fue 37%, de 36 a 50 años con otro 37% y de 51 a 65 años con un 26% como lo muestro en la figura 4.

Figura 4
Edades de Profesionistas Entrevistados.

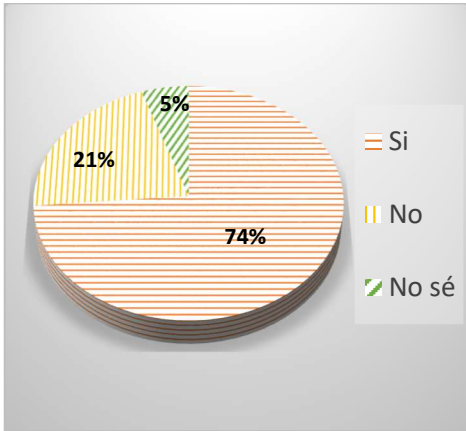
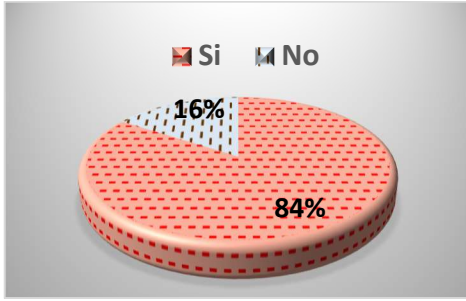
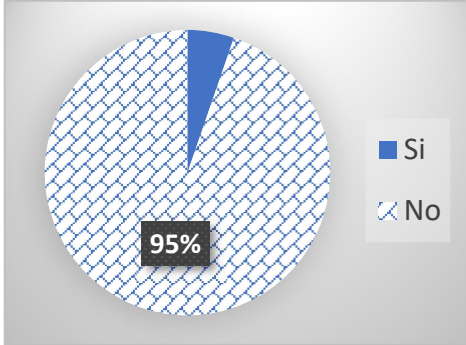
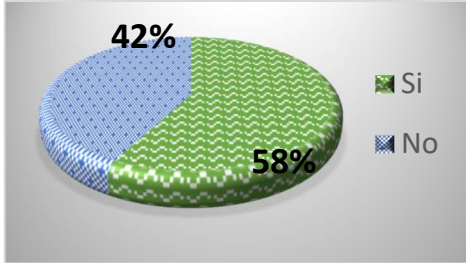


Fuente: Elaboración propia.

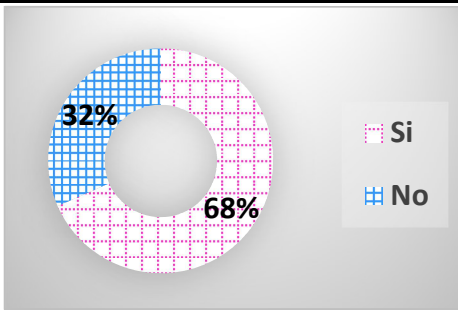
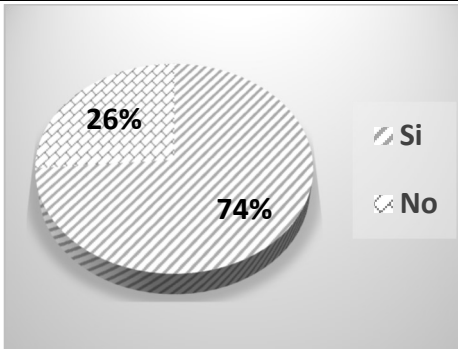
Así mismo, de los profesionistas a los que se les aplicó la entrevista se obtuvieron las siguientes respuestas que fueron plasmadas en gráficas, tal como se muestra en la Tabla 3 denominada "*Resultados de la aplicación de Instrumento de Recolección de Datos por medio de Entrevista*":

Tabla 3

Resultados de la aplicación de Instrumento de Recolección de Datos por medio de Entrevista

Pregunta	Respuesta	Gráfica
Con respecto a la Reforma de la Ley del IVA donde se señalan los nuevos mecanismos para la acreditación y la devolución del IVA en periodo preoperativo, ¿usted considera que se violentan los derechos de igualdad, equidad, legalidad y seguridad jurídica con relación a la solicitud de devolución de dicho impuesto?	Si 74% No 21% No sé 5%	
Conoce la duración del periodo preoperativo.	Si 84% No 16%	
¿Ha solicitado la prórroga del periodo preoperativo? En caso de contestar si, ¿puede describir el proceso de la solicitud de la prórroga, así como mencionar el plazo en el que obtuvo respuesta por parte de la autoridad?	Si 5% No 95%	
¿Conoce la forma de acreditación del impuesto en periodo preoperativo?	Si 58% No 42%	

¿Puede mencionar la forma de acreditación del IVA en periodo preoperativo cuando se manejan distintas tasas?	Si 42% No 37% No sé 21%	Si 42% No 37% No sé 21%
¿Ha solicitado la devolución de IVA de periodo preoperativo? En caso de contestar si, ¿Puede describir el proceso de la solicitud hasta la resolución, así como también, el tiempo en el que obtuvo la respuesta de la autoridad?	Si 5% No 95%	Si 5% No 95%
¿Conoce los requisitos para la primera solicitud de devolución de IVA en periodo preoperativo? En caso de contestar si, ¿Podría mencionar algunos?	Si 32% No 68%	Si 32% No 68%
¿Qué efectos financieros cree que conllevan los nuevos requisitos de acreditamiento y devolución de IVA en periodo preoperativo?	No sé 37% Retención de Efectivo 32% Mayor Flujo de Efectivo 6% Falta de Financiamiento 5% Descapitalización 5% Menos Inversión Extranjera 5% Ninguno 5% Pérdida de valor adquisitivo 5%	No sé 37% Retención de efectivo 32% Mayor flujo de efectivo 6% Falta de financiamiento 5% Descapitalización 5% Menos Inversión Extranjera 5% Ninguno 5% Pérdida de valor adquisitivo 5%

¿Considera que estos nuevos cambios tienen algún impacto en la inversión extranjera? Y ¿Por qué?	Si 68% No 32%	
¿Considera que la inflación tiene afectación en los importes de IVA acreditable que no se puede utilizar, en el acreditamiento o devolución, desde el momento en que se genera, hasta el momento que puede ser utilizado o en su caso devuelto?	Si 74% No 26%	

Fuente: Elaboración propia.

4.3. Caso Hipotético

Para determinar el efecto económico que conlleva la acreditación o la devolución del impuesto, después del periodo en que surgió, se hará un caso hipotético, en donde se determinará bajo la fórmula de Valor Presente, el valor real del importe a acreditar o devolver a la fecha en que sucede.

El valor presente se determina con la siguiente formula:

$$VP = \frac{VF}{(1+i)^n}$$

Donde:

VP = Valor Presente

VF = Valor Futuro

i = Tipo de interés (Inflación)

n = Plazo de la Inversión (Periodo de tiempo)

Para nuestro caso se tomó como mes inicial enero de 2017 que es cuando entra en vigor la Reforma a la Ley del IVA, y como mes final enero de 2018, que sería el plazo máximo de 12 meses para estar dentro del periodo preoperativo, y como monto de IVA a calcular de \$2,000,000.00. En este periodo el Banco de México determinó una inflación anual del 5.55%, por lo que nuestra fórmula queda de la siguiente manera:

$$VP = \frac{VF}{(1+i)^n}$$

$$VP = X$$

$$VF = \$2,000,000.00$$

$$i = 5.55\%$$

$$n = 1 \text{ año}$$

Entonces:

$$VP = \frac{2,000,000.00}{(1+0.0555)^1} = \frac{2,000,000.00}{1.0555} = 1,894,836.57$$

$$VP = 1,894,836.57$$

Como se puede observar el valor presente de este caso existe una diferencia de \$105,163.42, menos del valor que en este caso debió de obtener el contribuyente en el periodo de un año por lo que genera una pérdida.

Capítulo 5. Discusiones

Esta investigación tuvo como propósito evaluar y analizar desde la perspectiva legal, constitucional, fiscal y financiera, la reforma para 2017 con relación al IVA pagado en periodo preoperativo, para determinar el efecto económico que conlleva la imposibilidad de obtener el acreditamiento o devolución del impuesto.

Con los resultados obtenidos del caso hipotético se determinó que se tiene un efecto económico negativo para el contribuyente, debido a que, aplicando los porcentajes de inflación en la determinación del valor presente, se ve disminuido el monto que, en su caso, el contribuyente pudo obtener en el momento en que se generó dicho saldo, provocando con esta situación que el dinero se quede detenido por más tiempo del periodo en que pudiese recuperarse, obteniendo como resultado pérdida de valor adquisitivo, y en el caso de la mayoría de las empresas dejan de financiarse con la retención del efectivo.

Este impacto económico también trae consecuencias con relación a la inversión extranjera, porque si bien es cierto, ellos buscan seguridad y estabilidad en la aplicación de las disposiciones legales, para asegurar que su inversión haya sido buena.

Además, en los resultados obtenidos con la aplicación del instrumento de recolección de datos, tal como se figura en la tabla 3 *“Resultados de la aplicación de Instrumento de Recolección de Datos por medio de Entrevista”*, se pudo ver que los profesionistas y

especialistas en el tema, no lo dominan tal y como se esperaba por ser un tema nuevo para los contribuyentes que se encuentran en este tipo de periodo.

Mientras que los resultados del análisis y revisión documental, así como de la aplicación de las entrevistas, dieron como positivo que se violentan los derechos de igualdad, equidad, legalidad y seguridad jurídica, también comentaron que con el anterior esquema resultaba complicado reconocer cuales inversiones y gastos, eran generados en el periodo preoperativo, toda vez que la autoridad no establecía un procedimiento para su determinación.

Estos derechos son violentados, ya que como mencionó De la Garza (2015) las reglas de carácter general, mejor conocidas como Resolución Miscelánea Fiscal, no están por encima de la Ley según lo establece en la jerarquía de disposiciones jurídicas en materia fiscal.

El derecho de igualdad y equidad como lo menciona la constitución, son los derechos de tener un mismo trato que aquellos que se encuentren en situación de hecho igual, son derechos que van de la mano, y que al comparar a 2 contribuyentes que se encuentren dentro de un mismo régimen fiscal, con actividades igual, pueden ser tratados diferentes solo porque uno lleve un periodo preoperativo y el otro no. Ante esto es que se violentan estos dos derechos, ya que son contribuyentes en misma situación de hecho, pero con trato distinto solo porque uno de los dos se encuentra en periodo preoperativo.

Como se menciona dentro del marco legal de esta investigación, el derecho de legalidad, según lo estipula la carta magna, dice que consiste en que dentro de la ley se

debe establecer los elementos esenciales que comprende a la misma, de tal modo que cualquier persona de entendimiento ordinario pueda saber a qué atenerse con respecto de sus obligaciones fiscales. Es por ello, por lo que este derecho es vulnerado porque los requisitos de la primera solicitud de devolución de IVA en periodo preoperativo se encuentran enlistadas en Resolución Miscelánea Fiscal y no dentro de la misma Ley.

Con relación al derecho de seguridad jurídica podemos indicar que no se encuentra violentado, ya que como lo dice la constitución, tiene como finalidad que al gobernado se le proporcionen los elementos necesarios para que este en aptitud de defender sus derechos, ante la propia autoridad administrativa, es por ello que este derecho no se violenta, porque aunque se le dé la facultad a la autoridad administrativa de determinar si hace el reembolso de la devolución o no, el contribuyente tiene el derecho de ejercer su derecho de defensa.

Los procesos de devolución de impuestos por parte de la autoridad son hasta la fecha tardados, y con este tipo de contribuyentes no es la excepción. Debido a los nuevos requisitos es aún más tardado de lo que normalmente se llevan con un contribuyente en condiciones "normales" por lo que en muchas ocasiones los contribuyentes han optado por desistir y esperar a generar el primer ingreso obtenido y así concluir con dicho periodo, para después realizar el acreditamiento del impuesto.

Es de importancia mencionar que un informante comentó que aquí en Ensenada, el trámite de devolución es muy tardado, y como este es un tema muy técnico y novedoso,

se desconoce en gran parte, son muy pocos los profesionistas que conocen del tema, y esto se vio reflejado en las respuestas de la aplicación de las entrevistas; además que son muy pocas las empresas que tienen periodos preoperativos. Por lo que muchas de las empresas optan por facturar ingresos ficticios con cantidades muy bajas, y con eso "demostrar" que tuvieron su primer ingreso, y así empezar a acreditarse el impuesto, o en su caso, solicitar la devolución como cualquier contribuyente para evadir la carga administrativa que representa la primera solicitud de IVA.

Capítulo 6. Conclusiones y Aportaciones

Ante todo, lo mencionado se concluye que, los efectos económicos que conllevan, el no acreditar en el periodo posterior al que surge el IVA a favor, o la determinación del no reembolso de la primera solicitud de IVA por parte de la autoridad, genera:

1. Pérdida de valor adquisitivo;
2. Retención de efectivo y con ello la pérdida de financiamiento, y la oportunidad de reinversión;
3. Menor inversión extranjera.

Los derechos fundamentales de igualdad, equidad y legalidad son violentados, y generando incertidumbre al contribuyente.

Y ante esto, aún le queda la posibilidad de ejercer el derecho de seguridad jurídica para poder defenderse de la autoridad administrativa, ya que, según los datos analizados de esta investigación, el derecho de seguridad jurídica no se encuentra violentado, ya que, aunque se trate de una autoridad administrativa, aun se cuenta con el derecho de defensa.

También podemos decir que, la Resolución Miscelánea Fiscal se crea de manera muy ambiciosa por parte de la autoridad, lo que conlleva en muchas ocasiones a que se den incongruencias entre la ley, reglamento y Resolución Miscelánea Fiscal.

Se recomienda que se haga un uso racional de la Resolución Miscelánea Fiscal y que vayan acorde con la ley, para evitar confusión y conflictos, con los contribuyentes.

Que la autoridad modifique el artículo 5to, fracción sexta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y enliste los requisitos para la primera solicitud de devolución de IVA, o en su caso, que disminuya o elimine parte de los requisitos que no son indispensables para la determinación del reembolso de la devolución, y así hacer más fácil el proceso de devolución para que el contribuyente puede seguir financiándose con el producto de saldo a favor en este periodo.

Con esto se le dará mayor seguridad al contribuyente, ya que dentro de la ley se establecerán los requisitos de la solicitud de devolución.

Referencias

- Arteaga, N. E. (2008). *DERECHO CONSTITUCIONAL*. MÉXICO: OXFORD UNIVERSITY PRESS MÉXICO.
- Bernal Ladrón de Guevara, D., Guerra Juárez, A., Gudiño Cicero, C., & López Flores, A. (2011). *Derechos Humanos de los Contribuyentes*. México: PRODECON.
- Bisquerra Alzina, R. (2004). *Metodología de la Investigación Educativa*. Madrid, España: La Muralla.
- Burgoa, O. I. (2005). *DERECHO CONSTITUCIONAL MEXICANO*. MEXICO: PORRÚA.
- Caballero, U. E. (2009). *Los Ingresos Tributarios de México*. México: Trillas.
- Cámara de Senadores. (2016). *Iniciativa de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y del Código Fiscal de la Federación*. México.
- Carbonell Sánchez, M. (2004). *Los Derechos Fundamentales en México*. México: Comisión Nacional de los Derechos Humanos, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM.
- Carbonell Sánchez, M. (2012). *Teoría de la Constitución, Ensayos Escogidos*. México: Editorial Porrúa.
- CFF. (2009). *Código Fiscal de la Federación*.
- CPEUM. (2017). *CONSTITUCIÓN POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS*. MEXICO.

De la Garza, S. F. (2015). *Derecho Financiero Mexicano* (28 Edición ed.). México: Editorial Porrúa.

Díaz Montenegro, J. (Noviembre de 2010). Diseño de un sistema contable que permite optimizar legalmente la declaración del IVA en Ecuador. *Contabilidad y Negocios*, 5(10), 44-55.

DOF. (2016). Diario Oficial de la Federación. *Iniciativa de Decreto por el que se Reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de Ley*. México.

Elizondo López, A. (2002). *Metodología de la Investigación Contable*. México: Thomson.

Gamas, T. J. (2001). *Derecho Constitucional Mexicano*. México, D.F.: Editorial Porrúa.

Garza, G. C. (1997). *Derecho Constitucional Mexicano*. México: McGraw-Hill.

Hernández Sampieri, R., Fernández Collado, C., & Baptista Lucio, M. P. (2014). *Metodología de la Investigación* (Sexta Edición ed.). México, DF: Mc Graw Hill.

Huerta Ochoa, C. (2003). La acción de inconstitucionalidad como control abstracto de conflictos normativos. *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, 927-950.

INEGI. (2005). *Cuaderno Estadístico Municipal*. Ensenada: INEGI.

INEGI. (2017). *Anuario Estadístico y Geográfico de Baja California*. Baja California: INEGI.

Jaramillo, C., & Tovar, J. (2008). El impacto del Impuesto al Valor Agregado sobre el gasto en Colombia. *Lecturas de Economía*(68), 69-93.

Lagunas Puls, S., & Ramirez Pacheco, J. C. (Diciembre de 2016). ¿Pueden considerarse significativas las reformas fiscales de México? *Revista de Métodos Cuantitativos para la Economía y la Empresa*, 22, 78-103.

LISR. (2018). Ley del Impuesto Sobre la Renta.

LIVA. (2016). Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Mac-Gregor Poisot, E. F., Caballero Ochoa, J. L., & Steiner, C. (2013). *Derechos Humanos en la Constitución, Comentarios de Jurisprudencia Constitucional e Interamericana*. México: SCJN, UNAM, Konrad Adenaur Stiftung.

Morales Armenta, A. (2015). *Análisis Práctico de ISR e IVA*. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Morales Palafox, J. I. (2017). IVA acreditable para contribuyentes que realicen erogaciones en periodo preoperativo. *Puntos Prácticos*, 14-18.

NIF. (2018). Normas de Información Financiera.

Ortega Maldonado, J. M. (s.f.). Los Derechos Fundamentales en Materia Tributaria que Consagran las Constituciones Locales. *Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM*, 79-97.

Pereira, M. A., Securato, J. R., & Ferreira de Sousa, A. (enero-marzo de 2016). Effect of investments on fundamentals and market reaction on pre-operational and operational Brazilian companies for the period 2006-2012. *Revista de Administração*, 51(1), 56-71.

Pérez Inda, L. M. (2017). *Aplicación Práctica de la Ley del Impuesto al Valor Agregado*.

México: Ediciones Fiscales ISEF, S. A.

Pérez Monroy, J. A. (2017). Tratamiento fiscal de los gastos e inversiones en periodos preoperativos. *Puntos Finos*, 22-25.

Ramírez Cedillo, E. (2013). La Generalización del Impuesto al Valor Agregado: ¿Una opción para México? *Revista Mexicana de Ciencias Políticas y Sociales*, 75-102.

Regalado Rodríguez, V. (15 de Mayo de 2017). *Entorno fiscal*. Obtenido de <https://www.entornofiscal.com/2017/05/el-nuevo-procedimiento-de-acreditamiento-de-iva-en-gastos-realizados-en-periodo-preoperativo/>

Ricoy Lorenzo, C. (2006). Contribución sobre los paradigmas de investigación. *Revista de Centro de Educación*, 11-22.

Ríos Granados, G. (2003). Innovación tecnológica en la gestión tributaria. Un estudio comparado: España y México. *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, 1011-1035.

Rivas Tovar, L. A. (2012). *¿Cómo hacer una tesis de maestría?* México: Ediciones Taller Abierto.

RMF. (2017). Resolución Miscelánea Fiscal.

Rodríguez Lobato, R. (2014). *Derecho Fiscal*. México: Oxford University Press.

Rodríguez Zoya, L., & Roggero, P. (2015). La modelización y simulación computacional como metodología de investigación social. *Polis Revista Latinoamericana*, 1-21.

Sánchez Galán, J. (2018). *Economipedia, Haciendo fácil la economía*. Obtenido de Poder

Adquisitivo: <https://economipedia.com/definiciones/poder-adquisitivo.html>

Sol Juárez, H. (2012). *Derecho Fiscal*. México: Red Tercer Milenio.

Suprema Corte de Justicia de la Nación, 217539 (Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito Enero de 1993).

Suprema Corte de Justicia de la Nación, 180485 (Tribunal Pleno Septiembre de 2004).

Suprema Corte de Justicia de la Nación, 166260 (Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito Septiembre de 2009).

Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2002649 (Primera Sala Enero de 2013).

Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2013239 (Segunda Sala 02 de Diciembre de 2016).

Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2015545 (Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito Noviembre de 2017).

Tena, R. F. (2006). *DERECHO CONSTITUCIONAL MEXICANO*. MEXICO: PORRÚA.

Terán Contreras, J. (s.f.). *Significado de la jerarquía normativa en el Sistema Jurídico*.

Vallejo Zamudio, L. E. (enero-junio de 2016). El dilema de la Reforma Tributaria: ¿estructural o fiscalista? *Revista Apuntes del CENES*, 36(63), 9-10.

Vázquez Márquez, I. (2017). Nuevo mecanismo de acreditamiento del IVA en periodos preoperativos. *Puntos Finos*, 50-54.

Villalobos González, H. (2017). El IVA acreditable relativo a gastos e inversiones realizados en periodos preoperativos. *Fiscoactualidades*, 1-14.

Zedillo Ponce de León, E. (2000). Ceremonia de inauguración de las reuniones de gobernadores de bancos centrales.

Apéndice 1 – Instrumentos de Recolección de Datos

Entrevista

Entrevista dirigida a Contadores de empresas en el ramo de construcción que se encuentren en periodo preoperativo, así como a especialistas en el tema.

Tema: Análisis Legal, Fiscal y Financiero de IVA pagado en Periodo Preoperativo.

Entrevista Semiestructurada.

Fecha: ____/____/____.

Empresa o Especialidad: _____

Objetivo:

Conocer si la reforma al artículo 5to, fracción sexta de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, violenta los derechos de igualdad, equidad, legalidad y seguridad jurídica, con relación en la acreditación y solicitud de devolución de dicho impuesto en periodo preoperativo; así como también, saber si se coarta el derecho de acreditación del impuesto y que efectos financieros se tienen ante esta situación. Por medio del instrumento de la entrevista, la cual brindará apoyo y ayudará a dar una solución a la problemática existente.

Preguntas:

1. Con respecto a la Reforma de la Ley del IVA donde se señalan los nuevos mecanismos para la acreditación y la devolución del IVA en periodo preoperativo, ¿usted considera que se violentan los derechos de igualdad, equidad, legalidad y

seguridad jurídica con relación a la solicitud de devolución de dicho impuesto y por qué?

2. Conoce la duración del periodo preoperativo.

Sí ____ No ____

3. ¿Ha solicitado la prórroga del periodo preoperativo? En caso de contestar si, ¿puede describir el proceso de la solicitud de la prórroga, así como mencionar el plazo en el que obtuvo respuesta por parte de la autoridad?
-
-

4. ¿Conoce la forma de acreditación del impuesto en periodo preoperativo?

Sí ____ No ____

5. ¿Puede mencionar la forma de acreditación del IVA en periodo preoperativo cuando se manejan distintas tasas?
-

6. ¿Ha solicitado la devolución de IVA de periodo preoperativo? En caso de contestar si, ¿Puede describir el proceso de la solicitud hasta la resolución, así como también, el tiempo en el que obtuvo la respuesta de la autoridad?
-

7. ¿Conoce los requisitos para la primera solicitud de devolución de IVA en periodo preoperativo? En caso de contestar si, ¿Podría mencionar algunos?

8. ¿Qué efectos financieros cree que conllevan los nuevos requisitos de acreditamiento y devolución de IVA en periodo preoperativo?

9. ¿Considera que estos nuevos cambios tienen algún impacto en la inversión extranjera? Y ¿Por qué?

10. ¿Considera que la inflación tiene afectación en los importes de IVA acreditable que no se puede utilizar, en el acreditamiento o devolución, desde el momento en que se genera, hasta el momento que puede ser utilizado o en su caso devuelto?

Entrevistador: _____

Elaborado por: Georgina Adriana Zumaya Peláez.

Formato de Revisión Documental

Formato de Revisión Documental		
Análisis Legal, Fiscal y Financiero del IVA pagado en Periodo Preoperativo		
Datos descriptivos del documento a revisión		
Título		
Fecha de publicación		
Autor (es)		
Lugar		
Tópicos relevantes del documento		
Descripción General	Objetivo(s)	
	Justificación	
Fundamentación	Concepto (s)	
	Enfoque (s)	
Metodología	Tipo	
	Análisis	
	Resultados	
Conclusiones y Observaciones del documento		
Conclusiones		
Observaciones		